



International Journal of Public Finance  
E-ISSN: 2548-0499 DOI: 10.30927/ijpf.319881  
Vol./Cilt: 1 | Issue/Sayı: 2 | (2016), pp. 122 – 145  
journal homepage: <http://dergipark.gov.tr/ijpf>

## Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)\*

### The Applicability of the Risk Analysis System in Tax Audit Effectiveness (A Sample Application on Gaziantep Carpet Sector)

Atilla Ahmet UĞUR<sup>1</sup>

#### ARTICLE INFO

Received: 05.02.2016  
Received in revised  
form: 22.04.2016  
Accepted: 05.05.2016  
Available online:  
25.12.2016

**JEL classification:**  
K34, K33, H26

**Keywords:**  
Tax Audit, Tax Risk  
Analysis,  
Effectiveness Of Tax  
Audit, Taxation

#### ABSTRACT

Tax audit which is an undeniable part of the correct collection of taxes covering a significant portion of public expenditure is increasingly important in our tax where the basis of the declaration is valid. The necessity of tax audit to be effective is accepted by everyone without a doubt, but the issue of efficiency in tax audit has always been a problem. The effectiveness of tax audit is increasingly important in terms of the fiscal policy of the country and therefore of general economic policy.

Various options have been put forward on ways to improve the efficiency of tax audit. One of these options is the risk analysis method. Risk analysis is an activity in which taxpayer's activities are analyzed in terms of groups and sectors through the risk analysis system which is formed by collecting all kind of information data and statistics and it is the activity to identify risk areas in this way. In this sense this study addresses a sample application of the risk analysis system for the Gaziantep Carpet Sector.

#### MAKALE BİLGİSİ

Alındı: 05.02.2016  
Gözden geçirilmiş  
alındı: 22.04.2016  
Kabul: 05.05.2016  
Yayın: 25.12.2016

**JEL Kodu:**  
K34, K33, H26

#### ÖZET

Kamu giderlerinin finansmanının önemli bir kısmını kapsayan vergilerin doğru olarak toplanmasında yadsınamaz yeri olan vergi denetimi, beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde önemini gittikçe artırmaktadır. Yapılan vergi denetiminin etkin olması gerekliliği, tartışmasız herkes tarafından kabul edilmekle birlikte, vergi denetiminde etkinlik sorunu her zaman tartışılan bir konu olmuştur. Vergi denetiminin etkinliği ülkenin mali politikası ve dolayısıyla genel ekonomi politikası açısından da önemini

\* 15-19 Mayıs 2016 tarihleri arasında düzenlenen 31. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda sunulan metnin gözden geçirilmiş ve düzeltilmiş hâlidir.

<sup>1</sup> Doç. Dr., Gaziantep Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü, a.atiugur@gmail.com

**Anahtar Kelimeler:**

Vergi Denetimi, Vergi Riski Analizi, Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergileme

gittikçe arttırmaktadır.

Vergi denetiminin etkinliğini artırmanın yolları ile ilgili olarak çeşitli seçenekler ortaya konmuştur. Ortaya konan bu seçeneklerden bir tanesi de risk analizi yöntemidir. Risk Analizi, her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesi faaliyetidir. Bu anlamda çalışma, risk analiz sisteminin Gaziantep halı sektörü için örnek bir uygulamasını ele almaktadır.

## 1. Giriş

Mükellefler tarafından ödenecek vergilerin, hesaplanarak beyan edildiği bir vergi sisteminde, vergi denetimi önemli bir görev üstlenmektedir. Beyan esaslı denilen bu sistem, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılarak doğru verginin ödenmesinin sağlanması temeline dayanmaktadır. Vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olduğu toplumlarda beyan esasının etkinliği, denetim mekanizmasının etkinliği ile birlikte ele alınmalıdır. Bu çerçevede ödenmesi gereken verginin doğru toplanmasının iki ayağı olan beyan ve denetim birlikte etkin bir şekilde yürütülmelidir.

Özellikle vergi denetiminin etkinliği sorunu; mükelleflerdeki vergi bilincinin artırılması, vergi idaresinin yönetim ve organizasyonu, denetime tabi tutulacak mükellef ve sektörlerin seçiminde objektif, nesnel ve ölçülebilir yöntemlerin geliştirilmesi gibi çok yönlü bir meseledir.

Diğer taraftan vergi denetimi, vergi mükellefleri açısından kamusal dış denetim olarak nitelendirilebilir. Egemenlik gücünü elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını finanse etmek üzere vergi vererek harcamalara kaynak sağlayan vatandaşlarının vergisel ödevlerini yerine getirip, getirmediğini; hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtıp yansıtmadığını vergi denetimi yoluyla denetler. Bu denetim devletin kendisine yönelik değil, kendisine vergi verenlere yönelik gerçekleştirilen bir denetimdir. Bu anlamda vergi denetimi ile çok etkili, çok güçlü bir kamusal yetki kullanılmaktadır.

Türkiye’de vergi mükellefleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre üç yolla denetlenmektedir:

1. Yoklama
2. Bilgi İsteme
3. Vergi İncelemesi

Türkiye’de ödenecek verginin tespitinde benimsenmiş olan beyan usulünde matrahların doğru beyan edilip, edilmediğinin tespiti bakımından vergi incelemeleri en önemli vergi denetim tekniğidir. Bu bakımdan, vergi incelemesinde son derece özenli, duyarlı, ilkeli ve hukuki davranılması mükellef hak ve hukuku bakımından çok önemlidir.

Burada vergi denetiminin etkinliği sorunu öne çıkmakta, bu sorunda mükelleflerdeki vergi bilincinin artırılması, vergi idaresinin yönetim ve organizasyonu,

denetime tabi tutulacak mükellef ve sektörlerin seçiminde objektif, nesnel ve ölçülebilir yöntemlerin geliştirilmesi ile çözülebilecektir.

Bu çalışmada Türkiye’de vergi denetimine bir genel bakış çizildikten sonra vergi denetiminde karşılaşılan sorunlar ve bu sorunların çözümüne büyük ölçüde katkı sağlayacağını düşünülen risk analizi yaklaşımı değerlendirilecektir.

## 2. Vergi Denetiminde Sorunlar

### 2.1. Vergi Denetiminde Etkinlik

Vergi Denetimindeki en önemli sorunlardan bir tanesi vergi denetiminde etkinliğin sağlanması sorunudur. Tüm örgütlerde olduğu gibi vergi idaresinde de başarı etkinlik ve verimlilik kavramları ile ölçülmektedir.

Kavram olarak etkinlik, bir amacın gerçekleştirilme derecesi olarak ifade edilmektedir. Başka bir tanıma göre ise etkinlik, “örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarıma derecesini belirtmektedir”. Vergi denetiminde etkinlik, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanabilmektedir. Bu durumda etkinliğin sağlanabilmesi, denetim birimlerinin fonksiyonlarının yanı sıra vergi mevzuatı, denetim sistemi, denetim elemanlarının nitelik ve sayısı ile mükelleflerin denetime karşı tutumuna kadar pek çok faktörün etkisi altındadır.

Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği sorunu, yalnızca vergi denetim sisteminde yapılacak düzenlemelerle çözülecek bir sorun değildir. Burada yapılması gereken olaya sistemsel bir bütün olarak yaklaşmak ve sorunu rasyonel bir vergi sistemi etkinliği olarak tanımlamakla ilgilidir.

Türkiye’de vergi denetimi önleyici denetimden ziyade; vergi kaçakçılığı, vergi ziyaı veya vergi usulsüzlüğü gibi bir olay ortaya çıktıktan sonra, hata yapıldıktan sonra yapılan kontrol olarak görülmektedir. Cari denetim yapılamadığı için, denetim mükellefin kayıtlı işlemlerinden sonra yapılmakta ve mükellefler için artık iş işten geçmiş olmakta çoğu zaman yüksek cezalara maruz kalınmaktadır. Bu durumda mükelleflerde bu denetimlerin kasıtlı olarak sonradan yapıldığı ve asıl amacın denetlemek, önlemek veya yol göstermek olmadığı asıl amacın ceza kesmek olduğu algısı kuvvetlenmektedir.

Ülkemizde vergi denetiminin etkinliği birçok sebebe bağlıdır. Bunların başında Vergi mevzuatının karmaşıklığı, örgüt yapısı, Denetim elemanı sayısı gibi sorunlar bu sorunlardan sadece birkaç tanesidir.

#### 2.1.1. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı

Vergi mevzuatımız çok sayıda kanun, kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararları, tebliğ, genel tebliğ, sirküler ve özelge den oluşmaktadır. Ayrıca

mükerrer maddeler, geçici maddeler, işi denetim olan denetim elemanlarının bile kimi zaman içinden çıkılmaz bir duruma sürükleyebilmektedir.

Ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap veremeyen, sade, kolay anlaşılır bir yapıda olmayan, sürekli değiştirme ihtiyacı gösteren bir vergi mevzuatı yapısı haliyle vergi mükelleflerinin işini de vergi denetimini de zorlaştırmaktadır.

### 2.1.2. Örgütsel Sorunlar

Her kurumda olduğu gibi örgütsel sorunlar vergi idaresinin de en önemli sorunlarından biri olagelmıştır. Maliye teşkilatındaki merkez ve taşrada bulunan denetim birimlerinin birbirinden kopuk örgütlenmeleri vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konmasını uzun yıllar engellemiştir. Bu durum kimi mükellef gruplarının denetim dışı kalmasını kimi mükellef gruplarının ise ayrı denetim birimlerince aynı anda denetime tabi tutulmalarına bile sebep olmuştur. Ancak bu duruma 2011 yılında son verilerek vergi denetiminde yeniden yapılanma söz konusu olmuştur.

Vergi denetiminde yeniden yapılanma ve vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi öteden beri düşünülen ancak hayata geçirilememiş bir konuydu. Sonunda, 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmiştir. 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’ nin 19. ve 20. maddesinde değişikliğe gidilerek “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur. “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş yardımcısı)”dan oluşur şeklinde düzenlenmiştir. Yeni yapılanmada denetim birimleri artık “Vergi Müfettişi” adı altında faaliyet göstermektedir.

Vergi denetiminde yeniden yapılanma sonrasında vergi incelemesi tek elden yapıyormuş gibi görünse de merkez-taşra ayrımının devam ettiği görülmektedir. Çünkü yapılanma öncesinde unvanları Vergi Denetmeni olan denetim elemanları ‘Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı’ adı altında 29 ilde örgütlenmeye devam etmektedir ve Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görev yapan Vergi Müfettişleri bu 29 ilde zorunlu yer değiştirmeye tabi iken, yeniden yapılanma öncesi unvanları Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü olan denetim birimleri Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde örgütlenmeye devam etmişlerdir ve bu gruplarda görev yapan Vergi Müfettişlerinde zorunlu yer değiştirme uygulanmamaktadır. Ayrıca Vergi Denetim Kurulu ve Maliye Bakanlığına karşı Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından açılan yüzlerce dava da kurumda iç barışın ve huzurun sağlanamadığının açık bir göstergesidir. Tüm Vergi Müfettişlerinin belirli süreler ile sınırlı olarak zorunlu yer değiştirmeye tabi olması, Örgütsel sorunların giderilmesi konusunda önemli mesafelerin alınmasına katkı sağlayacaktır.

Bu yeni örgütlenme sonrasında eskiye göre iyileşmeler vardır ancak yeterli değildir. Tüm denetim birimleri arasında homojenlik sağlanamamış, denetim birimleri arasındaki ayrım halen devam etmektedir. Hem denetim birimleri arasında homojenliğin sağlanması hem de denetim birimleri arasındaki ayrımın sona erdirilmesi adına A,B,C ve Ç grup başkanlıklarının kaldırılması tüm denetim elemanlarının aynı unvanında olmaları şartıyla Vergi Denetim Kurulunun bölge düzeyinde Örgütlenmesi bölge sayısının coğrafi olarak belirlenmesi bölge içinde turne çalışmaları yapılarak etkin ve verimli bir örgütlenme türüne geçilmesi sağlanabilir.

Örgütsel sorunlar kapsamında değerlendirilebilecek bir diğer sorun ise Denetim elemanı sayısı, çalışma şartları ve özlük hakları ile ilgili sorunlardır. Denetim elemanı sayısının azlığı denetim gücünü doğrudan etkileyen en önemli faktördür. Vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmesinin ardından denetim elemanı sayısında da önemli düzenlemelere gidilmiş denetim elemanı sayısının kademeli olarak 10.000'e ulaşması sağlanmıştır. Ancak alınan denetim elemanları hemen sahaya sürülemede bunların yetiştirilmeleri ve fiilen inceleme ve denetim yapmaları uzun zaman almaktadır. Bu gün vergi denetim elemanlarının almış oldukları ücretler yapmış oldukları iş ile karşılaştırıldığında çok düşük kalmakta bu da meslekten ayrılmaları tetikleyen önemli bir faktör olmakta dolayısıyla denetimin etkinliğini etkilemektedir.

### **2.1.3. Belge Düzeninin Tam Olarak Oluşturulamaması**

Vergi denetimi defter ve belgeler üzerinden yapıldığı için etkin bir vergi denetiminin en önemli aracı belge düzenidir. Belge düzeninin sağlıklı olması tutulması gereken defterlerin sağlıklı olması dolayısıyla verilen beyannamenin doğru olmasını gerektirmektedir. Burada belge düzeninden kastımız vergilemeye esas teşkil eden defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin ilgili mevzuatın gerektirdiği şekil şartlarını taşıyan ve gerçek işlemleri temsil eden belgeler olmasıdır. Belge düzeni ile ilgili hükümler genel olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. VUK, m. 227/1'de; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların tevsiki zorunludur." denilmektedir. Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgeler Fatura, Perakende Satış Vesikaları, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listeleri, Günlük Müşteri Listeleri, Muhabere Evrakı, Ücret Bordrosu ve Diğer Vesikalardır. Dolayısıyla belge düzeninin yerleşmemiş olması vergi dışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri olarak durmaktadır.

### **2.1.4. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı**

Vergi idaresi ile Vergi mükellefleri arasında zaman zaman uyuşmazlıkların çıkması muhtemeldir. Bu uyuşmazlıkların asıl çözüm yeri yargı mercileridir. Ancak Türk Vergi Sistemine ilk olarak 28.02.1963 tarihinde giren uzlaşma müessesesi vergi ihtilaflarında yargıya çok fazla iş bırakmamıştır. Tablo 1'de 2015 Yılına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları gösterilmiştir.

**Tablo 1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları**

	VERGİ	CEZA
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	2.464.222.476	3.563.887.588
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	305.616.009	422.846.727
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	1.054.842.709	1.215.020.864
Uzlaşmaya Giren (d)	1.103.763.758	1.926.019.997
Uzlaşılan (e)	973.203.569	138.749.157

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu 2015 Yılı Faaliyet Raporu

Buna göre, Tarhiyat Öncesi Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 2.464.222.476TL vergiden 1.103.763.758 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 973.203.569TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU'ya konu olan 3.563.887.588 TL ceza tutarının 1.926.019.997TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 138.749.157TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

Uzlaşma müessesesi mükelleflerin rahat hareket ederek vergi ve ceza yazıldıktan sonra uzlaşmaya girerek yazılan vergi ve cezalarda nasıl olsa indirim sağlanırdığıyla hareket etmelerine ve dolayısıyla denetimin etkinliğine olumsuz yönde etki edebilmektedir.

### 2.1.5. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin kurallara uyması ve vergi ile ilgili ödevlerini kendiliğinden yerine getirmesi ülkede vergi denetim sisteminin etkinliği açısından son derece önemlidir. Mükelleflerin vergiye uyumunu mükelleflerin vergi algısı ve vergi bilinci belirlemektedir. Vergi bilincinin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, mükelleflerin ödedikleri verginin kamu otoritesi tarafından nereye harcandığının belirli olması, mükelleflerde bu harcamaların hoyratça yapıldığı kanısının uyandırılması mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulmasında olumsuz etkileri olabilmektedir. Kamu harcamalarında hesap verilebilirlik ve yapılan harcamanın şeffaflıkla vatandaşlar tarafından denetlenebildiği ölçüde mükelleflerin vergi bilinci düzeyi artırılarak, vergiye gönüllü uyum o derece yüksek olacaktır.

### 2.2. Vergi Denetiminde Kayıt dışılık

Son yıllarda alınan önlemlere ve kaydedilen aşamalara rağmen kayıt dışı ekonomi, ülkemiz açısından halen önemli sorun alanlarından birisi olmaya devam etmektedir. Kayıt dışı ekonominin azaltılması, orta ve uzun dönemde ekonomik istikrar, gelir dağılımı ve istihdam gibi birçok makroekonomik unsurun iyileşmesine, ekonomide verimlilik düzeyi ve rekabet gücünün yükselmesine, ayrıca kamu gelirlerinin artmasına katkıda bulunacaktır (Onuncu Kalkınma Planı, 2015).

