

İÇİNDEKİLER

VERGİ İNCELEME ELEMANININ RÜŞVETLE MÜCADELE REHBERİ	1
1. Rüşvetle Mücadele Altyapısı:	1
2. Türk Vergi Kanunlarına Göre Türk veya Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Doğrudan Kazançtan veya Vergiden İndirilmesi Mümkün Değildir	4
Vergi Kanunlarında Yer Alan Düzenlemeler:	4
3. Rüşvetin Tanımı.....	5
Türk Ceza Kanununda Rüşvet Suçu ve Cezası.....	5
657 Sayılı Kanun Uyarınca Hediye Alma ve Menfaat Sağlama Yasağı	7
4. Vergi İnceleme Elemanlarının Tespit Etmiş Oldukları Rüşvet Olaylarını Ceza Kanunu Uygulayıcılarına Rapor Etme Zorunluluklarının Olup Olmaması:	7
5. Kaçakçılık veya Rüşvetin Göstergeleri.....	10
5.1 Kaçakçılık veya Rüşvetin Göstergeleri	11
Harcama Veya İndirimler	11
Ödeme Yöntemleri	11
Profesyonel Hizmetler.....	14
Seyahat ve Eğlence Masrafları	14
5.2 Kaçakçılık veya Rüşvetin Göstergeleri : Hayali (Uydurma) Çalışanlar	15
5.3 Kaçakçılık ve Rüşvetin Göstergeleri : Defter ve Kayıtlar	18

5.4 Kaçakçılık ve Rüşvetin Göstergeleri : Mükellefin Tutumu	18
5.5 Kaçakçılık ve Rüşvetin Göstergeleri : Gizleme Yöntemleri.....	19
5.6. Kaçakçılık ve Rüşvetin Göstergeleri : Komisyon ve Benzeri Ödemelerin Bazı Ülkelerde Zorunlu Olarak Rapor Edilmesi	19
6. İnceleme Planı ve Uyum Kontrolleri	21
7. Diğer Kamu Kurumlarından Sağlanan Bilgiler	22
8. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Taraflarından Elde Edilebilecek Bilgiler	24
Eşzamanlı Vergi İncelemeleri	30
Yurt Dışından Bilgi Edinme:.....	30
9. İnceleme Teknikleri	31
Özellikle Rüşveti Tespit Etmeye Yönelik Kanıt Toplama Yöntemleri.....	32
Analitik Testler.....	32
Belgelendirme	32
Soruşturma	32
Test.....	32
10. Görüşme: Amaç	32
Kimlerle Görüşme Yapılması Gerekir	33
Görüşmelerin Belgelendirilmesi.....	33
Görüşme Teknikleri.....	34
Soru Hazırlama.....	34

11. Mükellefin İç Denetiminin Değerlendirilmesi.....	36
İç Değerlendirmede Önemli Alanlar	36
Denetimin Çevresi.....	37
Muhasebe Sistemi	37
Denetim Prosedürleri.....	37
12. Özel İnceleme Süreçleri.....	38
Örtülü Fonlar	39
Tanım	39
Örnekler.....	39
Yapılan Uygunsuz Ödemeleri Belirleme Yöntemleri.....	41
İncelemelerde Kullanılabilecek Sorular (İç Hukuk Kurallarınca Mümkün Olması Koşuluyla).....	43
Tablo 1: İncelemede Kullanılacak Sorular	44
Tablo 2: Takip Eden Yıl İncelemelerinde Şirketin Örtülü Fonlarına İlişkin Soruşturmada Kullanılacak Rehber.....	45
Rüşvetin İzlenmesi : Rüşveti Rapor Etmeye İlişkin Standart Form.....	47
Vergi İnceleme Elemanlarının Tespit Etmiş Oldukları Rüşvet Olaylarını Rapor Etmeye İlişkin Form	47

VERGİ İNCELEME ELEMANININ RÜŞVETLE MÜCADELE REHBERİ

Bu rehberin (el kitabının) amacı ülkelere, rüşvet için kullanılan teknikler hakkında kendi vergi inceleme elemanlarının bilgilendirilmesinde yardım etmek yanında vergi inceleme elemanlarının yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin tespit edilmesinde kullanacakları ve aynı zamanda yerel düzeyde kamu görevlilerine verilen rüşvet gibi diğer rüşvet türlerini de tespit edebilecekleri araçların sağlanmasıdır.

1. Rüşvetle Mücadele Altyapısı:

1. Uluslararası ticari işlemlerde rüşvet ödenmesi, ahlaki ve politik endişeleri arttırmanın yanında, işlem maliyetlerinin artması ve rekabet koşullarını çarpıtarak uluslararası ticaret hacmi ile yatırımların gelişimini engelleyerek ağır bir ekonomik faturanın ortaya çıkmasına neden olur. Rüşvetin vergisel açıdan ele alınışı da bu bozunmaya katkıda bulunabilir.

2. OECD'ye üye ülkeler ile üye olmayan 7 ülke arasında, Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi Sözleşmesi 1997 tarihinde müzakere edilerek imzalanmış ve 15 Şubat 1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tüm OECD ülkeleri ve bazı üye olmayan ülkeler bu anlaşmayı imzalamıştır. Pek çok ülkede yerel kamu görevlilerine rüşvet verilmesi suçtur. Söz konusu sözleşmeden önce ülkelerin çoğunun yasal mevzuatına göre yabancı kamu görevlilerine rüşvet verilmesi suç sayılmamaktaydı. Dolayısıyla, OECD sözleşmesi rüşvetin suç olarak kabul edilmesi ve dünya ekonomisi içerisinde yaygın hale gelmiş olan yolsuzluğun azaltılması için uluslararası çaba

içinde müştereken atılmış önemli bir adımı teşkil eder. Sözleşme, uluslararası iş anlaşmalarını kazanmak amacıyla rüşvet verilmesini durdurmak ve yolsuzluğa karşı yerel çabaları güçlendirmek için yönetim standartları ile sivil toplum katılımını arttırmayı amaçlamaktadır. Anlaşma, taraf ülkeleri ulusal mevzuatları açısından yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin suç olarak onaylanmasını zorunlu kılmıştır. Anlaşma, kamusal bir fonksiyonu yerine getiren tüm kişileri kapsayacak biçimde kamu görevlisinin kimler olduğunun geniş bir tanımını yapmıştır. Anlaşma, yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvete ilişkin suçun ülkelerin kendi kamu görevlilerine uygulanan cezaya kıyasla cezalandırılabilir, etkin, orantılı ve caydırıcı kriminal cezalarla cezalandırılmasını gerekli kılar.

3. Vergi alanında, OECD bünyesindeki temel vergi politikasını belirleyen kurum olan Mali İşler Komitesi (CFA) Haziran 1994'te, yabancı kamu görevlilerine rüşvet verilmesini dolaylı olarak teşvik edebilecek herhangi bir hüküm bulunup bulunmadığını tespit etmek için üye ülkelerin vergi mevzuatını gözden geçirmeye başlamıştır. Bu tür hükümlerin varlığı ve değişikliklerin yabancı kamu görevlilerine rüşvet verilmesinde etkin bir biçimde caydırıcı yönde etkide bulunacağından vergi idarelerinin gerekli değişiklikleri yapması için teşvik edilmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

4. Nisan 1996'da CFA'nın teklifiyle OECD Konseyi, Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Vergiden İndirilebilirliği ile ilgili tavsiyeyi kabul etmiştir (C(96)27/FİNAL). Tavsiye, bu tür rüşvetlerin vergiden indirilmesine izin veren üye ülkeleri bu indirimleri yasaklamaları niyetiyle konuya ilişkin politikalarını yeniden gözden geçirmeleri çağrısında bulunur. OECD Konseyi, yabancı kamu görevlilerine rüşvet verilmesinin yasalara aykırı olduğunun kabul edilmesi gerektiği eğiliminin bu hareketi

kolaylaştırabileceğini kabul etmiştir. Tavsiye, CFA'yı tavsiyenin uygulanmasını izlemek ve üye olmayan ülkelerle kurduğu bağlantılarda uygulanmasını teşvik etmekle görevlendirmiştir. CFA ayrıca, 1996 tavsiyesinin üye ülkelerde hızla uygulanmasına zorlayan ve 23 Mayıs 1997 tarihinde Uluslararası Ticari İşlemlerde Rüşvetle Mücadele Konseyinde kabul edilen gözden geçirilmiş Tavsiyesi ile güçlendirmiştir. Üye ülkelerde yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin suç olarak kabul edilmesi bu ülkelerde rüşvetin vergiden indiriminin kabul edilmemesi için vergi mevzuatında tavsiye nedeniyle yapılan değişikliklerin genellikle koşulu olmuştur.

5. 1996 Tavsiyesi kapsamında yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergiden indirimini reddeden mevzuat ilgili tüm ülkeleri ilgilendirdiğinden CFA bunun uygulanmasının özel bir proje ile yürütülmesine karar vermiş ve vergi incelemelerinde rüşvetin tespit edilmesine yardımcı olması amacıyla Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Belirlenmesi için OECD Rüşvetle Mücadele El Kitabı'nı hazırlamıştır.

6. Denetim el kitapları veya kılavuzları, vergi idaresine, vergiden indirim söz konusu olmayan rüşvet ödemelerinin tespitini sağlayan; incelemeler esnasında kullanacakları en iyi tekniğin hangisi olduğunu ve hangi delilleri araması gerektiği gibi hususlarda, vergi inceleme elemanlarının eğitilmesine imkan verecektir. Söz konusu araçlar, aynı zamanda vergi inceleme elemanlarının, rüşvetle bağlantılı olayları tespit etmelerini de kolaylaştırır. Yolsuzluk ve rüşvetle ilgili süreç başladığından bu yana, üye ülkeler veya üye olma olasılığı olan ülkeler, sorunların zamanında göz önüne alınmasını sağlamak için, bu tür kılavuzlar hazırlamaktadırlar.

2. Türk Vergi Kanunlarına Göre Türk veya Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Doğrudan Kazançtan veya Vergiden İndirilmesi Mümkün Değildir

Bilindiği üzere Türkiye OECD'nin kurucu üyelerinden biridir. Türkiye söz konusu uluslararası sözleşmeyi, 17 Aralık 1997'de imzalamış ve 1 Ocak 2000 tarihinde de onay süreci tamamlanmıştır. Adı geçen sözleşme ile ilgili olarak, iç hukukumuzda düzenlemeye gidilmiş, 02.01.2003 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilen "Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi İçin Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 11 Ocak 2003 tarihli ve 24990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Vergi Kanunlarında Yer Alan Düzenlemeler:

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 13'üncü maddesinde safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun (GVK) ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu yollama nedeniyle GVK'nda ticari kazançlara ilişkin olarak indirilecek giderleri düzenleyen 40'ıncı madde hükmü ve gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen 41'inci madde hükmü kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde kurumlar vergisi mükellefleri, GVK'nun 40'ıncı maddesinde yer alan giderlere ilave olarak KVK'nun 14'üncü maddesinde yer alan giderleri ve GVK'nun 41'inci maddesinde yer alan gider kabul edilmeyen ödemelere ilave olarak da KVK'nun 15 inci maddesinde yer alan kabul edilmeyen indirimleri dikkate almak zorundadırlar.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının yukarıda belirtilen maddelerinde yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin gider yazılması veya gider yazılmaması hakkında açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte bu tür ödemelerin indirilecek giderler arasında sayılmaması nedeniyle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamazlar.

