

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ TOPLAMA

ASENA İLHAN

DANIŞMAN

YRD. DOÇ. DR. YUSUF KILDİŞ

2007

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2007

ASENA İLHAN

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Asena İLHAN
Anabilim Dalı : Maliye Anabilim Dalı
Programı : Mali Hukuk Programı
Tez Konusu : Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ ile	<input type="radio"/>
DÜZELTME	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
RED edilmesine	<input type="radio"/>	ile karar verilmiştir.	

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. ***
Öğrenci sınava gelmemiştir. **

- * Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

	Evet
Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>
Tez, mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>
Tezin, basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama
Asena İLHAN
Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Günümüzde izlenen vergi politikalarının, öncelikle devletin sosyo-ekonomik yapı içerisinde oynadığı role bağlı olarak değiştiği görülmektedir. Diğer bir deyişle vergi politikalarının sınırı büyük ölçüde devletin ekonomik yaşama ne ölçüde müdahale ettiği noktasına göre farklılık göstermektedir. Ön koşul böyle olmakla birlikte vergi politikalarının saptanmasında ülkelerin gelişmişlik düzeyinin de önemli rol oynadığı söylenebilir. Devlet eğitim, sağlık, savunma gibi klasik görevleri yanında, sosyal devlet anlayışı gereği giderek artan, yeni görevler yüklenmektedir. Devletin üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirlerine bağlıdır. Bu kaynaklar içinde en geniş ve en sağlam olanı vergilerdir. Vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanmasındaki etkinlik kamu hizmeti arzındaki verimlilikle doğrudan ilişkilidir.

Yaşadığımız yüzyılın vergilendirme sistemleri esas olarak yükümlülerin beyan etmiş oldukları matrahlar üzerinden vergilendirilmeleri esasına dayanmaktadır. Ancak bu yöntemin başarısı vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin vergi idaresine zamanında eksiksiz olarak sunulmasına bağlıdır. Bunun için de mükellef beyanlarının eksikliğini ve doğruluğunun idarece kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle vergi sistemimizde yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi çeşitli kontrol araçları etkin olarak yer almaktadır. Çalışmada esas olarak bilgi toplama müessesesi incelenmiş olup, diğer kontrol araçlarına ilişkin bilgilere de yer verilmiştir. Vergi idaresinin, vergi incelemesi sırasında arşivlerden ne kadar yararlandığı ve vergi istihbarat servisinin nasıl çalıştığı incelenmiştir. Gelir İdaresi'nin yeniden yapılandırılması sürecinde bilgi toplama müessesesi ve istihbarat arşivlerine ilişkin çalışmalar ele alınmıştır. Ayrıca, vergi idaresine bilgi vermek zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar incelenmiş, bilgi vermemeleri durumunda uygulanacak cezai müeyyideler açıklanmıştır. Çalışmada son olarak, bilgi toplama müessesesinin vergi idaresi, mükellefler, kayıtdışı ekonomi ve vergi gelirleri üzerindeki etkilerine yaşanan sorunlara ve çeşitli ülke uygulamalarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: 1) Bilgi Toplama, 2) Bilgi Verme, 3) Mali İstihbarat, 4) Vergi Güvenlik Önlemleri

ABSTRACT
Master's Thesis
Gathering Information in Turkish Taxation Law
Asena İLHAN
Dokuz Eylül University
Institute Of Social Sciences Department Of Public Finance
Programme Of Public Financial Law

Taxing policies of our day are observed to change especially depending on the role of the state played in the socio-economic structure. In other words the limits of taxing policies vary according to the extent of state intervention in economic life. It is also a well known fact that the level of development showed by the state significantly affects the aspects of determining tax policies. Along with the classic functions of education, health and defence, the state assumes new responsibilities in an increasing manner in line with the concept of social-state. Due fulfilment of state assumed functions depends essentially on the public revenues derived from various sources among which taxes constitute the broadest and strongest category of all. Effectiveness in complete and timely collection of taxes is directly related to efficiency in the public service supply.

Taxing systems of our century essentially depend on taxing the payers for their declared taxable income on accrual basis. However the success of this system relies on timely and complete submission of tax return information and documents to tax offices. Hence, declaration by payer requires an administrative control with respect to its completeness and correctness. Therefore in our taxing system there are several means of control on tax payers like tax office registry control, inspection, investigation and information gathering. In this study dynamics of information gathering mechanism are explored, yet information on other means of control is also provided. The study probed into the way and extent that tax authorities make use of archives during tax inspections and how the taxing intellegencia works A research was carried out on practices of information gathering and intellegencia archives throughout the process of restructuring Revenues Office. Real persons and legal entities obliged to provide information to tax authorities are studied as well as extending explanations about the penal sanctions for their wrongdoings. In the last part, the influence of information gathering mechanism is investigated with respect to tax authorities, tax payers, unrecorded economy, tax revenues as well as the problems and the implementations in various different countries.

**Key words, 1) Information Gathering 2) Submission of Information
3) Financial Intellegencia 4) Taxing Security Measures.**

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ TOPLAMA

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	ix
GİRİŞ.....	x

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMEDE BİLGİ TOPLAMA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. BİLGİ, BİLGİ TOPLAMA KAVRAMI VE BİLGİ TOPLAMANIN AMACI	1
1.1.1. Bilgi ve Bilgi Toplama Kavramı.....	1
1.1.2. Vergilemede Bilgi Toplamanın Amacı.....	3
1.2. BİLGİ TOPLAMA YÖNTEMLERİ.....	4
1.2.1. Anket.....	5
1.2.2. Yoklama.....	7
1.2.3. Vergi İncelemesi.....	10
1.2.4. Arama.....	14
1.2.5. Mükellefle Görüşme.....	17
1.2.6 Diğer Yöntemler.....	18
1.2.6.1. Ortalama Kar Haddi Esası.....	18
1.2.6.2. Asgari Gayri Safi Hasılat Esası.....	18
1.3. BİLGİ TOPLAMA KAYNAKLARI.....	19
1.3.1. Kamu İdare ve Müesseseleri.....	19
1.3.1.1. Ticaret Sicili Kayıtları.....	19
1.3.1.2. Tapu Sicili Kayıtları.....	20
1.3.1.3. T.C. Merkez Bankası Kayıtları.....	22
1.3.1.4. Tasdik Raporları.....	23
1.3.1.5. Mükellefin Vergi Dairesindeki Dosyası.....	24
1.3.2. Özel Kaynaklar.....	24
1.3.2.1. Mali Tablolar.....	24
1.3.2.2. İhbarlar.....	26

1.3.2.3. Meslek Kuruluşları.....	27
----------------------------------	----

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATI VE ÇEŞİTLİ ÜLKE MEVZUATLARINDA BİLGİ TOPLAMA

2.1. BİLGİ TOPLAMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	28
2.1.1. Osmanlı Dönemi	28
2.1.2. Cumhuriyet Dönemi ve Sonrası.....	31
2.2. BİLGİ TOPLAMA MÜESSESESİNİN MEVZUAT AÇISINDAN İNCELENMESİ	33
2.2.1. Bilgi Vermek Zorunda Olanlar	33
2.2.1.1. Kamu İdare ve Müesseseleri	34
2.2.1.1.1. Saymanlıklar	34
2.2.1.1.2. Tekel Başmüdürlükleri.....	34
2.2.1.1.3. Tapu Sicil Müdürlükleri.....	34
2.2.1.1.4. Noterler	34
2.2.1.1.5. Gümrükler	35
2.2.1.1.6. Veteriner Daireleri	35
2.2.1.1.7. Ticaret Borsaları.....	35
2.2.1.1.8. Menkul Kıymet ve Kambiyo Borsaları.....	35
2.2.1.2. Mükellefler	35
2.2.1.3. Mükelleflerle Muamelede Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler	36
2.2.1.4. Ölüm ve İntikallerle İlgili Bilgi Verenler	39
2.2.2. Bilgi Vermede Süre ve Devamlı Bilgi Verme	40
2.2.2.1. Bilgi Vermede Süre.....	40
2.2.2.2. Devamlı Bilgi Verme	41
2.2.3. Bilgi İstemeye Yetkili Olanlar	43
2.2.3.1. Maliye Bakanlığı.....	43
2.2.3.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar.....	45
2.2.3.2.1. Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları	45
2.2.3.2.2. Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Muavinleri	46
2.2.3.2.3. Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri.....	47
2.2.3.2.4. Vergi Denetmenleri.....	48
2.2.3.2.5. Vergi Dairesi Müdürleri.....	49
2.2.3.3. Komisyonlar	52
2.2.3.3.1. Takdir Komisyonları	52

2.2.3.3.1. Ziraî Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları	54
2.2.4. Bilgi İstemede Süre ve Yöntem	55
2.2.4.1. Bilgi İstemede Süre	55
2.2.4.2. Bilgi İsteme Yöntemi	56
2.2.5. Bilgi Verme Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi.....	57
2.2.5.1. Bilgi Vermekten İmtina Edememek.....	57
2.2.5.2. Bilgi Verme Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesinin Sonuçları .	58
2.3. İSTİHBARAT ARŞİVİ.....	61
2.3.1. İstihbarat Arşivinin Tanımı ve Kuruluşu	61
2.3.2. İstihbarat Evrakları, Kayıt Düzeni ve Muhafazası.....	62
2.3.3. Arşivlerin Teftiş ve Kontrolü	64
2.4. ÇEŞİTLİ ÜLKE VERGİ MEVZUATLARINDA BİLGİ TOPLAMA	64
2.4.1. İngiltere	64
2.4.2. Amerika Birleşik Devletleri	65
2.4.3. Almanya	68
2.4.4. Fransa	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİLGİ TOPLAMA MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

3.1. VERGİ İDARESİ AÇISINDAN BİLGİ TOPLAMA	73
3.2. KAYITDIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASI VE VERGİ GELİRLERİNİN ARTIRILMASI AÇISINDAN BİLGİ TOPLAMA	78
3.3. MÜKELLEFLER VE DİĞER KİŞİLER AÇISINDAN BİLGİ TOPLAMA.....	81
3.4. ÜLKEMİZDE BİLGİ TOPLAMA KONUSUNDA YAŞANAN SORUNLAR....	82
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	87
KAYNAKÇA	93

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
Bkz.	: Bakınız
D.	: Daire
E.	: Esas
K.	: Karar
Md.	: Madde
MİAY.	: Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliği
MOTOP.	: Motorlu Taşıtlar Otomasyon Projesi
No.	: Numara
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TC.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCMB.	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
Vs.	: Vesaire
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

GİRİŞ

Devletin toplumsal düzeni sağlayabilmesi için bazı görevleri yerine getirmesi gerekmektedir. Devletin yerine getirdiği bu görevler yıllar itibariyle değişime uğramış, devlet mali görevlerinin yanında mali olmayan görevleri de yapar hale gelmiştir. Devletin bu görevleri yerine getirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Devlet bu gelirleri vergiler ve diğer gelirler şeklinde toplamakta ve daha sonra topladığı gelirleri kamu hizmetlerine, kamu harcaması şeklinde aktarmaktadır.

Devlet gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin artırılması zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi gelirlerini artırabilmek için alınacak önlemlerden birisi vergilerin etkin ve en az maliyetle toplanmasıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden verginin tahsiline kadar her aşamada vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi, diğer bir ifade ile ülkedeki vergi potansiyelinin vergilendirmeye ilişkin her aşamada tam olarak kavranması vergi gelirlerinin artmasını sağlayacaktır. Vergi idaresi, vergi maliyetlerini düşürerek vergi gelirlerinin toplanmasını sağlayabilmek için çeşitli yollardan yararlanmaktadır. Vergi idaresinin yararlandığı yollardan birisi de bilgi toplamadır. Bilgi toplama müessesesi idare tarafından etkin bir şekilde işletilirse, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde vergi sisteminin etkinliğini sağlamada önemli ve etkili bir rol üstlenecektir.

Bir ülkede vergi sistemi etkin ve adil bir yapıya sahip değilse o ülkede vergi kayıp ve kaçakları daha yoğun olacaktır. Vergi kaçırın mükelleflerin katlandıkları vergi yükü kaçırınmayanlara oranla daha düşük olup, bu mükellefler ödemedikleri vergi tutarı kadar finansal gücü istedikleri gibi kullanma imkanına sahip olmaktadır. Bu durumda, bu mükellefler hem vergi adaletini zedelemiş olmakta, hem de haksız kazanç elde etmiş olmaktadır. Oysa verginin tam ödenmesi durumunda bu vergiler devletin tasarrufu altına girecek ve bunların kullanılmasında da toplum yarar sağlayacaktır. Ödenmeyen vergilerin sonucunda ortaya çıkabilecek bütçe açıklarını kapatmak için ya vergi oranları artırılacak ya da yeni vergi uygulamalarına gidilecektir. Bu durumda yeni konulan vergiler verginin ikame etkisini doğurabilecek ve vergi kaçırınmayan mükelleflerin piyasadan çekilmelerine neden olabilecektir. Vergi kaybına yol açanların ayrıca muafiyet ve istisna uygulamalarından da yararlandıkları düşünülürse, rekabet şartlarında ve vergi

adaletinde bozulmalar ortaya çıkabilecektir. Diğer taraftan bazı kuruluşlar verimsiz oldukları halde faaliyetlerine vergi kaçırarak devam etmektedirler. Bu bağlamda vergi idaresi, bilgi toplama müessesesinden yararlanarak vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirmeye çalışmakta ve böylece ortaya çıkacak olumsuzlukları gidermek amacı gütmektedir.

Vergi idaresinin vergi alabilmesi, ülkedeki ekonomik birimleri ve bu birimlerin gerçekleştirdikleri işlemleri bilebilmesine bağlıdır. Bu bilgilerin edinilmesi de devletçe, ekonomik birimlere ve vergiye tabi tutulmuş işlemleri gerçekleştiren kişi veya kurumlara bilgi verme görevi yüklenerek sağlanır. Bu anlamda bilgi verme, devletin vergi alacağına tespiti için kullanılmak üzere, gerçekleşen durum veya işlemlerin vergi yönetimine bildirilmesi için kullanılmaktadır. Vergi idaresinin vergisel olaylara hakim olması ve vergilerin doğru beyan edilip edilmediğini denetleyerek alması gereken vergiyi alabilmesi, vergisel olayların gerçekleşmesinde taraf olanlardan veya bu olayların oluşmasında herhangi bir şekilde aracı veya yetki makamı olarak görev yapanlardan vergi yönetimine doğru ve tam bilgi akışı ile mümkündür. Bu nedendir ki, devletler vergi sistemlerinde bilgi verme ve bilgi toplama kurumlarına yer verirler.

Bilgi toplama ve bilgi isteme müessesesi, vergi suçlarının ortaya çıkarılmasında rol oynayan önemli ve yardımcı bir müessesedir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 'Vergilendirme' adlı birinci kitabının 'Bilgi Toplama' başlıklı dördüncü bölümünde bilgi toplama esasları geniş şekilde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bilgi toplama esaslarının getirilmesi ise şüphesiz ki, vergi idaresinin mükellefler üzerindeki denetim ve etkinliğini artırmak amacına yöneliktir. Çünkü beyan esasına dayanan vergilendirme sistemleri iyi ve çağdaş yönlerine rağmen, vergi verme bilinci ve alışkanlığı yerleşmemiş toplumlarda vergi kaçakçılığını da artırmaktadır. Bu nedenle beyan hakkı mükellefe tanınırken, güven kontrole mani değildir kaidesine, denetleme ve gözetleme hakkı da vergi idaresine verilmiştir. Bu nedenle bilgi toplama müessesesi ile vergi denetim fonksiyonunun gücü ve etkinliği artırılmak istenmiştir.

Vergi incelemeleri sırasında yalnızca mükelleflerin beyannameleri ile istek üzerine ibraz edecekleri defter ve belgelerden faydalanmak, sağlıklı bir inceleme için

yeterli değildir. Zira nezdinde inceleme yapılan mükellefin gerçek kazanç veya gelirinin tam olarak kavranabilmesi için, çeşitli kaynaklardan elde edilecek bilgilerin değerlendirilmesi, karşılıklı belge alışverişinin doğruluğunun kontrolü de şarttır. Dolayısıyla bu mekanizmayı en iyi işletmenin yolu, gerek duyulan kişi ve kuruluşlardan yazılı bilgi istemek ve bu bilgileri toplayarak değerlendirmektir. Bir başka deyişle sıhhatli bir vergi incelemesi en iyi şekilde, ancak bilgi toplama esasları ile birlikte uygulanır. Çünkü vergi incelemesi için yalnız mükellefin defter ve belgelerinden faydalanmak yetmez. Aynı zamanda bu incelemelerin çeşitli kaynaklardan toplanan bilgilerle tamamlanması gerekir.

Aşağıda sunulan araştırma üç bölümden oluşmaktadır. Vergilemede bilgi toplama ile ilgili genel açıklamaları içeren birinci bölümde bilgi, bilgi toplama kavramı, amacı, kaynakları ve yöntemleri incelenmiştir.

Türk vergi hukukunda bilgi toplamanın tarihsel gelişimine, mevzuat açısından incelenmesine ve istihbarat arşivlerine ikinci bölümde yer verilmiştir. Bu bölümde, bilgi vermeye zorunlu olanlar, bilgi verilmesi ile ilgili süreler, bilgi verme ve bilgi vermede yöntem, bilgi istemenin zamanı ve yöntemi, bilgi istemeye yetkili olanlar, bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin sonuçları, istihbarat arşivi ve değerlendirilmesi, arşivlerin denetim ve kontrolü üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde ayrıca bilgi toplama müessesesinin çeşitli ülke mevzuat ve uygulamalarında işlerliği anlatılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde bilgi toplama müessesesinin, vergi idareleri, mükellefler ile diğer kişiler, kayıtdışı ekonomi, vergi gelirleri açısından değerlendirmesi yapılmış, uygulamada ortaya çıkan sorunlar ele alınarak önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMEDE BİLGİ TOPLAMA İLE İLGİLİ

GENEL AÇIKLAMALAR

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak bilgi ve bilgi toplama kavramına yer verilmiştir. Ardından vergilendirmede bilgi toplamanın önemi ve neden bilgi toplamaya ihtiyaç duyulduğu konularına değinilmiştir. İhtiyaç duyulan bilgiler elde edilirken hangi kaynaklardan yararlanılacağı ve bilgi toplamada hangi yöntemlerin uygulanacağı konularında açıklamalar yapılmıştır.

1.1. BİLGİ, BİLGİ TOPLAMA KAVRAMI VE BİLGİ TOPLAMANIN AMACI

Vergisel olayların çözümünde ya da yorumlanmasında kullanılacak “bilgi”den ne anlaşılması gerektiği konumuz açısından kuşkusuz önemlidir. Diğer bir deyişle, vergisel olayların değerlendirilmesinde hangi tür bilgilere gereksinim duyulacaktır? İnceleme elemanları vergi incelemelerinde hangi tür bilgileri kullanacaklardır? Ya da vergisel olaylarda karar almayı etkileyecek bilgiler hangi bilgilerdir? Bu soruların sağlıklı bir şekilde cevaplandırılması aşağıda öncelikle bilgi ve bilgi toplama kavramları açıklanmıştır.

1.1.1. Bilgi ve Bilgi Toplama Kavramı

Bilgi, ele alınan konuya bağlı olarak farklılık gösteren ve tanımı üzerinde literatürde görüş birliğinin sağlanamadığı bir kavramdır.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde bilgi, ‘insan aklının erebileceği olgu, gerçek ve ilkelerin bütünü, öğrenme araştırma veya gözlem yolu ile elde edilen gerçek’ şeklinde tanımlanmıştır. Bir diğer tanıma göre bilgi, insan zekasının çalışması sonucu ortaya çıkan düşünce ürünüdür.

Türkçe’de ‘bilgi’ dendiğinde bilgi skalasının en alt basamağında yer almakta olan ve işlenmemiş ham bilgi anlamına gelen ‘veri’ kastediliyor olabilir ya da en üst basamakta konuşlanmış bulunan seyrek olarak ‘üst bilgi’ terimi ile de belirtilen akıl süzgecinden geçmiş, kişisel algı, duygu, sezgi, deneyim, gözlem, değerler,

yükümlülükler ve üretim sonuçları ile birleştirilmiş, iş süreçlerinde kullanılmaya hazır ‘bilgi’den de bahsediliyor olabilir¹.

Bilgi ve veri kavramları günlük dilde birbiri yerine kullanılsa da anlam bakımından farklıdır. Veri, bir sonuca varabilmek için gerekli ilk bilgilerdir. Derlenmemiş, düzenlenmemiş ham bilgi anlamına gelir. Bu ham bilgiler davranışları etkilememektedir. Bilgi, değişik yerlerden toplanan verilerin davranışları etkiler bir biçimde işleme tabi tutulmasıdır. Bir başka anlatımla bilgi, toplanan verilerin düzenlenerek anlamlı sonuçlara ulaşabilecek bir biçime getirilmesidir².

Bilgi, insandaki bilgi ve süreçlerdeki bilgi olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Biçimsel olmayan bilgi olarak da literatürde kullanılan insandaki bilgi, insanların zihinlerinde saklı olan, bireye özgü ve bireyle birlikte hareket eden inanç, perspektif ve değerleriyle ilgili olan kişisel bilgidir. Anlaşılması ve ulaşılması çok güç olan insandaki bilgi, zihinsel modeller, deneyim ve beceriler olarak insanlarda bulunur. Çoğu kez başkaları tarafından bilinmemekte ve hatta çoğu insan sahip olduğu bilginin başkaları açısından değerinin farkında olamamaktadır. Bu nedenle açıkça ifade edilmesi ve bir araya getirilmesi güçleşmektedir. Biçimsel bilgi olarak da ifade edilen süreçlerdeki bilgi, biçimsel modeller, dokümanlar, kurallar, prosedürler, ve veri tabanlarında yer alabilen ve somut biçimde ifade edilebilen yazılı bilgidir. Kesin olarak ifade edilen veya kayıt altına alınabilen bilgiyi veri tabanları ve dokümanlarda tutmak, saklamak nispeten kolaydır. Süreçlerdeki bilgi, yüksek düzeyde bir doğruluk derecesiyle paylaşılmaktadır³.