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele, vergi tabanının genişletilmesi açısından son derece önemlidir. Bu mücadele çerçevesindeki esas amaç, Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabında yer alan bildirimler, defter tutma ve işlemlerin kayıt altına alınması, belge düzeni ve ibraz gibi yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve böylelikle kayıt dışı işlemlerin kavranarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesidir. Bu çerçevede Vergi Denetim Kurulu, oluşturulan Risk Analiz Sistemi yoluyla gerçekleştireceği verimli ve etkin vergi denetimleri sayesinde, kayıt dışı kalan işlemleri belirleyerek vergilendirilmelerini sağlamaya yönelik çalışmalar yapmaktadır (VDK Faaliyet Raporu, 2012: 33). Risk analizi modeli, kayıt altında olan mükellefleri riskli veya risksiz olarak ayırabilmektedir. Kayıt dışı olan mükelleflerin risk analizine tabi tutulması gibi bir durum söz konusu olamamaktadır. Ayrıca risk Analizi Projesi ile analize tabi tutulan mükelleflerin vergisel ödevlere uyum düzeyleri belirlenmekte, yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirenlere yönelik pozitif uygulama ve sistemler hayata geçirilmesi (örneğin: birtakım istisna, muafiyetler veya teşvikler verilmesi) önerilmektedir. Yine mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen ekonomik, sosyolojik, kültürel vb. tüm faktörler analiz edilerek, mükelleflerin uyum seviyelerini artırmaya yönelik çözümler geliştirildiğinden, kayıt dışılık önlenerek mükelleflerin kayıt altına alınması ve bu şekilde risk analizine tabi tutulması gerekmektedir.

### 3. Vergi Denetiminin Ölçülmesi

Vergi denetiminin etkinliği ile ilgili olarak Türkiye’de yapılan ilk önemli reform niteliğindeki gelişme 23/07/2010 tarihinde 6009 sayılı, Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılmıştır. Bu kanun ile Maliye Bakanlığı’nın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek ve Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planını hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun kurulması sağlanmıştır. Söz konusu kanunla ayrıca vergi incelemesi yapılacak olanların, yapılacak risk analizine dayalı bir yöntem kullanılarak seçilmesi belirtilmiştir. Diğer taraftan, vergi incelemesine tabi olanların belirli süreler dahilinde her hal ve takdirde incelemeye alınmasının da vergi denetiminde adaletin sağlanması bakımından önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu yöntemle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilirken, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyenler bakımından da önemli bir caydırıcılık etkisinin ortaya çıkacağı bir gerçektir.

#### 3.1. Vergi Denetim Oranları

Bir ülkedeki denetimde oto kontrol mekanizması tam olarak geliştirilememiş ise, yapılan denetim sayısı ön plana çıkmaktadır ve yapılan vergi inceleme ve denetim sayıları ne kadar fazla ise denetimin etkinliği ve verimliliği o kadar yüksek olacaktır. Tablo 2’de Vergi Müfettişleri tarafından 2012-2015 yılları arasında yapılan vergi inceleme sayıları görülmektedir. Tablo 2’de belirtilen toplam inceleme sayısının Tablo

3’de belirtilen incelenen mükellef sayısından daha yüksek olmasının temel nedeni, mükelleflerin farklı vergi türlerinin vergi incelemesine tutulmasından veya mükelleflerin birden fazla döneme ait hesap veya işlemlerinin incelemeye tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır.

**Tablo 2. Vergi İnceleme Sayıları**

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2012	88.737	17.024	105.761
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu 2012, 2013, 2014, 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3’de Türkiye’de 2012-2015 yılları arasında gerçekleştirilen denetim oranları verilmiştir. Tablodan görüleceği üzere 2013 yılında Gelir Vergisi (Gayri Menkul Sermaye İradı hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sadece %2,90’ı incelemeye tabi tutulurken bu oran 2015 yılında %2,32 olmuştur. Diğer taraftan incelemeye tabi tutulan mükelleflerin ise neredeyse %95 inde vergi suçu ve usulsüzlüğüne rastlanmaktadır.

**Tablo 3. Türkiye Geneli Mükelleflerin İnceleme Oranları**

Yıllar	Toplam Vergi Mükellefi Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu 2012, 2013, 2014, 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

İncelenen mükellef sayısının bu denli düşük olması hangi mükelleflerin inceleneceği konusunu son derece önemli hale getirmektedir. Bu anlamda incelenecek mükelleflerin objektif ölçütlere göre belirlenmesi vergi denetiminin etkinliğinin olmazsa olmaz bir önkoşulu niteliğindedir. Diğer taraftan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın doğrudan bakana bağlı olması ve seçim yıllarında incelenen mükellef sayısını etkileyen bir unsur olabilir. Bu açıdan vergi denetiminin bir siyasal hizaya getirme aracı olarak kullanılabilmesi mümkün bir seçenek olarak ortada durmaktadır.



### 3.2. Denetim Elemanı Sayısı

Ülkemizde Vergi incelemeleri Vergi Müfettişleri aracılığı ile yapılmaktadır. Vergi denetim sisteminde 2011 yılında yapılan değişiklik ile denetim birimleri yeniden yapılandırılmış, birbirinden dağınık olan ve eş güdüm içerisinde çalışmayan denetimin tek elden yürütülmesi amacıyla denetim birimleri birleştirilmiştir. Bu birleşme neticesinde Vergi Denetim kurulunun denetim elemanı alma ve yetiştirme vizyonunda da önemli değişikliklere gidilmiş, özellikle denetim elemanı sayısının artırılması konusunda önemli mesafeler kat edilmiştir. Tablo 4’de 31/12/2015 tarihi itibarıyla Vergi Müfettişlerinin bağlı oldukları gruplara göre dağılımı gösterilmektedir.

**Tablo 4. Vergi Müfettiş Sayıları**

Ünvanı	2012	2013	2014	2015
Vergi Baş Müfettişi	367	328	295	288
Vergi Müfettişi	2.502	2.714	3.121	3.556
Vergi Müfettiş Yrd.	1.889	2.508	5.796	5.360
<b>TOPLAM</b>	<b>4.758</b>	<b>5.550</b>	<b>9.212</b>	<b>9.205</b>

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu 2012, 2013, 2014, 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

31/12/2015 tarihi itibarıyla komisyon çalışmaları, idari görev, yurtdışında bulunma, ücretsiz izin, Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcıları ve benzeri hususlar dikkate alınarak hesaplanan aktif iş gücü sayısı Tablo 5’de gösterilmiştir.

**Tablo 5. Aktif Vergi Müfettişi Sayısı**

Ünvanı	2012	2013	2014	2015
Vergi Baş Müfettişi	249	192	198	190
Vergi Müfettişi	2.020	2.357	2.623	2.795
Yetkili Vergi Müfettiş Yrd.	1.621	1.960	1.112	1.066
<b>TOPLAM</b>	<b>3.890</b>	<b>4.509</b>	<b>3.933</b>	<b>4.051</b>

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu 2012, 2013, 2014, 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

### 3.3. İncelenen Mükellef Sayısı Vergi Müfettişi Sayısı İlişkisi

İncelenen mükellef sayısı, aktif Vergi Müfettişi sayısına oranlanarak her bir vergi müfettişi başına isabet eden mükellef sayısına ulaşılmaktadır. Aşağıdaki tabloda bir Müfettişe isabet eden mükellef sayısı hesaplanmıştır.

**Tablo 6. Müfettişe Düşen İncelenen Mükellef Sayısı**

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Aktif Vergi Müfettişi Sayısı	Oran
2012	46.845	3.890	12,04
2013	71.352	4.509	15,82
2014	55.284	3.933	14,06
2015	58.676	4.051	14.48

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu 2012, 2013, 2014, 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6'dan da anlaşılacağı üzere her bir vergi müfettişi yılda 12 ile 16 arasında değişen mükellef incelemektedir. Bu da her bir vergi müfettişinin yaklaşık her ayda bir mükellefin incelemesinin tamamladığını göstermektedir. Bir mükellefin incelenmesi için ortalama bir aylık süre çoğu zaman yetersiz kalmaktadır. Aslında Maliye Bakanlığının bu durumun farkında olduğu ve giderek vergi müfettişi sayısını arttırdığı söylenebilir. Ancak yine de söz konusu oranlar göstermektedir ki, bu vergi müfettişi sayısı ile toplam mükelleflerin %3 ü bile denetlenememektedir.

#### 4. Vergi Denetiminin Sonuçları

Yapılan vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farkları ile kesilmesi istenen cezalar, vergi incelemelerinden beklenen yararın sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önemli bir gösterge olacaktır. Tablo 7'de 2012-2015 yılları arasında Vergi Müfettişleri tarafından yapılan incelemeler sonucunda bulunan matrah farkları ile tarhi gereken vergi ve cezalar gösterilmektedir.

