



VERGİ İNCELEMELERİNDE RANDIMAN ANALİZİ

Mehmet YOLCU

Ocak 2018

DENİZLİ

VERGİ İNCELEMELERİNDE RANDIMAN ANALİZİ

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Proje Ödevi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı**

Mehmet YOLCU

Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Ocak 2018

DENİZLİ

YÜKSEK LİSANS PROJE ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı öğrencisi Mehmet YOLCU tarafından hazırlanan “Vergi İncelemelerinde Randıman Analizi” başlıklı Yüksek Lisans Projesi tarafımdan okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından Yüksek Lisans Projesi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Ersan ÖZ

Danışman

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
..... tarih ve sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet Vefa NALBANT

Müdür

Bu proje ödevinin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmaların yapılması ve bulguların analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza

Mehmet YOLCU



ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında bana yol gösteren ve teşvik eden değerli hocam Prof. Dr. Ersan ÖZ' e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışmamın tamamlanması aşamasında katkılarını esirgemeyen meslektaşım Vergi Müfettişi Neşet SALTAN' a teşekkür ederim.

Çalışmanın hazırlanması sürecinde beni sürekli motive eden, gösterdiği hoşgörü ve sabırdan dolayı hep yanımda olan eşim Raziye YOLCU' ya ve kızım Şeyma YOLCU' ya sonsuz sevgilerimi sunarım.

ÖZET

VERGİ İNCELEMELERİNDE RANDİMAN ANALİZİ

YOLCU, Mehmet

Dönem Projesi

Maliye ABD

Maliye Programı

Proje Yöneticisi: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Ocak 2018, vi+89 Sayfa

Bu çalışmada, Vergi incelemelerinde randıman analizi incelenmiştir. Türkiye’de vergilerin büyük çoğunluğu beyan esasına göre toplanmaktadır. Yani mükellefler vergi matrahlarını ve ödenecek vergilerini kendileri beyan etmektedirler. Vergi idaresi de bu beyanların doğruluğunu kontrol etmek amacıyla, vergi incelemeleri yapmaktadır. Yapılan vergi incelemelerinde çok değişik yöntemler uygulanmaktadır. Bu yöntemlerden birisi de randıman analizidir. Randıman analizinde, işletmelerin belirli bir dönem içerisinde üretmeleri gereken mamul ve hizmet miktarı birçok değişken dikkate alınarak hesaplanmakta ve mükellefin beyanının doğruluğu kontrol edilmektedir. Ancak işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetlerin çeşitliliği, malların kalite ve üretim yöntemlerinin farklılığı, işletmelerin özel durumları bu konuda belirli standartlar oluşturulmasını engellemektedir. Bu nedenle yapılan randıman incelemeleri mükellef ile idare arasında uyuşmazlıklara sebep olmakta ve bu konuda değişik yargı kararları ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi incelemesi, Randıman, Randıman analizi

ABSTRACT

EFFICIENCY ANALYSIS OF TAX INVESTIGATIONS

YOLCU, Mehmet

Term Project

Public Finance Department

Public Finance Program

Advisor of Term Project: Prof. Dr. Ersan ÖZ

January 2018, vi+89 Pages

In this study, the efficiency analysis of tax investigations were examined. The vast majority of taxes collected in Turkey on the basis of declaration. In other words, the taxpayers themselves have disclosed tax of base and taxes payable. In order to check the accuracy of these statements in tax administration, tax investigation is. Examination of the tax is applied very different methods. One of these methods yield analysis. Yield analysis, product and service businesses need to produce a certain amount during the period is calculated by taking into account many variables, and taxpayers are controlled by the accuracy of the declaration. However, the variety of goods and services produced by enterprises of goods, the difference in quality and production methods, prevent the establishment of standards for enterprises in certain special circumstances in this regard. For this reason, studies of the efficiency caused by clashes between the taxpayer and the administration on this issue becomes, and various judicial decisions arise.

Keywords: Tax review, Yield, Yield analysis

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ

1.1. Vergi Denetimi Kavramı	2
1.1.1. Vergi Denetiminin Amacı	2
1.1.2. Vergi Denetim Türleri	3
1.2. Vergi İncelemesinin Tanımı, Amacı ve Önemi	3
1.2.1. Vergi İncelemesi Kavramı	3
1.2.2. Vergi İncelemesinin Amacı	4
1.2.3. Vergi İncelemesinin Önemi	4
1.2.4. Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları	5
1.2.5. Vergi İncelemesinde İspat, Delil, Karine Kavramları	7
1.2.6. Vergi İnceleme Raporları	8

İKİNCİ BÖLÜM

RANDİMAN ANALİZİ

2.1. Randıman Analizi Kavramı ve Tarihsel Süreç	9
2.1.1. Randıman Analizi Kavramı	9
2.1.2. Randıman Analizi ve Üretim Süreçlerinin Tarihsel Seyri	10
2.2. Türk Vergi Mevzuatında Randıman İncelemeleri	11
2.2.1. Yasal Düzenlemeler	11
2.2.2. Vergi İncelemelerinde Randıman Analizinin Kullanımı	12
2.2.3. YMM Denetim ve Tasdik Faaliyetlerinde Randıman Analizi	15
2.3. Randıman İncelemelerinde Faydalanılacak Defter, Belge ve Bilgiler	17
2.3.1. Mükellefe Ait Defter ve Belgeler	17
2.3.1.1. Mükelleflerin Vergilendirme Esaslarına Göre Tutması Gereken Defter ve Belgeler	17
2.3.1.2. İmalat Faaliyeti İle Uğraşan Mükelleflerin Tutması Gereken Defter ve Belgeler	20
2.3.2. Fiili Envanter Tutanakları	23
2.3.3. Kapasite Raporları	24
2.3.4. Expertiz Raporları	25
2.3.5. Makine Kılavuzları, Teknik Broşürler	27
2.3.6. Deneme Üretimi	27
2.3.7. Fire Oranları	28
2.3.8. Stoklar	29
2.3.9. Banka Hesap Bilgileri ve Diğer Tespitler	30
2.4. Randıman İncelemelerinde Uyuşmazlıklar	30

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

RANDIMAN ANALİZİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR

3.1. Örnek Uygulama – 1	36
3.2. Örnek Uygulama – 2	46
3.3. Örnek Uygulama – 3	53
3.4. Örnek Uygulama – 4	64
SONUÇ	85
KAYNAKLAR	86
ÖZ GEÇMİŞ	89

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

KDV Katma Değer Vergisi Kanunu

VDK Vergi Denetim Kurulu

VUK Vergi Usul Kanunu

SMMM Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

YMM Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Vergi İncelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134' üncü maddesinde belirtilmiştir. Vergi İncelemeye yetkililer yaptıkları incelemeler sırasında delil serbestisi ilkesi kapsamında inceleme tekniklerinden faydalanmaktadır. Kullanılan inceleme tekniklerinden birisi de randıman analizidir. Üretim işletmelerinde imalata giren hammadde ve yardımcı maddeler ile diğer üretim girdilerinden hareketle yapılan hesaplamalara göre, üretilmesi gereken mamul ve çıktıların hesaplanması randıman (verim) olarak adlandırılmaktadır. Randıman analizleri mamul üreten işletmelerin yanı sıra hizmet üretimi yapan işletmelerde de yapılabilmektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramlarına değinilecek ve vergi incelemesinin vergi denetimi içindeki yerine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde randıman analizi kavramına, vergi mevzuatındaki yerine ve randıman analizinde kullanılacak araç ve yöntemlere ilişkin bilgiler açıklanmaya çalışılacaktır. Ayrıca randıman incelemelerine ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklara ilişkin yargı kararlarına değinilecektir.

Çalışmanın son bölümünde ise randıman analizine ilişkin uygulama örneklerine yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİ DENETİMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1. Vergi Denetimi Kavramı

Devletler fonksiyonlarını yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirlerinin büyük kısmını vergi gelirlerinden sağlamaktadır. Günümüzde uygulanan vergilerin büyük çoğunluğu beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, vergiler mükellefler tarafından beyan edilmektedir. Vergi gelirlerinin yürürlükteki kanunlar ve bütçe hedefleri doğrultusunda toplanabilmesi için vergi beyanlarının denetimine ihtiyaç duyulmaktadır.

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.

Uygulamada 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 önemli amacı vergi kayıp ve kaçığını önleyerek vergi gelirlerinin eksiksiz olarak toplanmasını sağlamakla birlikte, diğer doğal amaç ise denetimlerle vergi kaçaklarının ortaya çıkarılarak cezalandırılması ve caydırılmasıdır. Ayrıca vergi denetimi yoluyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilmekte, vergi bilincinin oluşması ve artırılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Denetimler esnasında mükelleflere, yaptıkları hatalarla ilgili yasal, teorik ve uygulamalı bilgiler de verilmekte ve aynı zamanda gönüllü uyum da gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

1.1.2. Vergi Denetim Türleri

Vergi denetim türleri, verilen beyannamelerin kontrolü, yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi, arama olarak sınıflandırılabilir. VUK' nun yoklama ve inceleme başlıklı yedinci kısmında yoklamaya ve vergi incelemesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Yoklama işlemlerinde, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

1.2. Vergi İncelemesinin Tanımı, Amacı ve Önemi

Kamu gelirleri arasında önemli bir paya sahip olan vergilerin kanunlar ve belirlenen hedefler doğrultusunda toplanabilmesi için mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolüne ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi incelemeleri vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılmaktadır. Vergi incelemelerinin yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nda ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte belirlenmiştir.

1.2.1. Vergi İncelemesi Kavramı

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

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

Vergi incelemesi sadece mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü için yapılmamakta, vergi iade taleplerinin yerine getirilmesi, bazı indirim ve istisna ve muafiyetlerden yararlanılabilmesi için de vergi incelemesi yapılabilmektedir. Örneğin belirli tutarın üzerindeki KDV iade talepleri ancak vergi incelemesi sonucunda yerine getirilmektedir.

1.2.2. Vergi İncelemesinin Amacı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134' üncü 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 tespit edilmesi halinde hiç beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen verginin, re'sen veya ikmalen tarhiyat yapılarak bu eksiklik tamamlanır.

Ayrıca 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 (VDK: 2012 Faaliyet Raporu; 22).

Beyana dayanan vergi sistemlerinde incelemelerin nihai amacı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerinin, başka bir deyişle mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanmasıdır. Mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu sağlamak, inceleme yoluyla mükellefleri uyuma zorlamaktır. Bu nedenle vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen rakamlardan ziyade asıl etki caydırıcılık ve vergi mükelleflerini eğitmek yoluyla vergi kaçacağını 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 bütçe gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. 2012 yılında vergi gelirleri genel bütçe gelirleri içerisinde % 57 gibi önemli bir orana sahiptir. (Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Vergi İstatistikleri)

Kamu gelirleri içerisinde çok önemli bir yere sahip olan vergi gelirlerinin toplanabilmesi için vergi incelemesinin caydırıcılık fonksiyonundan da faydalanılmaktadır. Bireyler, "Ekonomik İnsan (Homo Economicus)" yaklaşımı çerçevesinde, vergi ödevlerini yerine getirmede eksiklik gösterebilmektedir. Bireylerin

vergi ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirilmesi için vergiye gönüllü uyum ve diğer çabalarının yanında vergi incelemesi de bu amaca katkı sağlamaktadır.

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

1.2.4. Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları

Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nda 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 Bakan'a bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Bu Kanun Hükmünde Kararnameyle Maliye Bakanlığı'nda vergi inceleme yetkisine haiz tüm denetim elemanları tek çatı altında toplanmıştır.

Vergi incelemesinin başlangıcından, sonuçlanmasına kadar tüm aşamalarında uyulması gereken kurallara Vergi Usul Kanunu'nda ve kanuna dayanılarak çıkartılan yönetmeliklerde yer verilmiştir.

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

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

-Vergi incelemesine başlanıldığının tutanağa bağlanması gerektiği,

-İncelenenin muvafakatı 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, şeklinde özetlenebilir.

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.

1.2.5. Vergi İncelemede İspat, Delil, Karine Kavramları

Vergi hukukunda ispat, bir işlemin esas mahiyetinin, delillerden yararlanılarak ortaya konulmasıdır. Delil, ispat işlemi için kullanılan 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, 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 araştırılmaktadır. İnceleme sırasında, vergisel yönden eleştiri konusu yapılacak olan hususların, delilleri ile birlikte ortaya konularak ispat edilmesi gerekmektedir.

Vergi hukukunda, kural olarak, delil serbestisi ilkesi geçerli olup, bu ilkenin iki istisnası bulunmaktadır. İlkeye getirilen birinci sınırlama yemine ilişkindir. Genel hukuk düzenlemeleri içerisinde yemin bazı durumlarda delil ve ispat aracı olarak kullanılabilirken, 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 ispatlanabilecektir. Üretim ve hizmet işletmeleri hakkında yapılan vergi incelemelerinde randıman analizi yapılarak, ortaya çıkan sonuçlar ispatlama vasıtası olarak kullanılabilir.

Karine, ipucu; belirtir; bilinen bir olgudan bilinmeyen bir olgunun (sonucun) çıkarılması; aksi ispatlanana kadar kabul edilen olarak tanımlanmaktadır (Adalet Bakanlığı, 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 anlaşılmaktadır. Karine bilinen bir olaydan, bilinmeyen bir olaya ve bir sonuca ulaşmaktır (Şeker'den aktaran Perçin, 1995)

İnceleme sırasında tespit edilen hususlardan hareketle, bilinmeyen olaylara ve durumlara ilişkin çıkarımlar yapılmaktadır. Randıman incelemelerinde de işletmenin üretime ilişkin verilerinden yola çıkılarak yapılan hesaplamalar sonucunda, işletmenin gerçek faaliyet sonuçlarını ve vergi matrahını ortaya koymaya yarayacak çıkarımlar yapılmaya çalışılmaktadır.

1.2.6. Vergi İnceleme Raporları

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılan incelemeler sonucunda, tespit edilen hususları, bu hususların değerlendirmelerini ve yapılması gereken işlemleri belirten 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, dönemine ve ispatına ilişkin hususlara yer verilir.

Düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirildikten sonra işleme konulmaktadır. Mükellefler, düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer verilen vergi ve ceza tutarlarına karşı tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından faydalanabilmektedirler. VUK 359' uncu maddesinde yer verilen kaçakçılık fiilleriyle tarh edilen vergi ve cezalar ise uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Mükellefler, vergi inceleme raporlarıyla tespit edilip kendilerine ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı dava açma hakkını da kullanabilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

RANDIMAN ANALİZİ

Vergi incelemeleri sırasında mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü amacıyla değişik inceleme teknikleri kullanılmaktadır. Bu inceleme tekniklerinden birisi de randıman analizidir. Randıman analizinde mükellefin üretim teknolojisi, üretimde kullandığı makine ve ekipman, hammadde, üretim girdileri, fire oranları vb. hususlar dikkate alınarak gerçek üretim miktar ve değerlerine ulaşılmaya çalışılmaktadır. Kayıtlarda yer alan üretim miktarı ile randıman analizi sonucunda bulunan miktarın farklı olması durumunda cezalı tarhiyat yapılması söz konusu olabilmektedir. Vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan, randıman analizine dayalı tarhiyatlar nedeniyle yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıklarda idare ve mükellef lehine verilmiş farklı kararlar bulunmaktadır.

2.1. Randıman Analizi Kavramı ve Tarihsel Süreç

Günümüzde işletmeler en az maliyetle, en yüksek verime ulaşmaya çalışmaktadırlar. İşletmeler bünyelerinde ar-ge birimleri oluşturmakta ve teknolojik kapasitelerini geliştirmeye çalışmaktadırlar. Bu kapsamda teknolojik gelişmelere bağlı olarak üretim yöntemleri ve ürün çeşitleri farklılaşmaktadır. Vergi incelemelerinde de mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin tam olarak kavranabilmesi için mal ve hizmet üretimine ilişkin veriler değerlendirilmektedir.

2.1.1. Randıman Analizi Kavramı

Randıman kelimesi Fransızca kökenli bir kelimedir. Fransızca rendement sözcüğü, dilimizde randıman olarak kullanılmaktadır. (Fransızcasözlük.net). Randımanın kelimesinin anlamı sözlükte “verim” olarak yer almaktadır. (Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük).

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 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 sonuçları ile olması gereken miktar ve sonuçların karşılaştırılmasıdır.

Randıman hesaplamaları sırasında, işletmenin üretimde kullandığı hammadde, yardımcı maddeler, diğer girdiler, işçilik, üretim teknolojisi, fire oranları gibi hususlar dikkate alınır.

Yapılan inceleme sonucunda işletmenin kayıtlarda yer alan üretim miktarı ile olması gereken üretim miktarının aynı çıkması durumunda herhangi bir eleştiri yapılamayacaktır.

Ancak inceleme sonucunda hesaplanan üretim miktarının olması gerekenden daha düşük çıkması, işletmenin üretiminin bir kısmını kayıtlarına intikal ettirmediğini gösterecektir.

Kayıtlarda yer alan üretim miktarının, olması gerekenden daha yüksek çıkması ise işletmenin belgesiz mal satın aldığı, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği ya da başkaca vergi kanunlarına aykırı durumların bulunduğu değerlendirmesine yol açabilecektir.

Hesaplamalar sonucunda artı veya eksi yönde ortaya çıkan fark, mükellef tarafından iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olarak açıklanabilirse bu durum eleştiri konusu yapılamayacaktır.

2.1.2. Randıman Analizi ve Üretim Süreçlerinin Tarihsel Seyri

James Watt' ın 1765 yılında buhar makinesini keşfetmesi ve bunun bir enerji kaynağı olarak kullanılmasından önce üretim, insan ve hayvan gücüne dayanmaktaydı. Buhar gücü ile çalışan makinelerin üretimde yaygın olarak kullanılmasıyla birlikte sanayi devrimi başlamıştır. Daha sonraki aşamalarda petrol ve elektrik enerjisi ile çalışan makinelerin icadı ve üretim süreçlerinde yerini alması, sanayileşmeyi hızlandırmıştır.

Günümüzde üretim süreçleri çok çeşitlenmiş ve karmaşıklaşmıştır. Az gelişmiş ülkelerde halen geleneksel yöntemlerle üretim yapılmakta iken gelişmiş ülkelerde ileri teknolojiler kullanılarak üretim yapılmaktadır.

Teknolojinin her geçen gün gelişmesi, yeni üretim tekniklerinin kullanılmasına neden olmaktadır. Günümüzde hala geleneksel yöntemlere üretim yapan işletmeler bulunmakla birlikte, bu yöntemler terk edilmekte ve ileri teknolojiye hızlı bir geçiş süreci yaşanmaktadır. Üretilen malların ve üretim teknolojilerinin çeşitlenmesi nedeniyle, üretim süreçleri de karmaşıklaşmıştır.