Bilgi kavramı ile ilgili kısa ve genel açıklamalardan sonra bilgi toplama kavramından neyin anlaşılması gerektiğini ortaya koymak gerekmektedir.

Değişik kaynaklardan toplanan ham bilgi yığınları sonuç çıkarılabilecek ‘anamlı bilgiler’ haline dönüştürülünce kullanılmaya başlanır. Belli bir amaca yöneltilen bu bilgiler, yorumlanarak ilgililerin değerlendirmesine bırakılır. Bu açıdan bakıldığında bilgi toplama, belirli bir amaca yönelmiş ve bir yönetim uğraşısı olarak

¹ Bengü ÇAPAR, “Bilgi: Yönetimi, Üretimi ve Pazarlanması”, www.bilgiyönetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=612, (Erişim:12.09.2006).

² Ali KOTAN, Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1985, s.5-6.

³ Şevki ÖZGENER, “Global Ölçekte Değer Yaratıcı Bilgi Yönetimi Stratejileri”, www.bilgiyönetimi.org/cm/mkl_php?nt=146, (Erişim:16.10.2006).

toplanan bilgilerin düzenlenmesidir. Diğer bir deyişle yönetim örgütündeki çeşitli birimlerin, birbirleriyle olan ilişkilerinde kullanılması nedeniyle, bilgi toplama, bir sistem olarak da düşünülür. Bu açıdan bakıldığında bilgi toplama sistemi, yalnız bilgileri toplayıp depo etme gibi pasif bir işlem olarak anlaşılmamalıdır⁴. Yani elde edilen yığın, işlenmemiş ham veriler, sonuç çıkarılabilecek anlamlı bilgiler haline dönüşünce, kaydetme, sınıflandırma, düzene koyma, hesaplama, özetleme, depolama, canlandırma, çoğaltma, rapor verme gibi aşamalardan geçer.

Kısaca bilgi toplama, sonuçları yorumlamayı hedef alan bir yöntemdir. Burada sadece bilgileri toplama ve saklama işlevi yapılmayıp aynı zamanda hedefi gerçekleştirmek için yapılan düzenli bir çalışmadır⁵.

1.1.2. Vergilemede Bilgi Toplamının Amacı

Günümüzde modern vergi sistemlerinde vergilerin yükümlülerin vereceği bilgilere göre alınmaktadır. Bu yönetime yaygın bir ifade ile beyan yöntemi denilmektedir. Beyan usulü M.Duverger'in dediği gibi mükellefin bilgisine dayanmaktadır⁶.

Türk Vergi Sistemi birçok ülkede olduğu gibi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasının özü, kanunların çizdiği sınırlar içerisinde mükelleflerin kazançlarını bizatihi vergi dairesine kendilerinin bildirmesi esasına dayanmaktadır. Ancak hiçbir mükellef ticari hayata, devlete vergi verme amacı ile başlamaz. Temel hedef, kar etmektir. Elde ettiği karı da sürekli artırmaktır. Devlet ise egemenlik gücünü kullanarak, vergi yasaları ile mükelleflerin elde ettiği kardan pay istemekte, beyan esasının gereği olarak da bunu, mükelleflerin kendilerinin doğru olarak beyan etmesini beklemektedir⁷.

Beyan yönteminde mükellefler vergi matrahlarını kendileri saptayarak bir beyanname ile birlikte vergi dairesine bildirmektedirler. Bu yöntemin başarısı vergilemeyle ilgili bilgi ve belgelerin vergi dairesine zamanında ve eksiksiz olarak

⁴ KOTAN, a.g.t., s. 8.

⁵ Ahmet ESEN, "Vergi İncelemesi Sırasında Bilgi İşleme Verilen Bilgilerin Hukuki Değeri", **Maliye Postası**, Sayı:309, Temmuz 1993, s.10.

⁶ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1995, s.84.

⁷ Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi - 1975, "Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi", Ankara 2006, www.vdd.org.tr/dernek/yazilar/rapor/2.doc, (Erişim:12.03.2006).

sunulmasına bağlıdır. Ancak mükelleflerin kendiliğinden doğru beyanda bulunacaklarını varsaymak pek de gerçekçi değildir. Bu nedenle beyannamede yazılı bilgilerin doğruluğunu araştırmak, idarenin en önemli görevlerindedir. Mükellefler, idarenin, vergiyi doğuran olay ve vergi matrahını araştırmada çok dikkatli davrandığını, bunu araştırırken de belgeler ve üçüncü kişiler gibi bilgi kaynaklarından yararlanacağını bilirlerse, vergi dairesine verdikleri beyannamelerde doğru bilgilerin yer almasına dikkat ederler. Bu durum onları, doğru bilgi vermeye yöneltir.

Vergisel olayların sağlıklı bir şekilde kavranılması büyük ölçüde bilgi toplamanın etkinliğine bağlıdır. Bilgi toplama mekanizmasının sağlıklı işleyişi özellikle vergi incelemesine alınması gereken mükelleflerin saptanması bakımından büyük önem taşır. Vergi incelemeleri, mükelleflerin vergi ile ilgili tüm işlemlerini, uğraşlarını, servetlerini ve ilişkide buldukları kişilerin vergi karşısındaki durumlarını kapsar. Amaç, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini saptamak, onları sürekli doğru beyana zorlamaktır. Yani vergi kayıplarını en aza indirmek suretiyle ek bir vergi geliri sağlamaktır. Bu açıdan bilgi toplamanın vergicilikteki temel amacı da budur. Anlaşılacağı üzere, bilgi toplama işleminin vergi incelemelerini kolaylaştırdığı, mükelleflerin gerçek gelirini saptamaya yarayan önemli araçları kapsadığı açıktır⁸.

Yukarıdaki bilgiler ışığında, bilgi toplama işleminin iki amaca hizmet ettiği görülmektedir. Birincisi, mükellefler üzerinde psikolojik etki yaratarak mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yöneltir. Mükellefler, beyanında bildirmediği gelirlerinin bilgi toplama sistemi yoluyla açığa çıkacağını bildiğinden doğru beyanda bulunurlar. İkinci amaç ise, vergi kayıplarına neden olan mükelleflerin bu yolla saptanması ve vergi incelemesi yapanlara büyük ölçüde yardım etmesidir.

1.2. BİLGİ TOPLAMA YÖNTEMLERİ

Vergi ilişkisi devletle mükellefler arasında doğan bir borç alacak ilişkisidir. Bu ilişkide taraflara bazı ödevler yüklenebildiği gibi, bazı yetkiler de vermektedir. İdare alacağını güvence altına alabilmek için bazı yetkilerle donatılabilmektedir. Ancak idare bu yetkiyi kullanabilmesi ve vergilendirme ile ilgili işleri yapabilmesi

⁸ KOTAN, a.g.t., s.12.

için idarenin ilgili konularda bilgi sahibi olması gerekir. İdare, bu bilgileri mükellef ve vergi sorumlusundan alabileceği gibi bizzat kendisi araştırma yapmak suretiyle de elde edebilir. İdare bilgi edinmek için çeşitli yollardan yararlanır. Genel olarak idarenin bilgi toplama yöntemlerinin başında 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan kontrol ve bilgi toplama araçları gelir. Bunlar yoklama, vergi incelemesi ve aramadır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kontrol ve bilgi toplama yöntemleri de vardır. Bunlar ortalama kar haddi esas ve asgari gayri safi hasılat esasıdır.

Diğer bir yöntem, sadece vergi alanında değil hemen hemen bütün alanlarda kullanılan anket uygulamasıdır.

Günümüzde vergi uygulamalarının kendilerinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi ve vergi ile ilgili bilgilerin mükelleften elde edilebilmesi için aşağıda belli başlıklar altında toplanan bilgi toplama yöntemlerinden yararlanılması gerekmektedir.

1.2.1. Anket

Anket, araştırma tekniklerinden biridir. Anket yöntemi, birinci elden yani birincil kaynaktan veri toplama biçimidir.

Birincil kaynak araştırmalarında, araştırmacının kendisi veri toplama durumunda olduğundan veri toplama yönteminin seçimi daha önemli duruma gelir. Maliyetler, hata olasılıkları ve araştırmanın amacına uygun en etkili yöntemin seçilmesi göz önüne alınmalıdır⁹.

Bir başka tanıma göre anket, iktisadi, siyasi, sosyal vb. sahalarda karar verme sırasında karşılaşılan belirsizlikleri ve bilgi eksikliğini gidermek, problemleri teşhis etmek, aydınlatmak, çözüm bulmak için başvurulmuş sistematik ve planlı bilgi toplama faaliyetidir¹⁰.

Anket tekniğinde, ihtiyaç duyulan bilgilere sahip kişilere sözlü veya yazılı sorular sorulur, bunları cevaplamayı kabul eden kişilerin verdikleri cevaplar alınır,

⁹ Yavuz ODABAŞI, "Anket Yöntemi", Anadolu Üniversitesi A.Ö.F., www.aof.edu.tr/kitap/IOLTP/2294/unite.pdf, s.81, (Erişim:11.05.2006).

¹⁰ www.wikipedia.org/wiki/Anket, (Erişim:12.05.2006).

kaydedilir, değerlendirilir ve bir sonuca varılır. Anket bu bakımdan araştırmacı ile bilgi sahibi kişiler arasında bir iletişim aracıdır.

Anket yönteminde, araştırmacı araştırılacak konu ile ilgili bireylere yazılı ya da sözlü sorular yönelterek onların düşüncelerini öğrenmeye çalışmaktadır. Örneğin, ‘vergi oranları sizce yüksek mi? Toplanan vergilerin verimli kullanıldığını düşünüyor musunuz? Vergi idaresi ile ilişkileriniz nasıl?’ gibi. Ancak bu tarz soruları yöneltirken birtakım faktörleri göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bunlar¹¹;

- Cevaplayıcıların kültür düzeyleri,
- Cevaplayıcıların taraf tutma eğilimleri,
- Cevaplayıcıların meslekleri dir.

Anket uygulamasında en önemli noktalardan birisi kuşkusuz anket sorularının hazırlanmasıdır. Anket sorularının düzenlenmesi, bilgi, sabır ve özen isteyen, ayrıca ön araştırmayı gerektiren bir işlemdir. Sorular, herkes tarafından aynı şekilde anlaşılacak biçimde kısa, açık ve kesin olmalıdır¹².

Eğitim ve kültür düzeyi düşük olanlara, anlaşılması zor sorular sorulmamalıdır. Soruların açık, sade ve basit bir dille sorulması gerekmektedir.

Cevaplayıcıların taraf tutma eğilimleri de göz önüne alınmalıdır. Örneğin, iktidarda bulunan parti yanlısı bir kişiye ‘Hükümetin vergi politikasını nasıl buluyorsunuz?’ gibi sorulan soru, yanlısı kişiye sorulmuş bir sorudur.

Cevap vereceklerin meslekleri, onların cevaplarının gerçekçi ve güvenilir olmasını da etkileyebilecektir. Örneğin, gelir vergisi ile ilgili bir sorunun, gelir vergisi mükellefi olmayan bir kişiye sorulması gibi.

Anket yönteminde yaygın olarak kullanılan anket türleri, yüz yüze anket, postayla anket ve telefonla ankettir.

Anket yöntemi, kolay uygulanabilmesi, zaman ve para bakımından en az masraflı olması nedeniyle geniş uygulama imkanı bulmaktadır. Ankette, ankete cevap verenlerin kimliklerinin belirtilmemesi daha doğru ve dürüst bilgilerin

¹¹ Odabaşı, a.g.e., s.81.

¹² Halil SEYİDOĞLU, **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**, Güzem Yayınları, 8. Baskı, İstanbul, 2000, s.37.

verilmesini sağlar. Ancak bunun yanında cevaplayıcıların sorulara gelişigüzel cevap vermeleri ya da çekingen davranmaları doğru sonuçlara ulaşılmasını güçleştirmektedir.

Anket yöntemiyle toplanan bilgilerin değeri, bilgi alınan kişilerin seçimindeki doğruluk, isabet ve objektifliğe bağlıdır.

1.2.2. Yoklama

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde yoklamanın amacı 'mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek' olarak belirtilmiştir. Bu kapsamda yoklama sadece mükelleflerin işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma hususlarını tespitle sınırlı değildir. Yoklamayla amaçlanan vergiyi doğuran olayla ilişkili pek çok hususun tespitidir. Yoklama ile esasen mükellefin vergi dairesi içerisinde kağıt üzerinde gözükten faaliyetlerinin fiili tespiti ve araştırılmasıdır. Mükelleflere ilişkin ekonomik faaliyetlerin fotoğrafının çekilmesidir. Bu nedenle çekilen fotoğrafın çok net olması, fotoğrafçının da işinin ehli olması gerekir. Aksi takdirde kötü çekilen bir fotoğraf gerek idare gerekse mükellef açısından hukuksal dayanağı olmayan işlemlerin tesisine yol açar¹³.

Yoklama amaçları doğrultusunda yapılan çalışma sonucunda saptanan durumlar yetkili memurlarca tutanak mahiyetinde olan 'yoklama fişi'ne geçirilir. Yoklama tutanakları vergilendirmede önemli hukuki sonuçlar doğuracak nitelikte olup, vergi dairelerinde ve yargı yerlerinde kanıt olarak değerlendirilir. Bu nedenle tutanak düzenlenir ve imzalanırken son derece dikkatli olunması gerekir. Nezdinde tutanak düzenlenen kişi, tutanakta yer alan hususların kesin ve bağlayıcı olduğunu bilmelidir.

Nezdinde tutanak düzenleneler, öncelikle tutanağa geçirilen hususların mevcut duruma, ifadeye, defter, kayıt ve belgeler ile diğer bulgulara uygun olup olmadığını kontrol etmelidir. Çünkü, tutanakta yer alan hususlar, yetkili memurla birlikte mutabakata varılarak belirlenmiş sayıldığından, gerek yargı yerlerinde gerekse idare karşısında aksi durumun iddia edilmesi çoğu kez kabul

¹³ Erkan GÜRBOĞA, "Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Yoklamanın Önemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:191, Ağustos 2004, s.8.

edilmemektedir. Ancak tutanakta saptanan hususların aksi belgelerle kanıtlanabiliyorsa yada tutanak maddi hata içeriyorsa, ilgili yerlerden tutanağın ve sonuçlarının düzeltilmesi istenebilir. Nezdinde tutanak alınan, tespit edilen hususlara ilişkin itirazları varsa bunların tutanağa geçirilmesini görevli memurdan talep etmelidir. Tutanağın bu denli önemli olması, bazen nezdinde tutanak alınanın imzadan çekinmesine neden olmaktadır. Böyle bir durumda nezdinde tutanak alınan imzadan çekindiğinin tutanağa geçirilmesini yetkili memurdan talep edebilir. Yetkili memur, imzadan çekinildiğine dair şerh koyarak tutanağı polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar heyetinden birine imza ettirir. Bu şekilde düzenlenmiş tutanak geçerli sayılır ve hukuki sonuçlarını doğurur. Bu nedenle, tutanakta tespit edilen hususlara karşı çekinceleri olanlar imzadan imtina yerine, çekincelerinin anlaşılabilir bir şekilde tutanağa geçirilmesini yoklama memurundan istemelidir. Böyle bir hareket, hatalı tespit içeren tutanağın yargı yerine gitmeden düzeltilmesine olanak sağlar. Gerçekten de, yoklama memurlarınca alınan tutanaklar daha sonra değerlendirmeye alınır. Uygun bulunanlar işleme konur, bulunmayanlar ise iptal edilir¹⁴.

Yoklamaya ilişkin vergi usul kanununda yer alan hükümler kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli düzenlemeler içermektedir. Ancak uygulamada sistem doğru ve planlı bir şekilde çalıştırılmamaktadır. Sistemin doğru işlememesinin nedenleri aşağıda sıralanmıştır.

- Yoklama memuru kadrosunda yer alan memurların çoğunluğu vergi dairelerinde masa başında çalıştırılmaktadır.

- Yetersiz sayıda dışarıda çalıştırılan yoklama memurları daire evraklarının tebliği, bildirimlerin doğru olup olmadığının tespiti gibi işlerde mesailerini sarf etmektedirler.

- Daire amirleri yoklamanın önemini algılayamamaktadırlar. Bu nedenle yoklama müessesesi sadece evrak tebliği ve bildirimlerin kontrolü gibi sınırlı bir alana hapsedilmiştir.

- Yoklama memurlarının sayısının azlığı ve buna karşın yoğun iş temposu nitelikli memurların bu görevi üstlenmelerine mani olmaktadır. Bunun yerine

¹⁴ Hilmi TAKAZ, "Vergi Hukukumuzda Yoklama ve İnceleme Tutanakları", **Yaklaşım**, Sayı:5, 1993, s.68.

çoğunluğu niteliksiz daire içi çalışmada sorun yaratan memurlar yoklama ile görevlendirilerek bir nevi daireden uzaklaşmaları sağlanmaktadır.

- Milyarlarca lira harcanarak şehir giriş ve çıkışlarına konulan konteynırlar adeta çürümeye terk edilmiştir. Mevcut kullanımda olanların da bir çoğunun elektrik, su, telefon ve faks bağlantıları bulunmamaktadır.

- Yol denetimlerinde tartı olmaması nedeniyle mallar çoğunlukla göz kararıyla ölçülmekte, sayılmakta, bu nedenle irsaliyede belirtilen mal miktarı çoğunlukla doğru kabul edilmektedir.

- Yoklamalarda görevlendirilen taşıt araçlarının sayısı yetersizdir. Bu yetersizlik nedeniyle önceden planlanan yoklamalar yapılamamaktadır.

- Yol denetimi ve hasılat tespitlerinde diğer kamu kurumlarından gerekli destek sağlanamamaktadır.

- Mevzuata uygun olarak düzenlenmeyen yoklama fişleri ve tutanaklara istinaden tesis edilen işlemlerin çoğunluğu yargıda idare aleyhine sonuçlanmaktadır.

- Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede yoklama müessesesinin önemi yeterince kavranmamıştır¹⁵.

Fransa'da; 25.000 dolayında yoklama memuru, her gün ve her saat, vergi dairesinin bilgisi dışında çalışan vatandaşları ve yapılan işlemleri saptamaktadır. Yoklama memurları, ellerinde yoklama tutanakları ile çarşı, Pazar dolaşmakta ve vergi dairesine bildirimde bulunmadan çalışanları saptamaktadır. Belgesiz alışverişleri tutanağa bağlamaktadır. Polisten yardım istenildiğinde bu yardım anında sağlanmaktadır. Bunun sonucunda kimse faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışınsa tutamamaktadır. Belgesiz işlem yapmamaktadırlar¹⁶.

Yoklama, gerek mükelleflerin gerekse mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılmasına ve belirlenmesine yönelik bir uygulama olarak vergi idaresi için önemli bir bilgi toplama yöntemidir.

¹⁵ GÜRBOĞA, a.g.m., s.10.

¹⁶ Uçar DEMİRKAN, "Kayıtdışı ile savaşım ve Yoklama Sistemi", **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı:7, Temmuz 2004, s.103.

1.2.3. Vergi İncelemesi

Türk vergi sisteminde genel olarak vergilendirme beyan esasına göre yapılır. Vergilemenin beyan esasına dayanmakta olması, beyan edilen verginin doğruluğunun saptanması ihtiyacını da beraberinde getirir. İşte vergi incelemesi bu ihtiyacın karşılanmasına yönelik olarak beyan edilen verginin doğruluğunu tespit etmek üzere yapılır.

Vergi incelemesi genel güvenlik önlemleri içinde yer alıp tüm vergi kanunlarının uygulanmasında, yetkili elemanlarca defter, kayıt ve hesaplar ile vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğini tespitiye yönelik tüm araştırma, karşılaştırma, ekonomik veriler ve diğer kayıtlardan yararlanılarak yapılan bir kontrol sistemidir¹⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre vergi incelemesi ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergi ile ilgili gerçek matrahı; defter, kayıt ve hesapların yanısıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de belirleyebilirler.

Yukarıdaki maddeden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesinin araştırma ve önleme gibi fonksiyonları vardır. Vergi incelemesi herşeyden önce, ödenmesi gereken vergiyi araştırır. Bu araştırma, kuruluşların defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin saptanmasına yöneliktir. Araştırma fonksiyonu, bulmayı ve yakalamayı amaçlar. Günümüz vergilerinin asıl niteliği, mükelleflerle işbirliği anlayışına dayanmaktadır. Bu anlayış sonucu olarak vergi incelemesi, eğitici, öğretici bir görünüm almıştır¹⁸.

Hata yapılmasını önleyici etkiler yaratılarak hataların kaynaklarının yok edilmesi düşüncesi, önleme fonksiyonunun temelini oluşturmaktadır. Herşeyden önce önleme fonksiyonunun gerçekleştirilebilmesi için, mükelleflerin belirli zamanlarda incelemeye tabi tutularak kontrol altında bulundurulmaları zorunludur. Eldeki olanakların koyduğu sınırlamalara göre gerçekleştirilebilecek olan bu kontrol, vergi inceleme sonuçları bakımından büyük bir önem taşımaktadır. Böylece, vergi

¹⁷ KIRBAŞ, a.g.e., s.138.

¹⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi İncelemesi**, A.İ.T.İ.A. Yayın No:127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, Ankara, 1979, s.10.

kaybına yol açan hatalı ve hileli işlemlerin mükellefe yapılacak uyarılarla önlenmesi ya da azaltılması söz konusu olabilmektedir¹⁹.