**Tablo 7. Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan İncelemeler Sonucunda Bulunan Matrah Farkları, Tarhi İstenen Vergi ve Ceza Tutarları**

Yıllar	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi İstenen Vergi	Kesilmesi İstenilen Ceza
2012	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	46.749.981.122	9.803.999.983	18.843.082.627

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu 2012, 2013, 2014, 2015 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 7’de Bulunan Matrah Farkı yıllar itibariyle 2014 yılına kadar düşmüş 2015 yılında ise bir yükselişe geçmiş iken tarhi istenen vergi ve kesilmesi istenilen ceza tutarının artış eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir. 2012 yılında matrah farkının çok yüksek iken tarhi istenilen vergi ve kesilmesi istenilen ceza miktarının diğer yıllara oranının düşük olmasını, belirtilen yılda fiktif incelemelerin yapılmış olma ihtimalinin veya vergi oranı düşük vergi türlerinde incelemelerin yoğunlaşmış olmasına bağlanabilir.

## 5. Vergi İncelemelerinde Risk Analiz Sistemi

Vergi incelemesinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bununla birlikte; 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 Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, Vergi Denetim Kurulunun esas görevlerindedir. Kurul, vergi denetimlerini objektif, risk analizine dayalı, gelir politikası başta olmak üzere makro ekonomik hedeflere uyumlu olarak gerçekleştirecektir. Kurul, vergi denetimlerinde verimlilik, etkinlik ve uzmanlaşmayı esas almak suretiyle vergi denetim kapasitesinin güçlendirilmesini, kalitesinin ve verimliliğinin artırılmasını amaçlamaktadır.

Vergisel anlamda mükellefleri denetlemesi gereken vergi idarelerinin, bu yetkilerini çok özenli, yerinde ve hukuki yansızlığın gerektirdiği nesnellikte kullanmaları önemlidir. Vergi denetimi yapılırken kullanılacak bilgi isteme, yoklama ve vergi incelemesi araçlarının tam zamanında ve etkin bir şekilde kullanımı esastır.

Örneğin; ABD gibi hemen hemen tüm yurttaşlarının gelir vergisi beyannamesi verdiği ülkelerde vergi denetimi otomatik çalışan bilgi havuzları üzerinden bilgisayarlar yardımıyla rahatlıkla ve etkin biçimde yapılabilir. Bu tür sistemlerde yurttaşların harcamalarının diğer bazı yurttaşların gelirini oluşturduğu kabul edilir. Kişiler (gelir vergisi mükellefleri) gelirlerini, harcamalarını ve tasarruflarını aynı beyanname ile vergi idaresine bildirdiklerinde, veri havuzları otomatik olarak her dönem kendini güncellemekte ve çapraz kontrole (cross-check) uygun duruma gelmektedir. Kurulan üst düzey teknoloji yatırımları (hardware) ve en gelişmiş yazılımlar (software) sayesinde bu veri (bilgi) havuzları üzerinden mükelleflerin vergi bildirimlerinin doğruluğu karşılıklı denetlenebilmektedir. Bu gelişmiş teknolojik ortam denetimi sonucunda sistem tarafından uyumsuz bulunan mükellef beyanları ayrıştırılmakta ve onlar nezdinde ilk derece insan gücüne dayalı öncelikle yazılı ve belge bazında sorgulama (denetim); daha sonra da gerekiyorsa ilk derece yüz yüze kayıtlar üzerinden denetim gerçekleştirilmektedir. Bu ilk derece denetimler sonucunda, vergi kayıp ve kaçığı çok karmaşık, çok ileri düzeyde ve ülke geneline kapsayıcı karşılaştırma, inceleme ve sorgulamalara gerek duyulduğunda daha üstel durumdaki denetim (inceleme) elemanları devreye girmektedir (Erol, 2011:47).

Türkiye’de, 10.07.2011 tarihine kadar vergi incelemeleri esas itibarıyla Maliye Bakanlığı çatısı altında çalışmakta olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri eliyle yürütülmüştür.

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakan’a bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş olup Vergi Denetim Kuruluna, vergi incelemelerinin yapılması; mükelleflerin faaliyetlerinin analiz edilerek risk alanlarının tespit edilmesi; ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi; inceleme ve denetim sonuçlarının izlenmesi; vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi; inceleme ve denetim rehberlerinin hazırlanması; etik kuralların belirlenmesi ve Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim, soruşturma ve benzeri görevlerin yapılması gibi görev ve yetkiler verilmiştir.

Söz konusu Kararname ile adı geçen kadrolarda görev yapan Maliye Bakanlığı mensupları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nda durumlarına uygun Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmışlardır. Bu haliyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı’nın kurumsal kültüre sahip denetim elemanlarını tek çatı altında toplamış ve vergi denetiminin tek elden yürütüleceği güçlü bir teşkilat olarak örgütlenmiştir.

Kurul faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı 6 Başkan Yardımcısı ve Başkan Yardımcılarına bağlı toplam 20 şube müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir.

Diğer taraftan Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 40 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuştur.

Yukarıda da bahsedildiği gibi vergi denetimini yapan en önemli kurum olan Vergi Denetim Kurulu kendisine belirlediği amaçları gerçekleştirmek için adaletli ve şeffaf bir vergi incelemesi yürütmek zorundadır. Bu sebeple incelemenin başlangıç aşamasından incelemenin tamamlanması aşamasına kadar birçok etik değer ve standart belirlemesi gerekmektedir. Bu standartların en önemlisi incelenecek mükellefin seçimine yönelik olmalıdır. Zira bilindiği üzere ülkemizde incelenen mükellef sayısı toplam mükellef sayısının yaklaşık % 3’ü civarında olduğundan bunların seçimi hem mükellef açısından hem de idare açısından büyük önem taşımaktadır. İncelenecek mükellefin seçimi risk analizi sistemine göre yapılmaktadır.

### **5.1. İncelenecek Mükelleflerin Tespitinde Risk Analizinin Rolü**

Mükelleflerin incelemeye alınmasının belli bir standarda oturtulması, mükellefin incelemeye alınma gerekçesini bilmesi ve keyfi bir incelemeye tabi olmadığını hissetmesi mükellef açısından idareye güvenin ve vergi bilincinin oluşmasının en önemli adımlarından biridir. İdare açısından da hem zaman hem maliyet açısından etkin ve verimli bir vergi denetimi yapmak için incelenecek mükellef seçimi büyük önem taşımaktadır. Zira incelemenin adaletli ve şeffaf olması yanında verimli ve etkin olmasının ilk adımı da mükellef seçimi aşamasında gerçekleşmektedir. İnceleme elemanlarının, inceleme dönemini veya incelenen vergi türünü re’sen genişletme veya

mevcut inceleme kapsamında başka mükellefleri de inceleme yetkisi sona erdirilmiştir. Vergi Müfettişinin incelemeyi genişletme talebinde bulunması halinde, görevlendirme yapma, denetim biriminin takdirine bırakılmıştır.

İncelenecek mükelleflerin seçimi asıl olarak Vergi Denetim Kurulunun bünyesinde bulunan Risk Analiz Şube Müdürlüğü'nün Risk Analiz Merkezinde, mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir. Risk Analizi Yöntemi, yapılan çalışmalar çerçevesinde her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesi olup, neticesinde seçilen mükelleflerin vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir. Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir.

Risk Analizi dışında incelenecek mükellefler;

- Yıl içerisinde ortaya çıkan ihbar ve şikâyet konularına göre,
  - Yapılmakta olan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında ortaya çıkan vergi inceleme taleplerine göre,
  - Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim taleplerine göre,
- tespit edilmektedir.

Ancak asıl olan incelenecek mükelleflerin Risk Analiz Sistemine göre belirlenmesidir. Bu çerçevede Kurul bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Sisteminde; her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Bu süreçte, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu, Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır.

Risk analiz programları kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri objektif olarak belirlenmekte, incelenecek konu ve mükellefler Kurulun aktif işgücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınarak seçilmektedir. Optimal zaman ve kaynak kullanımını sağlamak amacıyla Kurul, mevcut risk analizi programlarının yetenek ve kapasitesini artırmakta ve bunlara yeni uygulamalar eklemektedir.