Vergi idareleri de teknolojik gelişmelerin ortaya çıkardığı ekonomik faaliyetleri ve mükelleflerin vergi matrahlarını tam olarak kavrayabilmek için bu gelişme ve faaliyetleri yakından takip etmeye çalışmaktadırlar.

Ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak vergi sistemleri de çok sık değişmekte, geçmişte uygulanmayan birçok yeni vergi yürürlüğe konulmakta, ömrünü tamamlamış ve ekonomik etkinliği kalmamış vergiler ise kaldırılmaktadır.

2.2. Türk Vergi Mevzuatında Randıman İncelemeleri

Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi gereğince vergi incelemelerinde randıman analizi yapılabilmektedir. Randıman analizi sonucu bulunan farklar vergilendirme işlemlerinde delil ve ispatlama vasıtası olarak kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanununda ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda randıman analizine dayanak alınan düzenlemeler bulunmaktadır. Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılan denetim ve tasdik işlemlerinde de randıman analizine başvurulmaktadır.

2.2.1. Yasal Düzenlemeler

Türk vergi mevzuatında randıman incelemesinin hukuki dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun 3' üncü maddesinde yer alan hükümler 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 ispatlanabilecektir. 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 eleştiri konusu yapılmaktadır.

Yine Vergi Usulu 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 dikkate alınmaktadır.

Teknik icaplara göre, işletmede üretime sevk edilen belirli miktar hammaddeden üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplandığında, kayıtlara göre bu miktardan daha az veya fazla üretim miktarı bulunduğunda, mükelleflerin bu farklılık nedeniyle bulunacak matrah farkının doğruluğunu kabul etmesi veya bu farklılığın nedenini izah etmesi gerekir.

Randıman incelemesi sırasında, ortaya çıkan miktar farklarının parasal karşılıkları hesaplanırken, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

İncelemeler, işletmelerin vergilendirme dönemleri esas alınarak yapıldığından, her vergilendirme döneminin randıman hesaplamalarının ayrı yapılması, dönem başı ve dönem sonu emtia miktarlarının, fire ve zayi olan mal miktarlarının bilinmesi gerekir.

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 inşa 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.

Maliye Bakanlığınca bugüne kadar 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

Mükellefler değişik nedenlerle vergi incelemesine tabi tutulabilmektedir. Sahte belge kullanma, sahte belge düzenleme, risk analizleri sonucunda riskli bulunma, hakkında incelemeyi gerektirecek ihbar ve şikayet bulunması, incelemeyi gerektiren iade talebinde bulunulması gibi nedenlerle vergi incelemesi yapılabilmektedir.

İnceleme sırasında, randıman analizinin yapılıp, yapılmaması inceleme nedenine ve 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 3' üncü maddesinin 1' inci fıkrasında 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 kapsamlı 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 halı yıkama faaliyetinde bulunan bir işletmede, kullanılan elektrik, su temizlik malzemesi ve diğer girdiler dikkate alınarak, yıllık yıkanan halı 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 analizi yapılabilir. 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 imkan verir.

İncelemede, mamul miktarından hareketle, hammadde miktarına ve diğer maliyet kalemlerine ulaşma yöntemi de seçilebilir.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin (E) bölümünde, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9, 11, 29, 32 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amacıyla özel esaslar uygulamasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Tebliğin 3.1. bölümünde, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre sahte belgenin, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olduğu, bir belgenin sahte olup olmadığının belgeden hareketle yapılacak tespitlere bağlı olduğu, buna göre; bölümde sayılan diğer tespit, analiz ve değerlendirmelerle birlikte, belgeye konu mal hareketinin gerçekte olup olmadığının fiili veya kaydi envanter ya da randıman incelemesi, karşıt inceleme ve tespit, nakliye, ödeme/tahsilat vb. kanıtlarla tespiti gibi hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit edilmeksizin bir belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanamayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu tebliğin 3.4. bölümünde, sahte belgelerde yer alan KDV'nin indirim hesaplarına dâhil edilmek suretiyle kullanıldığını tespit eden raporun, sahte belge kullanma olumsuz raporu olarak değerlendirileceği belirtilmiş ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve sahte belge kullanılmasına ilişkin olan raporlarda; mükellefin söz konusu belgelerdeki mal ve/veya hizmetleri gerçekten alıp almadığının ilave çalışmalarla (kaydi envanter, randıman, karşıt inceleme ve tespit gibi) desteklenmek suretiyle değerlendirilmesi gerektiği belirlenmiştir.

2.2.3. YMM Denetim ve Tasdik Faaliyetlerinde 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 yapmaktadırlar.

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

3.01.1990 tarihli ve 20391 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin üçüncü bölümünde meslek mensuplarının yapacakları denetimlerle ilgili çalışma usul ve esasları belirlenmiştir. Yönetmeliğin 49’ uncu maddesinde yapılacak denetimin amacının firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, Devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymak olduğu belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 55’ inci maddesinde meslek mensubunun, kurum ve kuruluşların mali tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtip yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile hasılat ve maliyet hesapları ile randıman ve firelerin kontrolü yapılacak çalışmalar arasında sayılmıştır. Kurum ve kuruluşlarca istenilecek denetim hizmetlerinde 55’ inci maddede belirtilen denetim ilkelerinden, ilgili olanlarının uygulanacağı belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 3’ üncü bölümünde yer alan düzenlemeler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından yapılacak denetim faaliyetlerini de kapsamaktadır.

3568 Sayılı Kanun’ nun 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. Yönetmeliğin 15’inci

maddesinin (f) bendinde randıman analizini de kapsayan analitik inceleme tekniğinin tanımı yapılmıştır. 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 trendanalizi 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.”* denilmektedir.

YMM’ ler yapmış oldukları tam tasdik işlemlerini yaptıkları işletmelerin randıman analizlerini de yapmaktadırlar. Ayrıca diğer faaliyetleri kapsamında gereken durumlarda da randıman analizine başvurumaktadırlar.

Randıman analizi YMM’ler tarafından KDV iade raporlarının hazırlanması aşamasında da kullanılabilir. 1 Sıra No’lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde, *“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 dahilde işleme ve geçici kabul rejimleri kapsamında tecil terkin işlemleri ile ÖTV iade ve tecil terkin işlemleri gibi birçok denetim, tasdik ve raporlama faaliyetlerinde randıman analizi uygulanmaktadır.

2.3. Randıman İncelemelerinde Faydalanılacak Defter, Belge ve Bilgiler

Vergi incelemeleri mükelleflerin yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılmaktadır. Ancak mükelleflerin yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemeleri, defter tutmamaları veya mükellefiyet kaydı geren durumlarda bu kaydı yaptırmamaları nedeniyle defter ve belgelerinin bulunmaması halinde harici veriler dikkate alınarak incelemeler sonuçlandırılmaktadır.

Mükellefler hakkında düzenlenmiş olan fiili envanter tutanakları, yoklama tutanakları, kapasite raporları, expertiz raporları, üretimde kullanılan makinelerin kullanım kılavuzları, işletmede yaptırılan deneme üretim sonuçları, üretim ve depolama aşamasında ortaya çıkan fireler, işletmenin stok bilgileri, banka hesap bilgileri ve diğer tespit, bilgi ve belgeler, incelemede ve randıman analizi uygulamasında dikkate alınabilir.

Randıman analizinde, işletmenin üretim faaliyetiyle ilgili tüm defter, belge ve bilgiler değerlendirilerek, gerçek üretim verilerine ve sonuçlarına ulaşılmaya çalışılmaktadır.

2.3.1. Mükellefe Ait Defter ve Belgeler

Randıman incelemelerinde gerçek üretim ve satış miktarlarının tespit edilebilmesi için başvurulacak ilk kaynak mükellefin defter ve belgeleridir. Vergi Usul Kanununda mükellefiyet durumlarına, yıllık satış hasılatına ve faaliyet konularına göre tutulması zorunlu defterler ve düzenlenmesi gereken belgeler belirtilmiştir.

Basit usule tabi mükellefler herhangi bir defter tutmak zorunda değil iken, faaliyetlerine ilişkin fatura, gider pusulası vb. belgeleri düzenlemek, saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek mecburiyetindedirler.

2.3.1.1. Mükelleflerin Vergilendirme Esaslarına Göre Tutması Gereken

Defter ve Belgeler

İşletme hesabı esasına göre vergilendirilen mükellefler, işletme hesabı defteri (VUK Madde 193), Zirai işletme hesabı esasına göre vergilendirilen mükellefler, Çiftçi

işletme defteri (VUK Madde 213), Serbest meslek erbabı ise serbest meslek kazanç defteri (VUK Madde 210) tutmak zorundadırlar.

Bilanço esasına göre vergilendirilen mükellefler ise yevmiye defteri, Defteri kebir ve envanter defteri tutmak zorundadırlar (VUK Madde 182).

Yukarıda sayılan defterlerden defteri kebir hariç diğer defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce kanunda belirtilen zamanlarda tasdik ettirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu defterlerin zamanaşımı süresi içerisinde ve istenildiğinde incelemeye yetkili olanlara ibrazı zorunludur. Bu zorunluluğa uymayanlar hakkında VUK' nun mükerrer 355' nci madde hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilmesinin yanında aynı kanunun 359' uncu maddesinde yer alan cezai hükümlerin uygulanması için haklarında vergi suçu raporu düzenlenir ve Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur. Ayrıca inceleme sonucunda tarh edilmesi gereken vergiler üzerinden üç kat vergi ziyayı cezası kesilir ve uzlaşma hükümlerinden faydalandırılmazlar.

Vergi incelemelerinde ilk ve en önemli delil ve belge mükellefin defter ve belgeleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 171. Maddesinde defter tutmaktan maksadın:

1) Vergi uygulamaları bakımından mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını tesbit etmek,

2) Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerinin yani ticari işlemlere ait hareketleri ve bu hareket sonucunda hesap neticelerini tespit etmek,

3) Vergi ile ilgili muameleleri ve yapılan işlemleri izlemek ve tespit etmek,

4) Mükellefin vergi karşısındaki durumunu defter kayıtlarından, hesap üzerinden kontrol etmek, incelemek,

5) Mükellefin defter kayıt ve hesaplarının incelenmesi suretiyle üçüncü şahısların yani mükellefle ilişkisi bulunan diğer şahısların vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek, incelemek ve tespit etmek,

olduğu belirtilmiştir.

Bu nedenle aksi ispatlanıncaya kadar mükellefin defter ve belgelerinde yer alan bilgilerin doğru olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Randıman incelemesi yapılırken mükellefe ait envanter defterine kaydedilmiş olan dönem başı ve dönem sonu stok miktarları esas alınarak hesaplamalar yapılır. VUK' nun 186. Maddesinde, envanter çıkarmanın, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit edilmesi olduğu belirtilmiştir. Kanun maddesinde de belirtildiği üzere, mükelleflerin envanter defterinde kayıtlı olan dönem başı ve dönem sonu stok (mamul, yarı malul vb.) bilgilerinin kesin bir şekilde tespit edildiği kabul edilir. Ancak yapılan hesaplamalar sonucunda ve harici bilgilerden hareketle bu bilgilerin yanlış olduğu ispatlanırsa, buna ilişkin düzeltmeler yapılır. Örneğin yasal defterlerine göre yılsonunda çok yüksek miktarda akaryakıt (motorin, benzin) stoku bulunduğu belirlenen ancak bunları stoklamak için gerekli tank kapasitesinin bu miktarın çok altında olduğu tespit edilen ve başka bir yerde veya başka bir mükellef nezdinde bunları stokladığını ispat edemeyen mükellefin yılsonu stok miktarının tank kapasitelerinin toplamı kadar olduğu kabul edilir. Bu kapasitenin üzerindeki miktarın ise satıldığı ve belgesinin düzenlenmeyerek kayıt ve beyanlara intikal ettirilmediği sonucuna varılarak gerekli işlemler yapılır.

Mükelleflerin sadece tutmak zorunda olduğu yasal defter ve belgeleri yanında, tutmuş ve düzenlemiş oldukları diğer defter ve belgeler ile kayıtlarda vergi incelemelerinde delil olarak kabul edilir ve dikkate alınır. Özellikle yapılan yoklamalar sırasında veya aramalı incelemeler (VUK Madde 143) esnasında ele geçirilen ve el defteri olarak tabir edilen defterler, belge ve bilgiler de incelemelerde değerlendirilir. Bazen muhbirler tarafından da mükelleflere ait olduğu iddia edilen ve vergi kaçırıldığına delil teşkil ettiği öne sürülen defter ve belgeler vergi idaresine teslim edilebilmektedir. Fiziki olarak tutulmuş olan defterlerin yanında, bilgisayar ortamlarında tutulmuş olan defter ve kayıtlarda aynı hükümdedir. Ancak bu defter ve belgelerde yer alan kayıt ve bilgiler, yasal defter ve belgelerde yer alanlar ile aynı mahiyette ise herhangi bir cezai yaptırım uygulanmaz. Ancak bu defterlerde yasal defter ve belgelerde yer alanların dışında ve vergi matrahını azaltacak mahiyette kayıtlara

rastlanması durumunda gerekli tarhiyatlara birlikte VUK' un 359' uncu maddesi kapsamında işlemler yapılır.

Mükellefin yıl içindeki satış miktar ve tutarları düzenlemiş olduğu fatura, perakende satış fişi ve ödeme kaydedici cihaz bilgilerinde yer alan bilgiler dikkate alınarak bulunur. Yıl içindeki alış miktar ve tutarları mal ve hizmet alımlarına ilişkin fatura, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, kira kontratları vb. belgelerde yer alan bilgilerden hareketle hesaplanır.

2.3.1.2. İmalat Faaliyeti İle Uğraşan Mükelleflerin Tutması Gereken Defter ve Belgeler

Randıman incelemelerinin 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' nun 197. maddesinde;

“Tinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar yukarıda yazılı defterlerden gayri bir (İmalat defteri) tutarlar.

İmalat defterine, aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibariyle ve tarih sırasıyla yazılır:

1. Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme (Doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi);

2. Yukarda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar;

3. İmal edilen mamul maddeler;

4. Teslim edilen mamul maddeler;

Teslimden maksat, Gider Vergileri Kanununa göre bu mahiyette olan muamelelerdir. Yarı mamuller teslim edildiği takdirde, bunlar tam mamul hükmüne girer.

İmalat artıkları ve tali maddeler de imalat defterine geçirilir. Ancak bunlardan imal esnasında miktarlarının tespitine imkan ve lüzum olmıyanlar yalnız teslim sırasında kayıtlarda gösterilir.”

denilerek açıklanmıştır.

Kombine imalatın tanımı VUK’ nun 198. maddesinde

“Ham maddeden tam mamul vücuda getirilinceye kadar geçen müstakil imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arz eden maddeler elde edildiği (İplik-dokuma, yağ-sabun, kereste-mobilya, un-makarna münasebetlerinde olduğu gibi) ve bu imal işleri birbirine bağlanarak aynı teşebbüs dahilinde yapıldığı takdirde, kombine imalat yapılmış olur.

Boyama, kasarlama, apre, cilalama gibi bitim işleri kombine imalatı tazammun etmez.”

şeklinde yapılmıştır.

Kombine imalat defterinin tutulmasına ilişkin hükümler VUK’ nun 199. maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

“Kombine imalat yapanlar her müstakil imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler. Bu takdirde bir safhanın mamulü müteakip safhaya teslim gösterilmek suretiyle bu safhanın iptidai maddesini teşkil eder.

Kombine imalatta istenildiği takdirde her müstakil imal safhası için ayrı bir imalat defteri kullanılması caizdir.”

Bitim işleri defterinin tutulması ile ilgili VUK' nun 200. maddesinde;

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarılama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bir "Bitim işleri defteri" tutarlar.

Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır.”

şeklinde düzenlenme yer almaktadır.

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 tutmıyarak buraya yazılması gereken malumatı, imalat defterine kaydedebilirler. İstihsal Vergisi defteri tutmıyarak 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 Tebliğinde; *“Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 203 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, "İmalat defterine kaydolunan malumatı*

ihativa edecek şekilde sınıai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığında 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, muhasebe 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 karşılaşmamakta, daha kısa sürede ve kolay bir şekilde randıman hesaplamaları yapılarak inceleme tamamlanmaktadır.

2.3.2. Fiili Envanter Tutanakları

VUK' nun 186. Maddesinde, envanter çıkarmanın, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit edilmesi olduğu belirtilmiştir. Uygulamada maddede belirtilen şekilde yapılan envantere fiili envanter denilmektedir. Kaydi envanter ise belirli bir tarihte, envanter yapılan güne kadar gerçekleştirilmiş olan

işlemler neticesinde kayıtlarda görünen varlıklar, borçlar ve alacakların tespit edilmesine yönelik işlemlere denir (Irmak, 2007; 178). Kaydi envantere kayıtlar üzerinde yapılan envanter de denilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, "İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir." denilerek, gerek görülmesi halinde incelemeye yetkililer tarafından fiili envanter yapılabileceği belirtilmiştir.

Sadece inceleme aşamasında değil dönem dönem Maliye Bakanlığınca belirli sektörlere yönelik olarak fiili envanter denetimleri yapılabilmektedir. Fiili envanter denetimleri vergi kayıp ve kaçağının yüksek olduğu düşünülen sektörlere yönelik olarak ülke genelinde veya lokal olarak gerçekleştirilmektedir. Genellikle bu denetimlerden sonra fiili envanter yapılan mükellefler vergi incelemeye alınmakta ve fiili envanter kayıtları ile kaydi envanter kayıtlarının uyumlu olup olmadığı kontrol edilmektedir. Gerek duyulması halinde fiili envanter denetiminde tespit edilen bilgilerden hareketle o tarihe kadar olan işlemlerle ilgili randıman analizi de yapılabilmektedir.

Yapılan tüm fiili envanter denetimlerinden sonra fiili tespit yapılan mükellefler her zaman incelemeye alınmamakta, vergi kayıp ve kaçağı yönünden caydırıcı olması amacıyla bu tespitler yapılmakta ve tespit sonuçları mükelleflerin tarh dosyalarında muhafaza edilmektedir. Sonraki tarihlerde fiili envanter yapılan döneme ilişkin olarak inceleme yapılması durumunda inceleme elemanları tarafından bu tutanaklardan da yararlanılmaktadır. Randıman analizi yapılırken de bu tutanaklardan büyük ölçüde istifade edilmektedir. Mükellef nezdinde fiili olarak tespit yapıldığından, fiili envanterde yapılan tespitler kesin doğru bilgi kabul edilerek envanter tarihi itibarıyla olması gereken stok miktarları ile tespit edilen stok miktarları karşılaştırılmakta ve inceleme sonuçlandırılmaktadır.

2.3.3. 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 belgelerden birisidir.