Mükellefle yapılan işbirliği ile araştırma sırasında gösterilen karşılıklı davranış, başka önemli bir etkeni oluşturmaktadır. Bu anlayışın bir sonucu olarak, vergi inceleme elemanı, mükellefi gerekli durumlarda uyarmak, bilgi vermek ve ona yardımcı olmak görevini yüklenmiştir. Gösterilen davranışa bağlı olarak, hataların düzeltilmesi ve vergi bilincinin geliştirilmesi olanak içerisine girebilecektir. Vergi incelemesinin gerek uygulanması ve gerekse etkinliği bakımından önemli olup da, önleme fonksiyonu içerisinde de etkili olduğu düşünülebilecek başka bir etken de mükelleflerin eğitimleridir. Mükelleflerin, vergi konusunda karşılaştıkları sorunlar, devlet hizmetlerinin gerekliliği ile bu hizmetlerin giderlerinin nasıl karşılandığı ve benzeri konularda eğitilmeleri, işlemlerinde daha dikkatli olmalarına ve daha dürüstçe bildirimde bulunmalarına olanak sağlayabilecektir.

Vergi incelemesine yetkili elemanlar Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri vergi incelemesine yetkilidirler.

Yine ilgili maddede bu sayılanlar dışında, maliye müfettişleri, müfettiş yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların vergi inceleme yetkisinin bulunduğu ayrıca belirtilmiştir.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 75. maddesine göre, takdir komisyonları görevleri dolayısı ile vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Takdir komisyonları kendilerine intikal eden olay ve işlemlerle sınırlı inceleme yetkisine haizdirler.

Vergi incelemesine yetkili memurların coğrafi sınırlar bakımından da belli yetki alanları vardır. Buna göre hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri ülke çapında vergi inceleme yetkisine haizdirler. İlin en büyük mal memuru, görevli bulunduğu il çapında vergi inceleme yetkisine haizdir. Bağımsız vergi dairelerinde vergi dairesi müdürü bulunmakta olup, normal olarak bunlar da

¹⁹ AKDOĞAN, a.g.e., s.10.

inceleme yetkisine haizdirler. Ancak bağımsız vergi dairesi olmayan yerlerde vergi dairesinin işlevini mal müdürlüğü görmektedir. Bu durumda mal müdürlerinin vergi inceleme yetkilerinin bulunduğu kabulü gerekir²⁰.

Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir kimlik bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan önce bu kimliği ilgililere gösterirler.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergi incelemesine tabi olanlar, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

İnceleme yapılacak olanlar, defter tutmak zorunda olanlarla belge almak ve bu belgeleri saklayıp ibraz etmek zorunda olanlar olarak belirlendiğinden, bütün gerçek ve tüzel kişiler incelemeye tabi olabilmektedirler. Ancak burada incelemenin maksadı ile bir çelişki olduğu görülmektedir. Zira incelemeden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak olduğuna göre vergiden muaf bir kişinin incelenmesinin bir anlamı bulunmamaktadır. Bununla birlikte başkalarının incelenmesiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesinin de bu kapsamda değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Yani, bilgi alma ile inceleme veya vergiyi doğuran olayın araştırılması iç içe girmiş durumdadır.

V.U.K.'un 138. maddesine göre inceleme zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Hesap döneminin kapanmamış olmasının bir önemi olmadığı gibi incelemeden önce ilgili kişiye haber verilmesi de gerekmez.

Daha önce inceleme yapılmış ve eleştirilecek bir hususun tespit edilmemiş olması veya önce yapılan incelemede, matrah farkı bulunmuşken ikinci incelemede negatif matrah farkı bulunacak olması tekrar inceleme yapılmasına engel teşkil etmez. Kanun maddesi böyle anlaşılmaya müsaittir ve idare de bu maddeyi böyle anlamaktadır²¹.

Vergi incelemeleri prensip olarak mükellefin işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, memleketi terk ve benzeri hallerde incelemenin işyerinde

²⁰ Gürol ÜREL, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s.104-105.

²¹ Mehmet Ali ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği, 3. Baskı, Aralık 2004, s.224.

yapılması imkansız olursa veya mükellef isterse inceleme dairede yapılabilir. Ancak vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması esas olduğundan, incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olduğu tespit edilmeden ya da mükellefin bu konudaki isteği sorularak bu husus yazılı olarak tutanağa geçirilmeden, incelemenin dairede yapılmasının mümkün olmadığı yönünde Danıştay kararları mevcuttur. İnceleme ancak bu şartların varlığı halinde dairede yapılabilir²².

Aslında incelemenin işyerinde yapılması hem vergi mahremiyeti hem de mükellefin iktisadi hayatının aksamaması açısından uygundur. Ancak günümüzde işyerlerinde inceleme yapmak hem inceleme elemanının mesaisine uygun düşmemekte (başka incelemeleri bir arada sürdürmesi nedeniyle) hem mükellefin müşterilerine karşı yanlış intiba verebilmektedir. Bu nedenle incelemeler Kanunda ifade edilenin tersine dairede yapılmaktadır²³.

İncelemenin dairede yapılması halinde, mükelleften defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenir. Bu durumda mükellefe makul bir süre verilir. Bu sürenin ne kadar olacağı ilgili hükümde belirtilmemiştir. İnceleme elemanınca duruma göre tayin olunur. Ancak bu sürenin 15 günden aşağı olmaması icap eder²⁴.

Kanunun 140 ve 141. maddesinde vergi incelemesi yapanların, yaptıkları inceleme sırasında uymaları gereken esaslar açıklanmıştır. Buna göre vergi incelemesi yapanlar, incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılmaya verilir.

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir

²² ÜREL, a.g.e., s.260.

²³ ÖZYER, a.g.e., s.224.

²⁴ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2005, s.436

nüshası mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalatmaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

1.2.4. Arama

Vergi Usul Kanunu'nun 147. maddesine göre, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde arama yapılabilir.

Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamaya arama denir²⁵.

Arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan araştırmadır. Ceza yargılaması hukukunun delil toplama araçlarından biri olan bu yol böylelikle vergi yargılaması usulünde de yer almış bulunmaktadır²⁶.

Arama, yoklamaya göre daha özel amaçlıdır. Çünkü, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir yükümlünün vergi kaçırdığına işaret eden belirtiler bulunursa, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Yoklamada nezdinde yoklama yapılan kişinin vergi kaçırdığı belirtisi ya da şüphesi söz konusu değildir. İşlem vergi idaresince yürütülen normal bir denetimdir. Buna karşılık, aramada bir belirti ve yükümlüye yönelik bir şüphe vardır. Süratle hareket edilip deliller yerinde tespit edilmezse, yok

²⁵ Murat CEYHAN, "Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler", www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm, (Erişim:10.10.2006).

²⁶ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 3. Baskı, Ankara, Ocak 1995, s.101.

edilmesi muhtemeldir. Örneğin, yükümlünün deposunda yurda kaçak sokulmuş mal bulunması, resmi kayıtlarda ve defterlerde gösterilen fiyatların üstünde fiyat uygulandığını gösteren deliller gibi. Bu bakımdan yoklamanın aksine arama yükümlüyü zan altında bırakan bir işlemdir. Yükümlü bakımından ağır bir idari karardır. Bu nedenle kanun aramanın yapılabilmesi için birtakım ön işlemlerin idarece gerçekleştirilmesini şart koşmaktadır²⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesine göre, aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili birinin buna gerek göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh hakiminden bunu istemesi; sulh hakiminin de istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. Bağlantıları sebebiyle, çeşitli şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılması gerekli görülen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh hakimi, bunlardan diğer sulh hakimlerinin yetkisine girenler hakkında da arama kararı vermeye yetkili kılınmıştır. İhbar üzerine yapılan aramada eğer ihbar sabit olmazsa, nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir. Bu takdirde, vergi dairesi muhbirin adını gizli tutamaz, vermek zorundadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 143. maddesine göre, aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgeler ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilir. Belgeler dosyalanır ve dosya içinde saklanır. Arama yapıldığı sırada dosya yetersizliğinden, yerin uygun olmayışından ve başka sebeplerden tutanak düzenlenemezse, bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler ya yükümlü nezdinde emin bir yere konulur veya ambalajlar içinde vergi dairesine taşınır. Bu takdirde, defterlerin konulduğu yerler ya da ambalajlar aramayı yapan tarafından mühürlenir. Yapılabildiği hallerde yükümlünün de mührünün konması gerekir. Sonradan yükümlünün de hazır bulunması sağlanarak bu ambalajlar açılır ve tutanak düzenlenir. Mühürleme ve mühürün kaldırılması halleri de tutanakla tespit edilir. Tutanağın bir nüshası defter ve belgelerin sahibine veya bir adamına verilir. Bu işlemler yapılırken yükümlünün hazır bulunması gerekir. Ancak, yükümlünün hazır bulunmaktan kaçınması halinde, yukarıdaki işlemler hazır bulunanlar tarafından tamamlanır. Yükümlü mührün fekki ve tutanağın düzenlenmesi sırasında

²⁷ Kenen BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt:2, Altıncı Baskı, Ogun Kardeşler Matbaacılık, Ankara, 1979, s. 351.

hazır bulunmaktan kaçınırsa, aramayı yapan yanına iki memur alarak bu işlemleri tamamlar. Arama sonunda idare, aldığı defter ve belgeleri iyi saklamakla sorumludur. Bunların iyi saklanması konusundaki ihmal ve kusurdan doğacak zararı idare tazmin etmek zorundadır.

Anılan Kanununun 145. maddesine göre, arama sırasında alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. Ancak, incelemelerin haklı sebeplerle üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh hakiminin vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit edilir. Yükümlü bu tutanakları imzadan kaçındığı takdirde, söz konusu olayları ve hesap durumlarını içeren defter ve belgeler aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. Ancak, ilgililer diledikleri itiraz ve düşünceleri kaydedebildikleri tutanakları her zaman imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler. Fakat bu defter ve belgelerden suç delili oluşturanlar sahibine geri verilmeyip muhafaza edilir.

Arama tutanakları, tutanaklarda yer alan hususlar hakkında delil teşkil ederler. Ancak vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilenler, arama tutanaklarından çok, arama sırasında ele geçen özel notlar, mektuplar ve yazışmalardır. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre, yükümlünün yaptığı özel sözleşmelerin yükümlü lehine delil değeri yoktur. Arama sırasında ele geçen böyle bir metin, yükümlülerin karşılıklı denetimleri bakımından yararlı olabileceği gibi, yükümlü aleyhine delil de olabilir²⁸. Arama tutanakları, delil olabilecek şeylerin tespitini içermeleri bakımından, delil olma konusunda dolaylı bir etkiye sahiptirler. Bu itibarla, arama tutanaklarını dolaylı delil olarak nitelendirmek mümkündür²⁹.

Vergi incelemesinin amacına ulaşmasının en önemli vasıtası, doğru, hızlı bilgi ve belge temin edebilmektir. Bilgi ve belgeler, ilgili mükelleften yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Ancak, bazı hallerde bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaldırılarak yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. İşte bu, noktada bir bilgi ve belge temin etme yolu olarak arama,

²⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s.210.

²⁹ Yusuf KARAKOÇ, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, D.E.Ü. Dön. Ser. İşl. Yayınları, No.77, 2. Bası, İzmir, 1997, s.202.

vergi incelemelerinin amacına ulaşmasında oldukça önemli katkı sağlamaktadır. Bu nedenle, aramalı vergi incelemesi, gerek aramanın mükellef veya diğer ilgili kişiler üzerinde yaratacağı etkiler, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından özel önemi bulunan bir beyan kontrol aracıdır³⁰.

1.2.5. Mükellefle Görüşme

Ekonomide mevcut olan olumsuzlukları gidermek ve kalkınmayı sürekli kılabilmek için vergi gelirlerinde reel artış sağlamak ülkemiz için en uygun olanıdır. Vergi gelirlerinin artırılmasının en etkin yolu ise vergi kayıp ve kaçaklarının önlenilmesidir. Vergiye karşı oluşan tepkiler, verginin hiç ödenmemesi ya da eksik ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergiye karşı oluşan tepkinin mükellef psikolojisi, vergi mevzuatının eksikliği, vergi idaresinin işleyişi gibi nedenlerden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

Vergilemede başarı, yasal düzenlemeler kadar mevcut yasaları gereği gibi uygulayabilmeyi de gerektirir. Yani, vergi tahsilatında iyi bir vergi mevzuatı kadar, iyi işleyen ve organizeli çalışan bir vergi idaresinin varlığı da önemlidir. Vergi yasalarını adil ve mutlak şekilde uygulama gücüne sahip etkin ve becerikli bir vergi idaresinin olmayışı, mükellefte vergiye karşı tepki oluşturarak vergi kayıplarını artırabilecektir. Vergi idaresinin teknik açıdan yüksek bir düzeye ve siyasi kaygılardan uzak bir yapıya kavuşturulması, ihtisas vergi dairelerinin yaygınlaştırılması, vergi idaresi personelinin eğitilmesi, mükellefin süreli ve süresiz basın-yayın araçlarıyla bilgilendirilmesi vergi dairelerinin diğer sosyal kuruluşlarla ve mükellefle olan ilişkilerini sağlamlaştıracaktır. Bunların yanı sıra vergi idaresi, mükellefin vergiye karşı oluşan, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile sonuçlanan tepkilerini gidermek üzere mükellef ile olan ilişkileri sağlamlaştırmak vergi bilincinin yerleştirilmesine katkıda bulunmalıdır. Halkla ilişkilere önem verilerek vatandaşın bilgilendirilmesi ve bilimsel şekilde mükellefin meseleleri çözülerek psikolojik olarak rahatlatılması da karşılıklı güveni tesis edebilecektir. Bu bağlamda vergi idarelerinin ‘tanışma günleri’ düzenlemesi mükellefle birebir görüşülerek sıcak ilişkiler kurulmasına vesile olacaktır³¹. Mükelleflerle yakın ilişkiler kurularak

³⁰ CEYHAN, a.g.m., s.4.

³¹ Sadettin DOĞANYİĞİT, “Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi”, **Yaklaşım**, Sayı:41, Mayıs 1996, s.87-88.

görüülmesi ile mükelleflerin kişisel özellikleri, psikolojik yapıları, yaşama bakış açıları, vergi ödeme istekleri, vergiye bakış açıları gibi konularda bilgi alınabilir.

1.2.6. Diğer Yöntemler

Aşağıda, bilgi toplamada yararlanılan ortalama kar haddi esas ve asgari gayrisafi hasılat esas yöntemleri açıklanmıştır.

1.2.6.1. Ortalama Kar Haddi Esası

Ticari kazançlara yönelik bir yöntem olup, yükümlünün Gelir Vergisi Beyannamesinde belirttiği gayri safi kazançlarının, faaliyet çeşitleri itibariyle tespit edilmiş, karlılık düzeyleri ile karşılaştırılması suretiyle beyan sistemini kontrol etmeye çalışan bir yöntemdir³².

Ortalama kar haddi esasında mükelleflerin bildirecekleri gayri safi kazançlar ile ortalama kar haddi esasına göre bulunan gayrisafi kazançlar karşılaştırılır. Mükellefin belirttiği kazanç, ortalama kar haddi esasına göre bulunan kazançtan düşük ise ve mükellef bu düşüklüğü izah edemiyorsa, mükellefin beyan ettiği kazanç değil, idare tarafından bulunan kazanç vergi matrahı olarak kabul edilir³³.

Ortalama kar haddi esas hasılatların tespit edilmesi zor ve imkansız olan bazı faaliyetlerde mükellefler tarafından hasılatın doğruluğunun defter ve kayıtlarla tespitinin her zaman tam olarak sağlanamaması nedeniyle faydalıdır. Ayrıca bu yöntem mükelleflerin yanlış bilgi vermelerini engelleyerek onlar üzerinde psikolojik bir baskı da yapabilmektedir³⁴.

1.2.6.2. Asgari Gayri Safi Hasılat Esası

Mükellefin beyannameler yoluyla vermiş oldukları bilgiler yetersiz ve eksik olabilir. Bunları, biraz olsun ortadan kaldırmak ve mükelleflerin gerçekçi bilgiler vermelerini sağlamak için başvurulmuş yöntemlerden biri de asgari gayri safi hasılat esasıdır. Asgari gayri safi hasılat esas, hizmet üreten işletmelere yönelik olarak getirilmiş bir kontrol yöntemidir. Bu yöntemde mükelleflerin bildirdikleri gayri safi hasılat ile, inceleme elemanlarınca işletme bazında yıl içinde yapılan tespitler esas

³² Özhan ULUATAM, **Türk Vergi Hukuku, Genel İlkeler, Türk Vergi Sistemi**, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990, s.302.

³³ Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1994, s.99.

³⁴ Mehmet Ali ÇAKIR, "Türk Vergi Sisteminin Etkinliği Açısından Bilgi Toplama ve İstihbarat", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996, s.13

alınarak yapılan asgari gayri safi hasılatın karşılaştırılmasına dayanır. Bu yöntemde hasılat kıyaslaması sonucu bulunan fark büyük ise bu tutar esas alınır³⁵.

1.3. BİLGİ TOPLAMA KAYNAKLARI

Vergiyi doğuran olaylar ve bunun sonucunda doğacak hukuki işlemlerde kullanılacak bilgiler, yazılı kaynaklardan ya da sözlü kaynaklardan sağlanıp yazılı hale getirilen belgelerden temin edilir. Vergisel olayların çözümünde yazılı kaynaklar ispat açısından ana kaynaklar sayılır. Bu nedenle, mükelleflerin vergi idaresine sunduğu beyannamelerde yer alan bilgiler değişik kaynaklardan araştırılarak doğruluğu saptanmaya çalışılır. Böylece mükelleflerin vergi ödeme gücü ile ilgili öz varlıklarını oluşturan faktörlerin doğruluğu belirlenmiş olur.

1.3.1. Kamu İdare ve Müesseseleri

Kamu idare ve kurumları ile mükelleflerin çok sayıda ilişkileri vardır. Vergi işlemleri de bu ilişkiler ağının bir bölümünü kapsar. Bu nedenle vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar için kamu idare ve kurumları birer bilgi deposu sayılırlar. Kamu idare ve kurumlarından alınan bilgilerin değerlendirilmesiyle, vergi alacağı daha sağlıklı toplanacaktır. Aşağıda, kamu idare ve müesseselerinden sağlanan ve mükellefi açıkça belirleyen bazı kayıt işlemleri ile bu işlemlerde kullanılan belgeler açıklanacaktır.

1.3.1.1. Ticaret Sicili Kayıtları

Firmaların sicil işlemleri, ticaret sicili memurluklarınca, ticaret ve sanayi odaları ya da ticaret odaları bulunan yerlerde bu odalarca yapılmaktadır. Firmaların ticaret ünvanları ya da işletme adlarının geçerliliği ancak ticaret siciline yazılması yani tescili ve Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesiyle tamamlanmaktadır. Zorunlu olan bu işlemlerin sonucunda firmaya sicil tasdiknamesi verilir. Bir yıl süreli olan bu belge, her yıl sonlarında sicil memurluklarına götürülerek vize ettirilmektedir. Sicil memurlukları, firmayla ilgili yapılan değişiklikleri sicil tasdiknamesine kaydederler. Ayrıca herkese açık olan sicil kayıtlarının ya da bu kayıtların yer aldığı Ticaret Sicil Gazetesinin izlenmesiyle de firmaya ait çok sayıda bilgiler öğrenilebilir. Örneğin, bu kayıtlardan firmanın ünvanı, yasal şekli, işyeri, uğraşı konuları, sermayesi, kurucu ya

³⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s.99.

da kurucuları, ortaklık halinde ise ortakları gibi konular ile firmanın kuruluşundan bu yana geçirmiş olduğu gelişmeler hakkında sağlıklı bilgiler elde edilebilmektedir.

1.3.1.2. Tapu Sicili Kayıtları

Bir gayrimenkulün iktisabı, inşası, servet olarak muhafazası, satılarak kazanç sağlanması vb. olaylar çeşitli vergilerin konusu olabilmektedir. Ancak gayrimenkule ilişkin olarak alınması gereken bu vergilerde de büyük kayıplar olduğu bir gerçektir.

Örneğin, büyük şehirlerde apartman biçiminde konut inşası ve daire satışı karlılık yönünden en ön sıralarda yer alan bir iş kolu olmasına rağmen inşaatçılar ve daire alıcıları tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi ve tapu harçlarında büyük kayıplar ortaya çıkmaktadır³⁶.

Gayrimenkul piyasasında oluşan canlılığın bir sonucu olarak inşaat malzemelerine olan talep artmıştır. Dolayısıyla bu tür malzemeleri her zaman resmi piyasa fiyatlarından sağlamak olanaklı olmamaktadır. Bu gibi durumlarda inşaat sahipleri çaresiz olarak, bu malzemeler için ya resmi fiyatların bir ödemede bulunmak zorunda kalmaktalar ya da bunların bir kısmını faturasız ya da belgesiz olarak sağlama yoluna gitmektedirler. Bunun dışında, bilindiği üzere inşaat sahipleri inşaatla ilgili bir kısım işlerini taşeronlara yaptırmaktadırlar. Ancak bu kişilerin genellikle götürü vergi yükümlüsü olmaları ya da vergiden kaçınma isteğinde bulunmaları nedeniyle inşaat sahiplerinin bu kimselerden belge ya da fatura almaları çoğunlukla olanaksız olmakta veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmakta, diğer bir deyişle bu tür harcamaların inşaatla doğrudan ilişkili olmalarına karşın, inşaat maliyetleri içinde göstermeleri mümkün olmamaktadır. Bu durum, mühendislik hizmetleri içinde kısmen de olsa geçerlidir. İşte bu sayılan nedenlerden dolayı müteahhitlerin defter ve belgelerinde gözüken maliyetler hiçbir zaman gerçek inşaat maliyetlerini yansıtmamakta, diğer bir deyişle sürekli olarak gerçek maliyetlerin çok altında kalmaktadır. Bu tür işlemlerden doğan açıklar daire satışları sırasında müteahhitler tarafından satış bedellerinin faturalarda düşük gösterilmesi yolu ile kapatılabilmektedir. İnşaat piyasasında belirtilen söz konusu vergi kaybı gayrimenkul iktisap edildikten sonra da şu veya bu şekilde devam etmektedir. Örneğin, gayrimenkulün kiraya verilmesi sonucu elde edilen

³⁶ Sami KAZICI, "Gayrimenkul Vergileri ve İstihbarat", **Yaklaşım**, Sayı:9, Eylül 1993, s.50.

gayrimenkul sermaye iradı bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde beyan edilmemekte ve dolayısıyla bu alanda da büyük vergi kayıplarına uğranılmaktadır³⁷.