Risk Analiz Modeli kapsamında mükelleflere ait veri ambarındaki veriler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilerek mükelleflerin risk puanları hesaplanmaktadır. Model çerçevesinde "risk"; veriler dikkate alınarak kapsamı itibarıyla büyüklüğüne göre konumlandırılan mükelleflerin baz alınan (örneğin; sektörün genel durumu, mükellefin kendi büyüklüğü) temel büyüklüğünden sapma derecesi olarak tanımlanabilir. Model çerçevesinde mükellefler öncelikli olarak, kendi yapısal davranışları ve konumlarına uygun olarak katmanlara ayrılmaktadır. Katman,

mükelleflerin büyüklük ölçüsünü gösterir. Katmanlaştırmanın temelinde kullanılan faktörler vardır ve bu faktörler mükelleflerin beyan ettikleri ya da beyan edilen verilerden ve türetilen verilerden oluşmaktadır. Katmanlaştırma yapılmasının en temel gerekçesi, mükellefleri faktörler bazında büyüklükleri itibarıyla sınıflara ayırarak büyük mükellefleri büyük mükellefler arasında, küçük mükellefleri küçük mükellefler arasında değerlendirmek ve bu sayede yatay adaleti sağlamaktır.

Söz konusu katmanlaştırma yapılırken mükellefler bulunduğu bölgedeki, ildeki, sektördeki ya da bağlı olduğu vergi dairesindeki konumuna göre kapsamlara ayrılmakta ve mükelleflerin büyüklükleri bu kapsamlara göre belirlenmektedir. Kapsamlar kullanarak risk seviyesi belirlenmesindeki amaç, sektörel ya da bölgesel farklılıklardan kaynaklanan risklerin o bölgedeki ya da sektördeki tüm mükellefler için dikkate alınmasıdır. Bu durum, bir mükellefe farklı açılardan bakma imkânı sunmaktadır.

Risk Analiz Modeli (RAM), aynı kapsamda (aynı coğrafi bölgede ve/veya aynı faaliyet alanında) ve aynı katmanda olan mükelleflerin, buldukları kapsamın genel eğiliminden ya da mükelleflerin kendilerinden beklenen büyüklükten gösterdiği her bir sapmayı bir sinyal yani bir risk olarak algılamaktadır.

## 5.2. Risk Analizinde Kullanılan Veriler ve Kriterler

Risk odaklı denetim uygulamalarında risk grupları belirlenirken risk analiz sisteminde kullanılan veriler çok önemlidir. Risk analiz sisteminde kullanılan verilerin çoğu mükelleflerin vermiş olduğu bilgiler, beyannameler ve mali tablolardan derlenmektedir. Mükellefler tarafından yapılan bildirimler vergi denetim kurulu veri ambarında toplanmakta bu veriler çapraz sorgulama teknikleri veya yatay sorgulama teknikleri ile işleme tabi tutulmaktadır. Bu verilerin işleme tabi tutulmasında mükellef grupları, sektör analizleri ve sektör karlılık oranları gibi kriterlerden yararlanılmaktadır. Örnek vermek gerekirse mükellefler 5.000.- TL aşan mal veya hizmet alım veya satışlarını internet üzerinden bağlı olduğu vergi dairesine bildirmektedir. Bu bildirimleri tüm mükelleflerin yapması zorunludur. Birbiri ile mal veya hizmet alışverişinde bulunan mükelleflerden birisi bu bildirim verirken diğeri vermediğinde sistem bunu otomatik olarak görmekte ve uyarı vermektedir. Vergi Denetim Kurulu tarafından oluşturulan risk analiz sistemi kullanılan verilerden bazıları aşağıda gösterilmiştir. Bu veriler sınırlayıcı veriler olmayıp risk analizinin kapsamına göre genişletilebilecektir.

RAM (Risk Analiz Modeli) Tek Düzen Hesap Planı'na dayalı bilanço esasına göre defter tutan kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin, Model kapsamında kullanılan veri kümeleri Vergi Denetim Kurulunun veri ambarında bulunan aşağıdaki veri ve kriterlerden türetilmiş birçok faktörden oluşmaktadır.

Aşağıdaki verilerin tamamı mükelleflerin bildirimde bulunması yasal olarak zorunlu bilgilerdir. Söz konusu bildirimlerin yapılmaması da başlı başına bir risk olarak algılanmakta olup, Riskli olarak görünmek istemeyen mükellefler bu bildirimleri süresinde yapma eğilimindedirler.

### Veriler

- ✓ E- Beyanname Verileri
- ✓ Kesin Mizan Verileri
- ✓ Bilanço ve Gelir Tablosu Verileri
- ✓ Sicil Bilgileri
- ✓ Ba-Bs Bildirimleri
- ✓ Gümrük Beyan ve Bildirimleri
- ✓ Diğer Bildirimler
- ✓ Mal Varlığı Bilgileri
- ✓ Denetim Sonuçları
- ✓ Ödeme ve Tahsilat Bilgileri
- ✓ İlişkili Kişi Bilgi Bildirim ve Beyanları
- ✓ Diğer Kurul ve Kurum Bilgileri (*SGK, UYAP, Banka ve Finans Kurumları vs*)

### Kriterler

- ✓ Sektör Ortalamasından Sapma
- ✓ Gider Fazlalığı Analizleri
- ✓ Satıştan Kaynaklı Analizler
- ✓ Örtülü Kazanç Analizleri
- ✓ Örtülü Sermaye Analizleri
- ✓ Yanıltıcı ve Hatalı Beyan Analizleri
- ✓ Yanıltıcı ve Hatalı Bildirim Analizleri
- ✓ Karşılaştırmalı Beyan ve Bildirim Analizleri
- ✓ Yanıltıcı ve Hatalı Değerleme
- ✓ Davranış Takibi
- ✓ Muhasebe Hesap Analizleri (*Likidite oranları, karlılık oranları, büyüme oranları, brüt satışlar farkı, aktif farkı vs.*)

Sonuç olarak gerçekleştirilecek görevlere ilişkin gerekli verilerin ihtiyaç duyulan ölçüde ve nitelikte elde edilmesi ve bunların sağlıklı şekilde analiz edilebilmesi vergi denetiminin temelini oluşturmaktadır. Vergi Denetim Kurulu'nda risk analizinin amacı sınırlı zaman ve kaynakların en uygun düzeyde kullanılarak denetim faaliyetlerinin verimliliğinin artırılmasını sağlamak, veri ambarında bulunan mevcut verilerin daha etkin bir şekilde analizlerde kullanılarak veri ambarının işlevselliğini arttırmaktır. Risk analiz sistemi ile incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçığı riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca 2015 yılında; Risk analiz modeli, proje çalışmaları, görüş ve öneri raporları ve diğer kurum ve kuruluşlardan gelen taleplere istinaden yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde sistem üzerinden toplam 26.972 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Risk analiz modeli kapsamında yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde 6.318 mükellef analizlere tabi tutulmuştur. Analiz

çalışmalarında 49.432 risk unsuru değerlendirilmiş ve 37.335 risk unsuru mükellefler nezdinde riskli bulunmuş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır (VDK Faaliyet Raporu, 2015).

### 5.2.1. Hangi Durumlarda Riskli Mükellef Olunur:

Yapılan Risk analizi değerlendirmesi sonucunda inceleme gerekçesi olabilecek bilanço ve gelir tablolarında yer alan bazı riskli durumlar ve verilere aşağıdaki örnekler verilebilir. Verilen örnekler temel bazda örnekler olup Vergi Denetim Kurulu Risk analizi merkezince risk analizi seçiminde yüzlerce ayrıntılı kriter kullanılabilir.

- **Mükellefin yıllar itibariyle sürekli zarar etmesi:** Mükellefin yılları itibariyle sürekli zarar beyan etmesi ticari teknik icaplarla açıklanması zor bir durumdur. Sürekli zarar ettiğini beyan eden mükellef ya gerçekten zarar etmektedir. Ya da kazancını gizleyerek sadece kağıt üzerinde zarar ediyordur.

- **Mükellefin Kasa Hesabında Yüksek Tutarda Nakit Bulundurması:** İşletmelerin, kasa hesabında sürekli olarak normalin üzerinde nakit bulunması risk faktörü olarak değerlendirilip kasa hesabının ayrıntılı olarak incelenmesi istenebilir.

- **İşletmenin Bilançosunda yer alan banka hesapları ile fiili banka hesapları arasında fark olması:** Bankalar mükelleflerin hesap hareketlerine ait verileri belirli aralıklarla Vergi idaresine gönderme zorunluluğu bulunmaktadır. Yapılan analizlerde bankalardan gelen veriler ile işletme bilançolarında yer alan veriler karşılaştırılmakta ve bu ikisi arasında fark bulunduğu söz konusu mükellef riskli olarak adlandırılabilir.

- **Şirket Ortaklarına Yüksek Tutarlı Borç Para Verilmesi:** Şirket ortaklarına yüksek tutarlı borç para verilmesi durumunda şirket kaynaklarının kurum ortaklarına faizsiz olarak kullanılması anlamına geldiğinden bir risk faktörü olarak görülmektedir.