5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nun 252'nci maddesine göre yabancı kamu görevlilerine yarar teklif veya vaat edilmesi veya verilmesi de rüşvet suçu olarak tanımlanmış olup cezai kovuşturmaya tabi bir fiile ait giderin yasal defterlere gider olarak kaydedilmesi de mümkün değildir.

3. Rüşvetin Tanımı

7. Çok farklı şekilleri bulunan yolsuzluğun çok farklı tanımları bulunmaktadır. Yolsuzluğun özel bir şekli olan rüşvet *“kamu görevlisinin performansını etkilemek için, görev gereği yapmaması gereken uygunsuz bir şeyi yapması veya yapması gereken bir şeyi yapmaması için gönüllü olarak kendisine değerli bir şeyin verilmesi”* olarak tanımlanabilir.

Türk Ceza Kanununda Rüşvet Suçu ve Cezası

5237 sayılı ve 26.09.2004 tarihinde kabul edilen yeni Türk Ceza Kanununun, **Rüşvet** başlığı taşıyan 252. maddesi aynen aşağıdaki gibidir;

(1) Rüşvet alan kamu görevlisi, dört yıldan on iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Rüşvet veren kişi de kamu görevlisi gibi cezalandırılır. Rüşvet konusunda anlaşmaya varılması hâlinde, suç tamamlanmış gibi cezaya hükmolunur.

(2) Rüşvet alan veya bu konuda anlaşmaya varan kişinin, yargı görevi yapan, hakem, bilirkişi, noter veya yeminli mali müşavir olması hâlinde, birinci fıkraya göre verilecek ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.

(3) Rüşvet, bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlamasıdır.

(4) Birinci fıkra hükmü, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu kurum veya kuruluşlarının ya da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iştirakiyle kurulmuş şirketler, bunların bünyesinde faaliyet icra eden vakıflar, kamu yararına çalışan dernekler, kooperatifler ya da halka açık anonim şirketlerle hukukî ilişki tesisinde veya tesis edilmiş hukukî ilişkinin devamı sürecinde, bu tüzel kişiler adına hareket eden kişilere görevinin gereklerine aykırı olarak yarar sağlanması hâlinde de uygulanır.

(5) Yabancı bir ülkede seçilmiş veya atanmış olan, yasama veya idarî veya adli bir görevi yürüten kamu kurum veya kuruluşlarının memur veya görevlilerine veya aynı ülkede uluslararası nitelikte görevleri yerine getirenlere, uluslararası ticarî işlemler nedeniyle, bir işin yapılması veya yapılmaması veya haksız bir yararın elde edilmesi veya muhafazası amacıyla, doğrudan veya dolaylı olarak yarar teklif veya vaat edilmesi veya verilmesi de rüşvet sayılır.

Aynı kanunun takip eden maddesinde de, rüşvet suçunun işlenmesi suretiyle lehine haksız menfaat sağlanan tüzel kişiler hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, önceki ceza kanununa göre, kamu görevlisinin tanımı genişletilmiş, 1997 tarihli OECD'nin Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi Anlaşması uyarınca, yabancı kamu görevlilerine rüşvet verilmesi de kapsam içine alınmıştır.

Öte taraftan, mevzuatımız genel olarak sözleşme hükümlerini karşılamakla beraber bazı kanunlarda değişiklik yapma ihtiyacı hasıl olmuş ve daha evvel de belirtildiği üzere, 4782 sayılı Kanun ile, 01.03.1926 tarih ve 765 sayılı eski (halen yürürlükte) TCK'nun 4, 211 ve 220. maddelerinde, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 13.11.1996 tarih ve 4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesi Kanununda, 2313 sayılı Uyuşturucu Maddelerin Murakabesi Hakkında Kanunda, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2. maddesinin (a) bendinin (6) numaralı alt bendinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

657 Sayılı Kanun Uyarınca Hediye Alma ve Menfaat Sağlama Yasağı

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 29. maddesinde, devlet memurlarının doğrudan doğruya veya aracı eliyle hediye istemeleri ve görevleri sırasında olmasa dahi menfaat sağlama amacı ile hediye kabul etmeleri veya iş sahiplerinden borç para istemeleri ve almaları yasaklanmıştır.

Aynı Kanunun 30. maddesinde ise, devlet memurunun denetimi altında bulunan veya kendi görevi veya mensup olduğu kurum ile ilgisi olan bir teşebbüsten, doğrudan doğruya veya aracı eliyle her ne ad altında olursa olsun bir menfaat sağlaması yasaklanmıştır.

4. Vergi İnceleme Elemanlarının Tespit Etmiş Oldukları Rüşvet Olaylarını Ceza Kanunu Uygulayıcılarına Rapor Etme Zorunluluklarının Olup Olmaması:

8. Vergi inceleme elemanlarının tespit etmiş oldukları rüşvet olaylarını ceza kanununu uygulayan otoritelere rapor edip etmeme

zorunlulukları, kendi ülkelerindeki yasal sisteme bağılı olacaktır. Bazı ülkelerde vergi idaresi bir vergi suçu şüphesi olan olayın rüşvetle ilgisi de söz konusu ise durumu polise, savcılıklara ve mahkemelere bildirmek zorundadır. Diğer bazı ülkelerde ise böyle bir zorunluluk söz konusu değildir. Ceza kanununu uygulayan otoriteler bilgiye sahip oldukları zaman, söz konusu bilgiyi uluslararası karşılıklı adli yardım anlaşmaları temelinde diğer ülkedeki yetkili kişiye gönderebilirler.

Türkiye’de Vergi Denetim Elemanlarının Tespit Ettikleri Rüşvet veya Yolsuzluk Olaylarını Ceza Kanunu Uygulayan Otoritelere Rapor Edip Etmeme Zorunlulukları

1- Vergi Usul Kanununun Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul başlığını taşıyan 367'nci maddesinde; Yaptıkları inceleme sırasında 359 (kaçakçılık suçları ve cezaları) ve 360 (iştirak) inci maddelerde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçlarını tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmıştır.

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanları,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişilere adına hesap açanları,
- Deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenleri,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenleri veya gizleyenleri,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenleri veya bu belgeleri kullananları,
- Yasal defter kayıt ve belgeleri yok edenler veya sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananları,
- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananları.

2 – Türk Ceza Kanunu'nun Kamu görevlisinin suçunu bildirmemesi kenar başlıklı 279. maddesinin 1. fıkrasında, kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisinin, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağını, aynı maddenin 2. fıkrasında da, suçun adli kolluk görevini yapan kişi tarafından işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkra göre verilecek cezanın yarı oranında arttırılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergi denetim elemanlarının yaptıkları incelemeler esnasında, gerek rüşvet ve gerekse yolsuzlukla ilgili bir işlemi öğrenmeleri durumunda, ilgili mercileri haberdar etmeleri yasal bir zorunluluk olmaktadır.

3- 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanununun;

- 17'nci maddesinde irtikap ve rüşvet suçlarından veya bu suçlara iştirak etmekten sanık olanlar hakkında 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerinin

uygulanmayacağı,

- 18 inci maddesinde bu suçlardan dolayı müfettiş ve muhakkiklerin de soruşturma neticesinde delil veya emare elde ettikleri takdirde, işi yetkili ve görevli Cumhuriyet Başsavcılığı'na ihbar ve evrakı tevdi edecekleri, 17'nci maddede yazılı suçlardan dolayı delil veya emare elde eden müfettiş ve muhakkiklerin durumu yetkili ve görevli Cumhuriyet Başsavcılığı'na ihbar ve evrakı tevdi etmedikleri takdirde bunlar hakkında da yapılacak takibattan dolayı Memurun Muhakematı Hakkında Kanunu Muvakkat hükümlerinin uygulanmayacağı, hüküm altına alınmıştır.

5. Kaçakçılık veya Rüşvetin Göstergeleri

9. Vergi mükellefleri, gelirlerini gizlemek için kullanmış oldukları yöntemleri, genellikle rüşveti gizlemek için de kullanırlar. Dolayısıyla vergi inceleme elemanları kaçakçılıkla ilgili kanıt bulmak için kullanmış oldukları yöntemleri, aynı şekilde rüşvetle ilgili kanıtların tespiti için de kullanmalıdırlar. Bilinçli olarak vergisel yükümlülüklerini noksan yerine getiren mükellefler, sıklıkla yasal belgeleri üzerinde, yaptıkları işlemlerle ilgili deliller bırakırlar.

10. Kaçakçılığın (sahtekarlığın) göstergeleri, mükellef tarafından vergi kaçırmak amacıyla yapılmış bir veya birden fazla yanlış davranıştan oluşabilir. Kaçakçılık göstergeleri iki ayrı kategoriye ayrılabilir: Olumlu (teyit eden) Belirtiler (deliller) veya Olumlu Davranışlar. Olumlu davranışların bulunmadığı bir durumda

kaçakçılık tespit edilemez. Olumlu belirtiler işaret veya bulgu olarak işlev gösterirler ya da bu eylemlerin hilekarlık, gizleme amacıyla yapılmış olabileceğini veya olayların olduğundan farklı bir şekilde ortaya konduğunu ifade ederler. Göstergeler tek başına veya kendiliğinden, özellikli sürecin gerçekleştiğini tayin edemez; aynı zamanda olumlu davranışların da var olması gerekmektedir.

11. Olumlu davranışlar; dolandırmak, kaçırmak, gizlemek, belgeleri tahrif etmek veya çarpıtmak ya da olduğundan farklı göstermek amacıyla kasta dayalı belirli bir süreci belirten davranışlardır. Örneğin benzer kalemlerin toplandığı işlemlerde özellikli olanların eksikliği, banka hesaplarında gizleme, depozitolara ait makbuzların ticari hesaplara karıştırılarak gelir kaynaklarının gizlenmesi gibi unutmadan kaynaklanmış gibi gösterilen işlemler ve örtbasa yönelik bütün makbuzlar. Aşağıda belirtilen kaçakçılık tespitine ilişkin göstergeler aynı zamanda rüşvetin tespiti için de geçerlidirler.

5.1 Kaçakçılık veya Rüşvetin Göstergeleri

Harcama Veya İndirimler

12. Kaçakçılık veya rüşvetin göstergeleri, haddinden fazla abartılmış indirimler veya hayali indirimlerden oluşabilirler.

Ödeme Yöntemleri

13. Kamu görevlilerine para aktarmak için kullanılan bazı yöntemler aşağıda gösterilmiştir. Bunlar yeni yöntemler olmadıkları gibi kullanılan yöntemlerin de yalnızca küçük bir bölümünü temsil ederler, ancak kamu görevlilerine verilen rüşvet örneklerini ortaya

çıkarmak için yenilikçi araştırma tekniklerine duyulan ihtiyacı vurgulamak için burada gösterilmişlerdir.