İşte yukarıda belirtilen söz konusu vergi kayıplarını asgariye indirmek, izlemek ve denetimlerde veri olarak kullanmak vb. amaçlarla Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstihbarat Merkezi'nce bazı Tebliğler çıkarılmıştır.

220 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³⁸ ile Tapu Sicil Müdürlükleri, tapu siciline kayıtlı gayrimenkullerin satışları ile ilgili olarak Tebliğ ekinde yer alan 'Gayrimenkullerle İlgili Olarak Tapu Sicil Müdürlükleri Tarafından Doldurulacak 1 No'lu Bilgi Formu'nu doldurarak göndereceklerdir. Bu düzenlemeden amaç, gayrimenkul alım-satımlarının izlenmesidir. Tapu Sicil Müdürlüklerinden Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstihbarat Merkezi'ne gelen bilgi formlarının bilgisayar ortamında değerlendirilmesi sonucu gayrimenkul alım-satımı ile uğraşanların soyadı-adına göre alfabetik sırada dökümleri elde edilebilecektir. Böylece, bundan böyle gayrimenkul alım-satımı vergi dairelerinin bilgisi dahiline girmiş olacaktır.

Yukarıda söz konusu edilen 220 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Tapu Sicil Müdürlüklerine yine aynı Tebliğ ekinde yer alan 'İpotekli İşlemlerle İlgili Olarak Tapu Sicil Müdürlükleri Tarafından Doldurulacak 2 No'lu Bilgi Formu'nu doldurarak Vergi İstihbarat Merkezi'ne gönderme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu tebliğ ile ödünç para verme işlemlerini özellikle yasadışı yollardan yapan tefecilerin izlenmesi amaçlanmıştır. Vergi İstihbarat Merkezi'nde bilgisayar ortamında değerlendirilecek olan bu bilgilerle devamlı veya arızı olarak ödünç para verme işleriyle uğraşanların tespiti mümkün olacaktır.

Kısaca, tapu sicili kayıtlarının incelenmesiyle mükellefin mülkiyetinde bulunan taşınmaz mallar üzerindeki değişiklikler ve bunlarla ilgili her türlü kayıtlar öğrenilebilir. Diğer bir deyişle, mükellefe ait taşınmazlar üzerinde, kamulaştırma, ipotek, haciz gibi kısıtlayıcı kayıtların bulunup bulunmadığı ya da hisseli olup olmadığı gibi hususlar tapu sicili kayıtlarının incelenmesiyle ortaya çıkarılabilir.

³⁷ Sami KAZICI, a.g.m., s.51.

³⁸ 25.12.1992 Tarihli ve 21446 No'lu Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

1.3.1.3. T.C. Merkez Bankası Kayıtları

T.C. Merkez Bankası idare merkezinde Bankacılık ve Krediler Genel Müdürlüğü'ne bağlı bir müdürlük santralizasyon işleriyle görevlidir. Bu müdürlük, bankaların müşterilerinin kredi ve risk durumlarını toplamak, toplanan bu bilgilerden firma kredilerini ve risklerini santralize ederek bu konuda bankalara bilgi vermek, bankaların müşterilerine açmış oldukları ve kullandırdıkları kredilerin çeşitlerine, niteliklerine, iktisadi faaliyet gruplarına göre bölgeler, iller ve bankalar itibariyle dağılımını tespit etmektedir. Ayrıca Türkiye genelinde elde edilen bilgileri bir değerlendirmeye tabi tutarak karşılaştırmak; kredi ve risk bildiri cetvelleri üzerinde gerekli kontrolleri yapmak v.b. işleriyle sorumlu ve yetkili organ olarak faaliyetlerini sürdürmektedir³⁹.

Bankaların kredi risklerini azaltmaları ancak istihbarat yapmaları ile mümkün olabilmektedir. Kredinin nerede kullanılacağı ve nasıl geri ödeneceğini kredi açan bankanın önceden bilmesi gerekmektedir. Müşterinin kredi talebi olduğunda, müşteri ile ilk kez çalışılıyorsa müşteri hakkında bilgi toplanmaktadır. Müşterinin iş konusu, ortakları, sermaye yapısı, yönetimde etkin olan ortak, yönetim kadrosu, başka bankalarla ilişkileri, mevcut kredi limit ve riskleri, geciken ödemeleri vb. konularda edinilen bilgiler ve ön istihbarat denilen bu süreç, firmanın bankanın kredilendirme ön koşullarına uyup uymadığının tespiti için yapılmaktadır. Bankalar, müşterilerine açtıkları kredi limitleri ile kullandırdıkları kredileri T.C. Merkez Bankası'na bildirmektedir. T.C. Merkez Bankası, bankalarca bildirilen kredi bilgilerini birleştirerek, tekrar bankalara gönderir. Bu bilgilerde, işletmeye tüm bankalarca açılan ve kullanılan krediler görülür. Bu uygulamaya bankacılık dilinde *risk cetvelleri* adı verilmektedir. Bilgisayar ortamında gönderilen bu tablolar, incelenerek bir takım sonuçlar çıkartılması açısından çok önemli bir kaynaktır⁴⁰.

Bankalar kredi verdikleri müşteriler ve mali durumları hakkında ayrıntılı araştırma yaptıklarından vergi idaresi açısından T.C. Merkez Bankası istihbarat kayıtları vergi idaresi açısından önemli bir bilgi kaynağıdır.

³⁹ İsmet ÖZTÜRK, Bankalardaki Ticari Kredi Uygulamalarında Mali Tahlil ve İstihbaratın Etkinliği, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, Temmuz 2005, s.8.

⁴⁰ ÖZTÜRK, a.g.t., s.9.

1.3.1.4. Tasdik Raporları

213 sayılı V.U.K.'un 227. maddesi Yeminli Mali Müşavirleri yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu tutmaktadır. Maliye Bakanlığı'nca yönetmelik ve tebliğlerle belirlenen usul ve esaslara göre düzenlenen tasdik raporlarında yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Hiç şüphesiz bu sorumluluk Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda yasalara en uygun bir şekilde yapmalarını sağlamak için getirilmiştir. Tasdike yönelik çalışmaların sıhhatli bir şekilde yapılabilmesi için mükelleflerin defter ve belgelerinde yer alan kayıt ve bilgilerin gerçekleri yansıtmayı yansıtmadığının da araştırılması gerekmektedir. Bu araştırma yöntemlerinden birisi, vergi dairelerinden ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi edinme ve mükellefin ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile bu kişilerin ilişkide bulunduğu diğer kişiler nezdinde yapılacak karşıt incelemeler yoluyla bilgi toplamadır⁴¹.

Karşıt incelemenin sınırı Yeminli Mali Müşavirin sorumluluğu dahilinde kendi inisiyatifine bırakılmıştır. Ancak asgari olarak, nezdinde inceleme yapılan mükelleflere mal ve hizmet satan firmaların kayıtlarında karşıt inceleme yapmak zorundadır. Hatta gerek gördüğü takdirde, özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanılmasının koordineli ve birden fazla şirket vasıtasıyla yapılması durumlarında Yeminli Mali Müşavirler, alt firmalar arasındaki organize bağın ortaya çıkarılmasını sağlayacak kadar alt firmalara inerek karşıt inceleme yapmak durumundadırlar. Karşıt incelemeden maksadın, tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin doğruluğunun araştırılması olduğuna göre, defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılması gerekmektedir. Bu durumda söz konusu üçüncü kişiler incelenmek üzere defter ve belgelerini Yeminli Mali Müşavire ibraz etmek zorunda olmaktadır. Karşıt incelemeye ibraz edilen defter ve belgelerdeki kayıtların doğruluğu araştırılır ve bir tutanakla tespit edilir. Bir eksiklik varsa ikmal

⁴¹ Kemal DARICI, "Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden İsteyebileceği Bilgiler Ve Yapacağı Karşıt İncelemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:108, 1997, s.7.

ettirilmesi ve belgelerin Yeminli Mali Müşavire ibraz edilmez ise, tasdiğe tabi firmaya düzenlenen belgelerin, gerçeği yansıtmadığına hemen hükmedilmesi doğru değildir. Önce firmalar arası irtibat kurularak defter ve belgelerin ibrazına çalışmak, eğer bunda da başarılı olunmazsa, Yeminli Mali Müşavir tarafından söz konusu belgelerin firma kayıtlarından çıkarılmasına gidilmelidir. Ancak firma yetkilileri, sorumluluk kendilerine ait olmak üzere, belgelerin kayıtlarında kalmalarını isteyebilirler. Bu durum bir tutanakla tespit edilir ve Tasdik Raporunda açıklanır⁴². Bu bakımdan karşıt incelemeler yoluyla mükellefler ve ilişkide buldukları üçüncü kişiler hakkında Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan tasdik raporları vergi idaresi açısından bilgi kaynağı teşkil etmektedir.

1.3.1.5. Mükellefin Vergi Dairesindeki Dosyası

Mükellefin dosyasında saklanan önceki yılların beyannameleri, ödenen vergilere ilişkin makbuzlar ya da diğer bilgilerin incelenmesiyle bazı konularda yeterince bilgiler elde edilebilir. Diğer bir deyişle düzenli bilgiler aktarılan mükellef dosyası, vergisel olayların çözümlenmesinde önemli ilk bilgi depolarıdır. Örneğin, bu dosyalardan, mükellefin vergisinin ne şekilde ödendiği, ek tarhiyata muhatap olup olmadığı kar ve zarar durumu gibi konular öğrenilebilir.

1.3.2. Özel Kaynaklar

Özel bilgi kaynaklarının çeşitli olması nedeniyle bunlardan başlıcaları üzerinde durulmuştur.

1.3.2.1. Mali Tablolar

Muhasebe, işletme içinde ve dışında bir bilgi üretme sistemidir. Muhasebenin bilgi üretmesindeki en önemli amaçların başında firmanın anlaşılabilmesi gelmektedir. Muhasebe bir işletmenin kullandığı lisan gibidir. Muhasebe bilgisi, ekonomik değeri olan ve birbirinden farklı amaçlar için kullanıcısı bulunan ekonomik sistemi ve kullanıcıların davranışlarını etkileyen çok değişik süreçlerin bir araya gelerek oluşturduğu sistemli bir bütündür⁴³.

⁴² DARICI, a.g.m., s.10-11.

⁴³ M.Mustafa KISAKÜREK, Ahmet PEKCAN, “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”, **Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.BF Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, 2005, s.107.

Muhasebenin ürettiği bilgi ilgili kişi ve kurumların söz konusu firma hakkında olumlu veya olumsuz yönde karar vermesinde önemli bir rol oynar. Bu bilgiler ilgililere muhasebe raporlarıyla aktarılır. Bu raporların başında hiç şüphesiz bilanço ve gelir tablosu bulunmaktadır.

Bilindiği üzere muhasebe sistemimizde bilançonun dayandığı temel ilkeler mevcuttur. Bu ilkeler, 1992 yılında Maliye Bakanlığı'na çıkarılan 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde⁴⁴, ihtiyatlılık, tamlık, önemlilik, sosyal sorumluluk, doğruluk, maliyet esası, maddi anlamda süreklilik, hesap dönemlerinin bağımsızlığı ilkeleri olarak yer almaktadır. Konumuz itibariyle bu ilkelerden doğruluk ilkesini açıklamakta fayda vardır. Doğruluk ilkesi ile kastedilen, bilançonun, yasalara ve bu konudaki kurallara, özellikle belgelere uygun ve doğru olarak çıkarılması ve bilançoda gösterilen her tutarın doğruluğunun kanıtlanabilir nitelikte olmasıdır. Doğruluk ilkesinin ön şartı, tamlık ilkesidir. Bir bilanço tam olmadan doğru olmaz. Tam olan bilançonun yanıltıcı olmaması, kanunun tanıdığı sınırlar içinde, aldatma ve zarar verme kastı olmaksızın, dürüstlük ölçüleri içinde hazırlanması, işletmenin bilanço günündeki durumuna güvenle bakmayı sağlaması, kar ve zarar durumunu saklamaması doğruluk ilkesi gereğidir. Nitekim tarafsızlık ve belgelendirme kavramları da doğruluk ilkesi içerisinde değerlendirilebilir. Tarafsızlık ve belgelendirme, yani muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması, aynı zamanda doğruluk ilkesinin gereğidir. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramının, doğruluk ilkesinin kapsamı dışında kalan tek unsuru, sunulan bilgilerin temelinin belgelere dayanmasıdır⁴⁵.

Firmalar mali tabloları özellikle hissedarları bilgilendirmek üzere hazırlamaktadır. Kredi verenler de firmadan aynı bilgileri ister. Firma dışında kalan üçüncü önemli kurum devlettir. Devlet vergileme, düzenleme ve iktisadi analiz maksadıyla işletmelerin mali tablolarıyla ilgilenir⁴⁶.

⁴⁴ 26.12.1992 Tarih ve 21447 No'lu Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁵ Tülin KIRANOĞLU HAMİT, "Türk Vergi Bilançosu Hukuku'nun Temel İlkeleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:187, Nisan 2004, s.145.

⁴⁶ KISAKÜREK, PEKCAN, a.g.m., s.121.

1.3.2.2. İhbarlar

İhbarlar, gerçek kişiler veya tüzel kişiler tarafından işlenen bir suçun, haksız fiilin veya yasalara aykırı iş ve eylemin ortaya çıkarılma yollarından biridir.

Bilindiği üzere, denetleme konumunda olan birimler etki alanı altındaki kurum ve şahısları sürekli denetleme imkanına sahip olmayabilirler veya denetlene bile yapılan usulsüz işlemleri ortaya çıkaramayabilirler. Bu gibi durumlar için ihbar müessesesi geliştirilmiştir⁴⁷.

Mükellefler ya da mükellefle ilişkide bulunan 3. kişiler değişik nedenlerle ihbarda bulunabilirler. Bazıları rakiplerini zarara sokmak, bazıları vergi kaçırıcılardan öç almak, bazıları vergi bilinci ile hareket edip devletin haklarına sahip çıkmak gibi nedenlerle ihbarda bulunurlar.

İhbarlar çoğunlukla yazılı yapılır. Sözlü ihbarlar ise tutanakla yazılı hale getirildikten sonra işleme tabi tutulur. Kamu idare kurumları, vergi suçu niteliğinde olan bir olay öğrenmeleri durumunda, konuyu ilgili birime bildirmekle görevlidirler. İdari makamlarca intikal ettirilen ihbarların öncelikle ve ivedilikle değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü ihbar, öncelik verilmesi gereken bir durumdur. Delillerin ortadan kaldırılması ihtimali vardır.

Vergi hukukumuzda özel gerçek ve tüzel kişilere, kamu idare ve kurumlarına yüklenen ihbar yükümlülüğü yüklenmez. Ancak özel kişilerde ödüllendirme suretiyle ihbar müessesesine etkinlik kazandırılmaktadır. Vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkarılması amacıyla 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun yürürlüğe sokulmuştur. Bu kanun ile vergi idaresine, savcılık veya diğer bir idari makama ihbar yapılması durumunda, ihbar edilen konulara ilişkin yapılan vergi incelemesi sonucunda kesinleşecek vergi ve cezalara uygulanacak belirli nispetlerde ikramiye verilmesi öngörülmüştür⁴⁸.

⁴⁷ Muharrem ERİM, “İhbar Müessesesi, İhbar İkramiyesinin Vergilendirilmesi ve İhbarın Vergi İncelemesine Katkısı”, **Diyalog**, Sayı:208, Ağustos 2005, s.99.

⁴⁸ ERİM, a.g.m., s.99.

Kısaca, ihbar müessesesi, mükellefleri baskı altında tutarak doğru bildirimde bulunmaya teşvik etmektedir. Bunun yanında yapılan ihbarlar sonucu elde edilen bilgi ve bulgular, ileride mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemelerinde ve benzer işlemlerde bilgi kaynağı olarak kullanılmaktadır.

1.3.2.3. Meslek kuruluşları

Mükelleflerle ilgili bilgi toplama kaynaklarından bir diğeri meslek kuruluşlarıdır. Meslek kuruluşları, belli bir mesleğe mensup olanların ortak gereksinimlerini karşılamak, mesleki çalışmalarını kolaylaştırmak mesleğin genel çıkarlarına uygun olarak gelişmesini sağlamak amacıyla, üyeleri arasında dayanışmayı sağlayan tüzel kişiliği olan ve özel kanunla kurulan kuruluşlardır. Örneğin, ticaret ve sanayi, tabip, mühendis ve mimar, veteriner hekim, eczacı, ziraat, noter ve barolar ile üst kuruluşları, meslek kuruluşlarının başlıcalarıdır. Ayrıca esnaf ve küçük sanatkarlar derneği ve üst kuruluşlarını, ihracatçı birliklerini de meslek kuruluşlarına örnek gösterebiliriz.

İnceleme ve araştırma konusu yapılan bir çok mükellef, meslek kuruluşlarına üyedirler. Bu açıdan bakıldığında, mükelleflerle ilgili ön bilgilerin bir bölümü bu kuruluşlardan sağlanabilir. Diğer bir deyişle meslek kuruluşlarının üyelerine verdikleri bazı belgeler ya da yaptıkları bazı işlemlerin incelenmesi sonucunda mükelleflere ilişkin önemli bilgiler elde edilebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATI VE ÇEŞİTLİ ÜLKE MEVZUATLARINDA BİLGİ TOPLAMA

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle Türk Vergi Hukukunda bilgi toplamanın tarihsel gelişimine yer verilerek, Osmanlı dönemi ve Cumhuriyet döneminden günümüze dek seyri anlatılmıştır. Günümüzde Vergi Usul Kanununda yer alan bilgi toplamanın hukuki boyutu incelenerek, toplanan bilgilerin saklandığı istihbarat arşivleri hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca çeşitli ülke mevzuat ve uygulamalarında bilgi toplama müessesesinin işleyişi anlatılmıştır.

2.1. BİLGİ TOPLAMANIN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bir ülkenin vergi sistemi, belirli bir zamanda o ülkede yürürlükte olan kamu gelirleri (vergi, resim, harç, vb.) kanunlarının tümünü oluşturur. Ülkelerin vergi sistemlerinin yapısı ise, o ülkenin hukuki, siyasi, iktisadi ve sosyal koşullarına bağlıdır. Zamanla ülkelerin siyasi, iktisadi, hukuki ve sosyal koşullarındaki değişiklikler, onların vergi sistemlerinin yapısını da etkiler. Genellikle, bir ülkenin vergi gelirlerinin yapısı o ülkenin iktisadi yapısıyla sıkı bir ilişki içindedir. Bu bakımdan, benzer iktisadi koşullara sahip olan ülkelerin vergi sistemleri arasında da, sıkı bir benzerlik görülebilmektedir. Ancak, bazen aynı iktisadi koşullara sahip olan ülkelerde siyasi tercihlerin farklılığı ve diğer bazı ülkelerde daha önce kullanılmış olan vergi deneyimlerinden faydalanmak için yaptıkları atılımlar dolayısıyla, farklı vergi sistemleri olabilir⁴⁹.

2.1.1. Osmanlı Dönemi

Osmanlı Devleti bilindiği gibi Selçuklu Devleti'nin devamıdır. Selçuklu Devleti'nde olduğu gibi Osmanlı Devleti'nin ekonomik, sosyal, siyasal ve mali yapısına İslam dini kuralları yön vermiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda İslam dininin vergilendirmeye ilişkin kuralları geçerliydi. Bu kurallar gereğince alınan vergilere şer'i vergiler denmekteydi. Aynı

⁴⁹ Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Temel Prensipler, Vergi Tekniği*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.153.

zamanda padişahın da sınırsız vergilendirme gücü bulunmaktaydı. Şer'i vergilerin yanında padişahın koyduğu örfi vergiler de vardı. Bu vergiler konulurken örf ve gelenekler göz önüne alınarak bölgesel farklılaşmalar yapılmaktaydı. Osmanlı İmparatorluğu, merkeziyetçi bir vergi idaresi kuramamış ve batılı anlamda gelirleri, düzenli ödenen vergilere dayanan bir vergi devleti olamamıştı. Bunun başlıca nedeni olarak Osmanlı Vergi Sisteminin toprak düzeni ve askeri düzenle iç içe geçmesi gösterilir⁵⁰.

Osmanlı İmparatorluğu Selçuklular'da uygulanan ikta sistemini tımar sistemi adı altında bünyesine almıştır.

Tımar, Osmanlı İmparatorluğu'nda geçimlerine ve hizmetlerine ait masrafları karşılamak üzere bir kısım asker ve memurlara, belirli bölgelerden kendi nam ve hesaplarına tahsil yetkisi ile birlikte tahsis edilmiş olan vergi kaynaklarına ve bu arada bilhassa 20.000 akçaya kadar olan askeri dirliklere verilen isimdir⁵¹.