- **Şirket Ortağına Yüksek Tutarlı Borçlanması:** Şirketin ortağına ya da ilişkili kişilere sermayesinin üç katı tutarında borçlu olması örtülü sermaye bakımından risk faktörü olarak değerlendirilerek inceleme gerekçesi olabilir.

- **Kredi Kartlı Satışlarının Sektör Ortalamasının Altında yada Üstünde Olması:** Şirketin faaliyet gösterdiği sektör verileri baz alınarak kredi kartı ile yapılan satış işleminin sektör ortalamasının altında ya da üstünde olması bir risk olarak değerlendirilerek inceleme gerekçesi olabilir.

- **Mükellefin Kârlılık Oranının Sektör Ortalamasından farklı olması:** Kârlılık oranı risk faktörü bakımından son derece önemli bir faktör olup sektör ortalamasından sapmalar inceleme gerekçesi olabilmektedir.

- **Mükellefin Net Satışlarının Giderlere Oranının Yüksek Olması:** Net satışlara oranla yüksek tutarlı Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri, Genel Yönetim Gideri, Karşılık Gideri, Kambiyo Zararı Finansman Gideri, olması

- **Mal Satışı Ya da Alışı Yapılan Mükellefler ile Banka Hesap Hareketleri veya Çek Hareketlerinin Uyumsuz Olması:** Mal alımı veya satımı yapılan mükellefler ile



banka aracılığı ile para gönderilen veya alınan veyahut çek alınan veya gönderilen kişi veya kurumların aynı olması gerekmektedir.

- **Ba/Bs gibi elektronik formlar arasında tutarsızlıklar bulunması:** Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin bir kişi veya kurumdan (KDV hariç) 5.000 TL ve üzerindeki - 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 (KDV hariç tutarlar dikkate alınarak) bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Yapılan bu bildirimler veri ambarında çapraz denetime tabi tutulmakta ve tespit edilen uyumsuzluklar inceleme sebebi olabilmektedir.

- **Devreden KDV'lerin yüksek olması ve süreklilik göstermesi,**

- **Bilanço kalemleriyle ilgili yatay ya da dikey rasyo analizlerindeki sapmalar, uyumsuzluklar**

### **5.3. Risk Analizi Odaklı Vergi Denetiminin Faydaları**

#### **5.3.1. Vergilemede Adalet Açısından Faydaları**

Elektronik ortamların kullanılması ve elde edilen verilerin mükellef büyüklükleri, bulunduğu coğrafi bölgeler ve faaliyet gösterdiği sektörler gibi bir çok husus dikkate alınarak kategorilere ayrılması ve risk analiz sistemi dahilinde incelemeye sevk edilmesi hususu hem incelenecek mükellefin seçimi konusunda adalet sağlayacak hem de veri ambarlarındaki bilgiler çerçevesinde daha kısa sürede incelemeye sevk sağlanacaktır. Bu sayede elektronik vergi denetimi, vergisini zamanında beyan etmeyen veya ödemeyen mükellefler ile dürüst mükellefler arasında oluşacak haksız rekabeti de engelleyecektir.

#### **5.3.2. Zaman Açısından Faydası**

Elektronik ortamların kullanılması ile mükelleflerin doldurdukları beyanname, form ve listeler gibi belgeleri yazılı evrak olarak değil de sistem üzerinden ilgili mercilere gönderilmesi mükelleflerin ve meslek mensuplarının bu konuda harcadıkları mesaiyi azaltmaktadır. Ayrıca söz konusu bilgi ve belgelerin sistem üzerinde bulunan veri ambarlarında kayıtlı olması, vergi denetimi yapan inceleme elemanlarının denetim sürecini kısaltacağından, denetim sürecinin kısa sürede sonuçlanmasının denetim sonucunda bulunabilecek vergi farklarına uygulanacak gecikme faizleri veya gecikme zamlarının daha az tahakkuk edecek olmasının yanında denetim sürecinin mükellef üzerinde oluşturacağı "psikolojik baskı"nın da bir an önce kalkmasını sağlayacaktır.

#### **5.3.3. Vergi İncelemelerinde Etkinlik ve Verimlilik Açısından Faydaları**

Risk Analizi, eskiden beri var olan sondaj usulü yerine risk analizlerine dayalı ve risk odaklı incelemelerin seçilmesini ve inceleme süreçlerinde mevcut veri ambarlarının, inceleme elemanlarına açılması ile incelemeye gerek duyulmayan ve özellikle sektörel incelemelerde rastlanan, zaman kaybına yol açan uygulamaların

ayıklanmasını ve inceleme süreçlerinin daha kısa ve daha etkin yapılmasını sağlayacaktır. Bu husus inceleme gücü olarak tanımlanan ve inceleme elemanlarının vergi incelemesinde geçirdikleri süreleri daha verimli kullanmalarına sebep olacaktır.

#### **5.3.4. Standartların Oluşturulması ve Geliştirilmesi Açısından Faydaları**

Denetimde risk analizinin yaygınlaşması, bilgi sistemlerinin mali hayatta kullanımının artması ve buna bağlı olarak istatistik üreten programların standartlaştırılması gibi hususlar beraberinde denetimde belli ilke ve standartlar dâhilinde yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi Denetim Kurulu tarafından vergi inceleme, teftiş, soruşturma, çalışma ve raporlama başlıklarında standartlar belirlenmiş ve bu standartların yanında etik ilkeler ile stratejiler tanımlanarak önemli bir adım atılmıştır. Söz konusu vergi inceleme standardı kurul tarafında şöyle belirlenmiştir: “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. Vergi incelemelerinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas olduğu ilkesinden hareketle; Vergi Müfettişi, işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitine önem verir. Vergi Müfettişi, inceleme faaliyetlerinde mükelleflerin yasal haklarına saygı gösterir. İnceleme elemanı olarak vergi mahremiyeti ilkesi öncelikli olmak üzere, mükellefe karşı olan yasal yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirir.” (www.vdk.gov.tr.)

Kanunların doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla denetim elemanları ulusal, uluslararası denetim ilke ve standartları, uluslararası ekonomik ve finansal ilişkiler ile ekonomik enstrümanlar ve bunların vergilenmesi konularında gelişen teknolojileri göz önünde tutarak eğitime tabi tutulmaktadır. Bu gibi eğitimler sayesinde inceleme elemanlarının kalitesi yükseltmek suretiyle incelemelerde kalite standardı sağlanacaktır.

#### **5.3.5. Vergi Harcamasının Azalması Açısından Faydaları**

Uygulanan risk analiz yöntemi sayesinde elektronik ortamda depolanan mali ve vergisel bilgilere denetim elemanlarının her zaman ulaşılabilir durumda olması ve mükelleflerin risk analiz sistemine dayalı olarak seçilmesi, doğrudan denetim maliyetlerini etkileyecektir. Hem incelenecek mükellefler modern istatistiksel yöntemlerle belirlendiği için gereksiz ve amacına ulaşmayan vergi incelemeleri ayıklanarak daha önem derecesi yüksek incelemeler yapılabilecek hem de inceleme elemanlarının inceleme süreçlerinde bilgi ve belgeye ulaşmadaki maliyet ve zaman tasarrufu sağlanarak incelemeler daha kısa sürede ve etkin bir şekilde tamamlanacaktır.

#### **5.3.6. Beyandışılık İle Mücadele Açısından Faydaları**

Bilgi teknolojilerin kullanımının artması ile elektronik denetimin kayıt dışılığı önleme yönündeki fonksiyonu da gitgide artmaktadır. İş ve işlemlerin kayıt altına

alınması mükelleflerin anlık olarak takip edilebilirliği ve çapraz kontrol sistemleri ile mükellefler nezdinde otokontrol sistemlerinin gelişimini sağlamaktadır. Bu konuda inceleme birimleri ile meslek mensuplarının mükellefleri bilinçlendirme yönündeki eğilimleri de büyük önem taşımaktadır.

### 5.3.7. Zaman ve Denetim Elemanının Etkin Kullanımı Açısından Faydaları

Bilgi teknolojilerinden faydalanarak yapılan vergi denetimleri incelemelerin etkinliği yanında bilgiye ulaşmada sağladığı kolaylık ve risk analiz sistemi ile yapılan incelenecek mükellef seçimi ve istatistiksel verilerin değerlendirilmesi gibi bir çok unsuru da içerdiğinden incelemelerin daha kısa sürede sonuçlanmasını sağlamakta olup bu durum incelemelerin maliyetini azaltmaktadır.