14. Meşru işyeri vasıtası ile fonların mübadelesi: Bir kamu görevlisi kontrolü altındaki bir firma, ilgisiz bir firmaya danışma ücreti iddiasıyla hayali (sahte) faturalar karşılığında büyük tutarda para öder. Bu firma daha sonra bir banka görevlisinin yardımıyla, çeklerin karşılığını kendi çalışanlarından birinin aracılığıyla nakde dönüştürür. Böylece para, kamu görevlisinin kontrolündeki ilk şirkete geri döner.

15. Sahte işyeri aracılığıyla fonların devri : Sahte bir isme bir banka hesabı açılır ve bu hesap üzerinden çekler nakde çevrilir. Satın alınan kanıtı olarak hayali işlemlere dayanan faturalar düzenlenir. Sahte işyerine ait çek rehin edilir ve sonra da bozdurulur.

16. Kampanya Harcamalarının Ödenmesi: Dolaylı politik katkı veya yardım yapmanın bir örneği de, politik kampanya düzenleyen komitenin veya adayın sağlamış olduğu, bazı kampanyalara ödenmemiş faturaların sağlanmasıdır: örneğin, seçim kampanyaları için kiralanan araçlar, veya el ilanları ve seçim posterlerinin basılması v.s. gibi kampanya için yapılan masrafların ödenmemiş faturaları.

17. Kamu görevlilerine yapılan dolaylı ödemeler: Kamu görevlilerine yapılan dolaylı ödeme yöntemlerinden bir tanesi, avukatlık bürosu yoluyla yapılan ödemelerdir. Bu örnekte avukat, görünüşte sunulan hizmetler için çeklerin yazılmasında yalnızca aracı rol oynar. Ödemeler avukatın emanet hesabına yatırılır ve bu hesaptan da kamu görevlisine aktarılır. Bu yöntem ayrıca halkla ilişkiler, reklamcılık veya muhasebe şirketleri arasında da kullanılır.

18. Bir başka dolaysız rüşvet ödeme yöntemi de, kar elde etmek amacıyla ticari faaliyetlerde bulunmak üzere kurulmamış ve vakıf yönetiminin üst kademesinde bir kamu görevlisinin bulunduğu bir vakfa bağış yapılması talebinde bulunulmasıdır.

19. Gerçek piyasa fiyatıyla karşılaştırıldığında müşteriye abartılı bir tutarla fatura verilmesi: Alınan tutar ile normal piyasa fiyatı arasındaki fark, işletmenin karını etkilemeden, daha sonra bir aracıya ödenmektedir. (Buradaki güçlük aracının şirket hesaplarından nadiren belirlenebilmesidir.)

20. Bir şirket tarafından üstlenilen ve malların muhafazası, şirket mallarının taşınmasına nezaret etme veya pazar faaliyetinin olduğu ülkede tesisat masrafları olarak faturalandırılmış harcamalar.

21. Bir şirketin altyapı, yerleşim, kuruluş ve gelişimi için yapılan harcamalara ait ödemelerin, mimarlık ofislerinin kullanılarak, vergi cennetlerindeki banka hesaplarına yapılması.

22. Royalti gelirleri, şirket hesaplarına gelir yerine yükümlülük olarak kaydedilir. Bu yükümlülüğe ait ödeme de hesap yılı kapanmadan önce yapılır. Ödeme sözde royalti geliri elde eden ve vergi cenneti bir ülkede bulunan bir yönetim şirketine yapılır. Royalti gelirinin, şirket kayıtlarına gelir veya yapılan ödemenin yönetim şirketine bir harcama olarak yazılmaması ve bir sorumluluğunun da olmaması nedeniyle, kamu görevlisine yapılan rüşvet ödemesinin tespitini de güçleştirmektedir.

23. Geleneksel denetim teknikleri rüşvet ödemelerini ortaya çıkartmak amacıyla da kullanılabilir. Bunun için; kişisel harcamalardan yasalara uygun olanlarla, hesapların kendi aralarında, borç vermede gizleme amaçlı kullanabilecekleri özellikli hususların

tespiti, çeşitli hesaplar üzerinde çok dikkatli bir inceleme yapılmasını gerektirir. Yapılan bazı ödemeler, gerçekten bir hizmet karşılığı mıdır? Eğer öyle ise, yapılan hizmet ile ödeme birbiriyle orantılı mıdır? Harcamaların daima göründükleri gibi olmadıklarını hatırlamak önemlidir. Etkin bir araştırma, yapılan harcamanın makul, geçerli bir harcama olup olmadığının, ödemenin aracılık komisyonu niteliği taşıyıp taşımadığının, nakit ödemelerin içerisinde hangisinin nihai alıcısının bir kamu görevlisi olduğunun belirlenmesine bağlıdır ki bu da daha fazla analiz yapılmasını gerektirir.

24. Profesyonel Hizmetler: Profesyonel hizmetlere yapılan ödeme tutarını gösteren tüm kaynak belgeler, tanımlamaların tutarlılığı, yapılan servislerin açıklamalarıyla birlikte, olağandışı artışlar dikkatlice incelenmelidir. Bir çok şirketin projelerle ilgili ve özel durumlarda yüklendikleri masrafların, gerçek bir işe ait normal fatura tutarının üzerinde yüklendikleri belirlenmiştir. Bu fazladan faturalandırılmış tutar firma tarafından, mükellef lehine, önceden ayarlanmış politik ödemeleri veya kamu görevlilerine yapılan ödemeleri gizlemek için kullanılır. Bunun diğer bir göstergesi ise, danışmanlık şirketlerine yapılan, ancak hangi hizmet için yapıldığı belli olmayan yüksek tutarlı ödemelerin varlığıdır.

25. Seyahat ve Eğlence Masrafları: Gider hesapları üzerinde yapılan bir incelemede, yasal olmayan birtakım ödemelerin, seyahat ve eğlence masrafları kisvesi altında indirim konusu yapılabileceğini açığa çıkarmıştır. Çalışanların gider ve muhabet hesaplarına, seçilmiş çalışanlar için gelişmiş seyahat programı adı altında yapılan indirimler, politik olaylarla olan bağlantıları gösteren yazışmalar, yönetim kurulunun harcama belgelerinin politik olaylarla olan bağlantıları, yapılan harcamaların politik katkı niteliğinde olup olmadığı dikkatle incelenmiştir. Yukarıda bahsi geçen hususlar, vergi mükellefinin zaman, tarih ve yer olarak illegal bir politik aktivite

içerisinde olduğunu tespiti için kullanılmıştır. Bütün seyahat masraflarının her bir olayla olan özel bağlantısı mükellefin yasal dokümanlarından tespit edilmiştir. Uyarlamaların en çok yapıldığı masraf kalemleri aşağıda yer almaktadır:

- Yönetici seyahat masrafları
- Kiralama yoluyla yapılan hava yolculukları masraflarının mükellefin çalışanları tarafından veya siyasi aday tarafından doğrudan ödenip ödenmediği
- Mükellefin özel uçağının pilotlarının masrafları
- Doğrudan kredi kartı yükümlülüklerini de içeren seçilmiş bazı çalışanlarla bağlantılı masraflar.

5.2 Kaçakçılık veya Rüşvetin Göstergeleri : Hayali (Uydurma) Çalışanlar

26. Ücret bordroları, rüşvet de dahil olmak üzere çeşitli nedenlerle şişirilebilir. Amaç genellikle ayıdır, geliri elde eden kişinin gelir vergisini ödemediği fonların bir indirim şeklinde ticari kazançtan mahsup edilmesi. Bu yöntem, genellikle ödeyen şirketin ticari faaliyetlerinde tahsilatlarını nakit olarak yapmadığı ve ödemelerin çek olarak yapıldığı bir firma olması durumunda kullanılır. Bu metot vergi kaçırma tertibi veya planında kullanılabilir ve mükelleflerin rüşvet ve haraç ödemeleri, kişisel harcamaları, kumar kayıpları veya tefecilere olan borçlarının ödenmesi için gerekli fonların temin edilmesine imkan sağlanmış olur.

27. Ücret bordrolarını şişirmenin başka bir yolu da, parti çalışanlarını, ücret bordroları üzerinde şirket çalışanı olarak göstermektir ki, bu kişiler kendilerine yapılan ödeme karşılığında veya

şirket için hiçbir hizmet vermezler. Bu yöntem kamu çalışanları için de kullanılabilir.

28. Hayali çalışanlara ait emarelerin ortaya çıkarılması için, inceleme elemanlarının ücret bordrolarına ilişkin kayıtlar üzerinde odaklanmaları gerekir. Aşağıdaki hallere de özel dikkat gösterilmesi gerekir.

- Eğer hayali çalışanların kullanıldığına dair bir şüphe veya bilgi söz konusu ise, çeklerin üzerindeki ciroları takip etmek gerekir. Eğer çekler aynı bankada ve üçüncü kişiler aracılığıyla bozdurulduysa, ödemenin yapıldığı kimse bankadan veya çeki tekrar ciro eden tarafından bilinebilir.
- Eğer şirket, çalışanlarına emeklilik sigortası sağlıyorsa veya emeklilik aylığı v.s. ödemelerine yardımcı oluyorsa, bu çalışanların ücret bordrolarında yer alıp almadığını tespit etmek için çalışanlara ait iş bitim kayıtlarının incelenmesi gerekir.
- Bir şirket, işten ayrılmış bir çalışanına çek vermeye devam edebilir. İnceleme elemanı rastgele çalışanlar seçmeli ve bunlara ait ciroları, değişik zamanlarda yıl boyunca karşılaştırmalıdır.
- Kilit personel veya yetkililere işverenleri tarafından maaşları ödenirken, politik partilere çeşitli hizmetler vermeleri için borçlandırılırlar. İnceleme elemanları çalışanların bordro süreleri boyunca nerede hizmet verdiklerini sorgulayarak belirlemeye çaba göstermelidirler. Giderleri karşılama yeriyle ilgili raporlar üzerinde yapılacak bir inceleme, belirli bir zamanda, çalışanın yer olarak nerede hizmet verdiğini belirlemeye yardımcı olacaktır. Bu bilgi çalışanın

takibine ilişkin yapılacak mülakata bir temel olarak sunulabilir.

29. Bazı kamu görevlilerinin yasal gelir kaynakları çok az olabilir. Bu nedenle bunlardan bazıları, yasa dışı faaliyetlerle gelirlerini arttırmaya yönlendirilebilirler. Bu kişiler, hiçbir hizmet vermeseler dahi, bordro üzerinden maaş çeklerinin düzenli ödendiği bir iş bulabilirler.

30. İnceleme elemanı araştırmasını şüpheli kamu görevlisi üzerinde yoğunlaştırmalı ve ücret ödemelerinden herhangi birinin şirkete dönüp dönmediğini belirlemek için ücret ödemelerine ilişkin çeklerin (ödemelerin) izlerini araştırıp bulmalıdır. İncelenen kurum tarafından, bir kamu görevlisine maaş bağlanmasıyla ilgili bir şüphe söz konusu ise inceleme elemanının şüpheyi destekleyici kanıtları araştırması gerekir.