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 kılmaktadır.

Kapasite raporları sanayi ve ticaret odaları tarafından hazırlanmakta ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından onaylanmaktadır.

Randıman analizi yapılırken kapasite raporlarında yer alan bilgilerden faydalanılmaktadır. Ancak işletmelerin fiili üretim durumları her zaman kapasite raporlarında belirtilen yöntem, miktar ve hesaplamalarla birebir uyumlu değildir. Bu konuda işletme sahiplerinin açıklamaları ve diğer bilgiler birlikte değerlendirilmelidir. Çoğu zaman kapasite raporlarında yer alan bilgiler, randıman analizi hesaplamalarının yapılmasında yeterli bilgiyi içermemektedir. Bu nedenle kapasite raporlarının daha ayrıntılı ve işletmenin tüm üretim aşamalarını ortaya koyacak formatta hazırlanması vergi incelemelerinde bu raporlardan daha fazla yararlanılmasını sağlayacaktır.

Kapasite raporlarının, işletmede yapılan üretim faaliyetinin tüm safhalarını çok ayrıntılı olarak açıklayan ve randıman analizi sırasında kullanılabilecek şekilde hazırlanması önerilebilir. Örneğin pamuk ve yünden iplik üreten bir işletmede; pamuk ve yünün iplik haline gelmesi çok değişik işlemleri gerektirmektedir. Pamuk ve yünün temizlenmesi, haşıl, apre, boya, büküm vb. safhalar bulunmaktadır. Ancak kapasite raporlarında genellikle 100 kg pamuk veya yünden, temizleme ve işleme sonrası 90 kg iplik üretilmektedir şeklinde ifadeler yer almaktadır. Oysaki aradaki tüm safhaları, bu safhalarda yapılan işlemleri, giren hammaddedeki artış ve azalış oranları vb. bilgiler genellikle yer almamaktadır. Yine işletme özellikleri farklı 30 çeşit iplik üretiyorsa, kapasite raporlarında sadece en çok üretilen veya üretilmesi muhtemel birkaç iplik çeşidine ilişkin üretim bilgileri yer almaktadır. Randıman analizi yapılırken ise işletmenin kapasite raporlarında belirtilenden çok daha farklı özellikler taşıyan mamuller ürettiği ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak bir inceleme elemanı işletmenin kapasite raporlarını dikkate alarak işletmenin ürettiği mamullerin tüm üretim safhalarını

ve ürün çeşitlerini, bunların fire oranlarını ve çıktı sonuçlarına ilişkin bilgileri içermesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

2.3.4. Expertiz Raporları

Üyelerin taleplerine istinaden ihracat, ithalat, gümrük, vergi ve teşvik mevzuatlarının uygulanmasında ilgili kurumlarca aranmakta olan hususlara yönelik incelemeler ile kamu kurumlarından odalara intikal eden araştırma ve inceleme konularını karşılamak üzere, firma işyerinde, gümrük sahalarında tetkikte bulunmak ve konu ile ilgili belgeler üzerinde inceleme yapmak suretiyle düzenlenen raporlardır. (İstanbul Sanayi Odası).

5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Kanunu' nun 5' inci maddesi ve bu kanuna göre çıkartılan Oda Muamelat Yönetmeliğinin 41' inci maddesinde tanımlanan kapasite raporu düzenlenemeyecek gıda maddesi üreten işyeri statüsünde olan yerlere 5174 sayılı kanunun 26 ve Oda Muamelat Yönetmeliği' nin 27' inci maddesi uyarınca odalar tarafından Ekspertiz Raporu düzenlenmektedir. (İstanbul Ticaret Odası).

Tezgah, cihaz, makine gibi muharrik kuvvet kullanmayan, seri halde veya standart üretim yapmayıp elle üretim yapan, ürünlerini doğrudan tüketiciye satan işyerleri için kapasite raporu düzenlenmemekte, bu tür işletmeler için Ekspertiz Raporu tanzim edilmektedir.

Ekspertiz Raporunu düzenleyen eksper, oda tarafından belirlenmiş olan ve üretim konusuyla ilgili mühendistir. İmalatta bulunan adrese gidilerek yapılan kontroller ile, istihdam ettiği işçi sayısına karşılık gelen yıllık üretim miktarını belirleyen İşletmenin üretimine ait özet bir tablo niteliği taşıyan Ekspertiz Raporu hazırlanır.

Kullanılmış makine yaş tespiti, yurtdışında tamir edilecek makinalarla ilgili tespit, yurtdışına gönderilecek eşyanın nitelik ve niceliğine ilişkin tespit ve benzeri amaçlarla expertiz raporları düzenlenmektedir.

İncelenen işletmenin üretim faaliyetine ilişkin kapasite raporunun olmadığı ancak expertiz raporu bulunduğu durumlarda, bu rapordan faydalanılır.

2.3.5. Makine Kılavuzları, Teknik Broşürler

İşletmede üretimde kullanılan makinelerin üreticileri tarafından düzenlenen kılavuzları ve teknik özellik belgelerinde, makinenin enerji sarfiyatı, birim zamandaki üretim miktarı, bakım periyotları vb özellikler yer almaktadır. Randıman analizi sırasında bu kılavuzlardan da faydalanılır. Benzer mamullerin üretiminde kullanılan makinelerin özellikleri farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin aynı ürün için (A) paketleme makinesi bir saatte 10 birim enerji kullanarak 100 ürün paketlemekte iken, (B) makinesi 12 birim enerji kullanarak 90 ürün paketleyebilmektedir. Randıman analizinde kılavuzlarda yer alan bilgiler ile fiili üretim miktarları karşılaştırılarak farklılık olup, olmadığı değerlendirilir.

2.3.6. Deneme Üretimi

Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyulması ve teknik olarak mümkün olması durumunda işletmede deneme üretimi yaptırılabilir. Ancak deneme üretimi yaptırılabilmesi için üretilen mamulün 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 yaptırılması zorlaşmaktadır. Deneme üretimi ile fiili olarak işletmenin, ne kadar hammaddeden, ne miktarda enerji, işçilik ve yardımcı madde kullanarak, hangi miktarda ürün elde ettiği tespit edilmiş olur. Deneme üretimi sonucu elde edilen bilgiler, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek randıman analizi hesaplamalarında kullanılır. Ancak önceki dönemlere ilişkin yapılan incelemelerde, incelenen dönemdeki üretim teknolojisi, hammadde ve ürün özellikleri arasında farklılıklar bulunması durumunda bu farklılıklar dikkate alınır. Örneğin meyve suyu imalatında, kurak geçen dönemde ve sulama yapılmadan elde edilen meyveler ile yağışlı geçen dönemde satın alınarak imalatta kullanılan meyveler arasında verim açısından farklılık olabilir. Dolayısıyla deneme üretimi sırasında elde edilen ürün çıktısı oranı ile incelenen dönem çıktı miktarının farklılık göstermesi durumunda mükellef tarafından bu hususun tevsik ve ispat edilmesi istenecektir. Ancak incelenen dönem ile deneme üretimi yapılan zamanda üretim teknolojisi, kullanılan hammadde ve diğer değişkenlerin farklılık göstermemesi durumunda çıktı miktarında birebir uyumluluk aranır.

2.3.7. Fire Oranları

Fire oranları vergisel işlemlerde en çok tartışma yaşanan konuların başında yer almaktadır. Randıman incelemelerinde de mutlaka dikkate alınması gereken ve incelemenin en özellik 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 alımından itibaren, taşıma, stoklama, satış vb. aşamalarda da oluşabilir. Dolayısıyla firenin hangi aşamada, hangi oranda meydana geldiği önem arz etmektedir. Randıman hesaplamalarında firenin hangi aşamada, hangi oranda oluştuğunun tespit edilerek hesaplamalarda dikkate alınması gerekmektedir.

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

Bu durumda randıman analizi yapılırken hangi fire oranının dikkate alınacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. İnceleme elemanı olabildiğince farklı kaynaktan fire oranları konusundaki bilgiler almalı ve işletmenin üretim teknolojisini, üretim süreçlerini ve kullandığı hammadde ve yardımcı maddelerin özellikleri ile işletmenin kendi üretimi konusunda verdiği bilgileri birlikte değerlendirerek en doğru sonuca ulaşmalıdır.

Fire oranlarının olması gerekenden fazla veya az olması durumunda mükellef tarafından gerekçelerinin tevsik edici belge ve bilgilerle açıklanması gerekir.

2.3.8. Stoklar

Randıman analizi sırasında mutlaka değerlendirilmesi gereken bilgilerden birisi de işletmenin stok bilgileridir. İncelemeler hesap dönemleri dikkate alınarak yapıldığından, incelenen dönemin başındaki ve sonundaki hammadde, yardımcı madde ve mamul bilgilerinin sağlıklı bir şekilde bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca stokların dönem başı ve dönem sonu değerleme bilgileri de vergi matrahının hesaplanması aşamasında buyuk 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 kaydı olarak kayıtlara geçirildiği durumlarla karşılaşılabilmektedir. Oysaki randıman analizi sonucunda doğru sonuçlara ulaşabilmek için ilgili döneme ilişkin stok bilgilerinin de tam ve eksiksiz olarak bilinmesi gerekmektedir. Gerek görülmesi halinde inceleme elemanı tarafından işletmede fiili envanter yapılarak, stokların fiili durumu tespit edilebilir. İnceleme dönemine ilişkin daha önce yapılmış olan fiili envanter tutanakları da stokların fiili durumunu gösterdiğinden, incelemede değerlendirilir.

İşletmelerin Vergi Usul Kanunun'da belirtilen şekilde dönem başı ve dönem sonu stoklarını belirlemeleri, değerlemeleri ve yasal defter ve beyanlara intikal ettirilmesi, randıman analizi hesaplamalarının doğru sonuçlara ulaşılmasını 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 edilmeye çalışılır. Randıman oranları ve fire miktarları da dikkate alınarak, bu bilgilerden hareketle ilgili dönemde 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 halinde, belgesiz satış miktarı veya fazladan kayıtlara alınan gider veya maliyet unsurlarının bulunduğu sonucuna ulaşılır.

2.3.9. Banka Hesap Bilgileri ve Diğer Tespitler

Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyulması halinde mükelleflerin banka hesap bilgileri istenmekte ve bu bilgilerin yasal kayıtlar ile karşılaştırması yapılmaktadır. İşletmelerin bazı kayıt dışı hasılat ve ödemelerini banka hesapları üzerinden yaptığı görülmektedir. Banka hesaplarında, kayıt dışı hasılatların tespit edilmesi halinde bu hasılat miktarının ne kadarının kazanç olduğu ve vergi matrahına ilave edilmesi gerektiği konusunda randıman analizine başvurulabilmektedir.

Bazı durumlarda banka yoluyla tahsil edilen tutar, 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 farka eşit olması durumunda, doğru bir hesaplama yapıldığı ve fark tutarın tamamının banka yoluyla tahsil edildiği sonucuna ulaşılmaktadır. 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 kabul edilmektedir.

Randıman analizlerinde, mükellefler hakkında yaygın ve yoğun denetimlerde, yoklamalarda, diğer mükellefler nezdinde yapılan işlemler sonucunda tespit edilen hususlar da değerlendirilmektedir.

İşletmenin üretim faaliyeti konusundaki üniversiteler ve diğer kurumlar tarafından yayınlanmış olan raporlar, bilimsel dergilerde yer alan makale ve eserler randıman analizi hesaplamalarında dikkate alınıp, değerlendirilebilir.

Randıman analizi hesaplamaları sonucunda işletmenin gerçek faaliyet bilgilerine ulaşmak için faydalanılabilecek tüm belge, bilgi ve kaynakların incelemede dikkate alınması ve değerlendirilmesi gerekir.

2.4. Randıman İncelemelerinde Uyuşmazlıklar

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlar ile re' sen veya ikmalen vergi tarh edilmesine ve ceza kesilmesine ilişkin yapılan işlemlere karşı mükellefler, tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma, cezada indirim gibi haklarını kullanmakta ya da yapılan işlemin hukuka aykırı olduğunu düşünmeleri durumunda yargı yoluna da başvurabilmektedirler. İncelemelerde randıman analizinin

kullanılması sonucunda ortaya çıkan vergi ve cezalara karşı açılan davalar sonucunda verilmiş birçok yargı kararı bulunmaktadır.

Konuya ilişkin Danıştay kararları incelendiğinde idare lehine verilen kararların daha fazla olduğu görülmektedir. Danıştay'ın genellikle somut verilerden hareketle yapılan randıman hesaplamaları sonucunda bulunan matrah farkının hukuka uygun yönünde kararları mevcuttur. Ancak daha az sayıda da olsa mükellef lehine verilmiş aksi yönde kararlar bulunmaktadır.

Danıştay'ın randıman analizi yöntemiyle hesaplanarak tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklarda, mali idare lehine kararlar verdiği kararlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

1. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (30.04.1999). E.1998/284, K.1999/253 sayılı kararı, (<http://www.kararevi.com/karars/803848#.UpWsj8764xo>). (10.09.2017).

“Randıman incelemesi yoluyla matrah farkı tesbit edilebileceği, randıman incelemesi yoluyla bulunan matrah farkının hukuka aykırı olmadığı”

2. Danıştay 7. Dairesi , (20.02.2003). E.2000/7876, K. 2003/488 sayılı kararı. (<http://www.kararevi.com/karars/245510#.UvY5XKKpCt8>). (10.10.2017).

“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 bu kararında vergilendirmeye ilişkin olayların gerçek mahiyetinin ortaya çıkartılmasında kanıt olarak kullanılmaya elverişli bir teknik icap olduğu yönünde karar vermiştir.

3. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (14.10.2005). E.2005/140, K.2005/256 sayılı kararı.

http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_104125.pdf

(10.10.2017).

“İmalatçı işletmeler yönünden randıman (verimlilik) esası, üretime sevk edilen hammadde, yarı mamul ve yardımcı madde miktarından yola çıkarak üretilmesi gereken mamul miktarının saptanmasını ifade etmektedir. İşletmenin dönem başı ve sonu stokları, yıl içi hammadde, yarı mamul ve yardımcı madde alışları ile üretim teknolojisi ve diğer üretim araçları göz önüne alındığında, hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşılmaması, aynı zamanda defter kayıtlarının ve belgelerin, vergi matrahının doğru olarak saptanmasına elverişli olmadığı kabulünü de gerektirecektir. İnceleme elemanınca, hazır beton imalatı yapan yükümlünün emtia dengesine göre, imalata verilmesi gereken agrega ve su tutarı, yükümlü şirket yetkilisince bildirilen tutarlar ve Türkiye Hazır Beton Birliğince bildirilen oranlar dikkate alınarak mamul miktarı hesaplanmıştır.”

Danıştay bu kararında randıman analizi hesaplaması yapılarak kayıt dışı hasılat tespit edilmesi halinde, bu durumun re'sen takdir nedeni sayılacağını belirtmiştir.

4. Danıştay 11. Dairesi, (18.02.1998). E.1996/7146, K.1998/617, sayılı kararı.

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet> (10.12.2017).

“Vergilendirme ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya konulmasını sağlamak amacıyla başvuru ve teknik bir yöntem olan randıman esasına dayalı inceleme metodunda, işletmenin sahip olduğu teknolojiye göre, imalata verilen girdi miktarları ile üretim süreci sonucunda elde edilmesi gereken emtia miktarı hesaplanarak, defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığı saptanabilmektedir. Bu itibarla randıman esası bilimsel bir üretim hesaplama yöntemidir. Bu durumda, vergi inceleme raporu ekindeki tutanağın hiç bir ihtirazi kayıt konmadan imzalandığı, üretime verilen un, maya, tuz miktarları ile rutubet oranı, fire oranı, ekmek fiyat ve gramajları konusunda da taraflar arasında bir ihtilaf bulunmadığı göz önüne alındığında, yükümlünün tutanakta belirtmediği halde dava dilekçesinde ileri sürdüğü hamurdan ekmek elde edilmesi sırasında meydana gelen su kaybının ve "elenti" diye tabir edilen

ekmek imalatına dahil olmayan un miktarının fire olarak dikkate alınmadığı yolundaki iddialarına itibar edilemez. Zira tutanağın 7. maddesinde, ekmek üretiminde pazarlama aşamasına kadar meydana gelen fire oranları açıkça sorulmuş, yükümlünün belirttiği oranlar uygulanmak suretiyle inceleme yapılmıştır. Dolayısıyla, bu maddede belirtilen rutubet ve fire oranlarının dava dilekçe sinde iddia edilen fireleri de kapsadığının kabul edilmesi gerekir.”

Danıştay bu kararında randıman esasının bilimsel bir üretim hesaplama yöntemi olduğunu ve mükellef tarafından inceleme tutanağında itiraz edilmeden kabul edilen fire oranlarına itibar edilmesi gerektiği kararını vermiştir.

5. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, (30.04.1999). E.1998/284, K.1999/253 sayılı kararı
(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>) (09.10.2017).

“Yükümlü şirketin, yurt içinden satın aldığı canlı dana ve hazır taze ve donuk karkas dana eti ile yurt dışından başka şirketlerce getirtilen hazır taze ve donuk karkas dana etini satın alarak bunları yurt içinde sattığı anlaşılmaktadır. Tüm alış miktarları kendi kayıtlarından tespit edilen davacının faaliyetinin her şekli ile ilgili olarak çeşitli kuruluşlardan öğrenilen fire ve randıman oranlarının ortalaması dikkate alınarak satılması gereken et miktarı hesaplanıp bir kısım satışlarını kayıt dışı bıraktığı tespit edildiğinden randıman yoluyla bulunan matrah farkı üzerinden salınan verginin kusur cezalı olarak değiştirilmesi yolundaki ısrar hükmünde hukuka aykırılık görülmemiştir”

Danıştay bu kararında randıman oranlarının ortalaması dikkate alınarak yapılan hesaplama sonucunda bulunan kayıt dışı hasılat ve matrah farkının uygunluğuna karar vermiştir.

6. Danıştay 4. Dairesi, (27/06/1986). E:1985/2102, K:1986/2491 sayılı kararı.
(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>) (10.12.2017).

İmalat olayında yapılan üretimin özelliği göz önüne alındığında elektrik tüketiminin temel bir girdi olduğu konusunda hiç kuşku yoktur. Dolayısıyla tüketilen elektrik miktarına göre yapılan üretimin hesaplanması yerinde bir uygulamadır.

Danıştay bu kararında mükellefin üretiminde temel girdi olan elektrik miktarına göre üretim miktarının hesaplanmasının yerinde bir uygulama olduğunu belirtmiştir.

7. Danıştay 7. Dairesi, (19/04/2004) E:2002/4342, K:2004/1060 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>) (10.12.2017).