Osmanlı Devleti'nde araziler mülk, miri ve vakıf arazi olarak bölümlere ayrılmıştır. Mülk arazi, mülkiyetin kazanılma yollarından veya padişah tarafından şahıslara, devlete hizmetlerine karşılık mülk olarak verilen arazileri ifade etmektedir. Bu çeşit arazide, tam mükellefiyet esasları geçerli olup malikleri dilediği şekilde bu taşınmazlar üzerinde tasarrufta bulunabilirlerdi. Miri arazi, mülkiyeti devlete, tasarruf hakkı şahıslara ait olan arazilerdir. Gelirlerine göre, has, zeamet, tımar olmak üzere üçe ayrılırdı. Has, zeamet ve tımar olarak gruplara ayrılan topraklar belirli devlet görevlilerine maaşları karşılığı dirlik adı altında verilmekteydi. Bu devlet görevlileri, bu topraklarda çeşitli vergileri bizzat veya görevlendirecekleri memurları vasıtasıyla tahsil etmekteydiler. Vakıf arazi, aslında miri arazi iken sonradan gelirleri hayır kuruluşlarına tahsis edilen taşınmazlardır. Yani, devlet arazisinden bir kısmının padişahlar veya padişahların izniyle, vezirler tarafından cami, medrese, hastane, kervansaray gibi hayır kuruluşlarına ayrılması ile oluşturulmuştur. Vakıf araziye

⁵⁰ Erol ULUSOY, "Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi", www.jura.uni-sb.de/turkish/Ulusoy.html, (Erişim:08.09.2006).

⁵¹ Coşkun Can AKTAN, "Tımar Sistemi ve Osmanlı İmparatorluğu'ndaki Uygulaması", www.canaktan.org.tr, (Erişim:20.10.2006).

evkaf da denilirdi. Bunların mülkiyeti üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunmak çok sıkı şartlara bağlanmıştı⁵².

Mülk, miri ve vakıf araziler dışında metruk araziler ve mevad araziler de vardır. Metruk araziler, ya bütün toplumun ortak kullanımına ayrılmış yerler veya belli bir köy veya kasaba halkının istifadesine bırakılmış yerlerdir. Yollar, köprüler, camilerin bulunduğu arsalar, Pazar ve panayır yerleri, mera, yaylak, kışlak gibi araziler metruk arazilerdir. Mevad araziler ise, şehir ve köylerin uzağında bulunan çöl, taşlık vb. ölü arazi parçalarıdır. Kimsenin mülkiyetinde ya da tasarrufunda sayılmamıştır. Ancak herhangi bir kimse böyle bir araziye yararlanabilir hale getirirse, bu takdirde arazinin mülkiyeti devlete, tasarruf hakkı araziye işletene ait olmuştur. Yani miri arazi haline gelmiştir⁵³.

Osmanlı Devleti'nin kuruluşu ile kadastro kayıt işlemleri büyük bir gelişme kaydetmiştir. Gerçekten Osmanlı Devleti'nin İkinci Sultanı Orhan Bey'in kardeşi Alaaddin'in vezirliği sırasında, idari yapılanma gerçekleştirilirken arazilerin tasarruf şekilleri ve bunların gelirleriyle ilgili kayıtlar ve defterler de oluşturulmuştur.

Osmanlı tarihinin sayısal veriler içeren temel kaynaklarının büyük çoğunluğunu vergi tabanının tespitine dönük sayım sonuçlarını ifade eden defterler oluşturmaktadır. Bunların en kapsamlıları 'tahrir defterleri'dir. Bu defterler Osmanlı Devleti'nde tımar sisteminin uygulandığı topraklardaki vergilendirilebilir ekonomik etkinliklerin ve insan kaynaklarının yerinde tespit ve kaydını içermesi, açısından bizlere istatistiksel analize uygun en zengin sayısal verileri sunmaktadır⁵⁴.

Fatih Sultan Mehmet, 'Kanunname-i Kitabet-i Vilayet' adlı kanunname ile ülkenin tamamının tapu kaydını yeniden yaptırmıştır. Bu kanunnamede arazilerin nüfusu, arazinin durumu ve benzeri hususlar yazılmıştır. Arazinin bu şekilde yazılması işlemini iki memur yürütmektedir. Bunlar Defter Emini ve Vilayet Katibi'dir. Defter Emini'ne 'İl Yazıcısı' da denmektedir. Yazım neticesinde iki çeşit tahrir defteri ortaya çıkmıştır. Bunlardan biri mufassal defterdir. Bu defterde arazinin üzerindeki mezralar, köyler, ormanlar, kışlaklar ve bütün arazi çeşitleri ile bunların

⁵² Osman KAŞIKÇI, "Osmanlı Hukukunda Taşınmazlara Ait Tasarruf Şekilleri", e-akademi – Aylık İnternet Dergisi, www.e-akademi.org/makaleler/okasikci-1.htm, (Erişim:11.10.2006).

⁵³ Hakan AY, **Maliye Tarihi Ders Notları**, İzmir, 2003, s.63.

⁵⁴ Oktay ÖZEL, "Osmanlı Demografi Tarihi Açısından Avarız Ve Cizye Defterleri", www.bilkent.edu.tr/~ozel/av.1.doc, (Erişim:11.10.2006).

kime ait olduğu, gelir çeşit ve miktarları ve ödeyecekleri vergiler bulunmaktadır. Bu defterlerde yazılı arazi tamamen miri arazidir. Diğer bir defter icmal defteridir. Bu deftere sadece arazinin has, zeamet ve tımar olup olmadığı sahipleri ile birlikte kaydedilirdi. Bu tapu tahrir işleminin sonucunda Osmanlı Devleti'nde 100'den fazla defter meydana gelmiştir. Görüldüğü üzere her ne kadar ülkenin kadastrosu çıkarılmış ise de amaç düzenli bir vergi toplamadır⁵⁵.

Anlaşıldığı üzere, Osmanlı döneminde genel olarak arazi vergilerinin mükellefleri ile ilgili ayrıntılı bilgiler kanunnamelerde düzenlendiği görülmektedir. İl yazıcısı ve vilayet katibi denilen memurlar tarafından düzenlenen ve tapu kütüğü niteliğinde olan yazım defterlerinin de mükelleflerle ilgili bilgi toplama kaynakları olduğu anlaşılmaktadır.

Osmanlı Devleti'nde toprakların bir kısmı ve bunların gelirleri, kamu hizmeti yapanlara bu hizmetleri karşılığı tahsis ediliyordu. Dolayısıyla vergi toplama yetkisi bu kişilerde olduğundan vergi mükelleflerini bilme ve mükelleflerle ilgili gerekli bilgileri toplama görevinin bu kişilere ait olduğu görülmektedir.

2.1.2. Cumhuriyet Dönemi ve Sonrası

Osmanlı vergi sisteminde vergi yükü aşırı bir şekilde tarıma yüklendiğinden, dengesizliği düzeltmek amacıyla Cumhuriyet hükümeti genellikle devlet maliyesini, özellikle vergi sistemini yeniden kurmak zorunda kalmıştır. Bu bakımdan mali reform yapmak kaçınılmaz olmuştur.

Cumhuriyet idaresi tarım sektörünün vergi yükünü hafifletmek için, 1925 yılında aşarı kaldırmakla mali reformlara başlamıştır. Ancak aşarın kaldırılması ile devlet büyük bir gelir kaybına uğramıştır. Tarıma dayalı vergilerden en önemlisi olan aşarın kaldırılması ile meydana gelen boşluğu doldurmak üzere yeni bir takım vergiler de yürürlüğe konmuştur.

1926 yılında kabul edilen umumi istihlak vergisi bunların en önemlisidir. Bu vergiyi hizmet işletmesi seviyesinde tamamlamak üzere hususi istihlak vergisi ve eğlence vergisi getirilmiştir. Genel olarak satışlardan alınan umumi istihlak vergisi uygulamasının iyi sonuç vermemesi nedeniyle, 1930 yıllarında bu vergi, sadece çok

⁵⁵ KAŞIKÇI, a.g.m., s.3.

sayıda istisnalarla donatılmış İmalat Muamele Vergisi haline getirilmiştir. Ancak, henüz iktisadi gelişme ve kalkınma gerçekleşmediği için, vergi yükünün tarım sektöründen, sanayi ve hizmetler sektörüne kaydırılması çalışmaları umulan sonuçları vermemiştir. Çünkü ülkemiz o dönemde sanayileşmenin çok geri aşamalarında bulunuyordu⁵⁶.

1930 – 1940 yıllarında yaşanan büyük dünya ekonomik bunalımının neden olduğu olağanüstü harcamaların kapatılabilmesi için ise, iktisadi buhran vergisi getirilmiş; kazanç vergisi, muamele vergisi, hayvanlar vergisi düzenlenmiş ve Maliye Bakanlığı Kuruluş Kanunu kabul edilmiştir. İkinci Dünya Savaşının Yaşandığı 1939 – 1945 yılları ile bunu takip eden yıllarda savaşın ekonomideki tahribatının ortaya çıkardığı finansman açıklarının kapatılması için bazı vergilerin oranları artırılırken varlık vergisi ile toprak mahsulleri vergisi ve gümrük çıkış vergisi gibi yeni vergiler, yürürlüğe girmiş ve Belediye Gelirleri Kanunu kabul edilmiştir⁵⁷.

Yeni ve modern bir vergi sisteminin kurulması yönünde gösterilen çabaların başarıya ulaştığı söylenemez. Bu dönemde dünya çapında yaşanan iktisadi ve siyasi olaylar vergi sisteminin geliştirilmesini değil düzeltilmesini dahi engellemiş; getirilen yeni vergilerle sistem daha karışık, verimsiz ve gayri adil hale gelmiştir. Bilimsel ve rasyonel esaslardan yoksun olan bütün bu vergiler belirli bir mali politikaya dayanmaksızın sadece hazinenin acil gelir ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olmuştur. Bu nedenle vergi sisteminin yeniden düzenlenmesi bir zorunluluk haline gelmiştir.

1949 yılında yapılan vergi reformu ile kazanç vergisi kaldırılmış, onun yerine gelir vergisi, kurumlar vergisi ile esnaf vergisi kabul edilmiş ve bu vergilerle birlikte 1950’de Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1953 yılında Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine, devlet gelirlerinin tahsilini sağlayan Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir.

1949 yılından sonraki dönemde Türk Vergi Sisteminde yapılan önemli değişikliklerle, eski vergi sistemi terk edilmiş, onun yerine daha modern ve çağdaş vergi sistemlerine benzeyen bir vergi sistemi uygulamasına geçilmiştir. Yeni vergi

⁵⁶ Nihat EDİZDOĞAN, Niyazi ÖZKER, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, 2003, s.5.

⁵⁷ Nevzat ERDAĞ, **Türk Vergi Sistemi, Vergi Avantajları, Vergi Cezaları**, Beta Basım, 1. Bası, İstanbul, Haziran 2002, s. 8.

kanunları iktisaden gelişmiş ülkelerin vergi kanunlarıyla kıyaslanabilecek seviyede olmasına rağmen, ülkenin ekonomik yapısına uydurulmasının zorluk yaratması, özellikle Alman Gelir Vergisi Kanunu örnek alınmak suretiyle hazırlanmış olan Türk Gelir Vergisi yoğun eleştirilere uğramıştır⁵⁸.

1950 yılında yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu, bütün vergi, resim ve harçlarla ilgili usul kurallarını hükümlere bağlamıştır. Bu kanunla oldukça çağdaş derli toplu tek düzen bir Usul Kanunu gerçekleştirilmiştir. Diğer bir deyişle, bu kanunla, vergi usul ile ilgili hükümler bağımsız bir kanun içinde bütünleştirilerek, bu konudaki dağınıklığa son verilmiştir. Böylece bilgi toplama ile ilgili ilk toplu bilgiler anılan kanunda ayrı bir bölüm olarak düzenlenmiştir. Sözü edilen kanun 1961 yılında yürürlükten kaldırılarak yerine 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bilgi toplama ile ilgili içerik aynen bırakılarak, yalnız kanun maddelerinin numaraları değiştirilmiştir⁵⁹.

2.2. BİLGİ TOPLAMA MÜESSESESİNİN MEVZUAT AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bilgi toplama kurumuna, Vergi Usul Kanunumuzun “vergilendirme” başlığını taşıyan birinci kitabının “yoklama ve inceleme” adı altındaki yedinci kısmının dördüncü ve son bölümünde yer verilmiştir.

2.2.1. Bilgi Vermek Zorunda Olanlar

Vergi dairesi, vergi incelemelerine esas olmak üzere ve vergi tahakkuk ve tahsilatının zamanında ve sağlıklı bir biçimde yapılabilmesini sağlamak amacıyla, değişik kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerden bilgi alır ve bunları gerektiği şekilde arşiv oluşturarak bir yerde depolarlar⁶⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

⁵⁸ EDİZDOĞAN – ÖZKER, a.g.e., s.7.

⁵⁹ KOTAN, a.g.e., s.75-76.

⁶⁰ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, İzmir, 2004, s.140.

Kanunun üçüncü fıkrasına göre, memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi değildirler.

2.2.1.1. Kamu İdare ve Müesseseleri

Vergi Usul Kanunu'nun 149. maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

2.2.1.1.1. Saymanlıklar

Genel ve Katma Bütçeli İdarelerle, özel bütçeli idarelerin ve belediyelerin kuruluşunda yer alan saymanlıklar, bağlı oldukları idareler adına;

- Kurma, onarma, taşıma, kiralama ve satın alma işleri için gerçek ve tüzel kişilere yaptıkları ödemeler,

- Mesleki faaliyetler nedeniyle serbest meslek erbabına yaptıkları ödemeleri bildirmek mecburiyetindedirler.

2.2.1.1.2. Tekel Başmüdürlükleri

Tekel başmüdürlükleri görev alanları içinde kalan bölgelerde tütün ticaretiyle ilgili alanda faaliyet gösteren tüccarların alım satım işleriyle ilgili bilgileri düzenli olarak vergi idaresine bildirmek zorundadırlar.

2.2.1.1.3. Tapu Sicil Müdürlükleri

Tapu Sicil Müdürlükleri, tapu siciline kayıtlı gayrimenkullerle ilgili olarak gayrimenkul satan, satın alan, alış ve satış tutarı hakkında düzenli olarak vergi idaresine bilgi vermek mecburiyetindedirler.

2.2.1.1.4. Noterler

Noterler ve noterlik görevini yapmaya yetkili olanlar düzenledikleri tasdik ve tescil ettikleri kira sözleşmeleri, ticari akitler ve sözleşmeler hakkında bilgi vermek mecburiyetindedirler.

2.2.1.1.5. Gümrükler

Türkiye sınırları içinde ihracat ve ithalat işleriyle faaliyet gösteren tüccarların ihraç ve ithal ettikleri mallara ait fatura ve belgeler gümrük idaresinin bilgisi dahilindedir. Dolayısıyla gümrükler kendilerinden istenecek bilgi ve belgeleri vermek mecburiyetindedirler.

2.2.1.1.6. Veteriner Daireleri

İllerde veteriner müdürlükleri, ilçelerde ilçe veterinerleri ya da bunların görevlerini yapmakla yükümlü olanlar, düzenledikleri hayvan sağlık raporları ile hayvan alış ve satışı hakkındaki bilgileri düzenli olarak vermek mecburiyetindedirler.

2.2.1.1.7. Ticaret Borsaları

Ticaret borsaları yapmış oldukları alış ve satışlarda yapmış oldukları kayıt ve tescilleri hakkında bilgi vermek mecburiyetindedirler.

2.2.1.1.8. Menkul Kıymet Ve Kambiyo Borsaları

Bankaların kendi namlarına yaptıkları alım ve satımlar hariç borsada işlem gören hisse senetleri ile tüm tahvillerin alım ve satımlarının menkul kıymet ve kambiyo borsaları yetkililerince bildirilmesi mecburidir.

2.2.1.2. Mükellefler

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre, mükellef, kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç olmak üzere özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinde mükelleflere bilgi verme zorunluluğu getirilmiş ancak, vergi sorumlularına böyle bir sorumluluk getirilmemiştir. Vergi sorumluları vergiyi doğuran olay ve vergi işlemleri ile ilgili olarak idareye birçok bilgi verebilirler. Fakat, vergi sorumluları ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir hüküm getirilmemiştir. Bunlar kanunda mükellef deyimi içinde yer alırlar. Bunun için vergi sorumluları da bilgi vermek mecburiyetindedirler.

Burada, bilginin sadece ilgili mükellefi veya sorumluyu ilgilendirmesi önemli değildir. İdare, vergi sorumlusundan, başka bir mükellef için de bilgi isteyebilir⁶¹.

2.2.1.3. Mükelleflerle Muamelede Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler

Maliye Bakanlığı veya vergi inceleme elemanları tarafından belli bir mükellef hakkında yapılan inceleme dolayısıyla mükellefle muamelede bulunan kimselerden bilgi istenir. Mükellefle muamelede bulunan kimseler ifadesi son derece geniş bir ifadedir. Zira alım-satım işleri, gerçekleşmemiş olsa bile vergi konusuna girecek muamele için yapılmış ön görüşmeler, mükellefe ait emtia nakil ve muhafazası, kredi verilmesi, mevduat kabulü şeklindeki ilişkilerin tümü, mükellefle muamelede bulunma ifadesinin içine girerler⁶².

Vergi incelemesine yetkili olanların, vergi incelemesi yaparken başvurdukları yollardan biri de mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin yani alıcı durumunda olan kişi ve kuruluşların ifadelerine başvurarak, bir malın ya da hizmetin veya satış konusu emtianın gerçek satış bedelini belirlemeye çalışmaktır⁶³. Bu amacın yasal dayanağı ise Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde belirtildiği üzere 'serbest delil sistemi' ilkesidir. Buna göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, ispatlama vasıtasının vergiyi doğuran olayla ilgisi olması gerektiğidir⁶⁴.

Alıcı ifadelerine başvurulurken V.U.K.'un 'Bilgi Verme' başlıklı 148. maddesi hükmü uygulanmaktadır. Bilindiği üzere vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, mükellefle muamelede bulunan gerçek veya tüzel kişilerden istediği bilgilerin verilmemesi V.U.K.'un mükerrer 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle mükellefle ilişkide bulunan ve hep birden mükellef aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı

⁶¹ Osman Selim KOCAHANOĞLU, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yayıncı Matbaası, İstanbul, 1983, s.85.

⁶² Abdullah KİRAZ, "Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükelleflere Bilgi İsteme Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir mi?", **Yaklaşım**, Sayı:153, Eylül 2005, s.117.

⁶³ Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi incelemesinde Alıcı İfadelerine Başvurulması", **Yaklaşım**, Sayı:8, Ağustos 1993, s.9.

⁶⁴ M. Aykut KELECİOĞLU, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerinin Yeri", **Yaklaşım**, Sayı:100, Nisan 2001, s.149.

bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere maddi delil olarak itibar edilmesi gerekmektedir⁶⁵.

Konuya ilişkin Danıştay'ın görüşü;

“V.U.K.’un 3/B ve 134. maddelerinde geçen hükümlerden anlaşılacağı üzere, mükelleflerle muamelede bulunan ve aralarında herhangi bir husumet bulunmayan alıcıların ifadelerinin maddi delil kabul edilerek vergi tarh edilmesi mümkündür”⁶⁶ şeklindedir.

Konuya ilişkin bir başka Danıştay kararı;

“Alıcıların V.U.K.’un 148. maddesi gereğince verdikleri ifadelerin maddi delil olarak kabul edileceği, birbirinden habersiz olarak değişik tarihlerde ifade veren alıcıların, sırf mükellefi zarara uğratma kastı ile birlikte hareket etmeleri düşünülemeyeceğinden, beyan ettikleri değerlerin birbirlerine uygun olması nedeniyle yapılan tarhiyat uygundur”⁶⁷ şeklindedir.

Yani vergiyi doğuran olayda taraf olan ve hepsinin mükellef aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi imkanı bulunmayan alıcıların verdiği ifadelerin, maddi delil olarak kabul edilerek; bu bilgilere istinaden tespit edilecek matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılır. Alıcıların satıcılar aleyhine vermiş oldukları ifadelerin sayısal çoğunluğunun bulunması mükellef ile alıcılar arasında husumet olmadığını göstermektedir.

İfadelerine başvuru alan alıcıların, bir kısmının mükellef aleyhine, bir kısmının da mükellef lehine beyanda buldukları gözlemlenmektedir. Bu durumun nedeni ise, uygulamada genellikle tüm alıcıların ifadelerine başvurulamaması ve azınlıkta kalan alıcı ifadeleri esas alınarak, çoğunluğu oluşturan alıcılara yapılan satış nedeniyle matrah takdiri yoluna gidilmesidir. Konuyla ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay tarafından mükellef lehine kararlar verilmektedir⁶⁸.

⁶⁵ A. Murat YILDIZ, “Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza”, **Yaklaşım**, Sayı:97, Ocak 2001, s.142.

⁶⁶ Danıştay 4. D.’nin 24.11.1999 Tarih ve E. 1999/1323, K. 1999/4273 Sayılı Kararı.

⁶⁷ Danıştay 4. D.’nin 05.05.1982 Tarih ve E. 1982/778, K. 1982/1958.

⁶⁸ Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Cilt.6, Ankara, 1999, s.665.

Alıcı ile satıcı durumundaki mükellefler arasında bir uyuşmazlık çıkmışsa, bu durumda, alıcının ifadesi serbest iradesini yansıtmayabilir ve aralarındaki anlaşmazlığın da etkisiyle alıcı, mükellefin zor durumda bırakacak beyanlarda bulunabilir. Danıştay bu gibi hallerde alıcıların ifadelerine itibar edilemeyeceği yönünde kararlar vermektedir⁶⁹.

Vergi incelemesinde, alıcı ifadelerine başvurulurken, alıcı ile satıcının karşılıklı menfaatlerinin söz konusu olup olmadığına dikkat edilmektedir. Örneğin, bir işyeri mülkiyetinin satışı sırasında, satış değerinin olduğundan düşük gösterilmesinde, hem alıcının hem de satıcının ortak menfaatleri söz konusu olabilmektedir. Alıcının ödeyeceği tapu harcı ile KDV'de; satıcının da hem tapu harcından hem de gelir ya da kurumlar vergisinden menfaati olacaktır. Bu gibi durumlarda, inceleme elemanları, alıcı ile satıcının ortak çıkarları olduğu gerekçesiyle, alıcıların ifadesine itibar etmeyebilirler⁷⁰.