- Çeklerin çalışanlar tarafından nakde dönüştürülüp dönüştürülmediği tespit edilmelidir.
- Çalışanın aldığı ücrete ilişkin icra ettiği işte kalifiye eleman olup olmadığını tespit edilmelidir.
- Eğer inceleme esnasında kayıtlara göre çalışan kişi ücret bordrosunda çalışıyor olarak görülüyorsa, çalışan kişi bu nitelikleri taşıyıp taşımadığını işyerinde kanıtlamalıdır.
- Eğer çalışan kişi işyeri dışındaki satışlarda görevli elemanı olarak faaliyet gösteriyor ise çalışan irtibat kurduğu müşterileri belirleyebilmeli ve çalışanın

belirttiği müşterilerle gerçekten temasının bulunup bulunmadığı tespit edilmelidir.

31. Eğer hayali çalışan, yabancı bir kamu görevlisi ise inceleme elemanı yurt dışından bilgi talep etme durumunda kalabilir (bkz. Bölüm 8 “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması tarafları arasında bilgi değişimi”) Bazı ülkeler hayali işçi kullanımının, yüksek sosyal katkılar ve vergiler üzerinden yapılan tevkifat dolayısıyla daha düşük olduğunu düşünmektedirler.

5.3 Kaçakçılık ve Rüşvetin Göstergeleri : Defter ve Kayıtlar

32. Vergi inceleme elemanı rüşvetin tespiti için, geleneksel yöntemlerle defter ve kayıtlar üzerinde yapılan manipülasyonları da araştırmalıdır, örneğin;

- Çift defter tutmak veya hiç defter tutmamak .
- Defterlere yanlış kayıtlar girmek veya kayıtlar üzerinde oynamak, geçmiş tarihli veya ileri tarihli belgeler, sahte faturalar, usulsüzlükler, beyanlar, diğer hatalı belge ve uygulamalar.
- Gerekli kayıtları yapmada ihmal, kayıtları gizleme veya kesin ve doğru kayıtları yapmaktan kaçınmak vs.

5.4 Kaçakçılık ve Rüşvetin Göstergeleri : Mükellefin Tutumu

33. Denetim elemanının mükellefin tutumuyla ilgili değerlendirmesi de rüşvetin varlığını tespit etmede faydalı olabilir, şöyle ki;

- İncelemeyi engellemeye kalkışmak veya incelemeden kaçınmak, örneğin yerinde sorulara yanlış cevaplar vermek, randevu iptallerinin sık sık tekrarlanması veya kayıtları temin etmeyi reddetmek.
- Mükellefin düzensiz işler yaptığına dair çalışanların ifadeleri.
- Defter ve kayıtların özellikle inceleme başladıktan hemen sonra imhası.
- Kamu görevlileri veya mutemetlerin olağandışı harcamaları için yapılan ödemeler veya kamu görevlileri ve mutemetlerin olağandışı harcamaları için yaptıkları ödemeler.
- İnceleme elemanına rüşvet vermeye teşebbüs etmek.

5.5 Kaçakçılık ve Rüşvetin Göstergeleri : Gizleme Yöntemleri

34. Rüşvet ödemelerini örtbas etmek için bir çok gizleme metodu kullanılabilir, örneğin: normal iş akışının dışındaki işlemler, gizli işlemler, para transfer eden veya edilenin defterlerindeki yanlış kayıtlar, gelir için kullanılan gizli banka hesapları, hamiline hesaplar açmak veya şirket işlemlerini sahte isimler altında yürütmek.

5.6. Kaçakçılık ve Rüşvetin Göstergeleri : Komisyon ve Benzeri Ödemelerin Bazı Ülkelerde Zorunlu Olarak Rapor Edilmesi

35. Çok az ülke, mukim olan ve olmayan kişilere yapılan komisyon, ücret ve benzeri ödemelerin bildirilmesini zorunlu tutmaktadır. Bazı ülkelere ise, komisyonlar da dahil, gerçek kişilere yapılan ödemelerin bildirimini zorunlu tutmakta ve bu bilgi değişimi otomatik olarak yapılmaktadır Diğer ülkelerde ise, bu tip ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmakta ve vergi idarelerinin ödeme yapılan kişilerin kimlik bilgilerinin tespit edilmesine izin veren bir sistemleri olabilir.

36. Bu zorunlu raporlama gerçek veya tüzel kişilerin; ticari veya profesyonel faaliyetleri kapsamında yerleşik olan ve yerleşik olmayan kişilere yaptıkları komisyon ödemeleri, aracılık ücretleri, geri ödemeler, ve diğer ücret veya tazminat ödemelerinin vergi otoritelerine her yıl bildirimini kapsar. Bu zorunluluk ulusal veya yerel kamu idareleri ve kamu otoritesi altındaki organlar dahil, faaliyet amacı ne olursa olsun bütün yasal kuruluşlara uygulanabilir. Bu bilgilerin gönderilmemesi durumunda yapılan ödemelerin vergiden indirilememesi (ödemeler tevkifata tabi tutulmuş olsa bile) ve vergi cezalarının uygulanması mümkündür. Bu nedenle, komisyonlar hakkında verilen bilgiler analiz etmede vergi idaresine önemli bir araç sağlar ve bu analizler vergi incelemelerinin seçiminde temel bir kriter olabilir ve ayrıca yolsuzluk belirtilerini de ortaya koyarlar. Geleneksel olarak özellikle aşağıdaki durumlar gözetim altına alınır;

- Lehtarların vergi cennetlerinde bulunması
- Şimdiye kadar küçük tutarlarda ödeme yapılan bir lehtara yüksek tutarda ödeme yapılması.
- Ödemelerdeki ve lehtar sayısındaki artış.
- Yurt dışındaki avukatlara önemli tutarlarda ödeme yapılması.

- Şirketin hiç bir faaliyetinin bulunmadığı coğrafi bölgelerde lehtarların bulunması.

37. Komisyon ödemeleri, ücretler ve benzeri ödemelerin vergi idaresine zorunlu olarak rapor edilmesi veya yerleşik olan veya olmayanlara yapılan bu tip ödemelerin tevkifata tabi tutulması, hem alıcıların elde ettiği bu tip gelirlerin vergilendirilmesini garanti altına almak, hem de komisyon olarak vergiden indirilen ama indirilme imkanı olmayan rüşvet gibi ödemelerin incelenmesini sağlamak için potansiyel bir araç olabilir. Bu tip ödemeler hakkında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan kişilere bilgi sağlanması faydalıdır ve özellikle komisyonlar, ücretler ve benzeri ödemelere ilişkin sağlanan bilgilerin, spontane veya otomatik olarak değişimini teşvik etmek için 8. Bölümdeki anlaşmada bulunan taraflara sağlanacak bilgi kısmına bakılmalıdır.

6. İnceleme Planı ve Uyum Kontrolleri

38. Vergi incelemelerinin planlanması öncesinde ve tüm beyannamelerin incelenmesi esnasında, vergi inceleme elemanları ve amirleri kendilerini bir yükümlülük altına sokacak, rüşvet gibi yasalara aykırı ödemeler veya yasal durumlara düşmemeleri için dikkatli olmak zorundadır. İnceleme planlarında, uygun ve gerekli görüldüğünde, aşağıdaki vergi uyumu kontrollerinin dahil edilmesi gerekir.

- İç denetim raporları ve bunlarla bağlantılı olan çalışma belgelerinin incelenerek, örtülü şirket sermayesinin oluşumuna dair bir emarenin bulunup bulunmadığının tespit edilmesi.
- Diğer kamu kurumlarına verilen raporların mükellef kopyasının incelenmesi

- Yabancı varlıkların, işlemlerin, akdi veya fiyat düzenlemelerinin, fon transferlerinin uygunluğu ile vergi cennetlerinin kullanımının göz önüne alınması.

7. Diğer Kamu Kurumlarından Sağlanan Bilgiler

39. Vergi inceleme elamanları ve onların amirleri kamu kurumlarından talep edilen bilgileri, şirket incelemelerinin planlanması öncesinde ve inceleme sırasında, dikkate almalıdır.

40. Örtülü fonlar, rüşvet, siyasi yardımlar ve vergiyle bağlantılı diğer bir takım bilgileri temin etmek için, ilgili kurum ve kuruluşlar veya yurt dışı riskini sigortalayan kamu kurumları gibi birimlerle temasa geçilmelidir.

Vergi incelemeleriyle ilgili bilgi toplamaya ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. Adı geçen kanunun 148. maddesinde, Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Buna göre, inceleme elemanları yaptıkları incelemelerle ilgili gerek kamu kurum ve kuruluşları ve gerekse tüzel ve özel kişilerden her türlü bilgiyi isteme yetkisine sahiptirler. Örneğin incelenen bir şirketin kendisine ait, ortaklarına, çalışanlarına veya ilgili diğer şahıslara ait her türlü banka hesap bilgileri, şirkete para giriş ve çıkışları ile ilgili bilgiler tek tek banka şubelerinden talep edilebileceği gibi bankanın genel müdürlüğünden, bütün şubelerde yer alan ilgili her türlü bilgi istenebilir.

Ayrıca, 2 seri no'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; bu tebliğde yer alan kurum ve kuruluşlar, vergi kimlik numarasını tespit edecek ve kullanacak gerçek ve tüzel kişiler

istenecek bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddesi gereğince Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek usul

ve esaslar dahilinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndereceklerdir. Kişi ve kuruluş bazında veya işlem türüne göre istenecek bilgilere ilişkin format Maliye Bakanlığı'nca duyurulmaktadır.

Anılan tebliğe göre vergi kimlik numarasını tespit edecek ve kullanacak gerçek ve tüzel kişiler aşağıda belirtilmiştir.

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na veya özel kanunlara göre kurulmuş ve kurulacak bankalar ile yabancı ülkelerde kurulmuş olup da Türkiye'de şube açmak suretiyle faaliyette bulunan veya bundan sonra Türkiye'de şube açarak faaliyete geçecek olan bankalar (off-shore şubeleri dahil),
- Özel Finans Kurumlarının Kurulması, Faaliyetleri ve Tasfiyelerine İlişkin Esas ve Usullere Dair 83/7506 sayılı Karar'a göre Türkiye'de kurulmuş ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na göre kurulacak olan özel finans kurumları,
- Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT) merkezleri,
- 90 sayılı Ödünç Para Verme İşlemleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca; ödünç para verme işleriyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ikrazatçılar, faktoring şirketleri ve finansman şirketleri,
- Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'a ilişkin Tebliğler uyarınca kurulan ve kurulacak olan yetkili müesseseler,
- 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına giren sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan sermaye piyasası kurumları (aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri ile diğer borsa aracı kuruluşları),

- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre kurulan ve kurulacak olan finansal kiralama şirketleri,
 - 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'na göre Türkiye'de kurulmuş ve kurulacak olan sigorta şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş olup da Türkiye'de şube açmak suretiyle faaliyette bulunan veya bundan sonra Türkiye'de şube açarak faaliyete geçecek olan sigorta ve reasürans şirketleri.
- Gelir İdaresi Başkanlığı yukarıda belirtilen gerçek ve tüzel kişilerden doğrudan veya üyesi oldukları kamu tüzel kişiliğini haiz meslek kuruluşları (Bankalar Birliği, Özel Finans Kurumları Birliği, Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği gibi) aracılığıyla bazı bilgileri talep etmekte ve almaktadır. Rutin olarak manyetik ortamda alınan özet bilgiler Vergi İstihbarat Merkezi'nden temin edilebilir.

8. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Taraflarından Elde Edilebilecek Bilgiler

41. Şirket nezdinde yapılan inceleme esnasında, vergi inceleme elemanlarının vergi anlaşması olan ülkelerden edinebilecek bilgileri de göz önüne almaları gerekmektedir. Bilgi değişimiyle ilgili çeşitli hukuki mekanizmalar kullanılabilir; OECD Model Vergi Anlaşmasınının 26. maddesini içeren ikili vergi anlaşmaları çerçevesinde bilgi değişimi ve vergi konularında karşılıklı yardımlaşmada kullanılan çok yönlü araçlardır.

Yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetle ilgili olarak bilgi değişimine ilişkin kayda değer üç ayrı yöntem söz konusudur

bunlar; talep üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimidir.

- Talep üzerine bilgi değişimde, anlaşma taraflarından birinin, özel bir konuya ilişkin olarak, karşı tarafa spesifik sorular sormasıyla olur. Bu bağlamda, talep üzerine elde edilen bilgi, şüpheli bir ödemenin doğasının belirlenmesine yardımcı olabilir. Aynı zamanda, yurt dışında bir vergi incelemesi talebinde de bulunulabilir ve hatta inceleme talep edilen ülkenin mevzuatı izin veriyorsa, inceleme talebinde bulunan ülkenin vergi inceleme elemanının söz konusu incelemeye iştiraki de mümkün olabilir.
- Kendiliğinden bilgi değişimi, aynı zamanda şüpheli bir ödemenin yerinin belirlenmesine de yardımcı olabilen bu yöntemde, yabancı bir vergi inceleme elemanınca, bir inceleme veya soruşturma esnasında tespit edilen vergisel amaçlardan çok, yargı konusu olabilecek başka bir hususla ilgili bilgiler, özel bir talep olmadan doğrudan karşı ülkenin ilgili birimine gönderilir. Bilgiler her ülkenin yetkili otoriteleri tarafından gönderilir.
- Otomatik bilgi değişimi, gelirle ilgili spesifik konuların göz önüne alınarak, bilginin sistematik olarak gönderilmesidir (örneğin pasif gelir, emekli aylıkları). OECD'nin tavsiye kararında, vergisel amaçlarla otomatik bilgi değişimlerinin sağlanması konusunda, Model Kararı (C(2001)28)'in kullanımı, çeşitli vergi bilgilerinin otomatik değişimiyle ilgilenir ve yabancı

kamu görevlilerinin rüşvet almasının engellenmesi amacıyla işbirliğinin gereğine özel olarak işaret eder. Söz konusu memorandumun 2. maddesinin (n) bendinde, yetkili otoriteler komisyon ve benzeri ödemelerle ilgili bilgi değişimine gayret etmelidirler denilmektedir. Taslak tavsiye kararı, aynı zamanda vergi otoritelerinin, vergisel bilgi değişimlerini (ani ve talebe dayalı bilgi değişimleri) komisyonlar, aracı ücretleri, gerçek veya hükmi şahıslara ödenen diğer ücretler üzerinde yoğunlaştırmaları konusunda hemfikir olmalarını tavsiye etmektedir.

42. Bilgi değişimi, iki ülkenin vergisel bilgi değişimine yetkili otoriteleri tarafından yapılır. Yetkili otoriteler tarafından özel olarak sağlanmış bir temsil yetkisi olmadıkça doğrudan vergi yetkilileriyle irtibat kurulması mümkün değildir. Bundan başka, eğer bilgi ikili vergi anlaşmasının bilgi değişimi maddesinden veya bilgi değişimine yönelik bir anlaşmadan dolayı sağlanıyorsa ve kriminal suç aynı zamanda bir vergi suçu değilse gizlilik hükümleri gereği bilgi akışı durdurulur. Çünkü, bilgi ancak “anlaşmaya taraf devlet adına verginin tahakkuk veya tahsilatı, uygulaması veya cezai takibatı veya salınan verginin temyizine yetkili kişi veya otoritelerine açıklanabilir.”

**Türkiye'nin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması İmzalamış
Olduğu Ülkelerin Listesi**

**YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ
ÖNLEME ANLAŞMALARI
(21.03.2005)**

	Taraflar	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarihi	Yayımlandığı Resmi Gazete		Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya
			Tarih	No		Başlandığı Tarih
1)	Avusturya	03.11.1970	01.08.1973	14612	24.09.1973	01.01.1974
2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975	15445	30.01.1976	01.01.1977
3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985	18886	25.03.1986	01.01.1987
4)	Ürdün	06.06.1985	15.07.1986	19165	03.12.1986	01.01.1987
5)	S.Arabistan	11.01.1989	02.07.1990	20566	09.08.1990	01.01.1987 (1)
6)	Tunus	02.10.1986	30.09.1987	19590	28.12.1987	01.01.1988
7)	Romanya	01.07.1986	21.08.1988	19906	15.09.1988	01.01.1989
8)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988	19907	30.09.1988	01.01.1989
9)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988	19911	08.08.1988	01.01.1989
10)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988	19964	26.10.1988	01.01.1989
11)	Finlandiya	09.05.1986	30.11.1988	20005	30.12.1988	01.01.1989
12)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988	20031	30.12.1988	01.01.1989 (2)
13)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989	20135	01.07.1989	01.01.1990
14)	Almanya	16.04.1985	09.07.1986	19159	31.12.1989	01.01.1990 (3)
15)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990	20651	18.11.1990	01.01.1991
16)	Belçika	02.06.1987	15.09.1991	20992	08.10.1991	01.01.1992 (4)
17)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993	21589	20.06.1993	01.01.1991

18)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 – 21693	01.12.1993	01.01.1994
19)	Japonya	08.03.1993	13.11.1994 – 22110	28.12.1994	01.01.1995
20)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 – 22154	26.12.1994	01.01.1995 (5)
21)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 – 22152	09.11.1995	01.01.1993
22)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 – 22811	18.11.1996	01.01.1997
23)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 – 22780	28.11.1996	01.01.1997
24)	Arnavutluk	04.04.1994	05.10.1996 – 22778	26.12.1996	01.01.1997
25)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996 – 22863	30.12.1996	01.01.1997
26)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 – 22863	30.12.1996	01.01.1997
27)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 – 22863	30.12.1996	01.01.1994
28)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 – 22863	31.12.1996	01.01.1997
29)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 – 22863	31.12.1996	01.01.1997
30)	Ç.H.C.	23.05.1995	30.12.1996 – 22863	20.01.1997	01.01.1998
31)	Polonya	03.11.1993	30.12.1996 – 22863	01.04.1997	01.01.1998
32)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 – 23018	24.06.1997	01.01.1998 (6)
33)	Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 – 23032	01.09.1997	01.01.1998
34)	Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 – 23111	17.09.1997	01.01.1998
35)	Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 – 23103	30.09.1997	01.01.1997
36)	A.B.D.	26.03.1996	31.12.1997 – 23217	19.12.1997	01.01.1998
37)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 – 23321	29.04.1998	01.01.1999
38)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 – 23321	29.04.1998	01.01.1999
39)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 – 23351	27.05.1998	01.01.1999
40)	Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 – 23835	02.12.1999	01.01.2000
41)	Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 – 23890	13.12.1999	01.01.1997
42)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 – 23909	31.12.1999	01.01.2000
43)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 – 23965	06.03.2000	01.01.2001
44)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 – 24045	17.05.2000	01.01.2001
45)	Hrvatistan	22.09.1997	10.05.2000 – 24045	18.05.2000	01.01.2001
46)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 – 24120	28.07.2000	01.01.2001
47)	Singapur	09.07.1999	18.07.2001 – 24466	27.08.2001	01.01.2002

48)	Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001 – 24611	20.12.2001	01.01.2002
49)	Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001 – 24620	26.12.2001	01.01.2002
50)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 – 25232	14.10.2003	01.01.2004
51)	Çek Cumh.	12.11.1999	15.12.2003 – 25317	16.12.2003	01.01.2004
52)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003 – 25320	18.12.2003	01.01.2004
53)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 – 25317	23.12.2003	01.01.2004
54)	Letonya	03.06.1999	22.12.2003 – 25324	23.12.2003	01.01.2004
55)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 – 25325	23.12.2003	01.01.2004
56)	Yunanistan	02.12.2003	02.03.2004 – 25390	05.03.2004	01.01.2005
57)	Suriye	06.01.2004	28.06.2004 – 25506	21.08.2004	01.01.2005
58)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 – 25694	13.01.2005	01.01.2006
59)	Lüksemburg	09.06.2003	08.01.2005 – 25694	18.01.2005	01.01.2006
60)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 – 25512	21.02.2005	01.01.2006

(1) Anlaşma yalnızca Akit Devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergilere uygulanacaktır.

(2) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.

(3) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

(4) Anlaşma uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

(5) Anlaşma hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

(6) Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

(Not: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ilişkin mevzuata, gelirler.gov.tr adresinden İnternet üzerinden ulaşılabilir.)

Eşzamanlı Vergi İncelemeleri

43. Eşzamanlı vergi incelemeleri yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin belirlenmesinde diğer bir araç olabilir. Eşzamanlı Vergi İncelemelerini Yürütme Amaçlı 1992 OECD Model Anlaşması'nda belirlendiği üzere “Eşzamanlı vergi incelemesinin temel amacı; vergi mükelleflerinin, belirlenen kayıt-dışı gelir, para aklama, irtikap, rüşvet ve kanunsuz ödeme vs. durumlarında finansal yükümlülüklerini doğru olarak saptamak”tır.

44. Eşzamanlı vergi incelemeleri anlaşması yapacak üye ülkelere eşzamanlı vergi incelemelerinin yapılmasına yönelik 1992 OECD Model Anlaşmasını kullanmaları tavsiye edilir. Anlaşma, eşzamanlı vergi incelemelerinin mükelleflerin irtikap, rüşvet, yasadışı ödemeleri karşısındaki gerçek sorumluluklarını belirleme amacıyla yapılması gerektiğini belirtir.

Yurt Dışından Bilgi Edinme:

Ülkemizin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının sayısı 60'ı geçmiş ve bu anlaşmaların hepsinde akit devletlerin yetkili makamları arasında bilgi alışverişine imkan sağlayan “Bilgi Değişimi” maddesine yer verilmiştir. Söz konusu madde kapsamında, akit devletlerin yetkili makamları anlaşma hükümlerinin yürütülmesi ve anlaşma kapsamına giren vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan bilgileri değişime tabi tutabilmektedirler.

Bilgi değişimi yetkili makamlar tarafından üç yolla yapılabilmektedir.

- 1- İstek halinde bilgi değişimi: Bir akit devletin, anlaşma kapsamındaki vergilerle ilgili bir bilgiyi diğer devletten talep etmesi,
- 2- Kendiliğinden bilgi değişimi: Bir akit devletin, kendi mükelleflerini incelerken diğer devleti de ilgilendiren bilgilere rastlaması halinde, bu bilgilerin herhangi bir talep olmaksızın diğer devlete iletilmesi,
- 3- Otomatik bilgi değişimi: Bir akit devlet mukiminin, diğer devlette elde ettiği gelirlere ilişkin bilginin, bu diğer devlet tarafından belirli dönemlerde gönderilmesi.