## 6. Risk Analiz Sistemi Üzerine Bir Uygulama

Son yıllarda yaptığı büyük yatırımlarla ülkemizde halı üretiminde öne çıkan Gaziantep hatta dünyanın önemli halı merkezlerinden birisi haline gelmiştir.

Türkiye'deki halı üretiminin yaklaşık %85'i makine halısıdır ve bunun % 89 'u Gaziantep'te üretilmektedir. Gaziantep son yıllarda yaptığı ciddi yatırımlarla ve kapasite artırımı ile dünya makine halısı üretim merkezlerinden biri haline gelmiştir (Güneydoğu Anadolu Halı İhracatçıları Birliği, 2011).

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere risk analiz sistemi ne istenirse onu veren bir sistemdir. Sistemin temelinde olası risklerin belirlenmesi gerekir. Bu riskler vergi incelemelerinden beklenen yarara ve kayıt altına alınmasında öncelik verilen sektörler göre değişebilmektedir. Sisteme hangi unsur riskli olarak tanımlatılırsa sistem otomatik olarak söz konusu riski algılayarak mükellefi riskli mükellef kategorisine almaktadır. Bu risk tanımlaması kimi zaman karlılık oranı olabilir, kimi zaman sektör ortalaması olabilir. Kimi zaman da satış hacmi olarak tanımlanabilir. Çalışmanın bu bölümünde Risk analiz yönteminin Gaziantep halı sektörüne uygulanabilirliği ile ilgili olarak bir çalışma yapılacaktır. Yapılan çalışma bir senaryo (kurgu) üzerinden yapılacak olup, Risk analiz sistemi çerçevesinde firmaların risk analizine takılıp takılmayacakları test edilecektir.

Gaziantep halı sektörü için tespit edilen risk analizi kriterlerinin başında kârlılık analizleri yatmaktadır. Pazarlama satış dağıtım giderleri ile satış hasılatının uyumlu olması diğer bir kriterdir. Çünkü üretilen halının önemli bir kısmı ihraç edilmektedir. Gaziantep halı sektöründe firmaların kapasite raporlarında üretim için gerekli hammadde, yardımcı malzeme ve diğer girdiler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu bağlamda yapılacak randıman çalışması ile yurt içi firmalara yapılacak kayıt dışı hasılat kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Yurt dışı firmalara yapılan satışlar ise uluslararası ticaret kapsamında çeşitli ödeme şekilleri kullanılmak suretiyle banka aracılığı ile yapılmaktadır. Dolayısıyla firmaların bankalardaki para hareketleri ile satışları arasındaki uyumsuzluk önemli bir risk kriteridir.

**Senaryo:** Gaziantep organize sanayide faaliyet göstermekte olan X A.Ş.'nin özet gelir tablosu ve bilanço bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

**X A.Ş.'nin 2014 ve 2015 yılı dönem sonu bilançoları aşağıdaki gibidir.**

Açıklama	Önceki Dönem	Cari Dönem
AKTİF	2014	2015
I. Dönen Varlıklar	28.485.000,00	49.974.000,00
. A. Hazır Değerler	2.270.000,00	3.054.000,00
. 1. Kasa	800.000,00	1.200.000,00
. 2. Alınan Çekler	1.250.000,00	1.590.000,00
. 3. Bankalar	220.000,00	264.000,00
. B. Ticari Alacaklar	18.000.000,00	22.000.000,00
. 1. Alıcılar	18.000.000,00	22.000.000,00
. C. Diğer Alacaklar	500.000,00	250.000,00
. 1. Diğer Çeşitli Alacaklar	500.000,00	250.000,00
. D. Stoklar	7.665.000,00	24.500.000,00
. 1. İlk Madde ve Malzeme	5.800.000,00	16.000.000,00
. 2. Ticari Mallar	265.000,00	1.250.000,00
. 3. Verilen Sipariş Avansları	1.600.000,00	7.250.000,00
. E. Diğer Dönen Varlıklar	50.000,00	170000
. 1. Devreden KDV	50.000,00	170000
II. DURAN VARLIKLAR	7.266.000,00	7.650.000,00
. A. Maddi Duran Varlıklar	7.266.000,00	7.650.000,00
. 1. Binalar	1.500.000,00	1.500.000,00
. 2. Tesis, Makina ve Cihazlar	12.000.000,00	13.500.000,00
. 3. Taşıtlar	66.000,00	400.000,00
. 4. Demirbaşlar	200.000,00	250.000,00
. 5. Birikmiş Amortismanlar (-)	-6.500.000,00	-8.000.000,00
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>35.751.000,00</b>	<b>57.624.000,00</b>
PASİF	2014	2015
III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	21.770.000,00	32.690.000,00
. A. Mali Borçlar	7.700.000,00	9.000.000,00
. 1. Banka Kredileri	7.700.000,00	9.000.000,00
. B. Ticari Borçlar	12.500.000,00	19.500.000,00
. 1. Satıcılar	10.000.000,00	12.500.000,00
. 2. Borç Senetleri	2.500.000,00	7.000.000,00
. C. Alınan Avanslar	1.450.000,00	4.000.000,00
. 1. Alınan Sipariş Avansları	1.450.000,00	4.000.000,00
. D. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	120.000,00	190.000,00
. 1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	30.000,00	50.000,00
. 2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	90.000,00	140.000,00
IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	7.481.000,00	21.434.000,00
. A. Mali Borçlar	7.481.000,00	21.434.000,00
. 1. Banka Kredileri	7.781.000,00	21.434.000,00
V. Öz Kaynaklar	6.500.000,00	3.500.000,00
. A. Ödenmiş Sermaye	5.000.000,00	5.000.000,00
. 1. Sermaye	5.000.000,00	5.000.000,00
. B. Dönem Net Karı (zararı)	1.500.000,00	-1.500.000,00
. 1. Dönem Net Karı	1.500.000,00	0
. 2. Dönem Net Zararı (-)	0	-1.500.000,00
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>35.751.000,00</b>	<b>57.624.000,00</b>

**X A.Ş.'nin 2014 ve 2015 yılı gelir tabloları aşağıdaki gibidir.**

GELİR TABLOSU	2014	2015
A. Brüt Satışlar	53.000.000,00	55.000.000,00
. 1. Yurtiçi Satışlar	53.000.000,00	55.000.000,00
B. Satışların Maliyeti (-)	47.000.000,00	48.000.000,00
. 1. Satılan Mamuller Maliyeti (-)	47.000.000,00	48.000.000,00
Brüt Satış Karı veya Zararı	6.000.000,00	7.000.000,00
C. Faaliyet Giderleri (-)	3.600.000,00	6.200.000,00
. 1. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	3.000.000,00	5.000.000,00
. 2. Genel Yönetim Giderleri (-)	600.000,00	1.200.000,00
Faaliyet Karı veya Zararı	2.400.000,00	800.000,00
D. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	1.600.000,00	1.800.000,00
. 1. Faiz Gelirleri	200.000,00	100.000,00
. 2. Kambiyo Karları	1.400.000,00	1.700.000,00
E. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	1.000.000,00	-1.500.000,00
. 1. Kambiyo Zararları (-)	1.000.000,00	-1.500.000,00
F. Finansman Giderleri (-)	950.000,00	1.400.000,00
. 1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	1.000.000,00	-2.000.000,00
Olağan Kar veya Zarar	2.050.000,00	600.000,00
G. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	550.000,00	600.000,00
. 1. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	550.000,00	600.000,00
Dönem Karı veya Zararı	1.500.000,00	-1.500.000,00
Dönem Net Karı veya Zararı	1.500.000,00	-1.500.000,00

- X A.Ş. inin ortağı olan A gerçek kişinin Y Limited Şirketinin % 30 hissesine sahip olduğu ve 2014 yılında Vergi Müfettişlerince yapılan inceleme sonucunda Y limited şirketi ile ilgili olarak sahte belge düzenleme fiili ile ilgili tespitlerin yapıldığı, konu ile ilgili olarak gerekli tarhiyatların ve Cumhuriyet Başsavcılığına gerekli bildirimlerin yapıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca X A.Ş.'nin Y Limited şirketinden mal veya hizmet alışlarının olduğu yapılan BA BS sorgulamasında tespit edilmiştir.

- Halı sektöründe karlılık oranı % 20-25 bandında seyretmektedir.

- Veri ambarından alınan bilgilere göre X A.Ş.'nin bankalar hesabına 2014 yılında gelen toplam para miktarı 1.250.000.- TL çıkan para miktarı 230.000.- TL, 2015 Yılında gelen para miktarı 3.750.000.- TL çıkan para miktarı ise 1.250.000.- TL'dir.