“Randıman veya verimlilik esaslı adı verilen yöntem, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki ham maddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilbileceği gerçeğine dayanır. Üretim ise, mamul üretmek amacıyla teknoloji kullanılarak, üretim araçlarıyla yapılan bir faaliyettir. Enerji, üretim faaliyetinin olmazsa olmaz ögesidir. Başka anlatımla; enerji kullanılmadan üretim yapılması düşünülemez. Akılcı işletmecilik, bir birim mamulün en az enerji ile üretilmesini amaçlar. Bunun anlamı, enerjinin, üretimin gerektirdiği asgari ölçülerde bu işleme katılması, fazlasının israf edilmemesidir. Soruna bu açıdan bakıldığında; akılcı (rasyonel) olması gereken işletmenin, belli zaman diliminde, üretimde kullandığı enerjinin, bu zaman diliminde yapmış olduğu üretim için kendi teknolojisinin gerektirdiği enerji miktarına eşit olması işin doğası gereğidir.”

Danıştay bu kararında, akılcı işletmeciliğin, bir birim mamulün en az enerji ile üretilmesini amaçladığını, işletmelerinde enerjinin, üretimin gerektirdiği asgari ölçülerde bu işleme katılması, fazlasının israf edilmemesi gerektiği belirtilerek girdilerden hareketle yapılan randıman analizinin uygunluğuna karar vermiştir.

Danıştay’ ın randıman analizi yöntemiyle hesaplanarak tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklarda, mükellef lehine kararlar verdiği kararlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

1. Danıştay 4. Dairesi, (22.01.1992), E.1989/912, K.1992/162 sayılı kararı (<http://www.kararevi.com/karars/784014#.UvZDeKKpCt8>). (09.10.2017).

“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 olmadığına 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 defter ve belgelerin açık olarak ihticaca salih olmadığını

gösterdiğini söylemek mümkün değildir. Bu itibarla salt randıman incelemesi sonucu bulunan fark matrah üzerinden resen vergi tarhi yoluna gidilmesinde yasal isabet görülmemiştir.

Danıştay bu kararında sadece randıman incelemesi sonucu bulunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılamayacağı yönünde karar vermiştir.

2.Danıştay 4. Dairesi, (22.01.1992). E.1989/912, K.1992/162 sayılı kararı.

(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraS ervlet>) (10.12.2017).

Açık ve inandırıcı tespit ve hukuken ve geçerli delillerle ortaya konulmadan randıman esasına göre yapılan hesaplamalar sonucunda kayıt dışı hasılatın bulunduğu ve bu durum defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına kanıtı olmaz.

3.Danıştay 4. Dairesi, (17/10/1991). E:1988/4463, K:1991/3175 sayılı kararı.

(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraS ervlet>) (10.12.2017).

“Yalnızca kullanılan elektrik miktarından hareketle matrah tespiti yoluna gidilmesi, bu tespit başkaca delillerle kuvvetlendirilmedikçe mümkün değildir.”

4.Danıştay 3. Dairesi (27.11.1997). E:1996/5591, K:1997/4225 sayılı kararı

(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraS ervlet>) (10.12.2017).

“Somut Tesbit Yapılmadan Randıman Yoluyla Tarhiyat Yapılamayacağı” kararını vermiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

RANDIMAN ANALİZİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR

Bir adet hizmet üretim işletmesine, üç adet de mal üretim işletmesi faaliyetlerine ilişkin randıman analizi uygulama örneklerine aşağıda yer verilmiştir.

3.1. Örnek Uygulama – 1

A.TESPİTLER :

(M) Ekmek Üretim Ltd. Şti.'nin 2016 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen hususlar aşağıdaki gibidir;

A.1. Şirketin 2016 yılı kurumlar vergisi, geçici vergi ve Katma Değer Vergisi beyanları aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özet Bilgiler	
Ticari Bilanço Karı	4.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	4.000
Hesaplanan K.V.	800
Ödenen Geçici Vergiler	800
Ödenecek K.V.	0

2016 Yılı Geçici Vergi Beyanları

	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem	4. Dönem
Ticari Bilanço Karı	1.000	2.000	3.000	4.000
Geçici Vergi Matrahı	1.000	2.000	3.000	4.000
Ödenecek Geçici Vergi	200	400	600	800

2016 Yılı KDV Beyanları

Dönem	Matrah	Hesaplanan KDV	İndirilecek KDV	Önceki Dönemden Devreden KDV	Toplam İndirilecek KDV	Sonraki Döneme Devreden KDV
Ocak	150.000	1.500	2.000	-	2.000	500
Şubat	150.000	1.500	2.000	500	2.500	1.000
Mart	150.000	1.500	2.000	1.000	3.000	1.500
Nisan	150.000	1.500	2.000	1.500	3.500	2.000
Mayıs	150.000	1.500	2.000	2.000	4.000	2.500
Haziran	200.000	2.000	2.200	2.500	4.700	2.700
Temmuz	200.000	2.000	2.200	2.700	4.900	2.900
Ağustos	200.000	2.000	2.200	2.900	5.100	3.100
Eylül	200.000	2.000	2.200	3.100	5.300	3.300
Ekim	150.000	1.500	2.000	3.300	5.300	3.800
Kasım	150.000	1.500	2.000	3.800	5.800	4.300
Aralık	150.000	1.500	2.000	4.300	6.300	4.800
Toplam	2.000.000	20.000	24.800			

A.2. Şirket un, maya, ekme katkı maddesi ve kalorifer yakıtı kullanarak ekme imal etmektedir. Kalorifer yakıtı ekmelerin pişirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Isınma veya başka bir amaçla kullanılmamaktadır.

Şirket yetkilisi tarafından incelemeye ibraz edilen yasal defter ve belgelere göre 2016 yılı un, maya, kalorifer yakıtı, ekme katkı maddesi ve ekme emtiasının Dönem Başı ve Dönem Sonu mevcutları ile dönem içi alış miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Emtianın Türü	Dönem Başı Mal Mevcudu	Dönem İçi Alış	Dönem Sonu Mal Mevcudu
Un (50 kg.'lık Çuval)	2.000	6.000	1.000
Maya (kg)	2.250	18.000	1.000
Ekme Katkı Mad. (kg)	500	3.600	250
Kalorifer Yakıtı (litre)	1.000	48.500	500

A.3. Şirket yetkilisine dönem başı ve dönem sonu mal mevcutlarını nasıl belirledikleri sorulmuş olup, cevap olarak; “ Dönem başı ve sonu mevcutlarımızı VUK hükümlerine göre ölçmek, tartmak, saymak suretiyle kesin olarak tespit ettik ve kanuni defterlere kaydettik. Defter kayıtlarımızda yer alan dönem başı ve dönem sonu miktar ve tutarları doğrudur.” beyan ve ifadesinde bulunmuştur.

A.4. Şirket yetkilisi tarafından incelemeye ibraz edilen yasal defter ve belgelere göre 2016 yılı toplam ekmek satış adedinin 2.000.000 adet, satış tutarının ise 2.000.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

A.5. Şirket Yetkilisine, 2016 yılında imal edilerek satılan ekmeğin kaç gram olduğu, birim satış fiyatının kaç lira olduğu, yıl içerisinde ekmek gramajında ve satış fiyatında değişiklik olup olmadığı, 50 kg’lık bir çuval un’dan ne kadar ekmek üretildiği ve ne kadarlık yan mamul kullanıldığı sorulduğunda şirket yetkilisi cevaben; “2016 yılında satın aldığımız unların tamamını ekmek imalatında kullandık, un satışı bulunmamaktadır. 2016 yılında imal ederek sattığımız ekmeğin ağırlığı 200 gr. idi ve KDV dahil 1,01 TL’den satılıyordu. Yıl içerisinde gramajında ve satış fiyatında değişiklik olmamıştır. 2016 yılında satış fiyatı değişmemiştir. 50 Kg ağırlığındaki 1 çuval undan net olarak 200 gr’lık 310 adet ekmek üretiyoruz. Ekmek üretiminde, her bir çuval un için 2,75 kg yaş hamur mayası, 550 gr. ekmek katkı maddesi, ekmekleri pişirmek amacıyla 7 litre kalorifer yakıtı kullanıyoruz. Ayrıca ekmek imalatında gerek unun depolanması ve gerekse ekmek pişirme ve dağıtma esnasında toplam olarak % 5 civarında fire ve zayıt olmaktadır. Zayıt olan ekmeklerin ekonomik değeri olmayıp, çöpe atılmaktadır. Satışlarımızın tamamı için belge düzenlemeye çalışıyoruz. Ancak satın teslim ettiğimiz halde belgesini düzenlemeyi unuttuğumuz satışlarımız olabilir. Bunların kime ve ne zaman ne kadar miktarda satıldığını hatırlamıyorum” beyan ve ifadesinde bulunmuştur.

A.6- İlgili meslek odasından (Fırıncılar Odası) alınan bilgilere göre, 50 Kg ağırlığındaki 1 çuval undan net olarak 200 gr’lık 310 adet ekmek üretilebileceği, ekmek üretiminde, her bir çuval un için 2,75 kg yaş hamur mayası, 550 gr. ekmek katkı maddesi, ekmekleri pişirmek amacıyla 7 litre kalorifer yakıtı kullanılması gerektiği, ekmek imalatında gerek unun depolanması ve gerekse ekmek pişirme ve dağıtma esnasında toplam olarak azami % 5 fire ve zayıt olabileceği belirtilmiştir. İlgili meslek

odasından ekmek imalatına ilişkin alınan bilgiler ile mükellefin ifadelerinin uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

B. ÇÖZÜM:

B.1-Randıman Hesaplamaları

İmalata Sevk Edilen Un Miktarının Tespit Edilmesi

Kaydi Envanter Dengesi (50 kg.'lık çuval adet)

A	B	C=(A+B)	D	E=C-D
DBMM	D.İçer Alışlar	Toplam	DSMM	Fark
2.000	6.000	8.000	1.000	7.000

Ekmek üretiminde hammadde olarak kullanılan un emtiasının kaydi envanter dengesine göre fark 7.000 çuval çıkmaktadır. Dolayısıyla bu miktarın mükellefin ifadesi doğrultusunda tamamının ekmek imalatında kullanıldığı kabul edilecektir. Bu bilgilere göre üretilmesi ve satılması gereken ekmek miktarı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibi hesaplanacaktır.

İmalatta kullanılan un miktarı	7.000 Çuval
50 Kg.'lık bir çuval undan imal edilmesi gereken ekmek adedi	310 Adet
İmal edilmesi gereken toplam ekmek adedi	(7.000 x 310) 2.170.000 Adet
Fire ve Zayiat	(2.170.000 x % 5) 108.500 Adet
Satılması gereken ekmek adedi	(2.170.000 – 108.500) 2.061.500 Adet

Tespitlerin 4. maddesinde belirtildiği üzere yıl içerisinde satılan ekmek adedinin, kayıt ve belgelere göre 2.000.000 adettir. Ancak yapılan randıman hesaplamasına göre, şirketin satması gereken ekmek miktarı 2.061.500 adet olarak bulunmuştur. Bu durumda

üretilip satıldığı halde belge düzenlenmeyen ve kayıtlara intikal ettirilmeyen ekmek adedi (2.061.500 - 2.000.000) 61.500 adet olarak hesaplanacaktır.

2016 yılında 200 gr' lık ekmeğin satış fiyatı KDV hariç 1 TL' dir. Belgesiz satılan ekmek adedi ile satış fiyatı çarpıldığında KDV hariç (61.500 x 1 =) 61.500 TL şirketin kayıt ve beyan dışı bıraktığı ekmek satış hasılatı olarak hesaplanacaktır. Hesaplanan bu tutarın şirketin 2016 yılı satış tutarına ilave edilmesi gerekmektedir.

İmalata kullanılan diğer yardımcı maddelere ilişkin değerlendirme

Şirketin defter kayıtlarına göre Dönem Başı Mal Mevcudu ile Dönem İçi Alış Miktarları ve Dönem Sonu Mal Mevcudu dikkate alındığında imalata sevk edilmesi gereken emtia miktarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Emtianın Türü	A	B	C=(A+B)	D	E=C-D
	DBMM	D.İçi Alışlar	Toplam	DSMM	Fark
Maya (kg)	2.250	18.000	20.250	1.000	19.250
Ekmek Katkı Mad. (kg)	500	3.600	4.100	250	3.850
Kalorifer Yakıtı (litre)	1.000	48.500	49.500	500	49.000

Şirketin 2016 yılında imalatta kullanılması gereken un miktarı 7.000 çuval olarak hesaplanmıştır. Mükellef kurum ekmek imal ederken temel girdi maddesi olan un yanında, maya, ekmek katkı maddesi ve kalorifer yakıtı kullanmaktadır. Mükellef kurum yetkilisi 50 kg.' lık 1 çuval undan 200 gr.'lık 310 adet ekmek üretmek için 2,75 kg kadar yaş hamur mayası, 550 gr. kadar ekmek katkı maddesi, 7 litreye kadar kalorifer yakıtı kullandığını beyan etmiştir. İmalata sevk edildiği hesaplanan 7.000 çuval un dikkate alınarak, mükellef kurumun 2016 yılında kullanması gereken yan girdiler ile yasal defter ve belgelerine göre imalata sevk edilmesi gereken yan girdiler aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

İlk Madde ve Malzeme	İmalatta Kullanılan Miktar	İmalatta Kullanılması Gereken Miktar	Fark
Maya (kg.)	19.250	$7.000 \times 2,75 = 19.250$	0
Ekmek Katkı Mad. (kg.)	3.850	$7.000 \times 0,55 = 3.850$	0
Kalorifer Yakıtı (litre)	49.000	$7.000 \times 7 = 49.000$	0

Tablodan da görüleceği üzere imalatta kullanılması gereken yardımcı emtia miktarları ile kullanılan miktarlar karşılaştırıldığında herhangi bir fark ortaya çıkmamaktadır.

B.2. Vergi Hesaplamaları

B.2.1.Kurumlar Vergisi

Matrah Farkı	Re'sen Tarh Olunacak Vergi	Kesilecek Vergi Ziyai Cezası
61.500	12.300	12.300

Hesaplamalar sonucunda 2016 yılı için 12.300 TL re'sen tarh olunacak vergi ve bu tutar üzerinden bir kat oranında 12.300 TL vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği hesaplanmıştır.

B.2.2.Geçici Kurumlar Vergisi

Şirket yetkilisi ekmek satışlarına ilişkin “satışlarımızın tamamı için belge düzenlemeye çalışıyoruz. Ancak satıp teslim ettiğimiz halde belgesini düzenlemeyi unuttuğumuz satışlarımız olabilir. Bunların kime ve ne zaman ne kadar miktarda satıldığını hatırlamıyorum” demiştir.

Şirketin kayıt dışı ekmek satışlarının ne zaman, kimlere yapıldığı tespit edilememiştir.

Bu nedenle kayıt dışı ekmek satış tutarı, şirketin KDV beyanlarındaki tutarlar esas alınarak bulunan oranlar dikkate alınarak ilgili aylara dağıtılacak ve söz konusu aylarda satıldığı kabul edilecektir.

Dönem	Matrah	Yıllık Toplam Satışa Göre Aylık Oran (2.000.000/Aylık Matrah)	Toplam Belgesiz Satış Tutarı	İlgili Aya İsbet Eden Belgesiz Satış Tutarı (Aylık Oran* Yıllık Belgesiz Satış Tutarı)
Ocak	150.000	0,075	61.500	4.612,50
Şubat	150.000	0,075	61.500	4.612,50
Mart	150.000	0,075	61.500	4.612,50
Nisan	150.000	0,075	61.500	4.612,50
Mayıs	150.000	0,075	61.500	4.612,50
Haziran	200.000	0,100	61.500	6.150,00
Temmuz	200.000	0,100	61.500	6.150,00
Ağustos	200.000	0,100	61.500	6.150,00
Eylül	200.000	0,100	61.500	6.150,00
Ekim	150.000	0,075	61.500	4.612,50
Kasım	150.000	0,075	61.500	4.612,50
Aralık	150.000	0,075	61.500	4.612,50
Toplam	2.000.000	1		61.500,00

Yukarıdaki tabloda yapılan hesaplamalara geçici vergi dönemleri itibariyle belgesiz satış tutarları aşağıdaki gibi bulunacaktır.

Dönemi	Tutarı	Kümülatif Toplam
1. Dönem (Ocak-Şubat-Mart)	13.837,50	13.837,50
2. Dönem (Nisan-Mayıs-Haziran)	15.375,00	29.212,50
3. Dönem (Temmuz-Ağustos-Eylül)	18.450,00	47.662,50
4. Dönem (Ekim-Kasım-Aralık)	13.837,50	61.500,00
Toplam	61.500,00	

Belgesiz satış tutarlarına göre olması gereken Geçici Vergi hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Dönem	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem	4. Dönem
Beyan Edilen Matrah	1.000	2.000	3.000	4.000
Bulunan Matrah Farkı	13.837,50	29.212,50	47.662,50	61.500,00
Beyan Edilmesi Gereken Matrah	14.837,50	31.212,50	50.662,50	65.500,00
Hesaplanan Vergi (% 20)	2.967,50	6.242,50	10.132,50	13.100,00
Mahsup Edilecek Vergiler		2.967,50	6.242,50	10.132,50
Ödenmesi Gereken Vergi	2.967,50	3.275,00	3.890,00	2.967,50
Beyan edilmesi gereken Tutarın % 10'u (Yanılma Payı)	296,75	327,50	389,00	296,75
% 10'u Aşan Kısım	2.670,75	2.947,50	3.501,00	2.670,75
Beyana İstinaden Ödenen	200	400	600	800
Re'sen Tarh Edilecek Vergi	2.470,75	2.547,50	2.901,00	1.870,75

Dönemler itibariyle ziyaa uğratılan vergiler üzerinden bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekir.

B.2.3.Katma Değer Vergisi

Şirket yetkilisi ekmek satışlarına ilişkin “satışlarımızın tamamı için belge düzenlemeye çalışıyoruz. Ancak satıp teslim ettiğimiz halde belgesini düzenlemeyi

unuttuğumuz satışlarımız olabilir. Bunların kime ve ne zaman ne kadar miktarda satıldığını hatırlamıyorum” demiştir.

Şirketin kayıt dışı ekmek satışlarının ne zaman, kimlere yapıldığı tespit edilememiştir.

Bu nedenle kayıt dışı ekmek satış tutarı, şirketin KDV beyanlarındaki tutarlar esas alınarak bulunan oranlar dikkate alınarak ilgili aylara dağıtılacak ve söz konusu aylarda satıldığı kabul edilecektir.