“İstek üzerine bilgi değişimi” çerçevesinde elde edilen bilgiler akit devletlerin yetkili makamlarına sunulmaktadır. Anlaşma akdettiğimiz bazı ülkeler, ellerinde mevcut ve ülkemize faydalı olabileceği düşünölen bilgileri “kendiliğinden bilgi değişimi” ve “otomatik bilgi değişimi” kapsamında kullanımımıza sunmaktadırlar.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan “Bilgi Değişimi” maddesinin karşılıklılık ilkesi çerçevesinde etkin bir şekilde işleyebilmesi için, ülkemizde yapılan vergi incelemeleri sırasında anlaşma akdedilen ölkelerin vergi idarelerine faydalı olabilecek bilgilere rastlanması halinde bu bilgilerin “kendiliğinden bilgi değişimi” kapsamında bu ölkelerin yetkili makamlarına iletilmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığı’na gönderilmesi büyük bir önem arz etmektedir.

9. İnceleme Teknikleri

45. Bu bölümün amacı, etkin bir inceleme oluşturmada ve özel olarak rüşvetleri belirlemede kullanılacak yöntem ve teknikler için rehberler oluşturmaktır. Rüşvet ödemelerini belirlemek için bilgisayar temelli analitik programlar kullanışlı olabilir.

Özellikle Rüşveti Tespit Etmeye Yönelik Kanıt Toplama Yöntemleri :

46. Kullanılan yöntemler:

Analitik Testler – Yüksek tutarlı, olağandışı veya şüpheli hesapların, bilanço kalemlerinin analiz edilmesiyle belirlenmesi yöntemidir. Analitik testler, daha fazla incelenmesi gereken veya daha fazla incelenmesine gerek duyulmayan hesapları ve işlemleri diğerlerinden ayırmak için karşılaştırmayı veya ilişkilendirmeyi kullanır.

Belgelendirme – Örneğin, mükellefin defter ve kayıtlarının muhteviyat itibarıyla doğruluğunun belirlenmesi ve verilen beyannamelerde beyan edilen vergilerin doğruluğunun ispatı için incelenmesi yöntemidir.

Soruşturma – Bu yöntemde, mükellefle veya (yasalar izin veriyorsa) 3. kişilerle görüşmeler yapılır. Bu yolla, bağımsız 3. şahıslardan alınan bilgilerle, mükelleften alınan bilgilerin doğruluğu pekiştirilebilir veya doğru olup olmadığı sınanabilir.

Test - Muamelelerin, mükellefin belge ve defterlerinde doğru kayıt edilip edilmediğinin tespit edilmesidir.

10. Görüşme: Amaç

47. İncelemeler esnasında yasaların izin verdiği sınırlar içinde gerçekleştirilen görüşmeler, mükellefin mali geçmişi, ticari faaliyetleri, defter ve kayıtları hakkında bilgiler sağlar. Görüşmeler, bir incelemede incelenen konunun kapsam ve derinliği ile sorunları çözmede, bilgiye dayalı karar vermede, gerekli bilgileri elde etmek için kullanılır. Görüşmeler aynı zamanda, temel göstergelere ulaşmak, bilgileri geliştirmek ve delilleri tespit etmek için kullanılır.

48. Sözlü tanıklık, vergisel dava veya sorunların çözümünde ve özellikle rüşvetin tespit edilmesinde, başka şekilde belge veya dokümanlardan elde edilmesi mümkün olmayan bilgiler ile beyannamelelere yansıtılmayan ancak, anlam ifade eden bilgileri sağlamak için de önem taşımaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, mülakat veya ifade şeklinde mükelleften veya 3. kişilerden alınan bilgiler, her ne kadar sorunun çözümünde yardımcı doneler oluştursalar da, incelemelerde anlam ifade etmeleri bir tutanağa geçirilerek ifade sahiplerine imzalatılmalarına bağlıdır.

Kimlerle Görüşme Yapılması Gerekir

49. Yolsuzluk ve rüşvet gibi olayları tespit etmek için, yapılan görüşmeler daima, işletmenin veya kurumun toplam mali çerçevesini ve kişilerin geçmişini veya denetlenmiş varlıklar hakkında en bilgili olan kişilerle, örneğin yönetim kurulu başkanı, mali işler müdürü, dış ilişkiler müdürü, kamu kurumlarıyla ilişkileri yürüten müdür, muhasebe müdürü veya mali koordinatör gibi kişilerle veya benzer konumda olanlarla yapılmalıdır.

Görüşmelerin Belgelendirilmesi

50. Görüşmeden sonra inceleme elemanı, mülakat esnasında bahsi geçen tarih, zaman, yer ve kişiler ile ifade edilen bilgileri içeren bir tutanak düzenlemelidir. Tutanağa tarih yazıldıktan sonra, verilen bilgilerin teyidi açısından ifade verene okutulmalı veya yüksek sesle okunmalıdır. Daha sonra tutanak hem ifade veren ve hem de inceleme elemanı tarafından imzalanmalı ve inceleme elemanı tarafından mühürlenmelidir. Eğer ifade veren bir şirketin yasal temsilcisi ise tutanağa ayrıca şirket kaşesi de basılmalı ve bir örneği ifade veren kişiye verilmelidir. Mevzuatımız açısından ifade edilen bilgilerin yargı mercilerinde dikkate alınmaları, mutlaka tutanak şeklinde düzenlenmelerine bağlıdır. Aksi takdirde alınan bilgiler, incelemenin çözümü için yalnızca inceleme elemanının elinde bulunan birer yardımcı doneden öteye gidemezler. Düzenlenen tutanak, incelenen konuyla ilgili dosyaların arasına konmalıdır. Bu tutanak, hem vergi incelemesi ve hem de, eğer inceleme elemanı yasal olarak rüşvete konu olaylarda, takibat yapan mercileri bilgilendirmekle yükümlüyse, bilgi vermek açısından faydalı olabilir.

Görüşme Teknikleri

51. Görüşme tekniklerine özel bir dikkat gösterilmesi gerekir. İnceleme elemanının görüşmenin kontrolünü daima elinde tutması ve eğer olayda rüşvetle ilgili şüpheler taşıyorsa bu kontrolü daha da arttırması önemlidir. Görüşmeyle ilgili atılacak adımları ve görüşmenin yönünü kendisi belirlemelidir. Yine, mükellef veya ifade verenin konuyla ilgili tutarlı ve doğru bilgiler mi verdiğini yoksa devamlı kaçamak cevaplar vererek konuyu geçiştirmeye mi çalıştığını sürekli olarak tayin etmelidir.

Soru Hazırlama

52. Görüşme yapılan mükellefe veya ifade veren kişiye, dört farklı türde sorular sorulabilir : Ucu açık sorular, ucu kapalı sorular,

sınama soruları ve yönlendirme soruları. Yasalara aykırı ödemeler veya rüşvet ödemelerinin tespiti için sorulacak en uygun soruların hangi tür sorular olduğuna inceleme elemanı karar vermelidir.

Tür	Tanım
Ucu Açık Sorular	Anlatımlı cevap gerektirir, olayları tarihi bir sıralamayla anlatılacak şekilde düzenlenmişlerdir. Açık uçlu sorular, mükellefin faaliyetlerine ilişkin olarak sorulmalıdır. Bu tip soruların avantajı, inceleme elemanına, mükellefin geçmişini birkaç farklı bakış açısıyla gözden geçirmesini sağlamasıdır. Dezavantajı ise, mükellefin konudan konuya atlayarak kaçamak cevaplar vermesine imkan tanınmasıdır.
Ucu Kapalı Sorular	Bu tip sorular eksiksiz, kesin bilgileri tanımlamak için çok uygundur, örneğin tarihler, isimler, miktarlar vs. Bu sorular, spesifik ve direkt sorulan sorulardır. Bu tip sorular, arka plandaki bilgileri, örneğin kamu görevlilerine yapılan ödemeleri öğrenmek için sorulmalıdır. Ucu kapalı sorular, mükellefin kesin cevaplar vermede güçlük çektiği durumlarda faydalıdır. Yine bu tip sorular, ucu açık bir soruya verilen cevap veya tepkileri aydınlatmak veya anlaşılır kılmak için de faydalıdır. Ucu kapalı soruların dezavantajı, cevabın sınırlı olması, ve sorularda kesin bilginin sorulması nedeniyle mükellefin rahatsızlık hissetmesidir.
Sınama Soruları	Sınama soruları, ucu açık ve ucu kapalı soruların birleşiminden oluşurlar. Bir konuyu daha derinleştirmek için kullanılırlar. Örneğin, mükellef yaptığı bir harcamayla ilgili sorgulanırken, “Bu

	harcamanın ticari amacı nedir?" şeklinde konu derinleştirilmelidir. Bu tür soruların avantajı ise, mükellefin cevabının yönlendirilmesi, fakat kısıtlanmamasıdır.
Yönlendirme Soruları	Yönlendirici sorular, inceleme elemanının önceden bir sonuca vardığı veya duymak istediğine yönlendirme yaptığı durumlar için önerilir. Bu tip sorular sınırlı sayıda kullanılmalıdır. Bu sorular, cevabın sorunun içinde yer aldığı ve bir teyide ihtiyaç duyulan durumlar için kullanılmalıdır. Örneğin, "Demek ki danışmanlık harcamalarınıza ilişkin faturaları saklamadınız?"

11. Mükellefin İç Denetiminin Değerlendirilmesi

53. İç denetim, mükellefin ticari faaliyetlerini, ölçmek, tespit etmek, korumak ve mali bilgileri yanlış yorumlamaktan sakınmak için, uyguladığı politika ve prosedürler olarak tanımlanmıştır. Sahtekarlığın veya şüpheli bir ödemenin var olması durumunda, defter ve kayıtların doğruluğunu belirlemek için, mükellefin iç denetiminin değerlendirilmesi gereklidir. İnceleme esnasında kullanılacak uygun denetim tekniklerini belirlemek için de iç kontrolleri dikkate almak zorunludur.

İç Denetimi Değerlendirmede Önemli Alanlar

54. İç denetimlerin veya kontrollerin değerlendirilmesi, işletmenin tüm faaliyetlerini anlamak ve belgelendirmek için, inceleme elemanı tarafından tamamlanması gereken bir analiz olarak tanımlanabilir. Denetim sürecinin önemli alanları, denetim çevresini,

muhasebe sistemini ve denetim prosedürlerini anlamak olarak sıralanabilir.

Denetimin Çevresi

55. İnceleme elemanlarının işletme faaliyetlerine ilişkin bilmeleri gereken ilk alan, denetimin çevresidir. Denetimin çevresi, işletme faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürleri etkileyen bir çok faktör tarafından oluşur. Yönetim felsefesi, yönetimin çalışma şekli, kurumsal yapı, personel politikaları ve dış etkenler gibi işletmeyi etkileyen faktörler, aynı zamanda potansiyel rüşveti de belirleyebilir. Denetimin çevresiyle ilgili sağlıklı bir değerlendirme yapmak için, inceleme elemanlarının işletme faaliyetlerinin nasıl gerçekleştiğini ayrıntılı olarak anlamaları gerekir.