Vergi incelemesinde, alıcı ifadelerine başvurulması sık sık uygulanan bir yöntemdir. Özellikle bazı durumlar dışında, alıcıların ifadelerinden hareketle önemli matrah farklarına ulaşıldığı görülmektedir. Ancak, vergi incelemelerinde objektiflikten uzaklaşarak, baskı altına alınan ifadeler sonucu ortaya çıkartılan ve daha sonra yargıda kaldırılan matrah farklarının olduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Vergi incelemelerinde alıcı ifadelerine başvurulmasında; objektiflikten uzaklaşmaması, tüm incelemelerde aynı kriterlerin uygulanması suretiyle birlik ve beraberliğin sağlanması halinde, alıcı ifadelerinden maddi delil bağlamında daha da fazla yarar sağlanabilir⁷¹.

Vergi incelemesi yapılırken, bulunacak matrah farkının ortaya çıkarılması amacıyla başvuru en etkin yöntemlerden biri olan alıcı ifadelerinin alınması, zaman zaman alıcılar tarafından bazı bilgilerin gizlenmesi ya da verilmemesi veya ifade vermek için daireye gelinmemesi gibi nedenlerle etkinliğini kaybedebilmektedir. Diğer taraftan, bazı inceleme elemanlarının da yetkilerini zorlayarak hatta aşarak mükellefe ya da alıcılara baskı yapması, hatta istediği yönde

⁶⁹ Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 7.Baskı, Ankara 2004, s.798.

⁷⁰ Recai DÖNMEZ, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadeleri", **Yaklaşım**, Sayı:133, Ocak 2004, s.39-40.

⁷¹ DÖNMEZ, a.g.m., s.40.

ifade vermemesi halinde, vergi mükellefi olan alıcıya da vergi incelemesine alınacağını belirtmesi ve zaman zaman incelemeye alması, olayın denetim boyutunun aksayan bir yönü olarak göze çarpmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi, alıcı ifadelerine başvurulması vergi incelemesinde sonuca ulaşma bakımından en etkin yöntemlerden biridir. Ancak, idarenin ya da denetim kurulları veya gruplarının bu konudaki yargı kararlarını da göz önüne alarak, karşıt inceleme sırasında izlenecek yöntemlere ilişkin bir uygulama işbirliği yaratmasında ve bazı uyarılarda bulunmasında yarar vardır. Uygulamada daha çok yargı kararları ile yönlendirilmiş bulunan alıcı ifadelerine başvurma ve bunun hukuksal sonuçlarının bir kanunla açık bir şekilde düzenlenmesi bu alandaki önemli bir sorunu giderecektir⁷².

Uygulama etkin bir idare tarafından yürütülmedikçe ve denetime gerekli önem verilmedikçe, vergi kanunlarının çok iyi olması sonucu değiştirmeyecek ve vergilemede istenilen amaca ulaşılamayacaktır⁷³.

2.2.1.4. Ölüm ve İntikallerle İlgili Bilgi Verenler

Vergi Usul Kanunu'nun 150. maddesine göre aşağıda yazılı resmi makamlarla, gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,

- Yabancı memleketlerdeki Türk Konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar: Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığı'na bildirirler.

- Mahalle ve köy muhtarları: Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler.

- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler: Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler.

⁷² KIZILOT, a.g.m., s.13.

⁷³ Coşkun Can AKTAN, "Vergi Tahsilatında Etkinlik", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:5, 1990, s.32.

Görüldüğü üzere toplanan bu bilgiler sonunda vergi idaresi bazen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini öğrenecek, bazen de inceleme veya beyan sırasında mükellefin vergi matrahının doğru olup olmadığını karşılaştırmada bir delil ve araç olarak değerlendirecektir.

2.2.2. Bilgi Vermede Süre ve Devamlı Bilgi Verme

Aşağıda vergi idaresine istek üzerine bilgi vermeye mecbur olanlar ile devamlı bilgi vermek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin bu bilgileri hangi zaman aralığında vermeleri gerektiği açıklanmıştır.

2.2.2.1. Bilgi Vermede Süre

Bilgi istemeye yetkili olanlar, istek üzerine bilgi vermeye mecbur olan kişilerden bilgileri yazılı ve sözlü olarak alabilir. Kanun bu konuda belirli bir süre getirmemektedir. Diğer bir ifade ile yazılı ve sözlü olarak bilgi vermeye mecbur olanların bilgilerin verilmesi ile ilgili süreler hakkında bir düzenleme getirmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde idari ve kanuni süreler başlığı altında 'vergi ile ilgili muamelede sürelerin vergi kanunları ile tespit edileceği belirtilmiştir. Şayet kanunda açıkça bir süre belirlenmemişse 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak idare belirler ve ilgili mükellefe tebliğ eder' hükmünü getirmektedir. Adı geçen hükümden de anlaşılacağı gibi süre vergi kanunlarında ayrıca belirtilmemişse bu durumda süre 15 gün olacaktır. Bu süre 15 günlük sürenin altında olmayacaktır. Kanunun bu hükmünden çıkan bir diğer sonuç da tespit edilen sürenin mutlaka mükellefe tebliğ edilmesi gerekliliğidir. Mükellefe bildirilmeyen bir sürenin hukuken bir anlam ifade etmeyeceğini ve sonucunun da bağlayıcılığı olmayacağı belirtilmektedir⁷⁴.

Bilgiler sözle veya yazıyla istenebilir. Sözle istenilen bilgilerin verilmemesi durumunda yazı ile ihtar gönderileceği ve bilgi vermek mecburiyetinde olanların cevap vermeleri için kendilerine 'uygun bir sürenin' verileceği ilgili madde ile hüküm altına alınmıştır. 'Uygun süre' ifadesini, istenen bilginin mahiyet ve kapsamı, bilginin hazırlanabilmesi veya gönderilmesi gereken zamanı ve diğer şartları da

⁷⁴ ÇAKIR, a.g.t., s.83.

dikkate alarak verilmesi gerekecek makul ve uygun bir süre olarak yorumlamak gerekir⁷⁵.

Bilgi verme müessesesinde sürekli bilginin ne zaman verileceği konusunda bir süre tespiti yapılmamıştır. Bunun için yukarıda ilgili maddede belirtildiği gibi, bilgi istemeye yetkili olanlarca bilgi istenecek yükümlülere 15 günlük bir süre verilmesi gerekmektedir.

2.2.2.2. Devamlı Bilgi Verme

Kanunda yazılı belli kişi ve kurumların belli bilgileri belirli fasıllarla bilgi isteyen kurum ve idarelere devamlı olarak vermesi gerekmektedir. Bu bilgiler devamlı olarak bilgi istemeye yetkili olanlar tarafından bir yazı ile istenmektedir. Bu isteğe bağlı olarak da devamlı bilgi verme mecburiyetinde olanlar da belirli aralıklarla bilgi isteyen idare ve kurumlara bu bilgileri verirler. Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu genel tebliğlerle bazı kurum ve kişilerden sürekli bilgi isteme hakkına sahiptir. İlgili kurum ve kuruluşlar Maliye Bakanlığı'nın bu isteğine uymak ve Bakanlığa düzenli olarak bilgi vermek mecburiyetindedirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 149. maddesine göre, Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler devamlı olarak Maliye Bakanlığı'na ve vergi idaresine bilgi verirler. Kanunda belirtilen gerçek ve tüzel kişilerin mükellef olup olmamaları önemli değildir. Diğer bir deyişle, bu kişilerin mükellef veya sorumlu olmalarına bakılmaksızın bütün gerçek ve tüzel kişilerden vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili bilgiler istenebilecektir.

Maliye Bakanlığı yayınladığı genel tebliğlerle kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilere devamlı bilgi verme mecburiyeti getirmektedir.

- 10.05.1989 tarihinde yayımlanan 191 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahipleri ve buralarda çalışan hekimlerin düzenleyecekleri reçeteler Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmış, bunları basacak matbaalara bilgi verme mükellefiyeti yüklenmiştir. Ancak, 260 Seri Nolu V.U.K Genel Tebliği ile 01.01.1998 tarihinden itibaren matbaaların bilgi verme mükellefiyeti durdurulmuştur.

⁷⁵ KOCAHANOĞLU, a.g.e., s.83.

- 10.05.1989 tarihinde yayımlanan 192 Ser Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile eczanelere, özel muayenehaneler, özel poliklinikler, özel hastane ve buralarda çalışan doktorlar tarafından düzenlenecek reçetelere istinaden yaptıkları ilaç satışları ile ilgili olarak reçeteyi yazan doktorun adı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi, sicil numarası, reçeteyi düzenlediği yer ve adresi, tarihi ve numarası hakkında bilgi verme mecburiyeti getirilmiştir.

- 10.05.1989 tarihinde yayımlanan 193 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile tapu sicil muhafızlıklarına sürekli bilgi verme mecburiyeti getirilmiştir.

- 10.05.1989 tarihinde yayımlanan 194 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile mühendis ve mimarlar tarafından düzenlenen plan, proje, resim ve hesapları tasdik eden valilik, belediye ve Türkiye Elektrik Kurumu gibi kurum ve kuruluşlara bu hususta devamlı bilgi verme mecburiyeti getirilmiş; 198 Seri Nolu Genel Tebliğ ile de harita mühendislerince yapılan harita parselasyon planları, şehir plancılarınca yapılan imar planları, jeoloji mühendisleri ve jeologlarca düzenlenen jeoloji raporları, ihtisas durumlarına göre diğer mühendislerce düzenlenen fizibilite raporları da kapsama alınmıştır.

- 10.05.1989 tarihinde yayımlanan 195 Seri Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile kıymetli maden, taş ve eşyaları işleyenler ve şekil verenlere, işledikleri veya şekil verdikleri kıymetli maden, taş ve eşyalarla ilgili olarak sürekli bilgi verme mecburiyeti getirilmiştir. Ancak, 01.01.1995 tarihli 236 Seri Nolu Genel Tebliği ile bilgi verilmesi durdurulmuştur.

- 10.05.1989 tarihine yayımlanan 196 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile imalat işi yapan ve on kişiden fazla işçi çalıştıran imalatçılara devamlı bilgi verme mükellefliği getirilmiştir. Ancak, 01.01.1995 tarihinden itibaren 236 sayılı Genel Tebliğ ile bilgi verilmesi durdurulmuştur.

27.12.1994 tarihinde yayımlanan 235 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile stopaj gelir vergisi ile katma değer vergisi mükellefleri için yıllık bildirim verme zorunluluğu getirilmiştir.

Yukarıda sayılan genel tebliğ düzenlemelerinin tümü, Vergi Usul Kanunu'nun bilgi isteme ile ilgili 148 ve 149. maddelerine istinaden yapılmıştır.

2.2.3. Bilgi İstemeye Yetkili Olanlar

Vergi, devletin mahalli idarelerinin ya da kamu müdahalesinin, kamu yüklerini karşılamak amacıyla gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişiler veya muhtemelen kamu hukuku tüzel kişilerinden bunların ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla, kesin bir şekilde belirli bir karşılığı bulunmaksızın aldıkları paralardır⁷⁶. Vergi ilişkisi bir tarafta alacaklı, diğer tarafta da vergi borçlusunu olan bir borç alacak ilişkisidir. Bu ilişki taraflara bazı ödevler verdiği gibi bazı yetkiler de vermektedir. Bu ilişkide etkinliğin sağlanması için bilgi akışının olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 148 – 152. maddeleri arasında düzenlenen bilgi toplama müessesesi, bilgi akışının sağlanmasında önemli bir mekanizmayı oluşturmaktadır. Bu mekanizmada bir tarafta Anayasamızın 73. maddesine göre vergilendirme yetkisine sahip olan vergi alacaklısı ve onu temsilen vergi almaya yetkili olanlar, diğer tarafta ise gönüllü olarak bilgi verenler ile zorunlu olarak bilgi vermeye mecbur olanlardan oluşan bilgi kaynakları bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

2.2.3.1. Maliye Bakanlığı

Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri hakkında 13.12.1983 karar tarihi ile 14.12.1983 – 18252 (Mükerrer) sayılı resmi gazetede yayınlanan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere; Maliye Bakanlığı'nın kurulmasını, teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektedir. Bu kararnamenin 2. maddesinde Maliye Bakanlığının görevleri şu şekilde tanımlanmıştır:

- Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- Devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak,

⁷⁶ Aytaç EKER, Kamil TÜĞEN, **Kamu Maliyesine Giriş**, Akliselim Matbaası, İzmir, 1990, s. 154.

- Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,

- Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,

- Gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek,

- Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,

- Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,

- Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,

- Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,

- Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığı'na verilen görevleri yapmak,

- Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,

- Karapara aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konuya ilişkin uygulanacak usul ve esasları belirlemek.

Maliye Bakanlığına V.U.K.un 148. maddesine göre bilgi vermek zorunda olanlar, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu kişiler Maliye Bakanlığına veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara bu bilgileri vermeye mecburdurlar. Maliye Bakanlığı V.U.K. hükümlerine göre, kendisine verilen bu yetkiyi özel veya genel konular için kullanabileceği gibi arızı veya sürekli olarak da kullanabilir. Maliye Bakanlığı da genel tebliğlerle sürekli bilgi verme zorunluluğu getirmektedir.

Maliye Bakanlığı ilgililerden bilgi isteme hakkına sahiptir. Örneğin belediyelerden işyeri ruhsatları, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan sanayi işyerleri

ruhsatları ile her çeşit ortaklıklarla ilgili bilgiler, ticaret, sanayi, esnaf ve ziraat, tabip ve mühendis odaları ve barodan üye listeleri istenebilir. Ücret gelirleri için en yaygın bilgi sosyal sigortalardan alınabilir. Mahkemelerden mükelleflerle ilgili iflas, tasfiye, miras taksimi, icra takipleri hakkında bilgi istenebilir. Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı kamu ve özel kuruluşlardan vergiyle ilgili her türlü bilgiyi alabilmektedir. Bütün bu bilgilerin gruplandırılarak vergilemede kullanılması vergi güvenliğini artırır⁷⁷. Diğer bir deyişle, arşivlenecek olan bilgiler, vergisel olayların çözümünde kullanılarak, vergi kayıp ve sızıntıları en az seviyeye indirilmiş olur.

2.2.3.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesine göre vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdirler.

2.2.3.2.1. Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları

Hesap Uzmanları Kurulu doğrudan Maliye Bakanına bağlı danışma ve denetim birimi olup bu Kurulun mensubu Hesap Uzmanları, Bakan adına büyük işletmeler nezdinde dış kamusal denetim yaparlar. İşletme denetiminin kapsamı 4709 sayılı Kuruluş Kanunu⁷⁸ ile Maliye Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede belirlenmiştir. Buna göre Hesap Uzmanlarının başlıca görevleri şunlardır:

- Gelir Kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak gerçek kişi ve kurumlar nezdinde vergi incelemesi yapmak,
- Diğer mali mevzuat gereğince her türlü dış denetim işlerini yapmak ve sonuçlarını izlemek,
- Vergi politikasının oluşumuyla ilgili çalışmalara katılmak, vergi sistem ve tekniğinin geliştirilmesi, uygulamadaki tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi

⁷⁷ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 346-347.

⁷⁸ 05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hususunda araştırmalar yapmak ve önerilerde bulunmak, vergi reform çalışmalarına katılmak,

- Ekonomik ve mali yaşamdaki gelişmelere uygun olarak Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, Türk Parası Kıymetini Koruma Kanunu, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Dış Ticaret ve Teşvik Mevzuatı, Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Menkul Kıymetler Borsası Hakkında Kanun Hükümünde Kararname, Finansal Kiralama Kanunu, Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflarla ilgili mevzuatın gerekli kıldığı özel ihtisas ve deneyimi gerektiren alanlarda inceleme ve araştırmalar yapmak,

- Maliye Bakanı tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Bu görevleri yerine getirirken Maliye Bakanı adına kanunların verdiği yetkiyi kullanan Hesap Uzmanlarına, her çeşit İhtisas Muhasebesi, Özel Hukuk, Mali Hukuk, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Mukayeseli Vergi Hukuku ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Vergi İnceleme ve Revizyon Teknikleri, İşletme Denetimi ve Finansal Tablolar Analizi alanlarında özel bir eğitim verilmektedir.

2.2.3.2.2. Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Muavinleri

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı KHK'nin 20. maddesine göre Maliye Müfettişleri;

- Genel Bütçeye dahil veya Katma Bütçe veya İl Özel İdare ve Belediye Bütçeleri gibi hususi ve mahalli bütçelerle yönetilen daire ve müesseseleri,

- İktisadi Devlet Teşekküllerinden sermayesinin tamamı Devlete ait olanlarla, Maliye Bakanlığı ile ilgili bulunanları, (Maliye Bakanlığınca onaylanmış teftiş programı gereğince ve alacakları tebligat üzerine)

- İmtiyazlı şirketlerle; sermayesinde Devletin iştiraki olan müesseseleri, (İlgili Bakanlık veya dairenin isteği ve Maliye Bakanlığı'nın emir ve müsaadeleri ile)

- Bütün dernekleri ve özellikle Devletten mali yardım görenleri,(Maliye Bakanlığının tebliği veya göreceklere acil lüzum üzerine) mali yönden teftiş etmek,

- Vergi Usul Kanunu gereğince vergi incelemelerinde bulunmak,

- Bankalar Kanunu gereğince Yeminli Bankalar Murakıplarına verilmiş görevleri yerine getirmek,
 - Türk Parası Kıymetini Koruma kanun, karar ve tebliğlerine göre incelemelere girişmek,
 - Bunların dışında özel kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlarla kendilerine verilen sair görevleri yerine getirmek,
- yetkisine sahiptirler.

2.2.3.2.3. Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 43 üncü maddesinde Gelir İdaresinin “her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri” yapacakları belirtilerek, aynı kanun hükmünde kararnamenin 12’nci maddesi ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bu maddeye eklenen bentlerde Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri sayılarak Gelir İdaresi Başkanı, “Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri Kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir” hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun değişik 135’inci maddesinin ikinci fıkrası, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin “her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz” oldukları; 492 sayılı Harçlar Kanunu⁷⁹nun 134’üncü maddesi, Gelirler Kontrolörlerinin” her hal ve takdirde, harçları tahsile salahiyyetli memurların hesaplarını teftiş ve kontrole yetkili buldukları ve 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine ilişkin Kanun⁸⁰un 3’üncü maddesinin iki ve üçüncü fıkraları da Gelirler Kontrolörlerinin karapara aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi ile görevli ve yetkili oldukları hükmüne amirdir.

Bu hükümler ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde Gelirler Kontrolörlerinin görev ve yetkileri denetim çeşitleri ile görev ve yetkiler itibariyle şunlardır:

⁷⁹ 17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

⁸⁰ 02.07.1997 Tarih ve 23037 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

- Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatının bütün işlerini teftiş etmek ve incelemek, (Gelir İdaresi merkez birimlerinin teftişi, Gelir Müdürlüğü, İstihbarat arşivleri, Vergi dairesi, Takdir komisyonları ve Uzlaşma komisyonlarının teftişi.)

- Vergi Dairelerine ait para, kıymetli kağıt, mal ve eşyanın saklanmasına mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etmek,

- Maliye Memurları hakkında soruşturma yapmak,

- Teftiş ve soruşturma ile ilgili mahrem de olsa her türlü defter, belge ve yazıları incelemek,

- Harçlar Kanunu uyarınca yurtiçinde ve yurtdışında, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrol etmek,

- Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince vergi kanunları açısından mükellefler hakkında her türlü vergi incelemesi yapmak,

- 4208 sayılı Kanun kapsamına giren kara para aklama suçunun araştırma ve incelemesini yapmak,

- Kanunlar, özel anlaşmalar ve sair mevzuatla yürütülmesi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen işlerin kapsamına giren konularda, inceleme ve araştırmalar yapmak, uygulanan kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik, karar, genel tebliğ ve muktezalar hakkında görüş ve önerilerde bulunmak,

- Kanun, tüzük, kararname ve yönetmeliklerde verilen diğer görevleri yerine getirmek,

- Bakanlık Makamı veya Gelir İdaresi Başkanlığınca istenen diğer işleri yapmak.

2.2.3.2.4. Vergi Denetmenleri

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği⁸¹nin 31. maddesinde vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcılarının görev, yetki ve sorumlulukları belirtilmiştir. Buna göre;

⁸¹ 07.09.2005 Tarih ve 259929 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları; mevzuatla yetkili kılındıkları konularda, vergi inceleme, denetim ve vergi dairesi başkanı tarafından verilen diğer iş ve işlemleri mevzuata uygun olarak ve zamanında yapmakla görevlidirler.

- Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları, ilgili mevzuat gereğince kendilerine verilen görevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmemekten dolayı, bağlı oldukları grup müdürüne karşı sorumludurlar.

2.2.3.2.5. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği⁸²ne göre vergi dairesi müdürü ve vergi müdürü aşağıda yazılı işleri yapmakla görevlidir.