Aylara göre belgesiz satış tutarları geçici vergiye ilişkin hesaplamalar bölümünde gösterilmiştir. Bu tutarlar dikkate alınarak mükellefin olması gereken KDV beyan durumu aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Dönem	Matrah	Hesap KDV	Önceki Dönem devir	Bu Dönem İnd KDV	Toplam İndirilecek KDV	Sonraki Döneme Devreden KDV
Ocak	154.612,50	1.546,13	0,00	2.000,00	2.000,00	453,88
Şubat	154.612,50	1.546,13	453,88	2.000,00	2.453,88	907,75
Mart	154.612,50	1.546,13	907,75	2.000,00	2.907,75	1.361,63
Nisan	154.612,50	1.546,13	1.361,63	2.000,00	3.361,63	1.815,50
Mayıs	154.612,50	1.546,13	1.815,50	2.000,00	3.815,50	2.269,38
Haziran	206.150,00	2.061,50	2.269,38	2.200,00	4.469,38	2.407,88
Temmuz	206.150,00	2.061,50	2.407,88	2.200,00	4.607,88	2.546,38
Ağustos	206.150,00	2.061,50	2.546,38	2.200,00	4.746,38	2.684,88
Eylül	206.150,00	2.061,50	2.684,88	2.200,00	4.884,88	2.823,38
Ekim	154.612,50	1.546,13	2.823,38	2.000,00	4.823,38	3.277,25
Kasım	154.612,50	1.546,13	3.277,25	2.000,00	5.277,25	3.731,13
Aralık	154.612,50	1.546,13	3.731,13	2.000,00	5.731,13	4.185,00
Toplam	2.061.500,00	20.615,00		24.800,00		

Hesaplama tablosundan görüleceği üzere bulunan matrah farkları dikkate alındığında da yıl içinde ödenecek KDV çıkmamaktadır. Ancak Aralık 2016 döneminden sonraki döneme devreden KDV azalmaktadır.

B.2.4. Özel Usulsüzlük Cezaları

Belgesiz satışların kaç defa da ne kadar miktarlarda yapıldığı tespit edilemediğinden KDV dahil tutarın % 10'u oranında kesilecektir. (VUK 353).

KDV Hariç Belgesiz Satış Tutarı	KDV	Toplam	KDV Dahil Tutarın % 10'u	Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası
61.500	615	62.115	6.211,5	6.211,5

B.2.5.Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4. fıkrasında: *“Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması”* re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

Aynı kanununun 352. maddesinin 3. fıkrasında; *“Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olmasının”* birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirdiği belirtilmiştir.

2016 yılına ilişkin, sermaye şirketleri için belirlenen ceza tutar 126 TL'dir. Bu tutarın iki katı ise 252 TL'dir.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinde *“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.”* hükmü yer almaktadır.

Yukarıda hesaplandığı üzere, kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası tutarları toplamı 252 TL'den daha yüksek olduğundan, şirket adına özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

3.2. Örnek Uygulama – 2

A.TESPİTLER :

(H) Halı Yıkama Ltd. Şti.'nin 2016 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen hususlar aşağıdaki gibidir;

A.1. Şirketin 2016 yılı kurumlar vergisi, geçici vergi beyanları aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özet Bilgiler	
Ticari Bilanço Karı	10.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	10.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	2.000
Ödenen Geçici Vergiler	2.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	0

2016 Yılı Geçici Vergi Beyanları

	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem	4. Dönem
Ticari Bilanço Karı	2.500	5.000	7.500	10.000
Geçici Vergi Matrahı	2.500	5.000	7.500	10.000
Hesaplanan Geçici Vergi	500	1.000	1.500	2.000

Şirketin 2016 Aralık KDV beyannamesinde ödenecek KDV beyan edildiği tespit edilmiştir.

A.2. Şirket tam otomatik makineler ile halı yıkama faaliyetinde bulunmaktadır. Halı yıkama faaliyetinde deterjan, su ve elektrik kullanılmaktadır. Şirketin halı yıkama dışında başka bir faaliyeti bulunmamaktadır.

Şirket yetkilisi tarafından incelemeye ibraz edilen yasal defter ve belgelere göre 2016 yılı deterjan emtiasının Dönem Başı ve Dönem Sonu mevcutları ile dönem içi alış miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

(kg)

Emtianın Türü	Dönem Başı Mal Mevcudu	Dönem İçi Alış	Dönem Sonu Mal Mevcudu
Halı Yıkama Deterjanı	1.000	24.000	3.000

A.3. Şirket yetkilisine dönem başı ve dönem sonu mal mevcutlarını nasıl belirledikleri sorulmuş olup, cevap olarak; “ Dönem başı ve sonu mevcutlarımızı VUK hükümlerine göre ölçmek, tartmak, saymak suretiyle kesin olarak tespit ettik ve kanuni defterlere kaydettik. Defter kayıtlarımızda yer alan dönem başı ve dönem sonu miktar ve tutarları doğrudur.” beyan ve ifadesinde bulunmuştur.

A.4. Şirket yetkilisi tarafından incelemeye ibraz edilen yasal defter ve belgelere göre 2016 yılında toplam 200.000 m2 halı yıkama hizmeti karşılığında 600.000 TL'lik belge düzenlediği tespit edilmiştir.

A.5. Şirket yetkilisi, 2016 yılında yapmış oldukları halı yıkama faaliyetine ilişkin olarak; “2016 yılında tam otomatik makineler ile halı yıkama faaliyetinde bulunduk. Makinelerimiz halıları yıkadıktan sonra kurutma işlemini de yapmaktadır. Halı yıkama deterjanı makinenin haznesine konulmakta ve makineler deterjanla halıyı yıkamakta ve kuruttuktan sonra rulo halinde makineden çıkmaktadır. 1 m2 halıyı yıkamak için 0,1 kg deterjan, 0,2 m3 su, 1 kW elektrik kullanılmaktadır.” beyan ve ifadesinde bulunmuştur.

A.6. Şirketin 2016 yılı yasal defter ve belgelerine göre toplam elektrik ve su alış miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir. Şirket yetkilisi şebeke elektriği ve suyu kullandıklarını, herhangi bir su depolama ünitelerinin bulunmadığını belirtmiştir.

Girdi Türü	Birim	Alış Miktarı
Elektrik	kw	220.000
Su	m3	44.000

A.7. İlgili Sanayi Odasından ve şirketin kullanmış olduğu makinelerin üreticisi firmadan alınan bilgilere göre, şirketin kullanmış olduğu halı yıkama makineleri ile 1

m2 halıyı yıkamak için 0,1 kg deterjan, 0,2 m3 su, 1 kW elektrik kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca şirketin kapasite raporunda ve halı yıkama makinelerinin teknik kılavuzlarında da aynı bilgilerin yer aldığı tespit edilmiştir. Sanayi Odasından ve makine üreticisi firmadan halı yıkama faaliyetine ilişkin alınan bilgiler ile mükellefin ifadelerinin uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

B. ÇÖZÜM:

B.1. Randıman Hesaplamaları

Halı yıkama hizmetinde kullanılan deterjan miktarının tespit edilmesi

A	B	C=(A+B)	D	E=C-D
DBMM	D.İçi Alışlar	Toplam	DSMM	Fark
1.000	24.000	25.000	3.000	22.000

Halı yıkama faaliyetinde kullanılan deterjanın kaydi envanter dengesine göre fark 22.000 kg. çıkmaktadır.

Yıl içinde alınan ve imalatta kullanılan elektrik miktarı 220.000 kW, su miktarı ise 1.100.000 m3' tür.

Şirketin kayıtlarına göre 2016 yılında 200.000 m2 halı yıkama hizmeti karşılığında belge düzenlendiği tespit edilmiştir.

1 m2 halıyı yıkamak için 0,1 kg deterjan, 0,2 m3 su, 1 kW elektrik kullanılmaktadır. Bu bilgilere yıkanması gereken m2 cinsinden halı miktarı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibi hesaplanacaktır.

İmalatta Kullanılan Girdi	İmalatta Kullanılan Miktar	İmalatta Kullanılması Gereken Miktar	Fark
Deterjan (kg)	22.000	$200.000 \times 0,1 = 20.000$	2.000
Elektrik (kW.)	220.000	$200.000 \times 1 = 200.000$	20.000
Su (m3)	44.000	$200.000 \times 0,2 = 40.000$	4.000

İmalatta kullanılan ve kullanılması gereken girdiler karşılaştırıldığından kullanılması gereken miktardan daha fazla girdi kullanılmış gibi farklar ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 3. Maddesine göre “*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.

Şirket yetkilisinin beyanı, sanayi odasından ve halı yıkama faaliyetinde kullanılan makine üreticisinden alınan bilgiler dikkate alındığında, kullanılan girdilere göre düzenlenmesi gereken belge tutarından daha az belge düzenlendiği ve bu hasılatın kayıt ve beyanlara intikal ettirilmediğinin kabulü gerekmektedir.

Çünkü şirket yetkilisi ortaya çıkan farklara ilişkin aksi yönde herhangi bir delil ve ispat sunmamıştır.

Bu nedenle ortaya çıkan girdi farkları dikkate alınarak belgesi düzenlenmeyen halı yıkama miktarı hesaplanacaktır.

İmalatta Kullanılan Girdi	Fark Girdi Miktarı (A)	1 m2 Halının Yıkaması için Yapılan Sarfiyat (B)	Belgesi Düzenlenmeyen Halı Yıkama Miktarı (A/B)
Deterjan (kg)	2.000	0,1	20.000
Elektrik (kW.)	20.000	1,0	20.000
Su (m3)	4.000	0,2	20.000

Tablodan da görüleceği üzere deterjan, elektrik ve su fark miktarları ile m2 başına halı yıkama girdi miktarları birlikte değerlendirildiğinde tüm girdiler için 20.000 m2 fark halı yıkama miktarına ulaşılmaktadır. Tüm girdiler bazında, birbirini teyit

edecek şekilde 20.000 m2 belgesi düzenlenmeyen halı yıkama faaliyetine ulaşılmaktadır.

Tespitlerin 4. Maddesinde belirtildiği üzere şirket 2016 yılında toplam 200.000 m2 halı yıkama hizmeti karşılığında 600.000 TL'lik belge düzenlemiştir.

Bu durumda şirketin 1 m2 halı için ortalama (600.000 / 200.000) 3 TL hasılat elde ettiği hesaplanacaktır.

Birim m2 başına 3 TL hasılat elde edildiği dikkate alındığında, belgesi düzenlenmediği tespit edilen 20.000 m2 halı yıkama faaliyetinden (20.000 x 3) 60.000 TL kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılat elde edildiği bulunacaktır.

B.2. Vergi Hesaplamaları

B.2.1.Kurumlar Vergisi

Matrah Farkı	Re'sen Tarh Olunacak Vergi	Kesilecek Vergi Ziyai Cezası
60.000	12.000	12.000

Hesaplamalar sonucunda 2016 yılı için 12.000 TL re'sen tarh olunacak vergi ve bu tutar üzerinden bir kat oranında 12.000 TL vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği hesaplanmıştır.

B.2.2.Geçici Kurumlar Vergisi

Şirketin belge düzenlemediği halı yıkama faaliyetlerinin ne zaman, kimlere yapıldığı tespit edilememiştir.

Bu nedenle belge düzenlenmeyen ve kayıt ve beyanlara intikal ettirilmeyen halı yıkama hasılatının mükellef lehine hareketle Aralık 2016 ayında yapıldığı kabul edilecektir.

Bu durumda kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılatın 4. Geçici Vergi döneminde elde edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Şirketin yeniden düzenlenen Geçici Vergi Beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem	4. Dönem
Beyan Edilen Matrah	10.000
Bulunan Matrah Farkı	60.000
Beyan Edilmesi Gereken Matrah	70.000
Hesaplanan Vergi (% 20)	14.000
Mahsup Edilecek Vergiler	1.500
Ödenmesi Gereken Vergi	12.500
Beyan edilmesi gereken Tutarın % 10'u (Yanılma Payı)	1,400
Beyana İstinaden Ödenen	500
Re'sen Tarh Edilecek Geçici Vergi	10.600

4. Geçici vergi döneminde ziyaa uğratılan 10.600 TL üzerinden bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

B.2.3.Katma Değer Vergisi

Şirketin belge düzenlemediği halı yıkama faaliyetlerinin ne zaman, kimlere yapıldığı tespit edilememiştir.

Bu nedenle belge düzenlenmeyen ve kayıt ve beyanlara intikal ettirilmeyen halı yıkama hasılatının mükellef lehine hareketle Aralık 2016 ayında yapıldığı kabul edilecektir.

Şirketin 2016 Aralık KDV beyannamesinde ödenecek KDV beyan edildiği tespit edilmiştir.

Bu durumda Aralık 2016 dönemi için kayıt dışı hasılat tutarı 60.000 TL üzerinden % 18 oranında KDV dikkate alındığında (60.000 x 0,18) 10.800 TL re'sen tarh edilmesi gereken KDV tutarına ulaşılacaktır. Bu tutar üzerinden bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

B.2.4. Özel Usulsüzlük Cezaları

Belgesiz satışların kaç defa da ne kadar miktarlarda yapıldığı tespit edilemediğinden KDV dahil tutarın % 10'u oranında kesilecektir. (VUK 353).

KDV Hariç Belgesiz Satış Tutarı	KDV	Toplam	KDV Dahil Tutarın % 10'u	Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası
60.000	10.800	70.800	7.080	7.080

B.2.5.Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4. fıkrasında: *“Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması”* re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

Aynı kanunun 352. maddesinin 3. fıkrasında; *“Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olmasının”* birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirdiği belirtilmiştir.

2016 yılına ilişkin, sermaye şirketleri için belirlenen ceza tutar 126 TL'dir. Bu tutarın iki katı ise 252 TL'dir.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinde *“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.”* hükmü yer almaktadır.

Yukarıda hesaplandığı üzere, kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası tutarları toplamı 252 TL' den daha yüksek olduğundan, şirket adına özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

3.3. Örnek Uygulama – 3

A.TESPİTLER:

(M) Otomotiv Yedek Parça Ltd. Şti. araç fren diski imalatı ve ticareti faaliyetiyle iştigal etmektedir. Şirketin 2015 yılı hesap ve işlemlerinin 2017 yılında incelenmesi sonucunda tespit edilen hususlar aşağıdaki gibidir;

A.1. Şirketin 2015 ve 2016 yılı Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi beyanları aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özet Bilgiler (2015)	
Ticari Bilanço Zararı	2.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	0
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0
Ödenen Geçici Vergiler	0
Ödenecek Kurumlar Vergisi	0

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özet Bilgiler (2016)	
Ticari Bilanço Karı	100.000
Geçmiş Yıl Zararı (2015 Yılı Zararı)	2.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	98.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	19.600
Ödenen Geçici Vergiler	18.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	1.600

2015 Yılı Geçici Vergi Beyanları

	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem	4. Dönem
Ticari Bilanço Zararı	1.000	1.000	3.000	2.000
Geçici V. Matrahı	0	0	0	0
Ödenecek Geçici Vergi	0	0	0	0

Şirketin 1., 2., ve 3. Geçici Vergi dönemi beyanlarının doğru olduğu tespit edilmiştir.

A.2. Şirketin 2015 yılı yasal defterlerinin ve 2015 yılı alış-satış faturalarının tetkiki sonucunda, dönem başı - dönem sonu çelik levha, alış-satış miktarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir. İşletmenin üretimde kullandığı çelik levhaların satın alma, depolama ve üretime sevk aşamalarında hiç fire olmadığı tespit edilmiştir.

Çelik Levha alış, satış ve stok durumu aşağıdaki gibidir.

Miktar olarak (kg)

DBMM	Dönem İçi Alışlar	Alıştan İade	Dönem İçi Satışlar	Satıştan İade	DSMM	Ort.Bir.Sat. Fiyatı (TL)
5.000	50.000	600	1.600	200	8.000	5,00

A.3. Şirketin 2015 yılı yasal defterlerinin ve 2015 yılı alış-satış faturalarının tetkikinde, dönem başı - dönem sonu disk mevcutları ile disk alış-satış miktarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Disk alış, satış ve stok durumları aşağıdaki gibidir.

Miktar olarak (Adet)

Cinsi	DBMM	D.İçi Alışlar	Alıştan İade	Satışlar	Satıştan İade	DSMM
14 İnç	250	400	0	950	50	300
16 İnç	100	340	0	500	0	100
18 İnç	300	200	0	1.200	100	200
20 İnç	200	200	50	1.300	150	300

A.4. Şirket 14, 16, 18 ve 20 İnç olmak üzere dört çeşit disk üretmekte olup, disk türleri itibariyle üretim miktarlarına ilişkin veriler aşağıdaki gibidir. Diskler,

mukavemeti artırılan çelik levhaların makinelerde metrekare cinsinden kesilmesi ve kesilen levhaların hava kanallarının açılması suretiyle imal edilmektedir.

(1 m2 çelik levha 10 kg gelmektedir)

Disk imalatı sırasında ortaya çıkan hurda demirler demir-çelik üretimi yapan işletmelere satılmaktadır. Başka bir şekilde işletmede değerlendirilmemektedir.

Disk çeşitleri itibariyle üretimde kullanılan mukavemeti artırılmış çelik levha birim miktarları aşağıdaki gibidir.

Cinsi	Kullanılan Çelik Levha Miktarı (m2)
14 İnç	0,8
16 İnç	1
18 İnç	1,5
20 İnç	2

Şirketin yasal defter kayıtlarına göre, 600-Yurtiçi Satışlar hesabının, disk çeşitlerine göre alt hesaplarının toplam tutarları aşağıdaki gibidir. Yasal defter kayıtlarındaki tutarlar, düzenlenen satış faturaları ile karşılaştırılmış ve doğruluğu teyit edilmiştir.

600-YURTIÇİ SATIŞLAR (TL)

14 İnç	114.000
16 İnç	70.000
18 İnç	204.000
20 İnç	260.000

A.5. Şirket yetkilisi, dönem başı-dönem sonu emtia mevcutlarını 213 sayılı VUK'nun 186'ncı maddesine göre saymak, ölçmek, tartmak, değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit ettiklerini beyan etmiştir.

İşletme üretimde kullandığı çelik levhaların aynı zamanda alım-satımını da yapmaktadır.

Kaydi envanter ve randıman hesaplamalarından bulunan farkların tamamının üretime sevk edilerek, disk üretiminde kullanıldığı kabul edilecektir.

Şirket yetkilisin kayıtlarına intikal ettirmedikleri gider ve maliyet unsurunun bulunmadığını beyan etmiştir.

Üretimde hiçbir fire ve zayıt meydana gelmemektedir.

A.6. Şirketin (Y) Bankasının (Z) şubesinde, kayıtlarda görünmeyen bir banka hesabının bulunduğu ve bu hesaba 2015 yılında müşterilerden 50.000 TL tutarında havale gönderildiği tespit edilmiştir.

Şirket yetkilisi söz konusu banka hesabına gelen havalelerin kaydi envanter ve randıman farkından hesaplanan kayıt dışı satışlara ilişkin olarak müşterilerden gelen havaleler olduğunu beyan ve ifade etmiştir.