Muhasebe Sistemi

56. İç denetim sistemiyle ilgili olarak inceleme elemanlarının anlamaları gereken ikinci önemli alan, muhasebe sistemidir. Muhasebe sistemini anlamak, mükellefin bir çok faaliyeti hakkında bilgi edinilmesini sağlar.

57. İnceleme elemanlarının, işletme faaliyetlerinin nasıl gerçekleştiğiyle ilgili günlük bazda, müşteriler, tedarikçiler, yönetim, satışlar, yapılan iş, fiyatlandırma, yerleşim, çalışanlar, kullanılan aktifler, üretim ve kayıtların saklanmasıyla ilgili bilgi toplamaları gerekir.

Denetim Prosedürleri

58. Denetim prosedürleri, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek için yönetim tarafından geliştirilen politika ve prosedürlerden oluşur. Denetim prosedürleri, işletmenin planlandığı şekilde faaliyette bulunmasını sağlamak için geliştirilen metotlardır. Görev dağılımı, inceleme elemanının üzerinde durması gereken birincil denetim prosedürüdür. Düzgün yürütülen bir görev dağılımı, herhangi bir kişinin irtikap suçu ve gizlemeye yönelik hata veya düzensizlikler yapma fırsatını (normal görevini yapmak için rüşvet alınması) azaltır.

12. Özel İnceleme Süreçleri

59. İnceleme elemanları, derinlik içeren incelemeleri seçerken ve kullanılacak yöntemleri belirlerken, incelemenin amacını, ulaşılmak istenen derinliği ve incelemenin nasıl kontrol altında tutulacağını göz önünde bulundurmaları gerekir.

60. Özel İnceleme durum planında, derinlemesine incelemelerin spesifik amacının iyi belirlenmesi gerekir. Örneğin, özellikle, derinlemesine yapılan bir incelemenin amacı, kamu görevlilerine yapılan ödemelerin belirlenmesi olarak saptanabilir. İnceleme, geçmiş itibarıyla rüşvet ödemeleri ihtimalinin yüksek olduğu işlerde, yapılan işlemleri kapsayan hesap veya hesaplara yönlendirilmelidir.

Rüşvet ödemelerine herhangi bir iş sektöründe rastlanabilir. Ancak, teknik know-how'ın ana unsur olduğu endüstrilerde rüşvete daha sık rastlanmaktadır. Yapılan iş için idari izin alınması gereken durumlarda da rüşvete sıkça rastlanılır Bu endüstrilerden bazıları, petrol arama, inşaat ve üretim endüstrileridir. Diğer bazı örnekler ise, telekomünikasyon alanında alt yapı yatırımları ve enerji alanında da santrallerin inşasını içeren endüstrilerdir. Petrol arama endüstrisi

alanında yapılan rüşvet ödemesine ilişkin bir örnek aşağıda yer almaktadır.

61. Ham petrol ve doğal gaz arama ve üretim faaliyetlerinde bulunan bir şirket, yabancı ülkede bulunan kendilerine bağlı yan kuruluşlarına, o ülkenin kamu görevlilerinin, yan kuruluşları lehine karar vermelerini etkilemek amacıyla, ödeme yapması izni vermiştir. Bu ödemeler, ödemeyi yapan tarafından, tamir ve bakım giderleri olarak belgelendirilip kayıtlara intikal ettirilmişlerdir.

Örtülü Fonlar

62. Bu bölüm, vergi kanunlarından kaçınmak ve kamu görevlilerine rüşvet ödemek için kullanılan şirket örtülü fonlarının veya yasadışı başka bir hususun belirlenmesine yönelik, incelemeye yardımcı olacak denetim teknikleri ve uyum kontrollerini içermektedir. Gizli fon yaratma ve bilinçli olarak işletmenin vergilenebilir gelirini yanlış yorumlamaya yönelik davranışlar (düzenlemeler), bir ülkenin vergi kanunlarıyla yakından ilgilidir.

Tanım

63. İşletme örtülü fonları, işletmenin normal iç denetim faaliyetleri dışında, politik amaçlı yardımlar, rüşvet, avanta, şirket yöneticilerine ait kişisel harcamalar ve diğer yasadışı aktiviteleri amaçlayarak yaratılan hesap veya hesap gruplarından oluşur. Genellikle üst düzey işletme çalışanlarının da dahil olduğu planlar, yerli ve yabancı yan kuruluşlar vasıtasıyla yürütülen işlemlerle gerçekleşir.

Örnekler

- Yerli bir kamu görevlisine rüşvet ödemek için, fon yaratılması amacıyla, uluslararası alanda pratikte görülen en yaygın örnek, ana şirket tarafından tekrar kendisine geri dönmek üzere, yabancı bir yan kuruluş, yabancı bir danışman veya yabancı bir banka hesabı kullanmak suretiyle, aklanmak üzere para gönderilmesidir. Elbette ödeme yabancı bir kamu görevlisine yapıldıysa, ödenen paranın ülkeye geri dönmesi de söz konusu değildir.
- Yabancı yasal bir danışman tarafından iskonto yoluyla yaratılan örtülü fonlar: Yerli şirkete aynı zamanda yasal danışmanlık hizmeti veren yabancı yasal danışman, verdiği hizmete ilişkin faturaları yüksek tutarlı olarak düzenler daha sonra parayı nakit olarak veznedara geri transfer eder.
- Yöneticilere ve/veya kilit personele çalışanlara ya primlerinin belli bir yüzdesi ya da net bir miktar olarak, verilen sözlere dayanarak, yapılan politik ödemeler veya rüşvet ödemeleri.
- Aktifleri Yüksek Bedelle Edinilmiş Şirketler: Menkul ve gayrimenkul varlıklar, piyasa değerleri üzerinde edinilerek aktifleştirilir. Aradaki fazlalık, bu işi düzenleyenlere iskonto edilir veya geri yollanır ve bu kişiler de bunu siyasi bir organizasyonda veya kamu görevlisine yapılan ödenmelerde kullanır.

- Katkı veya bağışlar, hukuk veya danışmanlık büroları aracılığıyla, yardım kuruluşları memurlarınca düzenlenen siyasi kampanya komitelerine ait yediemin hesaplarına aktarılır veya kamu görevlilerine rüşvet olarak ödenir.

Yapılan Uygunsuz Ödemeleri Belirleme Yöntemleri

64. Rüşveti tespit etmek amacıyla, inceleme elemanı tarafından sorulabilecek dolaysız sorular söz konusudur. Her olayda inceleme elemanı, seçilmiş şirket çalışanlarına, kilit personele ve diğerlerine, kişisel sorular sorup sormamaya karar vermelidir. (Tablo 1'in 1'den 5'e kadarki sorular.) Daha önceki bir incelemede söz konusu sorular cevaplandırılmışsa, takip eden yılda aynı soruların sorulup sorulmaması gerektiğine karar verilirken, Tablo 2'de yer alan kriterlerin dikkate alınmasında fayda vardır.

65. Bir soruya verilen cevaptan kaynaklanan haklı bir nedenle veya özellik arz eden olay veya durumlardan dolayı, ilave sorular sorulma ihtiyacı doğabilir. Böyle durumlarda, ilave soruların geliştirilmesiyle ilgili olarak vergi denetim birimlerinden veya daha evvel benzer incelemeler yapmış denetim elemanlarının inceleme raporlarıyla, bilgi birikimlerinden faydalanılabilir.

66. Sorgulanmak üzere seçilmiş kişiler, şirkette çalışan veya çalışmış olan, şirket faaliyetlerinin yürütülmesinde yeterli yetki ve kontrol gücüne veya bilgiye sahip veya şirket fonlarının hatalı kullanımından haberdar olabilme ihtimali olan personel veya yöneticilerden olmalıdır. Örneğin; yönetim kurulu başkanı, finansman müdürü, uluslararası ilişkiler müdürü, mali koordinatör, bağımsız denetim hizmeti verenler veya benzer uygun konumda olan kişiler

(muhasabe müdürü, mali mavir, yeminli mali mavir, hukuk maviri gibi).

67. İfadesine başvurulan veya sorgulanan kişinin, incelenen gerçek veya tüzel kişi mükellef, mükellef veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek veya tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı veya vasıtasız bağımlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişiler, kendisine bağlı bir Şube, bağlı bulunduğu üst bir kuruluş, iştiraki, herhangi bir iş ortaklığı, birlikte çalıŐtıęı bir trst veya herhangi bir ilgisi olduğu organizasyon (dernek, vakıf vb.) ile ilgili olarak, ifadesine bavurulduğunu açıkça anlamalıdır ve ayrıca kendisine sorulan soruların hangi yılla ilgili olduğu konusunda da uyarılmalıdır.

68. Her olayda, hangi yılla ilgili ve hangi soruların sorulması gerektiği ayrı ayrı belirlenmelidir.

69. Soruları geliŐtirme metodu, sözlü cevapların zamanlaması, yazılı ve tasdikli cevapların alınmasının zamanlaması, inceleme elemanı tarafından belirlenmelidir.

70. Eğer kişi, inceleme elemanının sorularına cevap vermeyi veya yazılı bir ifadeyi sözle veya yazıyla doğrulamayı reddederse, hukuki olarak mümkünse bu kişiye bir ihtar verilerek, bir ifade veya tanıklık sağlanabilir.

71. Sorulardan herhangi birine olumlu veya doğrulatoryıcı bir cevap alındığı zaman, işlemi çevreleyen her türlü detaya girilerek, gerekli ve güvenilir her türlü bilgi elde edilmelidir. Sorulara verilen cevaplar, konuyla ilgili, eldeki diğer bütün bilgilerle bir arada

değerlendirilmelidir. Daha fazla açıklamanın gerekli olduğu durumlarda tamamlayıcı görüşmeler yapılabilir.

İncelemelerde Kullanılabilecek Sorular (İç Hukuk Kurallarınca Mümkün Olması Koşuluyla)

72. İncelemeye alınan bir şirketin vergisel yükümlülüklerine ilişkin olarak ilk etapta aşağıdaki sorular yöneltilebilir.

- Kurumdaki pozisyonunuzu ve özellikle sorumluluk alanınızı belirtebilirsiniz. Ancak sorular, sadece sizin resmi sorumluluğunuzun gereği olarak elde ettiğiniz bilgilerle sınırlı değil, aynı zamanda genel bilgilerinizden, bir inançtan, bir hatıra veya benzeri herhangi bir kaynağa dayalı cevaplandırılabilir bir soru olabilir.
- Yalancı tanıklıktan dolayı cezalandırılmanın söz konusu olduğunu göz önünde bulundurunuz bu nedenle, cevabınızın her yönü ve her şeyiyle doğru ve gerçek olduğuna inanarak vermelisiniz. Cevaplarınızda detaylı açıklamalar yapabilirsiniz. Belirli bir hususun, sorunun kapsamıyla ilgili olup olmadığından emin değilseniz, sorunu inceleme elemanı ile tartışabilirsiniz. Tartışmadan sonra eğer herhangi bir cevabın uzmanlık (nitelik) gerektirdiğine inanıyorsanız, ne tür bir uzmanlık (nitelik) gerektiğini açıkça ifade etmelisiniz.