- Mevzuat ve talimatlarla doğrudan kendisine verilen görevleri yapmak,
- Vergi dairesi sorumluluğuna verilen;
- Vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk işlemlerini kanun hükümlerine uygun surette ve zamanında yaptırmak,
- Tahsil edilebilir hale gelen vergi, resim ve harçlarla diğer Devlet alacaklarını kanun hükümleri çerçevesinde tahsil ettirmek, bu amaçla gerektiğinde haciz kararlarını infaz ettirmek,
- Terkinler ile reddi gereken vergi, resim, harçlar ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili işlemleri yaptırmak,
- Vergi kayıtlarını, vergi dairesi ve mükellefler itibariyle yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak tutturmak.
- Müdürlüğünde yürütülen iş ve işlemleri sürekli ve düzenli olarak izlemek, değerlendirmek ve denetlemek,
- Uygulamada karşılaşılan eksiklik ve aksaklıkları giderici tedbirler almak, uygulamada birliği sağlamak,
- Gelir ve gider saymanlığının gerekli kıldığı her türlü iş ve işlemleri yaptırmak, yapmak ve Sayıştay'a yönetim dönemi (zamanı idare) hesabını vermek,

⁸² 24.12.1994 Tarih ve 22151 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Bölüm yönetiminin servis şefine, servis ve masa yönetiminin gelir uzmanı, gelir uzman yardımcısı veya memura verilmesi ve bu görevlerin geri alınması halinde, durumu defterdarlığa veya vergi dairesi başkanına bildirmek.

Vergi dairesi müdürleri yukarıda sayılan görevlere ilave olarak;

- Vergi dairesi işlemleri ile ilgili olarak idari yargı mercilerine intikal ettirilen ihtilaflarda, Hazineyi temsilen talep ve savunmada bulunmak,

- Yönetici olarak, personel yönetimi ile ilgili gerekli işlemleri yapmak ve tedbirleri almak,

- Vergi dairesine atanacak ve vergi dairesinden alınacak memurlar hakkında görüş bildirmek,

- Vergi dairesi ile mükellef ilişkilerinin geliştirilmesini sağlamak,

- Vergi dairesine verilen görevlerin yerine getirilmesi için gerektiğinde, vergi dairesi dışındaki kuruluşlarla koordinasyon ve işbirliği yapmak, ile görevlidirler.

Vergi Dairesi Müdürünün ve Vergi Müdürünün Sorumlulukları;

- Vergi dairesi müdürü, sahip olduğu ve kendisine devredilen yetkileri kullanmamaktan, devrettiği yetkilerin iyiye kullanılmamasından ve görevlerinin mevzuata uygun ve zamanında yapılmamasından dolayı ilgililerle birlikte sorumludur.

- Vergi müdürü, sahip olduğu ve vergi dairesi başkanı tarafından kendisine devredilen yetkileri kullanmamaktan, devrettiği yetkilerin iyiye kullanılmamasından ve görevlerinin mevzuata uygun ve zamanında yapılmamasından dolayı ilgililerle birlikte vergi dairesi başkanına karşı sorumludur.

- Vergi dairesi müdürü ve vergi müdürü, kanunların uygulanması ile ilgili olarak verdiği emirlerden doğan hazine zararlarından sorumludurlar.

- Vergi dairesi müdürü ve vergi müdürü sayman sıfatıyla şahsen, tahsilata ilişkin işlemlerden dolayı ise, muhasebe ve kovuşturma bölümlerine bakan müdür yardımcıları veya şefleri ile birlikte Sayıştay'a karşı sorumludurlar.

- Bağlı vergi dairesinde malmüdüdü, vergi dairesi müdüdü olarak yukarıda belirtilen sorumluluklarla yükümlüdü. Tahsilata ilişkin iş ve işlemlerden dolayı malmüdüdü, tahsilat servis şefi ya da servisin yönetiminden sorumlu memur ile birlikte Sayıştay'a hesap vermekle ödevlidir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar sadece V.U.K.'un 135. maddesinde sayılanlarla sınırlı değildir. Özel kanunlarla verilen yetki çerçevesinde vergi incelemesine yetkililer de bulunmaktadır. Örneğin 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 5. maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları, Bankalar Kanununda yazılı görevleriyle kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahiptir. Ayrıca Yeminli Mali Müşavirlik kurumu da vergi inceleme yetkisine sahip olanlar içerisinde dahil edilmiştir. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve denetim standartları açısından tasdik etmektir. Yeminli mali müşavirlerce gerçek ve tüzel kişilerin mali tabloları ve vergi beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde, bu belgeler kamu idaresinin yetkili elemanlarınca tasdik işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir. Ancak, bu kanunla ve diğer kanunlarla kamu idaresine tanınan, teftiş inceleme yetkilerinin kullanılması ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumludurlar⁸³.

Yetkili olmayan kişi tarafından yapılan vergi incelemesi ve bu incelemenin nihayetinde düzenlenen vergi inceleme raporları yetki açısından kusurludur. Bu nedenle vergi dairelerince yapılacak tarhiyat için tek başlarına işleme esas teşkil edemezler. Sadece bu raporlara istinaden tarhiyat yapılması bozma nedenidir. Nitekim iş müfettişlerince vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin olarak tespit edilen hususlara dayanılarak vergi dairelerince yapılan tarhiyatlar yargı organlarınca söz konusu kişilerin incelemeye yetkili olmadıkları gerekçesi ile reddedilmiştir. Ancak vergi incelemesine yetkili olmayan kişilerce vergilendirmeyi ilgilendiren hususları

⁸³ ERDAĒ, a.g.e., s.145.

içeren tespitleri muhtevi rapor, tutanak ya da belgelerin usulüne uygun şekilde vergi incelemesinde kullanılması mümkündür⁸⁴.

2.2.3.3. Komisyonlar

Vergi uygulamasında bazı hallerde, matrah takdiri ve tayini takdir ve tespit komisyonları tarafından yapılmaktadır. Aşağıda bu konuda faaliyet gösteren takdir komisyonları ve zirai kazançlar komisyonları hakkında bilgiler yer almaktadır.

2.2.3.3.1. Takdir Komisyonları

Gerek matrah veya servetin gerek fiyat, bedel, ücret gibi değerlerin kesin olarak maddi delillere dayandırılarak tespiti her zaman mümkün olamamaktadır. Bazen de maddi delillere dayanarak bir değer tespit edilmesi mümkün olsa bile tespit edilen değer iktisadi konjonktüre ve ilgili kıymetin gerçek değerine uymayabilmektedir. İşte böylesi durumların ortaya çıkması halinde zaman geçirmeden gerçek bir değer belirlenmesi için bir organa ihtiyaç duyulmaktadır⁸⁵. Bu değerleri belirlemek için Vergi Usul Kanunu'nun 72. maddesi ile takdir komisyonunun teşekkülü düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre takdir komisyonları;

İllerde defterdarın, ilçelerde mal müdürünün, bağımsız vergi dairesi bulunan yerlerde vergi dairesi müdürünün başkanlığında veya bu kişilerin vekalet vereceği memurların başkanlığında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden oluşmaktadır. Arsalara ait takdir işlemini yapacak komisyon ise belediye başkanı veya onun vekalet vereceği kişinin başkanlığında;

- Belediyeden yetkili bir memur,
- Tapu sicil müdürü veya vekalet vereceği bir memur,
- Ticaret odasınca seçilmiş bir üye,
- İlgili mahalle veya köyün muhtarı, tarafından oluşturulmaktadır.

Araziye ait değer tespitini yapacak takdir komisyonu ise valinin başkanlığı altında, defterdar, tarım il müdürü, il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üye tarafından oluşturulmaktadır.

⁸⁴ ERDAĞ, a.g.e., s.145.

⁸⁵ ÖZYER, a.g.e., s.111.

Vergi Usul Kanunu'nun 73. maddesine göre, takdir komisyonlarının seçimle gelen üyeleri, tüccarlar için ticaret odalarınınca, diğer sanat ve meslek erbabı için mesleki teşekküllerce, kendi üyeleri arasından veya haricen seçilir. Ticaret odası veya mesleki teşekkül bulunmayan yerlerde seçim belediyece yapılır.

Seçimle gelecek üyelerden, takdir komisyonuna katılacak olanlar toplantının konusuna göre değişir. Örneğin tüccarlarla ilgili takdir işlemlerine ticaret odasınınca seçilen üyeler katılır. Avukatlarla ilgili işlemlere, baroca seçilmiş üye katılır⁸⁶.

Takdir komisyonlarının görevleri Vergi Usul Kanunu'nun 74. maddesinde;

- Yetkili makamlarca istenen servet ve matrah takdirlerini yapmak,
- Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek, şeklinde sayılmıştır.

Komisyonlar, bu görevlerini yaparken, takdir sebeplerinin bulunup bulunmadığına bakmazlar. Sadece hatalı gördükleri muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile uyarmak zorundadırlar.

Takdir komisyonları bu görevlerini yerine getirirken inceleme yetkisine de sahip olmaktadır. Ancak buradaki inceleme yetkisi, komisyona verilmiş bir yetki niteliğinde ve sadece takdir edilecek matrah veya servetin ilgili olduğu kişiyle sınırlıdır. Komisyon bu yetkisine dayanarak matrah takdiri sırasında inceleme işini bir üyeye mesela vergi dairesinden görevli bir şefe yaptırabilir. Bununla birlikte bu sadece ilgili şefe o işle ilgili sınırlı bir inceleme yetkisi sağlar⁸⁷.

Takdir komisyonlarının takdir edecekleri matrah ya da emsal bedel için kanun koyucu bir alt sınır belirlemiştir. Beyana bağlılık adı verilen bu sınırlama komisyonların mükellefin beyan ettiği değer daha altında bir değer tespit edemeyeceklerini hükme bağlamaktadır. Örneğin, işletme sahibinin oğluna sattığı bir iktisadi kıymetin değeri takdir edilirken mükellefin faturada belirttiği tutarın daha altında bir bedel belirlenemeyecektir.

Mükellefin beyanı hata içermekte ise takdir komisyonunun daha aşağı bir bedel belirleyip belirlememesi yoruma açık bir konudur. Esasen, beyana bağlılık

⁸⁶ ÜREL, a.g.e., s.192.

⁸⁷ ÖZYER, a.g.e., s.114.

esasının buna engel olmaması gerekir. Zira kanun hükmü her ne kadar mükellefin beyanı ile komisyonu sınırlamakta ise de Vergi Usul Kanunu hata üzerinden vergi alınmamasını öngörmektedir. Eğer takdir komisyonu gerçek bedeli belirlerken bu durumu fark etmişse gerekli düzeltmelerden sonra takdir işlemi yapılmalıdır⁸⁸.

Bu konuda aksi görüşler de mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4. fıkrasına göre kanuni sürelerden sonra beyanname veren mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri matrah üzerinden, takdir sonucu beklenmeksizin gerekli tarhiyat yapılır. Bu konuda vergi dairesi takdir komisyonuna bilgi verir. Olay daha önce takdir komisyonuna intikal etmiş ve vergi dairesinin bilgi vermesinden önce mükellefin beyannameye gösterdiği matrahtan daha az bir takdir yapılmışsa, ikinci bir kararla, durumun düzeltilmesi icap eder⁸⁹.

Takdir komisyonları merkezi idare hiyerarşisi dışında yer alan kuruluşlardır. Vergi idaresinin komisyon kararlarını değiştirme yetkisi yoktur. Bu özellikleri nedeniyle, takdir komisyonlarınca verilen kararların hukuki niteliği, üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu kararlar idarenin iç işlemi özelliği göstermez. Çünkü, komisyona yükümlü temsilcileri de katılmaktadır. Takdir komisyonları mahkeme niteliği taşımadıklarından, kararları yargı işlemi olmadığı gibi, işlevsel bakımdan da uyuşmazlığı sona erdirmek gibi kesin hüküm unsurları taşımazlar. Öte yandan, takdir komisyonunun tespitlerine karşı yükümlülere doğrudan uyuşmazlık çıkartılamaz. Komisyonun takdir ettiği matrah üzerinden vergi idaresinin tarh ettiği vergi, uyuşmazlık konusu yapılabilir. Burada kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem vergi tarhi olmaktadır. Bu özellikleri nedeniyle takdir komisyonu kararlarının işlevi uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce ve tespitten ibaret kalmakta, bu kararlar vergi tarhi işlemine hazırlayıcı ön işlemler arasında yer almaktadır⁹⁰.

2.2.3.3.2. Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları

Vergi Usul Kanunu'nun 83. maddesine göre, zirai kazançlar il komisyonu valinin başkanlığında defterdar, gelir müdürü, veteriner müdürü, il merkezindeki Ziraat Bankası şube müdürü ve seçilmiş üç üyeden kurulur. Ormancılığa ilişkin

⁸⁸ ÖZYER, a.g.e., s.114.

⁸⁹ ÖZBALCI, a.g.e., s.436.

⁹⁰ KARAKOÇ, a.g.e., s.209.

konuların görüşülmesinde komisyona veteriner müdürü yerine orman işletme müdürü veya görevlendireceği bir temsilci katılır.

Aynı Kanununun 85. ve 86. maddelerine göre, zirai kazançlar merkez komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarının Başkanlığında; Gelirler Genel Müdürlüğü ile Gelirler Genel Müdürlüğünün iki, Tarım ve Orman Bakanlığının üç, Ziraat Odaları Birliğinin üç ve Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Müdürlüğünün bir temsilcisinden kurulur. Başkanın mazereti halinde komisyona, başkanın, üyelerden veya hariçten görevlendireceği kimse başkanlık eder.

Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları kamu idare ve müesseseleri ile devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgileri isteyebilirler. Gerekli gördükleri hallerde bilirkişilerce inceleme de yaptırabilirler.

Bilgi istemede Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddenin 2. fıkrası hükümleri uygulanır. Komisyonlarca bu hükümlere göre istenilen bilgileri vermeyenler ve bilirkişiliği kabul ettikleri halde gerekli incelemeleri yapmayanlar hakkında cezai işlem uygulanır.

2.2.4. Bilgi İstemede Süre ve Yöntem

Aşağıda vergi idaresinin gerekli kişi, kurum ve kuruluşlardan ne zaman bilgi isteyeceği, bilgileri isterken nasıl bir prosedür ve yöntem izleyeceği konular hakkında bilgiler verilmiştir.

2.2.4.1. Bilgi İstemede Süre

Verginin miktarının doğru ve kesin olarak belirlenmesi hem vergi alacaklısı hem de vergi borçlusunu tarafından önem arz etmektedir. Zira, bu yolla vergi borçlusunu ödeyeceği verginin ne kadar olduğunu bilirse ona göre kendini hazırlama yoluna gidecektir. Vergi alacağının doğru ve kesin olarak belirlenmesi ve güvenliğinin sağlanması idare açısından da önem arz etmektedir. Ancak vergi alacaklısı vergi alacağının doğru olarak belirlenmesinde bilgiye ihtiyaç duyar. Bilgi istemeye yetkili olanların ne zaman ve nasıl bilgi isteyecekleri Vergi Usul Kanunu'nda açıkça yer almamıştır. Yalnız, aynı kanununun 138. maddesinde yer alan bir hükümde “yoklamanın ve vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi

mecburi değildir” denilerek bir mecburiyet getirilmemiştir. Burada, konu idarenin kararına bırakılmıştır⁹¹. Bu durumu da göz önüne getirerek yeniden bir yorum getirecek olursak, bilgi isteme süresinin vergi olaylarının gelişimine ya da inceleme dolayısıyla olayların akışına uygun olarak bilgi istemeye yetkili olanlarca belirlenebileceği anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan bilgi istemeye yetkili olanların ne zaman bilgi isteyecekleri kadar önemli bir konu da istenen bilgilerin hangi süre ile belirlenmiş olmasıdır. Zira, istenen bilgilerin ne kadar bir süre içinde teslim edileceği de önemli olmaktadır. Çünkü, burada süre belirtilmemiş olsaydı bilgi verecekler istedikleri zaman bilgi verecekler veya sınırlama olmadığı için hiç bilgi verme yoluna gitmeyeceklerdir. Bu da hedeflenen amaçlara ulaşılmasında engel teşkil edecek ve bilgi toplama yöntemi etkili olmayacaktır. Kanunun bu konuda bir düzenleme ve açıklık getirmesi gerekmektedir. Ancak, kanun bu konuda bir açıklık getirmemiştir. Fakat, istenen bilgiden anlamlı bir sonuç çıkarılması için bu bilginin zamanaşımına uğramaması ve vergiyi doğuran olayla ya da bir tahsille ilgili olması gerekmektedir. Zira, tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergiyi doğuran olay ya da tahsil zamanaşımına uğramış bir vergi alacağı hakkındaki bilgiler, bilgi istemeye yetkili olanları, çok gerçekçi bir amaca ulaştırmayacaktır⁹². Çünkü yukarıda da belirtildiği gibi, tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergiyi doğuran olay için kamu kurum ve idareleri tarh ve tebliğ işlemlerine başlayamaz ve bunun sonucu olarak da vergi incelemesine girişemez. İdare her iki zamanaşımına uğramış bir alacak için tarhiyat işlemine başvurursa mükellef bu işleme karşı yargı yoluna başvurabileceği gibi ödeme emri gönderildiğinde böyle bir borcu olmadığı şeklinde itiraz edebilecek ve bunu iptal ettirebilecektir⁹³. Bilgi istemeye yetkili olanlar yukarıda belirtilen bilgi istemeler dışında sürekli bilgi isteme mekanizmasından da yararlanarak sonuçlandırılmamış hesap dönemiyle ilgili olarak ileriye dönük bir bilgi akışı sağlayabilmektedirler.

2.2.4.2. Bilgi İsteme Yöntemi

Bilgi istemek için kanunda şekil şartı bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesine göre, bilgiler yazı ile istenebileceği gibi sözle de

⁹¹ ULUATAM, a.g.e., s.208.

⁹² ÇAKIR, a.g.t., s.82.

⁹³ ULUATAM, a.g.e., s.155-156.

istenebilir. Ancak sözle istenilen bilgiye cevap verilmediği takdirde ceza uygulamasına gidilemez. Bilginin tekrar yazı ile istenmesi gerekir.

Yazı ile bilgi istenirken, bilgi isteme yazısının kanunda öngörülen tüm unsurları taşıması gerekir. Bu bağlamda bilgi isteme yazısında, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya istenen defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi halinde haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağı belirtilmelidir. Aksi takdirde bilgi verilmemesi veya eksik veya yanlış bilgi verilmesi nedeniyle ceza kesilmesinin yasal dayanağı bulunmayacaktır⁹⁴.

Bilgi vermesi istenen kişiler zorla vergi dairesine getirilemez. Bu takdirde kendileri ile yüz yüze görüşme yapılmak suretiyle bilgi alınabilir.

2.2.5. Bilgi Verme Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi

Kendilerinden bilgi istenilen kişi ve kurumlar, istenilen bilgileri vergi idaresine süresinde bildirmek zorundadırlar. Ancak çeşitli kişi ve kurumlar mahremiyet hükümleri gereği bilgi vermekten imtina edebilirler. VUK'nun 151. maddesinde sayılan kişi ve kurumlar dışında bilgi vermeyenler hakkında cezai müeyyideler uygulanır.

2.2.5.1. Bilgi Vermekten İmtina Edememek

Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesine göre, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak;

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.

- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

- Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez. şu

⁹⁴ Vefa HATIPOĞLU, "Bilgi Vermekten Çekinenlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası ve şartları", **Diyalog**, Sayı:214, şubat 2006, s.192.

kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.

- Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Ancak, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacakların adlarına ait bilgiler istenebilir.

Dikkat edilirse bu bört bentte yazılı kurum ve kişilerden istenemeyecek bilgilerin kapsamı sınırlandırılmıştır. Bu nedenle bu kimselerden hiçbir bilginin istenemeyeceği anlamı çıkarılamaz. Ancak kanunda belirtilen sınırlar içindeki bilgiler istenemez. Kanun koyucunun buradaki amacı, haberleşme özgürlüğü, meslek sırrı ve memleket selametinin korunması gibi hususlara bağlanabilir⁹⁵.

2.2.5.2. Bilgi Verme Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesinin Sonuçları

Mükelleflerin vergi kaçırmalarının önlenmesi ve modern bir vergi sisteminin kurulabilmesi için vergi kanunlarının hükümlerini ihlal edenlere cezai müeyyidelerin uygulaması gerekir. Cezaların tek başına etkili olamayacağı kabul edilmekte ise de vergi suçlarını önlemede ve azaltmada alınacak tedbirlerin başında vergi cezaları gelmektedir⁹⁶.

Ekonomik birimler ve bu birimler arasındaki işlemler gelişip karmaşık bir hale geldikçe vergi yönetiminin bilgi alma gereksinimi de artar. Dolayısıyla ekonomide ve teknolojide gelişme meydana geldikçe vergi yönetimleri de yeni bilgi verme yükümlülükleri koyarlar. Doğaldır ki, vergi yönetimi, bilgi verme görevi yüklediği kişi veya kurumlara bu külfeti yüklemekle birlikte hemen bilgi alması mümkün olmaz. Bu bilgileri alabilmesinin iki ana koşulu vardır. Bu koşulların birincisi, bilgi vermesi istenilen kişilerde vergi bilincinin oluşmuş olmasıdır. İkincisi de bilgi verilmemesine veya doğru ve tam bilgi verilmemesine konulmuş yaptırımlar yani cezalardır. Gelişmemiş ülkelerde vergi bilinci oluşmuş olmadığından vergi ödemeye karşı bir isteksizliğin olması vergi yönetiminin ekonomik birimler ve olaylar hakkındaki bilgilere olan gereksinimini daha da artırır. Dolayısıyla hem vergi

⁹⁵ KOCAHANOĞLU, a.g.e., s.87.

⁹⁶ HATİPOĞLU, a.g.m., s.195.

ödemeye karşı isteksizlik nedeniyle vergilemede etkinliği sağlamak için, hem de bilgi vermeye karşı ilgisizliği kırmak için bilgi vermemeye bağlı cezaların önemi artmaktadır. Ülkemizde de vergi bilincinin oluştuğu söylenemediğinden bilgi vermemeye cezaları büyük önem arz etmektedir⁹⁷.