Şirket yetkilisinin ifadelerinin doğruluğu, banka ekstreleriyle ve alıcıların ifadeleriyle de teyit edilmiştir.

Yapılacak Tespit ve Hesaplamalar:

Yukarıda tespit edilen hususları vergi kanunları çerçevesinde yasal dayanakları ile değerlendirerek,

Kurumlar Vergisi Matrah farkını, Vergi Tutarını, Uygulanacak Ceza Tutarını,

KDV Matrah farkını, Vergi Tutarını, Uygulanacak Ceza Tutarını, (KDV Oranları % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

Geçici Vergi Matrah Farkını, Vergi Tutarını, Uygulanacak Ceza Tutarını, (2016 Yılı Geçici Vergileri İhmal edilecektir)

Kesilecek Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezası Tutarlarını,

Belirtiniz.

Belgesiz alış ve satışların Aralık 2015 ayında yapıldığı kabul edilecektir.

Aralık 2015 ayına ilişkin olarak verilen KDV beyannamesinde ödenecek KDV beyan edilmiştir.

B. ÇÖZÜM:

A.1. Randıman Hesaplamaları

İmalata Sevk Çelik Levha Miktarının Tespit Edilmesi

Üretime sevk edilen çelik levha miktarı

Kaydi envanter dengesi (kg)

DBMM	Dönem İçi Alışlar	Satıştan İade	Toplam	Alıştan İade	Dönem İçi Satışlar	DSMM	Toplam	Fark
5.000	50.000	200	55.200	600	1.600	8.000	10.200	45.000

Kaydi Envanter Dengesinden 45.000 kg fark çıkmaktadır.

Örnekte tüm kaydi envanter farklarının disk üretimine sevk edildiği belirtildiğinden 45.000 kg farkın disk üretimine kullanıldığının kabul edilmesi gerekir.

Çelik Levhanın Mukavemetinin artırılması aşaması

Yukarıda yapılan hesaplama göre disk üretimine sevk edilen çelik levha miktarı 45.000 kg.'dır.

1 m2 çelik levha 10 kg geldiğinden 45.000 kg. çelik levha 4.500 m2 gelir.

Üretilen ve satılan diskler için kullanılması gereken çelik levha miktarı

Disk Envanter Dengesine göre Üretilmesi Gereken disk miktarlarının hesaplanması

Cinsi	DBMM	D.İçi Alışlar	Satıştan İade	Toplam	Alıştan İade	D.İçi Satışlar	DSMM	Toplam	Fark
14 İnç	250	400	50	700	0	950	300	1.250	550
16 İnç	100	340	0	440	0	500	100	600	160

18 İnce	300	200	100	600	0	1.200	200	1.400	800
20 İnce	200	200	150	550	50	1.300	300	1.650	1.100

Hesaplanan farklar, disk envanter ve satış bilgilerine göre üretilmesi gereken disk miktarlarıdır.

Üretildiği hesaplanan diskler için kullanılması gereken çelik levha miktarları

Cinsi	Kullanılan Çelik Levha Miktarı (m2)	1 m2 levha kaç kg gelmektedir	Kullanılan Çelik Levha Miktarı (kg)
14 İnce	0,8	10	8
16 İnce	1	10	10
18 İnce	1,5	10	15
20 İnce	2	10	20

Cinsi	Üretilen Miktar (Adet)	Birim Başına Kullanılan Çelik Levha Miktarı (kg)	Kullanılması gereken Toplam çelik levha miktarı (kg)
14 İnce	550	8	4.400
16 İnce	160	10	1.600
18 İnce	800	15	12.000
20 İnce	1.100	20	22.000
Toplam			40.000

Üretime sevk edildiği hesaplanan çelik levha miktarından, envanter bilgilerine göre üretimde kullanıldığı hesaplanan çelik levha miktarı düşüldüğünde;

(45.000 - 40.000) 5.000 kg. çelik levha' nın üretime sevk edilip, disk üretilerek, belgesiz olarak satıldığı hesaplanacaktır.

Fark olarak bulunan ve üretimde kullanıldığı tespit edilen çelik levha miktarının, ne kadarının hangi ebattaki disk üretiminde kullanıldığının hesaplanması gerekir.

Bunun için envanter dengesinden, disk üretiminde kullanıldığı hesaplanan çelik levha miktarından hareket edilerek, oranlama yapılacaktır.

Fark Çelik Levhanın hangi ebattaki disk üretiminde kullanıldığının oranının hesaplanması

Cinsi	Kullanılması gereken çelik levha miktarı (kg)	Toplam çelik levha Miktarına Oranı
14 İnç	4.400	0,11
16 İnç	1.600	0,04
18 İnç	12.000	0,30
20 İnç	22.000	0,55
Toplam	40.000	1,00

Fark çelik levha miktarından hareketle, üretimde kullanılması gereken çelik levhanın disk ebatlarına göre kullanılan miktarlarının hesaplanması

Cinsi	Toplam çelik levha Miktarına Oranı	Fark çelik levha Miktarı (kg)	Üretilmesi Gereken Fark Miktar (kg)
14 İnç	% 11	5.000	550
16 İnç	% 4	5.000	200
18 İnç	% 30	5.000	1.500
20 İnç	% 55	5.000	2.750
	Toplam		5.000

Fark çelik levha miktarından hareketle, üretilmesi gereken disk miktarının hesaplanması

Cinsi	Üretilmesi Gereken Fark Miktar (kg)	Birim Başına Kullanılan çelik levha Miktarı (kg)	Üretilmesi Gereken Fark Miktar (Adet)
14 İnç	550	8	68,75
16 İnç	200	10	20,00
18 İnç	1.500	15	100,00
20 İnç	2.750	20	137,50
Toplam	5.000,00		

Disklerin Ortalama Satış Fiyatlarının hesaplanması

Cinsi	Toplam Satış Tutarı	Toplam Satış Miktarı	Ortalama Satış Fiyatı
14 İnç	114.000	950	120
16 İnç	70.000	500	140
18 İnç	204.000	1.200	170
20 İnç	260.000	1.300	200
Toplam	648.000		

Disk çeşitlerine göre kayıt dışı hasılatın hesaplanması

Cinsi	Kayıt dışı Satılan Miktar	Ort. Birim satış fiyatı	Toplam Kayıt dışı hasılat
14 İnç	68,75	120	8.250
16 İnç	20,00	140	2.800
18 İnç	100,00	170	17.000
20 İnç	137,50	200	27.500
Toplam			55.550

Hesaplamalar sonucunda toplam kayıt dışı hasılatın 55.550 TL olduğu hesaplanmıştır.

Kayıt dışı banka hesabında yer alan havalelerin, 50.000 TL' sinin kaydi envanter ve randıman farkından hesaplanan satışlara ilişkin olarak müşterilerinden gelen havalelerden kaynaklandığı beyan ve ifade edilmiştir.

Bu durumda banka hesabından tespit edilen tutar, kaydi envanter ve randıman hesaplamasından bulunan tutardan daha düşük olduğundan, banka hesabından tespit edilen tutarın randıman hesaplamasından bulunan kayıt dışı hasılatı destekleyici unsur olarak kullanılması gerekir. Yapılacak başka bir işlem yoktur.

B.2. Vergi Hesaplamaları

B.2.1.Kurumlar Vergisi

2015 Yılı

Randımandan hesaplanan Belgesiz disk Satış Tutarı Toplamı	55.550
Mükellefin Beyanı (Zarar)	2.000
Zarar Mahsubu Sonrası Kalan Matrah Farkı	53.550

Matrah Farkının Kaynağı	Matrah Farkı	Tarh Olunacak Vergi	Kesilecek Vergi Ziyai Cezası
Kay. Env. Ve Randıman	53.550	10.710	10,710

Hesaplamalar sonucunda 2015 yılı için 10.710 TL tarh olunacak vergi ve bu tutar üzerinden bir kat oranında 10.710 TL vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği hesaplanmıştır.

Bu durumda şirketin 2016 yılına devreden zararı bulunmamaktadır.

2016 Yılı

Şirket 2015 yılında zarar beyan ettiğinden ve 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde bu zararı mahsup ettiğinden 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin de yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu durumda 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin aşağıdaki gibi olması gerektiği hesaplanacaktır.

Ticari Bilanço Karı	100.000
Geçmiş Yıl Zararı (2015 Yılı Zararı)	0
Zarar Mahsubu Sonrası Kalan Tutar	100.000
K.V. Matrahı	100.000
Hesaplanan KV	20.000
Ödenen Geçici Vergiler	18.000
Ödenecek K.V.	2.000
Beyan Edilen Ödenecek K.V.	1.600
Re'sen Tarh Olunacak K.V.	400
Kesilecek Vergi Ziyası Cezası	400

B.2.2.Geçici Kurumlar Vergisi

Bütün Farklar Aralık 2015 dönemine ilişkin olduğundan sadece 4. Geçici Vergi dönemine ilişkin olarak hesaplama yapılacaktır. Bu nedenle Geçici Vergi matrah farkı Kurumlar Vergisi matrah farkı ile aynıdır.

Mükellefin Beyanı (Zarar)	Bulunan Matrah Farkı	Beyan Edilmesi Gereken Matrah	Beyan edilmesi gereken Tutarın % 10'u (Yanılma Payı)	Yanılma Payı Sonrası Kalan Tutar	Tarhı Gereken Vergi (% 20)	Kesilecek Ceza
2.000	55.550	53.550	5.355	48.195	9.639	9.639

2016 Yılı geçici vergi hesaplaması ihmal edilmiştir.

B.2.3.Katma Değer Vergisi

Yapılan hesaplamalara göre KDV matrah farkı, tarh olunacak vergi ve kesilecek ceza miktarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönemi	KDV Matrah Farkı	Tarh Olunacak Vergi (% 18)	Kesilecek Ceza
Aralık-2015	55.550	9.999	9.999

Örnekte belgesiz satışların Aralık 2015 ayında yapıldığı kabul edildiğinden tarhiyat da bu döneme yapılmıştır. Ancak belgesiz satışların hangi tarihlerde yapıldığı tam olarak tespit edilmişti olsa idi KDV mükellefiyeti aylık olduğundan söz konusu aylara tarhiyat yapılacaktı. Ayrıca uygulamada belgesiz satışların hangi tarihlerde yapıldığının tam olarak tespit edilememesi halinde hesap döneminin son ayında yapıldığı kabul edilmektedir. Ya da aylık fiili satışlara göre oranlama yapılarak dağıtım anahtarları ile yılın tüm aylarına dağıtılmaktadır.

B.2.4. Özel Usulsüzlük Cezaları

Belgesiz satışların kaç defa da ne kadar miktarlarda yapıldığı tespit edilemediğinden KDV dahil tutarın % 10'u oranında kesilecektir. (VUK 353).

KDV Hariç Belgesiz Satış Tutarı	KDV	Toplam	KDV Dahil Tutarın % 10'u	Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası
55.550	9.999	65.549	6.554	6.554

B.2.5.Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4. fıkrasında: “*Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması*” re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

Aynı kanununun 352. maddesinin 3. fıkrasında; “DeFTER kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olmasının” birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirdiği belirtilmiştir.

2015 yılına ilişkin, sermaye şirketleri için belirlenen ceza tutar 120 TL’ dir. Bu tutarın iki katı ise 240 TL’ dir.

Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 336. maddesinde “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda hesaplandığı üzere, kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası tutarları toplamı 240 TL’ den daha yüksek olduğundan, şirket adına özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

3.4. Örnek Uygulama – 4

A. TESPİTLER :

(P) Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi (X) Mobilya ve Ağaç Ürünleri A.Ş.’nin 2016 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen hususlar aşağıdaki gibidir;

A.1. Mükellef kurumun 2016 yılı kurumlar vergisi ve geçici vergi beyanı aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özet Bilgiler (2016)

Ticari Bilanço Karı	500.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	500.000
Hesaplanan K.V.	100.000
Ödenen Geçici Vergiler	100.000
Ödenecek K.V.	0

2016 Yılı Geçici Vergi Beyanları

	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem	4. Dönem
Ticari Bilanço Karı	100.000	200.000	300.000	500.000
Geçici Vergi Matrahı	100.000	200.000	300.000	500.000
Hesaplanan Geçici Vergi	20.000	40.000	60.000	100.000
Mahsup Edilecek Geç. V.	0	20.000	40.000	60.000
Ödenecek Geçici Vergi	20.000	20.000	20.000	40.000

A.2. Mükellef kurumun 2016 yılı yasal defterlerinin ve 2016 yılı alış-satış faturalarının tetkikinde, dönem başı - dönem sonu tomruk mevcutları ile tomruk alış-satış miktarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir. İşletmenin üretimde kullandığı tomrukların satın alma, depolama ve üretime sevk aşamalarında hiç fire olmadığı tespit edilmiştir.

Tomruk alış, satış ve stok durumu aşağıdaki gibidir.

Miktar olarak (m3)

DBMM	D.İçi Alışlar	Alıştan İade	D.İçi Satışlar	Satıştan İade	DSMM	Ort.Bir.Sat. Fiyatı (TL)
500	1.200	100	200	50	250	5.000

A.3. Mükellef kurumun 2016 yılı yasal defterlerinin ve 2016 yılı alış-satış faturalarının tetkikinde, dönem başı - dönem sonu kereste mevcutları ile kereste alış-satış miktarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Kereste imalatı sırasında ortaya çıkan talaş ve parça odunlar yakacak ihtiyacı olan kişi ve işletmelere satılmaktadır. Başka bir şekilde işletmede değerlendirilmemektedir.

İşletmenin üretimde kullandığı kerestelerin satın alma, depolama ve üretime sevk aşamalarında başkaca hiç fire olmadığı tespit edilmiştir.

Kereste, Talaş ve Parça Odun alış, satış ve stok durumları aşağıdaki gibidir.

Miktar olarak (kg)

Cinsi	DBMM	D.İçi Alışlar	Alıştan İade	Satışlar	Satıştan İade	DSMM	Ortalama Birim Satış Fiyatı (TL)
Kereste	20.000	10.000	3.000	5.000	2.000	10.000	7,00
Talaş	5.000	0	0	30.000	1000	16000	0,5
Parça Odun	15.000	0	0	100.000	4000	28000	1,00

A.4. İşletme tomrukları hıyarda keserek kereste elde etmekte, keresteleri de masa ve sandalye imalatında kullanmaktadır. Mükellef kurum masa ve sandalye olmak üzere iki çeşit mobilya üretmekte olup, mobilya türleri itibarıyla üretim miktarlarına ilişkin

veriler aşağıdaki gibidir. Masa ve sandalyeler kerestelerin yontulup, delinerek parçaların birbirine monte edilmesi suretiyle imal edilmekte olup, hiçbir yardımcı malzeme kullanılmamaktadır. Masa üretimi, depolanması ve satışı aşamalarında hiçbir fire meydana gelmemektedir.

1 adet masanın üretilmesi için, 4 kg. kereste kullanılmaktadır.

1 adet sandalyenin üretilmesi için 2 kg. kereste kullanılmaktadır.

Masa ve Sandalye emtiası alış, satış ve stok durumları aşağıdaki gibidir.

Miktar olarak (Adet)

Cinsi	DBMM	D.İçi Alışlar	Alıştan İade	Satışlar	Satıştan İade	DSMM
Masa	45.000	0	0	75.000	15.000	25.000
Sandalye	75.000	0	0	250.000	25.000	50.000

şirketin yasal defter kayıtlarına göre, 600-Yurtiçi Satışlar hesabının masa ve sandalyeye ilişkin alt hesaplarının toplam tutarları aşağıdaki gibidir. Yasal defter kayıtlarındaki tutarlar, düzenlenen satış faturaları ile karşılaştırılmış ve doğruluğu teyit edilmiştir.

600-YURTIÇİ SATIşLAR

01- Masa Satışları	3.750.000
02- Sandalye Satışları	5.000.000

A.5. Mükellef kurum yetkilisi, dönem başı-dönem sonu emtia mevcutlarını 213 sayılı VUK'nun 186'ncı maddesine göre saymak, ölçmek, tartmak, değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit ettiklerini beyan etmiştir.

İşletme tomrukları hıızarda keserek kereste elde etmekte, keresteleri da masa ve sandalye imalatında kullanmaktadır.

İşletme üretimde kullandığı tomrukların ve kerestelerin aynı zamanda alım-satımını da yapmaktadır.

1 m3 tomruk 700 kg. gelmektedir. 1 m3 tomruğun, hıyarda kesilerek kereste haline getirilmesi aşamasında 200 kg. fire meydana gelmektedir. Söz konusu firenin 50 kg.'ı talaş, 150 kg.'ı ise parça odundur.

İşletme tomrukları kuru halde satın almaktadır. Tomrukların üretime sevk aşamasına kadar herhangi bir fire meydana gelmemektedir. Tomruklar hıyarda (ağaç kesme makinesi) kesilerek kereste elde edilmektedir.

Kaydi envanter ve randıman hesaplamalarından bulunan farkların tamamının üretime sevk edilerek, masa ve sandalye üretiminde kullanıldığı kabul edilecektir. (tomruk ve kerestenin)

Şirket yetkilisin kayıtlarına intikal ettirmedikleri gider ve maliyet unsurunun bulunmadığını beyan etmiştir.

Yukarıda belirtilen fireler dışında hiçbir fire ve zayıat meydana gelmemektedir.

A.6. (Y) Orman Ürünleri Ltd. Şti. nezdinde yapılan inceleme sonucunda, mükellef kurumun 2016 yılında (Y) Orman ürünleri Ltd. Şti.'nden 2.400.000 TL tutarında, 600 m3 belgesiz tomruk satın aldığı tespit edilmiştir.

Şirket yetkilisi konu ile ilgili olarak, *“belgesiz satın aldıkları tomruklardan sandalye imal ederek belgesiz olarak sattıklarını”* beyan etmiştir.

A.7. Bay (G), (X) Mobilya ve Ağaç Ürünleri A.Ş.'nin bağlı olduğu (P) Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne verdiği 05.01.2017 tarihli ihbar dilekçesinde; Daha önce (X) Mobilya ve Ağaç Ürünleri A.Ş.'nin kereste deposunda 2016 yılında ambar memuru olarak çalıştığını, şirket ortakları ile kavga ettiği için kendisini işten çıkardıklarını, şirketin 2016 yılında kayıt dışı olarak kereste alıp, sattığını ve bu satışlarını kereste deposunda bulunan bilgisayarda takip ettiğini belirtmiştir. Söz konusu dilekçeye istinaden şirketin kereste deposunda, aramalı inceleme yapılmış ve depoda bulunan bilgisayara el konulmuştur. Söz konusu bilgisayarda yer alan gizi kayıtlardan, şirketin 2016 yılı Aralık ayında (K) Ltd. Şti.'nden 950.000 TL bedelle belgesiz olarak satın aldığı keresteleri, (Z) Ltd. Şti.'ne 1.000.000 TL' bedelle belgesiz olarak sattığı tespit edilmiştir.