Not: Eğer inceleme elemanı, herhangi bir niteliğin müphem veya mantıksız olduğu sonucuna varırsa veya herhangi bir soruya verilen cevap, daha fazla bilgi gerektiriyorsa, cevap için size daha fazla soru sorabilir.

73. Şirkete yapılan bütün referanslar yalnızca belirtilen şirketi değil, şirkete bağlı herhangi bir kuruluşu, üst kuruluşu, şirketin bağlı olduğu bir kuruluşu, herhangi bir iş ortaklığını, iştiraki, ortaklığı, uluslararası şirketi veya şirketle herhangi bir ilişkisi olan bir organizasyonu da içermelidir.

Tablo 1 : İncelemede Kullanılacak Sorular

...../.....tarihleri arasında şirket, şirketin herhangi bir yönetici veya çalışanı veya şirket lehine hareket eden başka herhangi bir kişi, dolaylı veya dolaysız, herhangi bir rüşvet, avanta veya bunlarla karşılaştırılabilir benzer türde bir ödemede, yasal veya değil, herhangi bir kişi veya kuruma, özel veya kamusal, yerel veya yabancı, şekil şartına aldırmaksızın, para, mülk veya hizmet şeklinde bir ödemede bulunmuş mudur? Yürütölen işin lehine muamelede bulunmayı garanti altına almak veya bir ayrıcalık elde etmek veya yürütölen işin lehine yapılmış bir muamele veya elde edilmiş bir ayrıcalık için, herhangi bir ödemede bulunmuş mudur?
...../.....tarihleri arasında, şirket fonları veya şirketin herhangi bir varlığı, dolaylı ya da dolaysız, yerli veya yabancı, herhangi bir hükümet veya idari alt katmana, siyasi bir parti, aday veya komiteye, yardım ya da muhalefet amaçlı olarak bağışlama, ödünç verme ya da uygun herhangi başka bir şekilde verilmiş midir?
...../.....tarihleri arasında, şirketin herhangi bir yöneticisi, personeli, taşeronu, mümessil veya acentası, yerli veya yabancı olduklarına

<p>bakmaksızın, yardım veya muhalefet amaçlı, herhangi bir hükümete veya idari bir alt katmana, siyasi bir parti, aday veya komiteye, dolaylı veya dolaysız, harcadıkları zaman veya verdikleri hizmetler dolayısıyla katlandıkları masraflar için, şirket tarafından herhangi bir ödemede bulunulmuş mudur?</p>
<p>..../.....tarihleri arasında, şirket tarafından, herhangi bir kurumun yönetici veya çalışanına, veya diğer herhangi bir kişiye, yerli veya yabancı olduğuna bakmaksızın, yardım veya muhalefet yapma amacıyla, herhangi bir hükümete, veya idari diğer bir alt katmana, siyasi bir parti, aday veya komiteye, yapılmış veya yapılacak bir bağış için, ödünç verme, hibe yapma veya diğer bir harcama yapılmış mıdır?</p>
<p>...../.....tarihleri arasında şirket veya diğer herhangi bir kişi veya kendi lehine hareket eden varlığa ait, yerli veya yabancı olduğuna bakmaksızın, bir banka hesabı veya diğer herhangi çeşit bir hesap var mıdır? Şayet varsa, hangi hesap şirketin yasal defter ve kayıtlarında yer almamaktadır veya hangi hesap şirket adına kayıt edilmedi, isimlendirilmedi veya tanımlanmadı?</p>

Tablo 2 : Takip Eden Yıl İncelemelerinde Şirketin Örtülü Fonlarına İlişkin Soruşturmada Kullanılacak Rehber

Önceki incelemelerde, sorular, uluslararası şirketlerin belirgin yurt dışı faaliyetleri olduğu durumlarda daha üretken olacaktır. Takip eden yılda, soruların sorulup sorulmayacağını belirlerken, aşağıdaki faktörlerin dikkate alınması gerekir.

Geçmişte şirketin uygun olmayan ödemeler yapıp yapmadığı veya örtülü ödenek veya para aklama faaliyetinde bulunup bulunmadığı;
Örtülü ödenek (para aklama) veya uygun olmayan ödemelerin

güçlü olasılıkla var olduğunu gösteren mevcut bilgi;
Rakipler veya diğer uygun olmayan ödemelerde bulunmuş veya örtülü ödenek (para aklama) faaliyetinde bulunmuş kişi veya şirketlerin bilinip bilinmemesi;
Örtülü ödeneğin (para aklama) geliştirilmesi veya uygun olmayan ödemeleri önlemek için şirket tarafından yürütülen kontrolün kapsamı;
Şirketin iç ve/veya dış denetçilerince, uygun olmayan ödemelerin kullanımı veya örtülü ödenekleri geliştirilmesine dair doğrulamalarının kapsamı;
Uygun olmayan ödemeleri veya örtülü ödenek oluşturmasını göz önünde bulunduran etkin şirket politikası;
Şirketin özellikle devletin sıkı kontrolü altında olan veya yüksek rekabetçi bir piyasada satılan ürünler üretip üretmediği;
Şirketin, yerli veya yabancı, tüm kademelerde devletle önemli işlemlerinin bulunup bulunmadığı ya da yabancı yarı kamusal nitelikli kuruluşlarla bir faaliyette bulunup bulunmadığı;
Şirketin, ana şirketin çok az veya dolaysız kontrolünün hiç olmadığı, özerk bir şekilde çalışan bir varlığının olup olmadığı;
Şirketin doyurucu bir iktisap ediniş edinişmediği, sahip olduğu mal varlığında doyurucu bir değişiklik olup olmadığı ya da yönetim veya şirket tarafından yürütülen işin çeşidinde değişiklik olup olmadığı;
İncelemenin, gizlemeye kalkışılan görünüşte uygun olmayan olayları ortaya çıkarıp çıkarmadığı veya normal kanalları bertaraf eden olağandışı durumlara ilişkin onayları kapsayıp kapsamadığı;
Herhangi başka faktörlerin olması durumunda, inceleme elemanının görüşüyle, soruların kullanımının uygun olabileceği;
Soruların sorulup sorulmamasında, bir veya birden fazla faktörün belirleyici olabileceği dikkate alınmalıdır. Soruların sorulup

sorulmama kararı, inceleme elemanının ilgili mevzuatı bir bütün olarak göz önüne alan güvenilir tedbirleri baz alınarak verilmelidir. Soruların sorulup sorulmayacağı ile ilgili nedenler, inceleme elemanının inceleme notlarında detaylı olarak açıklanmalıdır.

Rüşvetin İzlenmesi : Rüşveti Rapor Etmeye İlişkin Standart Form

Vergi idareleri, Merkezi İnceleme Birimlerindeki, vergi incelemeleri sırasında belirlenen rüşveti izlemek için bir sistem oluşturmak isteyebilir. İnceleme elemanları rüşvetin belirlenmesiyle ilgili topladıkları bilgileri bir veri tabanı oluşturmak için, bu birime gönderebilirler. Bu bilgiler istatistiksel amaçlarla kullanılabilmesi gibi, konuyla ilgili gelişmelerin takibi ve denetim planlarının geliştirilmesinde de kullanılabilir. Aşağıda yer alan form, sistem raporlarının hazırlanmasında kolaylık sağlamak için önerilmiştir. Denetim elemanları isterlerse bunu daha da geliştirebilirler.

Vergi İnceleme Elemanlarının Tespit Etmiş Oldukları Rüşvet Olaylarını Rapor Etmeye İlişkin Form

(Bu Rapora İlaveler Yapılabilir)

I. Bölüm : Olay Kontrolü

1. Davranış Başlatmak Güncelleştirmek

2. Rapor Çeşidi Ödeyici Alıcı

3. Ödeyici ve Alıcıya Ait Kimlik ve Adres Bilgileri

4. Olay Numarası _____
5. Giriş Tarihi (gg/aa/yy) _____

II. Bölüm : Raporun Sunulduğu Makam (Merkezi denetim birimleri tarafından doldurulacaktır.)

1. İletişim Kurulan Kişi :

2. Adres :

3. Telefon Numarası :

4. Faks Numarası :

5. Elektronik Posta Adresi :

III. Bölüm : Raporun Kaynağı

1. İletişim Kurulan Kişi :

2. Adres :

3. Telefon Numarası :

4. Faks Numarası : _____
5. Elektronik Posta Adresi : _____

IV. Bölüm: Tespit Edilen Olay

	Ödeyici		Alıcı	
1. Ülke :				
2. Faaliyet Türü :İmalat, İnşaat vs. :				
3. İşin Büyüklüğü (Varlıklar) :				
4. Unvan (Yönetici, memur vs.) :				
5. Vergilendirme Dönemi :				
6. İncelemedeki İhlaller :	Özel Şahıs	<input type="checkbox"/>	Suçlu	<input type="checkbox"/>
7. Yasa İhlallerini Kısaca Açıklayın :				

8. Rüşvetin Ödeme Şekli :				
(Nakit, mülk, mal veya hizmet için piyasa değerinin üzerinde ödeme vs.)				
9. Rüşvet Tutarı (YTL) :	_____			
10. İhlaller Nedeniyle Ortaya Çıkan Vergi Kaybı (YTL) :				
Özel Şahıs	_____			
Suçlu	_____			

Rüşvet Raporu :

V. Bölüm : Belirleme Yöntemi

	Ödeyici	Alıcı
1. Kapsam dışı Gelir :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. Yanlış İş Harcaması :	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Yanlış veya Değiştirilmiş Beyan, Doküman, Fatura	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Yanlış Defter Kayıtları, Çift Defter Tutulma	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Analitik Testler, Mülakatlar vs.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Banka Hesabı/ Fonu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Hayali (Uydurma) Çalışanlar	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Para Aklama / Nakit İhlalleri	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Ödemelerin Zorunlu Rapor Edilmesi (Komisyonlar, danışmanlık ücretleri Gayri maddi hak bedelleri vs.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Diğer Kamu Kurumlarından Gelen Bilgiler	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Anlaşmalı Ülkeden Gelen Bilgiler (VII. Bölüm)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Diğer Hususlar _____		
13. Vergi Cennetleri (Evet / Hayır) _____ Ülke _____		
14. Kısaca Tespit Yönteminin İzahı		

VI. Bölüm: İncelemenin Seyri

Mevcut Durum	<u>Ödevici</u>	<u>Alıcı</u>
1.Açık	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2.Kapandı	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sonucun Kısaca Özetlenmesi : _____		

VII. Bölüm : Anlaşmalı Ülkeyle Bilgi Değişimi

Bilgi Değişimi Söz konusu Olmuş mu ?	1. Evet <input type="checkbox"/>	Hayır <input type="checkbox"/>
--------------------------------------	----------------------------------	--------------------------------

2. Bilgi Değişimi Gerçekleştiyse, Ulaşıp Ulaşmadığını Belirtiniz:
3. Talep Edilmesiyle <input type="checkbox"/>
4. Kendiliğinden <input type="checkbox"/>
5. Otomatik Olarak <input type="checkbox"/>
6. Bilgiyi Sağlayan Üлке :