Yukarıda elde edilen bilanço gelir tablosu ve elde edinilen verilerden hareket edilerek X A.Ş. risk analizine tabi tutulduğunda:

a- Vergi Müfettişlerince Y limited şirketi nezdinde yapılan inceleme sonucunda X A.Ş.'nin ortağı olan A gerçek kişinin de olması ve bu firma hakkında sahte belge düzenleme fiili nedeniyle tespitlerin yapılmış olması nedeniyle bu firma öncelikle sahte belge kullanma fiili nedeniyle risk analizine takılacaktır. Ayrıca vergi incelemesine tabi tutulan kurumun ortakları arasında X A.Ş.'nin ortağının da olması nedeniyle X A.Ş.'nin sahte belge düzenleme ihtimali nedeniyle risk analizine takılması da muhtemeldir.

b- Yukarıda verilen bilgilerde halı sektöründe karlılık oranının % 20-25 oranında olduğu tespitleri yapılmıştır. X A.Ş.'nin karlılık oranı ise

Brüt Satış Karı /Brüt Satışlar oranından

2014 yılında  $6.000.000/53.000.000= 11,32$

2015 yılında  $7.000.000/55.000.000= 12,72$

Olarak tespit edilmiştir. Ayrıca Mükellef kurumun dönem net karı kıyaslamasına bakıldığında 2014 yılında 1.500.000.- TL kar elde etmesine rağmen 2015 yılında 1.500.000.- TL zarar ettiği tespit edilmiştir.

Sektörün karlılık ortalaması %20-25 aralığında olması nedeniyle mükellef riskli mükellef olarak değerlendirilecektir.

c- Veri Ambarından bankalar ile ilgili olarak gelen bilgilerde 2014 yılında gelen toplam para miktarı 1.250.000.- TL çıkan para miktarı 230.000.- TL 2015 Yılında gelen para miktarı 3.750.000.- TL çıkan para miktarı ise 1.250.000.- TL'dir. Bu durumda X A.Ş.'nin 2014 sonunda bankalar hesabında 1.020.000.- TL, 2015 sonunda ise 2.500.000.- TL tutarında para olması gerekirken bankalar hesabının dönem sonu tutarları sırasıyla 220.000.- TL ve 264.000.- TL olarak tespit edilmiştir. Bu husus da mükellefin risk analizine takılmasına sebep olacaktır.

d- X A.Ş.'nin kasa hesabındaki değişme yıllar itibariyle dikkat çekecek ölçüde artmıştır. İşletme kasasında gereğinden fazla nakit bulundurarak alternatif kar olanaklarını gündemine almamakta, kasasında fazladan nakit olmasına rağmen banka kredisi kullanmaya devam etmektedir. Anılan nedenlerle mükellef kurum risk analizine takılacaktır.

e- X A.Ş.'nin brüt satışlarında yıllar itibariyle çok yüksek değişiklik olmamasına rağmen pazarlama satış dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerinde iki kata yakın bir artış tespit edilmiştir. Anılan nedenlerle mükellef kurum risk analizine takılacaktır.

## 7. Sonuç

Vergi incelemelerine ilişkin yapılan son düzenlemelerle ve elektronik denetimin yaygınlaştırılması ile bir taraftan hukuk devletinin bir gereği olarak mükellef odaklı bir yaklaşıma geçilmiş, diğer taraftan da vergi adaletini ve kayıt dışı ekonomiyle etkin mücadeleyi sağlamaya yönelik bir sistem oluşturulmuştur. Yapılan düzenlemeler sonucunda, Vergi Denetim İdaresinin ve Vergi Müfettişlerinin sorumluluğu artmıştır. İncelenecek mükelleflerin seçiminde objektif kriterlere ve gerekçeye dayanan risk odaklı bir yaklaşıma geçilmiştir. Vergi inceleme süreçlerinde ve neticesinde düzenlenen raporlarda standart sağlanmıştır. Bu süreçte incelemelerin etkin ve verimli yapılması konusunda önemli adımlar atılmış bu durum hem idare hem de mükellef ve meslek mensupları açısından önemli faydalar doğurmuştur. Vergi Denetiminde yapılan yeni düzenlemeler ile geliştirilen modern uygulamalar neticesinde incelemeler daha etkin ve verimli olduğu kadar daha şeffaf ve hesap verilebilir bir yapıya kavuşturulmuştur. Sayısal veriler de bu durumu açıkça ortaya koymaktadır. 2011 yılında 5.000 kişi olan inceleme elemanı sayısı 2014 yılında iki katına yani 10.000 kişiye çıkartılmıştır. 2011 yılında yaklaşık 16.000 mükellef incelenmiş iken 2012 yılında yaklaşık 47.000 mükellef 2013 yılında ise yaklaşık 71.000 mükellef incelenmiştir. 2011 yılında yaklaşık 3,9 milyar TL vergi farkı ve 6,5 milyar TL vergi cezası, 2012 yılında yaklaşık 4,5 milyar TL vergi farkı ve 8,8 milyar TL vergi cezası, 2013 yılında ise yaklaşık 8,5 milyar vergi farkı ve 19 milyar

vergi cezası tespit edilmiştir. İncelemeler için getirilen süreler, risk analizine dayanan mükellef seçimi, denetim kapasitesinin artırılmasına ilişkin adımlar ve performans dayalı çalışma sistemi ve Vergi Denetim Kurulu tarafından incelemeler için geliştirdiği standartlar birlikte değerlendirildiğinde, önümüzdeki süreçte vergi inceleme sayısının ve etkinliğinin katlanarak artmaya devam etmesi beklenmektedir. Bu süreçte vergi denetimi etkin, verimli, kaliteli ve standartları olan modern bir sisteme kavuşacaktır.

Ülkelerin mali yapılarının oluşturulmasında önemli yeri olan vergi denetim oranlarına baktığımızda yeterince yapılmadığı görülmektedir. Ülkemizde 2012-2014 yılları arasında vergi inceleme oranlarına bakıldığında bu oranın 1,93 ile 2,24 arasında değiştiği görülmektedir. Ancak bu oranlar sadece sayısal veriler olup incelemenin niteliğine ilişkin sonuçlar verememektedir. İnceleme sayısı şüphesiz önemlidir ancak inceleme sayısı kadar incelemenin niteliği ve caydırıcılığı ve eğitim fonksiyonu da son derece önemlidir. Yapılan incelenin etkinliği ve verimliliği, hangi mükellef veya mükellef gruplarının seçileceği ile doğrudan ilgilidir. Burada asıl sorun incelenecek mükelleflerin seçiminde ortaya çıkmaktadır.

İncelenecek mükelleflerin seçiminde kullanılan yöntemlerden birisi olan risk analizi işte burada devreye girmektedir. Son yıllarda incelenecek mükellef seçiminde kullanılan en etkili yöntemlerden birisi olan risk analizi incelenecek mükelleflerin seçiminde doğru kararlar alınmasına dolayısıyla vergi incelemelerinin etkin, verimli ve caydırıcı nitelikte olması yönünde önemli katkılar sunmaktadır. Bu anlamda Türkiye makina halı üretiminin neredeyse tamamının yapıldığı Gaziantep'te, hali sektörünün denetimine dair uygulanan Risk Analizi Modeli, tespit edilen kriterler açısından son derece doğru mükelleflerin denetimini sağlamaktadır. Risk Analiz Modelinin binlerce veri ve kriterden oluşan ve geniş bir veri tabanı üzerinden çalışan e-denetim mekanizmasına dönüştürülmesi zorunluluk arz etmektedir.

## Kaynakça

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- Erdem, B. (1981). *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:233/154.
- Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi*, İstanbul.
- Güneydoğu Anadolu Halı İhracatçıları Birliği. (2011). *Türkiye dokuma makine halıcılık sektörü: envanter, projeksiyon ve analiz*, Gaziantep.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Beyanname Düzenleme Klavuzu*, Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Denetim İlke ve Esasları*, Ankara.
- Onuncu Kalkınma Planı. (2015). Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı.
- Suçiçek, M. & Keskin, S. (2012) *Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Taşdemir, K. (2013). *Belgelerde Sahtecilik Suçları*, Ankara: Ertem Basım Evi.
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2012.
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2013.
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2014.
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2015.
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2013). *Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara.
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2015). *Kamu Harcamaları ve Milli Emlak Mevzuatı*, Ankara.
- [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)
- [www.vdk.gov.tr](http://www.vdk.gov.tr)
- [www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw...H7deC+LxBI8=&nm=1035](http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw...H7deC+LxBI8=&nm=1035) (19/01/2016)
- Yılmaz, E. (2009) "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 322 C. XIII, Y. Ankara.