A.8. Şirket yetkilisi konu ile ilgili olarak; “*Bilgisayardaki gizli kayıtlarda yer alan bilgilerin doğru olduğunu, 2016 yılında söz konusu keresteleri belgesiz olarak alıp sattıklarını*” beyan etmiştir.

A.9. Mükellef kurumun (M) Bankasının (J) şubesinde, kayıtlarda görünmeyen bir banka hesabının bulunduğu ve bu hesapta 2016 yılındaki çek tahsilâtları nedeniyle 6.000.000 TL tutarında işlem yapıldığı tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisi söz konusu banka hesabı kanalıyla gerçekleştirilen çek tahsilatlarının,

* *1.000.000 TL’ sinin kayıtlı satışlar dolayısıyla müşterilerden alınan çeklerin tahsilinden kaynaklandığı, ancak söz konusu çeklerin müşterilerden alınmasını ve bankadan tahsil edilmesini yasal kayıtlarına yansıtmadıklarını, söz konusu tahsilatların yasal defter kayıtlarında 100-KASA hesabı yoluyla nakit tahsil edilen paralar olarak yer aldığını,*

* *1.000.000 TL’ sinin kaydi envanter ve randıman farkından hesaplanan satışlara ilişkin olarak müşterilerinden aldıkları çeklerin tahsilinden kaynaklandığını,*

* *1.000.000 TL’ sinin (Z) Ltd. Şti.’ne belgesiz olarak sattıkları kerestelere ilişkin olarak (Z) Ltd. Şti.’nden aldıkları çeklerin tahsilinden kaynaklandığını,*

* *Geri Kalan tutarın ise (Y) Orman Ürünleri Ltd. Şti.’nden kayıt dışı olarak satın aldıkları tomruklardan sandalye üreterek, yaptıkları belgesiz sandalye satışları nedeniyle tahsil ettikleri çeklere ilişkin olduğunu, beyan etmiştir.*

Şirket yetkilisinin ifadelerinin doğruluğu, banka ekstreleriyle ve alıcıların ifadeleriyle de teyit edilmiştir.

A.10. Aralık 2016 ayına ilişkin olarak verilen KDV beyannamesinde ödenecek KDV beyan edilmiştir.

Yapılacak Hesaplamalar:

Yukarıda tespit edilen hususları vergi kanunları çerçevesinde değerlendirerek,

Kurumlar Vergisi Matrah farkını, Vergi Tutarını, Uygulanacak Ceza Tutarı,

KDV Matrah farkını, Vergi Tutarını, Uygulanacak Ceza Tutarı, (KDV Oranları % 18 olarak dikkate alınacaktır.)

Geçici Vergi Matrah Farkını, Vergi Tutarını, Uygulanacak Ceza Tutarı,
Kesilecek Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezası Tutarları,
hesaplanacaktır.

Kayıt dışı, belgesiz alış ve satışların Aralık 2016 ayında yapıldığı kabul edilecektir.

B. ÇÖZÜM:

B.1. Randıman Hesaplamaları

Üretime Sevk Edilen Tomruk Miktarı :

Kaydi Envanter Dengesi (m3)

DBMM	D.İçi Alışlar	Satıştan İade	Toplam	Alıştan İade	D.İçi Satışlar	DSMM	Toplam	Fark
500	1.200	50	1.750	100	200	250	550	1.200

Kaydi Envanter Dengesinden 1.200 m3 fark çıkmaktadır.

Örnekte tüm kaydi envanter farklarının masa ve sandalye üretimine sevk edildiği belirtildiğinden, 1.200 m3 farkın mobilya üretiminde kullanılacak olan kereste üretimine sevk edildiğinin kabul edilmesi gerekir.

Üretilen ve Mobilya üretimine sevk edilen Kereste Miktarı :

Yukarıda yapılan hesaplama göre kereste üretimine sevk edilen tomruk miktarı 1200 m3' tür.

1 m3 tomruk 700 kg. geldiğine göre, 1200 m3 tomruk (1200 x 700) 840.000 kg. gelir.

Tomruktan kereste üretiminde 50 kg. talaş, 150 kg.' da parça odun fire olarak ortaya çıktığından,

1 m³ (700 kg.) tomruktan üretilmesi gereken kereste miktarı (700-(50+150)) 500 kg. olarak hesaplanır

Üretilmesi gereken kereste miktarı (1.200 x 500) 600.000 kg.

Ortaya çıkması gereken talaş miktarı (1.200 x 50) 60.000 kg.

Ortaya çıkması gereken parça odun miktarı (1200 x 150) 180.000 kg.

Üretilmesi gereken kereste + talaş + parça odun miktarının toplamı (600.000 + 60.000 + 180.000) 840.000 kg. olarak hesaplanır.

Bu miktarda yukarıda hesapladığımız üretime verilen kg. cinsinden tomruk miktarına eşittir. Yani hesaplamamız doğrudur. Bu şekilde hesaplamalarımızın sağlamlasını yapmış olduk.

İşletmede üretilmesi gereken kereste miktarını da dikkate aldığımızda, kerestenin miktar dengesi aşağıdaki gibi olacaktır.

DBMM	D.İçi Alışlar	Satıştan İade	Üretimden Gelen	Toplam	Alıştan İade	D.İçi Satışlar	DSMM	Toplam	Fark
20.000	10.000	2.000	600.000	632.000	3.000	5.000	10.000	18.000	614.000

Örnekte tüm kaydi envanter farklarının masa ve sandalye üretimine sevk edildiği belirtildiğinden 614.000 kg. farkın mobilya üretimine sevk edildiğinin kabul edilmesi gerekir.

İşletmede üretilmesi gereken talaş miktarını da dikkate aldığımızda, talaş'ın miktar dengesi aşağıdaki gibi olacaktır.

DBMM	D.İçi Alışlar	Satıştan İade	Üretimden Gelen	Toplam	Alıştan İade	D.İçi Satışlar	DSMM	Toplam	Fark
5.000	0	1.000	60.000	66.000	0	30.000	16.000	46.000	20.000

Şirket yetkilisi dönem başı ve dönem sonu miktarların VUK 186' ya göre kesin olarak tespit ettiklerini beyan etmiştir. Bu nedenle ortaya çıkan fark talaş miktarının tamamının kayıt dışı olarak satıldığı kabul edilecektir.

Bu durumda talaş satışından elde edilen kayıt dışı hasılat tutarı (20.000 kg. x 0,5 TL) 10.000 TL olarak hesaplanır.

İşletmede üretilmesi gereken parça odun miktarını da dikkate aldığımızda, parça odun miktar dengesi aşağıdaki gibi olacaktır.

DBMM	D.İçi Alışlar	Satıştan İade	Üretimden Gelen	Toplam	Alıştan İade	D.İçi Satışlar	DSMM	Toplam	Fark
15.000	0	4.000	180.000	199.000	0	100.000	28.000	128.000	71.000

Şirket yetkilisi dönem başı ve dönem sonu miktarların VUK 186' ya göre kesin olarak tespit ettiklerini beyan etmiştir.

Bu nedenle ortaya çıkan fark parça odun miktarının tamamının kayıt dışı olarak satıldığı kabul edilecektir.

Bu durumda parça odun satışından elde edilen kayıt dışı hasılat tutarı (71.000 kg. x 1 TL) 71.000 TL olarak hesaplanır.

Üretilen ve satılan masa ve sandalye için kullanılması gereken kereste miktarı

Üretilmesi Gereken Masa ve Sandalye miktarının hesaplanması

Cinsi	DBMM	D.İçi Alışlar	Satıştan İade	Toplam	Alıştan İade	D.İçi Satışlar	DSMM	Toplam	Fark
Masa	45.000	0	15.000	60.000	0	75.000	25.000	100.000	40.000
Sandalye	75.000	0	25.000	100.000	0	250.000	50.000	300.000	200.000

Hesaplanan farklar, masa ve sandalyenin envanter ve satış bilgilerine göre üretilmesi gereken masa ve sandalye miktarlarıdır. Üretildiği hesaplanan masa ve sandalye için kullanılması gereken kereste miktarları aşağıdaki gibi bulunacaktır.

Cinsi	Üretilen Miktar (Adet)	Birim Başına Kullanılan Kereste Miktarı (kg)	Kullanılması Gereken Toplam Kereste Miktarı
Masa	40.000	4	160.000
Sandalye	200.000	2	400.000
Toplam	560.000		

Üretime sevk edildiği hesaplanan kereste miktarından, envanter bilgilerine göre üretimde kullanıldığı hesaplanan kereste miktarı düşüldüğünde

(614.000 - 560.000) 54.000 kg. kerestenin üretime sevk edilip, masa ve sandalye üretilerek, kayıt dışı olarak satıldığı hesaplanacaktır.

Fark olarak bulunan ve üretimde kullanıldığı tespit edilen kereste miktarının, ne kadarının masa, ne kadarının sandalye üretiminde kullanıldığının hesaplanması gerekir.

Bunun için envanter dengesinden, masa ve sandalye üretiminde kullanıldığı hesaplanan kereste miktarından hareket edilerek, oranlama yapılacaktır.

Fark kerestenin ne üretimde kullanıldığının oranının hesaplanması

Cinsi	Kullanılması Gereken Kereste Miktarı	Toplam Kereste Miktarına Oranı
Masa	160.000	0,2857
Sandalye	400.000	0,7143
Toplam	560.000	1,0000

Fark Kereste miktarından hareketle, üretimde kullanılması gereken kerestenin masa ve sandalye de kullanılan miktarlarının hesaplanması

Cinsi	Toplam Kereste Miktarına Oranı	Fark Kereste Miktarı (kg)	Üretimde Kullanılması Gereken Fark Miktar (kg)
Masa	% 28,57	54.000	15.428
Sandalye	% 71,43	54.000	38.572
Toplam	1,00		54.000

Fark Kereste miktarından hareketle, üretilmesi gereken masa ve sandalye miktarının hesaplanması

(Üretilmesi Gereken Fark Miktar (Adet) = Üretimde Kullanılması Gereken Fark Miktar (kg) / Birim Başına Kullanılan Kereste Miktarı (kg))

Cinsi	Üretimde Kullanılması Gereken Fark Miktar (kg)	Birim Başına Kullanılan Kereste Miktarı (kg)	Üretilmesi Gereken Fark Miktar (Adet)
Masa	15.428	4	3.857
Sandalye	38.572	2	19.286
Toplam	54.000,00		23.143

Masa ve Sandalyenin Ortalama Satış Fiyatının Hesaplanması

(Ortalama Satış Fiyatı = Toplam Satış Tutarı / Toplam Satış Miktarı)

Cinsi	Toplam Satış Tutarı	Toplam Satış Miktarı	Ortalama Satış Fiyatı
Masa	3.750.000	75.000	50
Sandalye	5.000.000	250.000	20

Kayıt dışı satılan masa ve sandalye hasılatının hesaplanması

Cinsi	Kayıt Dışı Satılan Miktar	Ortalama Birim Satış Fiyatı	Toplam Kayıt Dışı Hasılat
Masa	3.857	50	192.850
Sandalye	19.286	20	385.720
Toplam			578.570

Yukarıda yapılan randıman hesaplamalarına göre kayıt dışı satışlar nedeniyle elde edilen hasılat miktarının toplamı aşağıdaki gibi bulunacaktır.

Kayıt Dışı Satılan Emtia Cinsi	Hasılat Tutarı
Talaş	10.000
Parça Odun	71.000
Masa	192.850
Sandalye	385.720
Toplam	659.570

Kayıt dışı banka hesabında yer alan çek tahsilatlarının, 1.000.000 TL' sinin kaydi envanter ve randıman farkından hesaplanan satışlara ilişkin olarak müşterilerinden aldıkları çeklerin tahsilinden kaynaklandığı şirket yetkilisi tarafından beyan ve ifade edilmiştir.

Bu durumda banka hesabından tespit edilen tutardan, kaydi envanter ve randıman farkından hesaplanan kayıt dışı satışlar toplamının (talaş, parça odun, masa, sandalye toplamı) çıkartılması gerekir.

(1.000.000 - 659.570) 340.430 TL

Bulunan bu fark tutar için maliyet hesaplamamız gerekir. Çünkü sadece banka hesabından bu farkı tespit ettik, Yani bu farkın maliyeti daha önce Satılan Malın Maliyetine intikal ettirilmemiştir.

1 m3 tomruktan imalat aşamasında ortaya çıkan talaş, parça odun ve imal edilen masa sandalye miktarı

1 m3 tomruk 700 kg. gelmektedir.

Tomruktan kereste üretiminde 50 kg. talaş, 150 kg.' da parça odun fire olarak ortaya çıktığından,

1 m3 (700 kg.) tomruktan üretilmesi gereken kereste miktarı (700-(50+150)) 500 kg. olarak hesaplanır. 500 kg. keresteden, imal edilmesi gereken masa ve sandalye miktarı ile hasılat tutarları, kayıtlı üretim miktarlarında hareketle aşağıdaki gibi hesaplanır

Masa ve Sandalye Miktar ve Hasılat Hesaplaması

	A	B	C=(AxB)	D	E=(C/D)	F	G=(ExF)
Cinsi	Üretimde Kullanılan Kayıtlı Toplam Kereste Miktarına Oranı	Kereste Miktarı (500 kg.)	Üretimde Kullanılması GerekenMiktar (kg)	Birim Adet Üretiminde Kullanılması Gereken Kereste Miktarı	Üretililecek Miktar (adet)	Ortalama Birim Satış Fiyatı	Elde Edilecek Toplam Hasılat
Masa	% 28,57	500	142,85	4,00	35,72	50	1.786,00
Sandalye	% 71,43	500	357,15	2,00	178,58	20	3.571,50
Toplam	1,00		500				5.357,50

Talaş ve Parça Odun Miktar ve Hasılat Hesaplaması

	A	B	C=(AxB)
	Üretililecek Miktar (kg)	Ortalama Birim Satış Fiyatı	Elde Edilecek Toplam Hasılat
1 m3 tomruktan kereste üretiminde ortaya çıkan talaş miktarı	50	0,5	25,00
1 m3 tomruktan kereste üretiminde ortaya çıkan parça odun miktarı	150	1,0	150,00
1 m3 tomruğun üretime sokulması sonucu, yan ürünlerden elde edilebilecek hasılat toplamı			175,00

1 m3 tomruğun üretime sokulması sonucu, mamul ve yan ürünlerden elde edilebilecek hasılat toplamı aşağıdaki gibi bulunacaktır.

Masa ve Sandalye Hasılat Tutarı	5.357,50
Talaş ve Parça Odun Hasılat Tutarı	175,00
Toplam	5.532,50

Banka hesabındaki 1.000.000 TL' den kalan bakiye: 340.430,00 TL

1 m3 tomruğun üretime sokulması sonucu, mamul ve yan ürünlerden elde edilebilecek hasılat toplamı: 5.532,50 TL

Fark hasılat için kullanılması gereken tomruk miktarı: $(340.430,00 / 5.532,50)$
61,53 m3

(Y) Orman Ürünleri Ltd. Şti. nezdinde yapılan inceleme sonucunda, mükellef kurumun 2016 yılında (Y) Orman ürünleri Ltd. Şti.' n den 2.400.000 TL tutarında, 600 m3 belgesiz tomruk satın aldığı tespit edilmişti.(Tespitler Madde-6). Bu nedenle kayıt dışı satış nedeniyle dikkate alınacak tomruk maliyeti bu veriden hareketle tespit edilecektir.

Belgesiz tomruk alış birim fiyatı: $(2.400.000 / 600)$ 4.000 TL

Maliyet verilecek tomruk alış tutarı: $(61,53 \text{ m3} \times 4.000 \text{ TL})$ 246.120 TL

Kayıt dışı banka hesabında yer alan çek tahsilatları nedeniyle ortaya çıkan fark dolayısıyla elde edilen kazanç tutarı: $(340.430 - 246.120)$ 94.310 TL

Belgesiz Olarak Satın Alınan Tomruklardan imal edilmesi gereken mamüller

Belgesiz alınan tomruk miktarı: 600 m³

1 m³ tomruk 700 kg. geldiğine göre, 600 m³ tomruk (600 x 700) 420.000 kg. gelir.

Tomruktan kereste üretiminde 1 m³ tomruktan 50 kg. talaş, 150 kg.' da parça odun fire olarak ortaya çıktığından;

1 m³ (700 kg.) tomruktan üretilmesi gereken kereste miktarı (700-(50+150)) 500 kg. olarak hesaplanır

Üretilmesi gereken kereste miktarı: (600 x 500) 300.000 kg.

Ortaya çıkması gereken talaş miktarı: (600 x 50) 30.000 kg.

Ortaya çıkması gereken parça odun miktarı: (600 x 150) 90.000 kg.

Üretilmesi gereken kereste + talaş + parça odun miktarının toplamı: (300.000 + 30.000 + 90.000) 420.000 kg. olarak hesaplanır.

Bu miktarda yukarıda hesapladığımız üretime verilen kg. cinsinden tomruk miktarına eşittir. Yani hesaplamamız doğrudur. Bu şekilde hesaplamalarımızın sağlanmasını yapmış olduk.

Şirket yetkilisi ifadesinde söz konusu tomrukları sandalye imal ederek belgesiz sattıklarını beyan ettiğinden, belgesiz alınan kereste miktarının sandalye üretiminde kullanıldığı kabul edilecektir. Kayıt dışı sandalye üretim miktarı ve hasılatı aşağıda hesaplanmıştır.

Bir adet sandalye üretimi için 2 kg. kereste kullanıldığına göre, üretilmesi gereken sandalye miktarı: (300.000 / 2) 150.000 adettir.

Bir sandalyenin ortalama satış fiyatı 20 TL olarak daha önce hesaplanmıştı.

Bu durumda sandalye satışından elde edilen belgesiz satış hasılatı: (150.000 x 20) 3.000.000 TL bulunacaktır.

Nitekim tespitlerde de belgesiz alınan tomrukların, sandalye olarak üretilmesi ve satılması sonucu tahsil edilen çeklerin toplam tutarının 3.000.000 TL olduğu belirtilmiştir. Bulunan hasılat tutarı ile tahsil edilen çek tutarı aynıdır.

Belgesiz tomrukların alış tutarı 2.400.000 TL olarak tespitlerde yer almaktadır.

Şirket yetkilisi kayıtlarına intikal ettirmedikleri gider ve maliyet unsurunun bulunmadığını beyan etmiştir.

Bu durumda belgesiz sandalye satış hasılatından, belgesiz tomruk alış tutarı (maliyet) çıkartıldığında, bu işlemlerden elde edilen kar tutarı: (3.000.000 - 2.400.000) 600.000 TL olarak hesaplanır.

Ayrıca tomruklardan kereste imal edilirken ortaya çıkan talaşın ve parça odunların belgesiz satıldığının kabulü gerekir.

Çünkü talaş ve parça odunların dönem başı ve dönem sonu miktarlarının VUK 186. maddesine göre kesin olarak belirlendiği tespitlerde belirtildiğinden, fark miktarların belgesiz olarak satıldığının kabulünden başka seçenek yoktur. Bu durumda kayıt dışı talaş ve parça odun satış hasılatı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Kayıt dışı talaş satış hasılatı: (30.000 x 0,5) 15.000 TL

Kayıt dışı parça odun satış hasılatı: (90.000 x 1) 90.000 TL

İşyerinde yapılan aramaya ilişkin tespitlerin değerlendirilmesi

Mükellef kurumun işyerinde ihbar doğrultusunda yapılan arama sonucunda el konulan bilgisayarda yer alan gizli kayıtlarından tespit edilen bilgilerin doğruluğunu şirket yetkilisi de kabul etmiştir.

2016 yılı Aralık ayında (K) Ltd. Şti.'nden 950.000 TL bedelle belgesiz olarak satın alınan keresteleri, (Z) Ltd. Şti.'ne 1.000.000 TL' bedelle belgesiz olarak sattığı tespit edilmiştir.

Kayıtlarda yer almayan banka hesabından tespit edilen 1.000.000 TL' lik çek tahsilatının da (Z) Ltd. Şti.'nden alınan çeklere ilişkin olduğu tespit edilmiştir.

Bu durumda söz konusu kereste alış satışından elde edilen kar (1.000.000 - 950.000) 50.000 TL' dir.

B.2.Vergi Hesaplamaları

B.2.1.Kurumlar Vergisi

Kaydi Envanter Sonuçlarına Göre Yapılan Randımandan Kaynaklanan Matrah Farkları

Randıman hesaplamasından bulunan belgesiz talaş satış karı	10.000
Randıman hesaplamasından bulunan belgesiz parça odun satış karı	71.000
Randıman hesaplamasından bulunan belgesiz masa-sandalye satış karı	578.570
Banka hesabından hareketle hesaplanan belgesiz satış karı	94.310
Toplam	753.880

Belgesiz Tomruk Alışına Göre Yapılan Randımandan Kaynaklanan Matrah Farkları

Belgesiz olarak alınan tomruklardan hesaplanan belgesiz talaş satış karı	15.000
Belgesiz olarak alınan tomruklardan hesaplanan belgesiz parça odun satış karı	90.000
Belgesiz olarak alınan tomruklardan hesaplanan belgesiz sandalye satış karı	600.000
Toplam	705.000

Arama Sonuçlarının Değerlendirilmesinden Kaynaklanan Matrah Farkı

Belgesiz kereste alış ve satışından hesaplanan kar tutarı	50.000
---	---------------

Toplam Kurumlar Vergisi Matrah Farkı: $753.880 + 705.000 + 50.000 = 1.508.880$

Tarh Olunacak Kurumlar Vergisi: $1.508.880 \times \% 20 = 301.776$

(Kurumlar Vergisi Oranı % 20' dir.)

Kesilecek Vergi Ziyayı Cezası

İşyerinde yapılan arama sonucunda tespit edilen bilgisayar kayıtlarından hareketle hesaplanan ve tarh edilmesi gereken vergi ve cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun

359. maddesi kapsamında olduğundan, bu fiile ilişkin kesilecek ceza tutarı, vergi tutarının üç katı olarak hesaplanacaktır.

	A	B=Ax0,20
Matrah Farkının Kaynağı	Matrah Farkı	Matrah Farkına İsbet Eden Kurumlar Vergisi
Kaydi envanter ve randıman hesaplaması	753.880	150.776
Belgesiz tomruk alışı	705.000	141.000
İşyerinde yapılan arama	50.000	10.000
Toplam	1.508.880	301.776

Matrah Farkının Kaynağı	Matrah Farkına İsbet Eden Kurumlar Vergisi	Kesilecek Vergi Ziyatı Cezası	Ceza Oranı
Kaydi envanter ve randıman hesaplaması	150.776	150.776	Bir Kat
Belgesiz tomruk alışı	141.000	141.000	Bir Kat
İşyerinde yapılan arama	10.000	30.000	Üç Kat
Toplam	301.776	321.776	

B.2.2.Geçici Kurumlar Vergisi

Bütün farkların Aralık 2016 dönemine ilişkin olduğu kabul edildiğinden sadece 4. geçici vergi dönemine ilişkin olarak hesaplama yapılacaktır.

Beyan Edilen Matrah	500.000
Bulunan Matrah Farkı	1.508.880
Beyan Edilmesi Gereken Matrah	2.008.880
Yanılma Payı (% 10)	200.888
Kalan Tutar	1.807.992
Geçici Vergi Matrahı	1.807.992
Hesaplanan Geçici Vergi	361.598
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi	60.000
Beyan Edilmesi Gereken Geçici Vergi	301.598
Beyan Edilen Geçici Vergi	40.000
Re'sen Tarh Edilecek Geçici Vergi	261.598

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamında değerlendirilen fiilden kaynaklanan matrah farkına isabet eden vergi için üç kat tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir.

Yukarıda, kurumlar vergisine ilişkin bölümde hesaplandığı üzere, işyerinde yapılan arama sonuçlarının değerlendirilmesinden dolayı hesaplanan matrah farkının toplam matrah farkına oranı $(50.000 / 1.508.950) 0,0332'$ dir.

Bu nedenle re'sen tarh edilecek geçici verginin bu orana isabet eden kısmı için üç kat veri ziyai cezası kesilecektir. Kalan kısım için ise tek kat vergi ziyai cezası kesilecektir.

Üç kat vergi ziyai cezası tutarı : $(261.598 \times 0,0332) = 8.685,05 \times 3 = 26.055,15$

Tek kat vergi ziyai cezası tutarı: $(261.598 \times 0,9668) = 252.912,95 \times 1 = 252.912,95$

Topam Vergi Ziyai Cezası Tutarı: = 278.968,10

2.3.Katma Değer Vergisi

Kaydi Envanter Sonuçlarına Göre Yapılan Randımandan Kaynaklanan Katma Değer Vergisi Matrah Farkları

Kaydi envanter ve randıman hesaplamasından tespit edilen kayıt dışı talaş satışı	10.000
Kaydi envanter ve randıman hesaplamasından tespit edilen kayıt dışı parça odun satışı	71.000
Kaydi envanter ve randıman hesaplamasından tespit edilen kayıt dışı masa-sandalye satışı	578.570
Banka hesabından tespit edilen kayıt dışı satış tutarı	340.430
Toplam	1.000.000

Belgesiz Tomruk Alışından Hareketle Yapılan Randıman hesaplamasından Kaynaklanan Matrah Farkları

Kayıt dışı talaş satış hasılatı	15.000
Kayıt dışı parça odun satış hasılatı	90.000
Kayıt dışı sandalye satış hasılatı	3.000.000
Toplam	3.105.000

Bu işlemlere ilişkin banka yoluyla tahsil edilen çek tutarı ile şirket yetkilisinin ifadesinde belirttiği kayıt dışı sandalye satış hasılatı tutarı aynıdır. (3.000.000 TL)

Aramalı İnceleme Sonuçlarının Değerlendirilmesinden Kaynaklanan Matrah Farkı

Belgesiz kereste alış ve satışından hesaplanan kayıt dışı hasılat tutarı	1.000.000
--	-----------

Bu bilgilere göre şirketin KDV matrah farkı, re'sen tarh edilecek KDV tutarı ve kesilecek vergi ziyai tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Matrah Farkının Kaynağı	Matrah Farkı	Hesaplanan KDV	Kesilecek Vergi Ziyai Cezası	Ceza Oranı
Kaydi Envanter Sonuçlarına Göre Yapılan Randımandan Kaynaklanan	1.000.000	180.000	180.000	Bir Kat
Belgesiz Tomruk Alışından Hareketle Yapılan Randıman hesaplamasından Kaynaklanan	3.105.000	558.900	558.900	Bir Kat
Aramalı İnceleme Sonuçlarının Değerlendirilmesinden Kaynaklanan	1.000.000	180.000	540.000	Üç Kat
Toplam	5.105.000	918.900	1.278.900	

B.2.4. Özel Usulsüzlük Cezaları

Belge düzenlememek Fiili Nedeniyle Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası

Belgesiz satışların kaç defa da ne kadar miktarlarda yapıldığı tespit edilemediğinden KDV dahil tutarın % 10' u oranında kesilecektir. (VUK Mad. 353)

Randıman ve kaydi envanterden hesaplanan belgesiz satışlar

	KDV Hariç Belgesiz Satış Tutarı	KDV	Toplam	% 10'u	Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası
Kayıt dışı talaş satışı	10.000	1.800	11.800	1.180,00	1.180,00
Kayıt dışı parça odun satışı	71.000	12.780	83.780	8.378,00	8.378,00
Kayıt dışı masa-sandalye satışı	578.570	277.711	856.281	85.628,10	85.628,10
Banka hesabından tespit edilen kayıt dışı satışı	340.430	61.277	401.707	40.170,70	40.170,70
Toplam	1.000.000	353.568	1.353.568	135.356,80	135.356,80

Belgesiz tomruk alışından hareketle yapılan randıman hesaplamasından kaynaklanan belgesiz satışlar

	KDV Hariç Belgesiz Satış Tutarı	KDV	Toplam	% 10'u	Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası
Kayıt dışı talaş satışı	15.000	2.700	17.700	1.770,00	1.770,00
Kayıt dışı parça odun satışı	90.000	16.200	106.200	10.620,00	10.620,00
Kayıt dışı sandalye satışı	3.000.000	540.000	3.540.000	354.000,00	354.000,00
Toplam	3.105.000	558.900	3.663.900	366.390,00	366.390,00

Aramalı inceleme sonuçlarının değerlendirilmesinden kaynaklanan belgesiz satışlar

	KDV Hariç Belgesiz Satış Tutarı	KDV	Toplam	% 10'u	Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası
Belgesiz kereste satışı	1.000.000	180.000	1.180.000	118.000,00	118.000,00

Bu bilgilere göre belge düzenlememek fiili nedeniyle şirket adına kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezaları toplamı aşağıdaki gibi olacaktır.

Cezanın Kaynağı	Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası
Kaydi Envanter Sonuçlarına Göre Yapılan Randımandan Kaynaklanan	135.356,80
Belgesiz Tomruk Alışından Hareketle Yapılan Randıman hesaplamasından Kaynaklanan	366.390,00
Aramalı İnceleme Sonuçlarının Değerlendirilmesinden Kaynaklanan	118.000,00
Toplam	619.746,80

Belge Almamak Fiili Nedeniyle Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası

	KDV Hariç Belgesiz Alış Tutarı	KDV	Toplam	% 10'u	Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası
Banka hesabından hareketle tespit edilen belgesiz tomruk alış	246.320	44.338	290.658	29.066	29.066

(Y) Orman Ürünleri Ltd. Şti.’nden yapılan belgesiz tomruk alışı	2.400.000	432.000	2.832.000	283.200	283.200
(K) Ltd. Şti.’nden yapılan belgesiz kereste alışı	950.000	171.000	1.121.000	112.100	112.100
Toplam					424.366

Yukarıda yapılan hesaplamalara göre, belgesiz satışlar nedeniyle kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası toplamı 619.746,80 TL, belgesiz alışlar nedeniyle kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası toplamı 424.366 TL olmak üzere kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası toplamı 1.044.112,80 TL’ dir.

Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinde; *“Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 2016 yılı için 110.000 TL’ yi geçemez.”* hükmü yer almaktadır.

Bu nedenle şirket adına belge almamak ve vermemek fiilleri nedeniyle 110.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

2.5.Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesinin 4. fıkrasında: *“Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması”* re’sen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

Aynı kanunun 352. maddesinin 3. fıkrasında; *“Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olmasının”* birinci dereceden iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirdiği belirtilmiştir.

2016 yılına ilişkin, sermaye şirketleri için belirlenen ceza tutar 126 TL’ dir. Bu tutarın iki katı ise 252 TL’ dir.

Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 336. maddesinde *“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.”* hükmü yer almaktadır.

Yukarıda hesaplandığı üzere, kesilmesi gereken vergi ziyai cezası tutarları toplamı 252 TL' den daha yüksek olduğundan, şirket adına özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

SONUÇ

Kamu gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan vergilerin kanunlar ve planlanan hedefler doğrultusunda toplanabilmesi için gönüllü uyum çalışmaları yanında vergi denetimleri de yapılmaktadır. Vergi denetim türlerinden birisi de vergi incelemesidir.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti amacıyla yapılan vergi incelemelerinde, randıman analizi yöntemi kullanılarak işletmenin üretim faaliyetinin ve sonuçlarının kayıt ve beyanlara doğru olarak yansıtılıp, yansıtılmadığı kontrol edilmektedir. Birçok işletme, üretim faaliyetine ilişkin olarak maliyetlerini olduğundan fazla göstermek veya üretim ve satış miktarını eksik göstermek suretiyle vergi matrahını azaltma yoluna gidebilmektedir.

Kayıt dışının önlenmesinde, malların piyasaya ilk arzının kayıt dışı olarak yapılması, sonraki safhalarda da kayıt dışılığa neden olmaktadır. Bu nedenle imalat işletmelerinin, üretim ve satış miktarlarının tam olarak kavranması, sonraki safhalardaki kayıt dışılığın azalmasını sağlayacaktır.

Vergi incelemesi sırasında, randıman analizi yönteminin kullanılabilmesi için işletmenin imalat süreci ve tekniği, stok miktarları, fire oranları gibi bilgilerin bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak uygulamada, işletmelerin üretim tekniklerinin standart olmaması, mesleki ve bilimsel kurumlarca belirlenen fire oranlarının farklılıklar içermesi, dönem başı ve dönem sonu stok bilgilerinin kayıtlarda gerçek durumdan farklı olması gibi nedenlerle randıman analizi yönteminin kullanılması zorlaşmaktadır. İşletmelerin kayıtlarını randıman hesaplamalarına imkan verecek şekilde tutmaları, randıman ve fire oranlarının mesleki ve resmi kurumlarca oluşturulacak komisyonlar tarafından gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesi ve bu konudaki belirsizliklerin azaltılması, randıman analizi yönteminin uygulanmasını kolaylaştıracaktır.

Vergi incelemelerinde randıman analizi yönteminin daha sık ve etkin şekilde kullanımı, üretim işletmelerinin vergi matrahlarının tam olarak kavranmasına imkan verecek ve kayıt dışılığın azaltılmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan (1994). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, İSMMM MO Yayınları, No:11, İstanbul.
- Akdoğan, Nalan, Tenker, Nejat (1997). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Lebib Yalkın Yayınları, 5. Baskı, İstanbul.
- Altındağ, Mehmet (2001). *Vergi ve Revizyon Rehberi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Büyükmirza, Kamil (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara.
- Bozkurt, Nejat (1998). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd, İstanbul.
- Çelikkaya, Ali, (2006). “Türk Vergi Hukukunun Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuku Sonuçları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl 2006, Sayı 78.
<https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-78/--2096>
(13.10.2017)
- 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
(15.10.2017)
- Hacırüstemoğlu, Rüstem, Şakrak, Münir (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hesap Uzmanları Derneği, (2004). *Denetim İlke ve Esasları. 1. Cilt*, Yıldız Ofset, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, İstanbul.
- Öğredik, Güray (2007), *Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi*, T.C. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Özkan, Mehmet (2010), Mamül Maliyetlerinin Saptanmasında Fire ve Özürlü Mamullere İlişkin Sorunlar ve Çözümlenmeleri, *İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi*,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/15MaliCozum/06-MehmetOzken17.doc>, (10.08.2017).
- Öz, Ersan ve Yolcu, Mehmet, (2014) "*Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması*" 29. Maliye Sempozyumu
<http://www.maliyesempozyumu.org/29-maliye-sempozyumu/> (12.10.2017).
- Özyer, Mehmet Ali (2004). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 3. Baskı, İstanbul.
- Perçin, Necati (1995), “Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 81.
http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=3640,
(06.05.2017).

- 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.
- Seviğ, Veysi (8 Kasım 2004). “Vergi Hukukunda Randıman”, Dünya.
- 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).
- Yolcu, Mehmet, (2014). “Vergi İncelemelerinde Elektrik Tüketiminden Hareketle Yapılan Randıman analizi”, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, Sayfa 40-49.
- WEB_1. (1961). Vergi Usul Kanunu.
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (10.09.2017).
- WEB_2. (1960). Gelir Vergisi Kanunu.
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (10.09.2017).
- WEB_3. (1984). Katma Değer Vergisi Kanunu.
www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.doc (10.09.2017).
- WEB_4. (2006). Türk Dil Kurumu.
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts (11.09.2017).
- WEB_5. (2011). Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Yonetmelikler> (09.09.2017).
- WEB_6. (1989). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.doc (20.11.2017).
- WEB_7. (1990). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.7019&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (20.11.2017).
- WEB_8. (1990). 1 Seri No’lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği
<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (20.11.2017).
- WEB_9. (1990) Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.4650&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=rand%C4%B1man> (20.11.2017).
- WEB_10. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/karine> (20.09.2017)

- WEB_11. Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri
<https://www.muhasibat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri> ,
(10.10.2017)
- WEB_12. Online Fransızca Sözlük,
<http://www.fransizcasozluk.net/index.php?q=rendement>, (05.08.2017)
- WEB_13. Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.534533dc526025.23787129, (17.09.2017).
- WEB_14. Online Fransızca Sözlük,
<http://www.fransizcasozluk.net/index.php?q=rendement>, (05.02.2014).
- WEB_15. 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).
- WEB_16. Vergi Denetim Kurulu, (2012). “Faaliyet Raporu”, VDK, Ankara, 22.
<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0>
(20.10.2017).
- WEB_17. İstanbul Ticaret Odası (2017). Ekspertiz raporları
<https://www.ito.org.tr/wps/portal/belgetasdik?name=Ekspertiz%20Raporu&initView=true&prmPageId=SH2.1.4> (05.12.2017).
- WEB_18. İstanbul Sanayi Odası (2017). Expertiz raporları
<http://www.iso.org.tr/hizmetler/ekspertiz-raporlari/> (05.12.2017).

ÖZGEÇMİŞ

Adı: Mehmet

Soyadı: YOLCU

Doğum Yeri / Tarihi: Çal / 1974

Lisans Eğitimi: Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Yönetim ve Organizasyon Bölümü

Mezuniyet Tarihi: 2000

Yabancı Dil/Derecesi: İngilizce / Orta

Çalıştığı Kurum: Vergi Denetim Kurulu (Grup Başkanı)