Vergi idaresinin Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı mükellef ve mükelleflerle ilişkide bulunanlar üzerindeki yetkilerini kullanabilmesi ancak bu yetkilerin bir müeyyideye bağlanması ile mümkündür. Vergi idaresine tanınan bu yetkiler genel olarak bilgi verme, defter ve belgelerin ibrazı, denetim ve incelemelerde yardım, vergiyle ilgili çeşitli komisyonların ihtiyaç duyduğu bilirkişiliklerin yerine getirilmesi ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığına tanınan yetkilerin kullanılması sonucu getirilecek zorunluluklardır. İdarenin bu yetkilerine uyulmaması fiili Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde özel usulsüzlük olarak adlandırılmış ve para cezası öngörülmüştür. Bu cezanın uygulanacağı kişilerin mükellef olması şart değildir. Mükelleflerle ilişkide bulunmuş mesela mal almış kişilerden de bilgi istenebilir. Bu takdirde bunlara eksik bilgi vermeleri veya süresinde bilgi vermemeleri nedeniyle ceza kesilebilir⁹⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine göre; Vergi Usul Kanunu'nun 86, 148, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar için özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler de ceza kapsamı içindedir. 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli ceza tutarı;

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.390 Yeni Türk Lirasıdır.

- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit veya götürü usulde tespit edilenler hakkında 640 Yeni Türk Lirasıdır.

- Yukarıdakiler dışında kalanlar hakkında 300 Yeni Türk Lirası ceza kesilir.

⁹⁷ Kazım YILMAZ, "Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye'de ve ABD'de Bilgi Vermemeye Cezaları: Bir Karşılaştırma", **Vergi Dünyası**, Sayı:166, Haziran 1995, s.89.

⁹⁸ ÖZYER, a.g.e., s.825.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesi ile ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Bilgi isteme ile ilgili 148. maddede, bilginin yazı ve sözle istenebileceği, sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyetin yazı ile tekid ve cevap vermeleri için kendilerine münasip süre tayin olunacağı belirtilmiştir. Münasip sürenin ise Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesindeki genel hüküm dahilinde 15 günden az olmaması gerekliliği vardır.

Ayrıca bilgi verme veya ibraz ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde ceza uygulanacağı da yazıda belirtilmelidir. Ceza hükmünün açık olarak yazılması veya hangi cezanın kesileceğinin belirtilmesi şart değildir. Cezaya ilişkin maddelere atıf yapılarak ceza uygulanacağını belirtmesi de yeterlidir⁹⁹.

Mükelleflerden genel tebliğler ile bilgi istenmesi ve bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde bu cezanın uygulanıp uygulanamayacağı açık değildir. Ancak, genel tebliğler de birer yazılı bilgi isteme vasıtasıdır. Dolayısıyla cevap verilmemesi halinde ceza uygulanması gerekir¹⁰⁰.

Öte yandan, mükerrer 355. maddenin 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde, bilgi vermeyenlere ait özel usulsüzlük cezası, bilgiyi çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler için öngörülmüşken, yeni düzenlemede çekinme sebebi olup olmaması itibarıyla ayırım yapılmamıştır. Buna göre, çekinme sebebi bulunduğu da bilginin verilmemesi, cezanın kesilmesini gerektirecektir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesi yürürlüktedir. Bu maddede dört ayırım halinde belirtilmiş olan hallerde istenilecek bilgilerin verilmediği gerekçesi ile ceza kesilmesi mümkün değildir¹⁰¹.

⁹⁹ ÖZYER, a.g.e., s.827.

¹⁰⁰ ÜREL, a.g.e., s. 747., ÖZYER, a.g.e., s.826.

¹⁰¹ ÖZBALCI, a.g.e., s.951.

Mükerrer 355. maddenin son fıkrasına göre, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

İkinci kez süre verilmesi bilgi vermekten imtina eden mükelleflere daha ağır bir müeyyide uygulanabilmesi için öngörülmüştür. Çünkü 4369 sayılı Kanun öncesinde yukarıda belirtildiği üzere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi genel usulsüzlük sayılmakta, öte yandan ikinci kez verilen süre sonunda bilgi vermeyenlere Vergi Usul Kanunu'nun 361. maddesine göre hapis cezası verilmesi mümkün bulunmaktaydı. Oysa bu ceza 4369 sayılı Kanunla kaldırılmıştır.

2.3. İSTİHBARAT ARŞİVİ

Vergi Usul Kanunu kamu idare ve müesseselerini vergi dairelerine devamlı bilgi vermeye mecbur tuttuktan başka, toplanan bu bilgilerden gerekli şekilde faydalanılabildiğini temin için bir istihbarat arşivinin kurulmasını da gerekli görmüştür. Böylece kamu idare ve müesseselerinden devamlı olarak gelen bu bilgilerin, vergi dairesinin bünyesinde kurulan bir arşivde toplanması öngörülmüştür.

2.3.1. İstihbarat Arşivinin Tanımı ve Kuruluşu

Vergi sistemimizde istihbarat arşivinin tanımı Vergi Usul Kanununun 152. maddesine istinaden çıkarılan Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği¹⁰²¹⁰³'nin birinci maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre istihbarat arşivi, toplanan bilgilerin vergi incelemelerinde kullanılmak üzere tasnif ve muhafaza edildiği yerdir.

İstihbarat arşivinde toplanan bilgiler, kamu idare ve kurumları ile mükellef ve mükellefle ilişkide bulunan diğer kişilerin vergiyle ilgili işlemlerine ait bilgilerdir.

İstihbarat arşivinin kurulmasındaki amaç, çeşitli kaynaklardan toplanacak bilgilere istinaden;

- Vergi ile ilgili faaliyet ve muameleleri,

¹⁰² 25.06.1951 Tarih 3/13287 No'lu Bakanlar Kurulu Kararı İle 21.07.1951 Tarih 7864 Nolu Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

¹⁰³ 05.10.2006 Tarih ve 26310 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlükten kaldırılmıştır.

- Mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap vaziyetlerini,
- Üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını, tayin, tespit ve kontrole imkan sağlamaktır (MİAY.Md.1).

Yukarıda anlaşıldığı üzere arşivlerde toplanacak kayıt, belge ve diğer tüm bilgiler vergi incelemelerinde kullanılmak üzere düzenlenecek ve saklanacaktır.

Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliğinin 2. maddesine göre istihbarat arşivleri, defterdarlıklara bağlı olarak, il gelir müdürlükleri nezdinde kurulur. Arşiv teşkilatını idare etmek üzere şef kadroları verilen illerde bu arşivler gelir müdürlerinin, birden fazla gelir müdürlüğü olan illerde gelir vergisi işlerine bakan gelir müdürlüğünün emrinde ayrı bir servis halinde faaliyette bulunur. Diğer illerde arşivlerin faaliyeti gelir müdürlüğü nezdinde memurlar tarafından yerine getirilir.

2.3.2. İstihbarat Evrakları, Kayıt Düzeni ve Muhafazası

İstihbarat arşivi yönetmeliğinin 21. maddesinde istihbarat evrakları belirtilmiştir. Buna göre istihbarat evrakları;

- Faturalar, (Gümrüklerden gelen fatura kopyaları ...v.s.)
- Vergi İstihbarat listeleri, (Tapu sicil Muhafızları, veteriner daireleri, noterler, hesap uzmanları ve vergi incelemesi yapan diğer memurların verecekleri istihbarat listeleri gibi toplu belgeler)
- Fiş ve beyannameler,
- İhbarlar,
- Gizli raporlar, (Maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, ve vergi kontrol memurlarının verdikleri ranseyman raporları¹⁰⁴) ndan ibarettir.

Yönetmeliğin 3. maddesi gereğince devamlı bilgi vermekle yükümlü makam ve müesseseler, hazırlanan belgeleri gizli işaretiyle kendilerinden devamlı bilgi isteyen vergi dairesi müdürlüğüne verirler. Vergi daireleri müdürleri kendilerine gelen bu belgeleri gizliliğinden sorumlu olarak bir hafta içinde vergi dairesinin bağlı bulunduğu il arşivine gönderirler.

¹⁰⁴ Ranseyman Raporları, vergi incelemesi yapan memurların, gelir, kurumlar ve gider vergileri bakımından, hesaplarını inceledikleri idare ve kurumların işlemlerinin içeriklerini öğrendikten sonra yaptıkları raporlardır.

Vergi dairelerine gönderilmiş olan istihbarat evraklarının adlarına bilgi verilmiş gerçek veya tüzel kişilerin işyerinin veya iş merkezinin bulunduğu il arşivinde toplanması esastır. İşyeri bulunmayan kimselere ait bilgiler, ikametgahının bağlı bulunduğu il arşivinde toplanır. Vergi dairelerine verilecek bilgiler hariç olmak üzere işyeri, iş merkezi ve ikametgahı ilçelerde bulunan mükelleflere ait istihbarat evrakları ilçenin bağlı bulunduğu il arşivinde toplanır (MİAY.Md.4).

Devamlı bilgi verecek olan idare ve müesseselerin gönderecekleri bilgilerin vaktinde gelip gelmediği vergi dairesinde takip edilir. Buna istinaden istihbarat takip defteri tutulur (MİAY.Md.20). Bu defter kayıtlarında tespit edilen ve devamlı bilgi evrakını göndermeyen müesseselerden belgeler derhal yazı ile istenilir ve bu yazıda, daha önce de bahsedildiği gibi, gerekli bilgi ve cevap verilmediği takdirde Vergi Usul Kanununun bilgi vermektan imtina edenler hakkındaki ceza hükümlerinin uygulanacağı yazıda belirtilir.

İstihbarat dosyaları, değişik kaynaklardan gelen münferit belgeler ile toplu belgelerde kayıtlı bilgilerin işlendiği istihbarat fişlerinin¹⁰⁵ saklandığı ve kartotekte¹⁰⁶ bulunan ödevli kart numaralarını taşıyan dosyalardır. Kartotekte kartı bulunan her kişi için istihbarat dosyası açılmakta ve bu dosyalara birer sıra numarası verilerek arşivde saklanmaktadır.

Arşive gelen münferit bilgi ve toplu bilgi belgelerinin içeriklerinin işlendiği istihbarat fişleri, istihbarat dosyalarında takvim yılı itibariyle ayrı gömlekler içinde saklanır. İstihbarat dosyalarının iç kaplarına bir fihrist listesi yapıştırılarak listeye dosyada mevcut istihbarat belge ve fişlerin adedi kaydolunur.

İstihbarat dosyaları her yıl Ocak ayı itibariyle gözden geçirilerek 5 yılı dolduran gömlekler dosyadan çıkarılıp ait olduğu yıl ile mükellefin isim ve

¹⁰⁵ İstihbarat Fişleri, istihbarat listelerinde yer alan toplu bilgilerin arşivde mükellef dosyalarına kaldırılabilmesi için kullanılan fişlerdir. İstihbarat dosyalarının tanzimi sırasında her dosyaya bir istihbarat fişi konmakta ve toplu bilgi belgelerindeki kayıtlar sıra ile mükelleflerin fişlerine işlenir (MİAY.Md.26).

¹⁰⁶ Arşiv Kartoteği, vergi dairelerinden gönderilen genel mükellef bordrolarında kayıtlı mükelleflerden her birisi için arşivde verilen müteselsil numaralara göre ayrı ayrı düzenlenen kartlardan ibaret olup bu kartlar ait oldukları mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi olmalarına göre soyadlarıyla ticaret ünvanlarının baş harflerine göre tasnifli olarak saklanır ve bunlar arşivdeki dosyaların alfabetik bir fihristini teşkil eder (MİAY.Md.24).

numarasını taşıyan diğer gömlekle içinde müsait ayrı bir yerde 10 yıl süreyle saklanır (MİAY.Md.23). Böylelikle arşiv dosyaları güncellenmiş olmaktadır.

2.3.3. Arşivlerin Teftiş ve Kontrolü

Arşivlerin teftiş ve kontrolü Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliğinin 37. ve 38. maddelerinde yer almaktadır. Buna göre arşivlerin faaliyeti maliye müfettişleriyle gelirler kontrolörlerinin denetim ve kontrolüne tabidir. Buna karşılık defterdarların da denetim yetkisi vardır.

Yönetmeliğin 34. maddesinde arşivlerden kimlerin istifade edebileceği belirtilmiştir. Bunlar;

- Maliye müfettiş ve yardımcıları,
- Hesap uzman ve yardımcıları,
- Defterdarlar,
- Vergi Daireleri amirleri,
- Gelirler kontrolörleri,
- Vergi kontrol memurlarıdır.

Yukarıda bahsedilen arşivden istifadeye yetkili kimseler ile arşiv memurları görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri bilgi ve sırları hiçbir surette açıklayamazlar. Bu yasağa riayet etmeyenler hakkında Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanır. Bu yasak sözü edilen kişiler için, görevden ayrılmaları durumunda dahi devam eder.

2.4. ÇEŞİTLİ ÜLKE VERGİ MEVZUATLARINDA BİLGİ TOPLAMA

Aşağıda, İngiltere, ABD, Fransa ve Almanya gibi gelişmiş ülkelerde mükellefler hakkında nasıl bilgi toplandığı, bilgi toplama müessesesinin vergi sistemlerinde etkinliği gibi konularda bilgiler verilmiştir.

2.4.1. İngiltere

İngiltere'de beyana dayanan tarh sisteminde kontrol işlemleri, İç Gelirler Yönetim Kurulunun müfettişlik bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir. Müfettişlik bölümüne bağlı bölge müfettişleri ve kontrol memurları bulunmaktadır. Bölge

müfettişlerine önemli yetkiler verilmiştir. Bunlar bağımsız çalışmaktadırlar. Müfettişler, vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek amacıyla yönelik olarak müfettişlik bölümünün vereceği talimatlar doğrultusunda çalışırlar. Denetim faaliyetleri ise inspector adı verilen denetim memurları tarafından gerçekleştirilir. Tamamen bağımsız olup, mükelleflerin işe başlamasından itibaren sürekli olarak denetim yapmaktadırlar. Firmalarla ilgili her türlü bilgiyi toplamakta ve değerlendirmektedir¹⁰⁷.

İngiltere, mükellef büyüklükleri itibariyle bir segmentasyona gitmiş olup, büyük firmalardaki vergi kaçağı ile ilgili olaylarda incelemeleri Özel Uyum İdaresi yürütmektedir. İnceleme konusu olayların büyük kısmı yerel daireler tarafından gönderilmektedir. Bazı incelemeler, diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ışığında saptanmaktadır. Ayrıca bilgisayar sistemi, veri eşleştirmesi ve denetimde olası hedeflerin tanımlanması amacıyla daha yoğun olarak kullanılmaktadır¹⁰⁸.

İngiltere Gelir İdaresi teknolojik gelişmelerden etkin bir şekilde yararlanmak amacıyla internet üzerinden beyanname düzenleme ve idareye iletme sistemi uygulamaktadır. Ayrıca, internet, telefon ve iletişim merkezleri aracılığıyla mükelleflere her türlü bilgi ve yardım ulaştırılması, onların eğitilmesine önemli katkı sağlamıştır. Böylece yeni teknolojilerden yararlanılması ile İngiltere Gelir İdaresi ve Gümrük İdaresi ile mükellefler arasında hızlı ve kolay iletişim sağlanması, önemli zaman ve kaynak tasarrufuna yol açmıştır. Diğer taraftan, yeni teknolojilerin sağlamış olduğu imkanlardan yararlanarak uluslar arası ticaret, ihracat, gümrük işlemleri, Katma Değer Vergisi iadeleri ve benzeri işlemler hakkında etkin bilgi elde edilmesi, İngiltere Gelir İdaresi'nin uygulamalarındaki etkinliği önemli ölçüde artırmıştır¹⁰⁹.

2.4.2. Amerika Birleşik Devletleri

ABD, federal bir yapıya sahiptir. Devletin gücü, federal Devlet ile eyaletler arasında paylaşılmaktadır. Gerek federal, gerekse eyalet düzeyinde devletin gücü bağımsız yasama, yürütme ve yargı kollarına ayrılmaktadır.

¹⁰⁷ ÇAKIR, a.g.t., s.42-43.

¹⁰⁸ Can DOĞAN, Tuncay KAPUSUZUOĞLU, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:283, Mart 2005, s.22.

¹⁰⁹ GERÇEK, a.g.m., s.4.

ABD Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service), Hazine Bakanlığı'na bağlı olarak çalışmaktadır. IRS, federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, istihdam vergileri ve bazı tüketim vergilerinin tahsilatı ve vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur. Merkezi idarenin görevleri, bölgeler ve vergi daireleri için çalışma programlarını hazırlamak, önemli veri sistemlerinin dizaynını ve satın alımını planlamak, iş yükü analizi ve programlarını dikkate alarak personeli bölgelere dağıtmak, bölge ve vergi dairelerinin program uygulamalarını değerlendirmek, Kongre, yabancı ülkeler ve eyaletlerdeki vergi görevlileri ile temas kurmak, mükellef hesapları ve yönetim bilgi sistemlerinin bulunduğu Bilgi İşlem Merkezi ile IRS Hizmet Merkezini doğrudan yönlendirmektir. Vergi daireleri genellikle büyük metropollerde kurulmuş olup, her vergi dairesine nüfusa ve iş yüküne göre değişen sayıda ofisler bağlıdır. Vergi dairesinin vergi beyannamelerini ve eklerini inceleme görevi de bulunmaktadır¹¹⁰.

1998 yılında ABD Kongresi tarafından kabul edilen IRS'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile IRS'nin yeniden yapılandırılmasının gerçekleştirilebilmesi için şu dört ayrı alanda değişikliklerin yapılması kararlaştırılmıştır¹¹¹.

- Gelir idaresinin uygulamaları mükelleflerin sorunlarını anlama, çözüme ve önlemeye yönelmiştir. Gelir idaresinin işlerinde en fazla önem mükelleflerin eğitime ve onlara hizmet sunulmasına verilmeye başlanmıştır.

- Mükelleflerin ihtiyaçlarını ve sorunlarını çözecek yönetim takımlarının oluşturulması esas alınarak, IRS'nin yeni idari yapılanmasında gruplar oluşturulmuş ve mükellef gruplarına göre ayrı vergileme hizmeti sunan bir yapı içinde örgütlenme sağlanmıştır.

- Eski yapılanmada IRS'nin performans ölçüsü kurumun iç işlemlerine yönelik olmuş ve mükelleflerin bakış açısı ile memnuniyeti hesaba katılmamıştır. Yeni performans ölçüleri ise müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti ve sürekli iyileştirme gibi konular olmuştur.

¹¹⁰ DOĞAN, KAPUSUZUOĞLU, a.g.m., s.23.

¹¹¹ Charles O. ROSSOTTİ, "Commissioner Of Internal Revenue, Before The Senate Finance Committee", January 28,1998, www.irs.gov/pub/irs-news/ir-98-3pdf, s.11-15, (Erişim:03.04.2007).

- Yeni yapılanma anlayışına destek olmak amacıyla, IRS teknolojik altyapısının güncelleştirilmesi ve geliştirilmesine büyük önem vermiş ve yeni teknolojilerin kullanılmasını sağlamak için bu alanda deneyimli işletmelerle yakın işbirliğine gitmiştir. IRS'nin yeni teknolojiden yararlanmasının iki temel hedefi vardır. Bunlardan birincisi, mükelleflerle elektronik ortamda iletişim kurarak vergileme ile ilgili işlem ve sorunlarını daha çabuk çözmektir. İkincisi ise, diğer ilgili kuruluşlarla elektronik veri alışverişinde bulunarak mükellefler hakkında daha fazla bilgi elde etmektir.

IRS uygulamaları birbirinden çok farklı ve kapsamlı olduğundan, her işlem için özel bilgisayar programları kullanılmaktadır. Bu nedenle, IRS'nin yeniden yapılanmasına paralel olarak yeni teknolojilerden yararlanılabilmesi için, işletim sisteminin beş yıllık bir dönem içinde tamamlanması öngörülmüş olup, bazıları tamamlanmıştır. IRS'nin amacı 2007 yılında beyannamelerin %80'inin elektronik ortamda doldurulması ve gönderilmesini sağlamaktır¹¹².

IRS 1960 ve 1970'li yıllardan bu yana bilgisayar teknolojisinden yoğun ve etkin bir şekilde yararlanmaktadır. Yeni teknolojilerin kullanımı sayesinde, bir taraftan IRS'nin vergi mükellefleri ve işlemleri ile ilgili bilgi elde etme imkanları oldukça gelişmiş, diğer taraftan da bilgiye ulaşma maliyetleri azalmıştır. Ayrıca bilgisayar teknolojisi vergi idaresinin uygulamalarını kuvvetlendirmiş ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde büyük rol oynamıştır¹¹³.

ABD'de bilgi vermeme dolayısıyla gerek vergi yönetimi tarafından gerekse yargı tarafından hükmedilen cezalar bulunmaktadır.

Ortaklıklar ve küçük şirketler bilgi beyannamesi vererek ortaklarına dağıtılan yıllık gelir ve giderleri ile indirimleri vergi yönetimine bildirmek zorundadırlar. Söz konusu bilgi beyannamesi ile diğer bildirimlerin verilmemesi veya geç verilmesi dolayısıyla kesilen ceza, beyannamenin veya bildirim verilmesi gereken tarih ile verildiği tarih arasındaki sürenin uzunluğuna dayanır. Ceza, beyannamenin veya bildirim zamanında verilmemesinin yanısıra bilgilerin noksan veya yanlış verilmesi

¹¹² ETAAC (2006), "Electronic Tax Administration Advisory Committee, Annual Report To Congress", June 2006, www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf, s.1-3, (Erişim: 07.04.2007).

¹¹³ Joel SLEMROD, "Optimal Taxation and Optimal Tax System", National Bureau of Economic Research, www.nber.org/papers/w3038.pdf, s.175, (Erişim: 04.03.2007).

durumunda da kesilir. İşletme veya yürütülen meslekle ilgili tek bir işlem veya birbiri ile ilgili işlemlerde bir yıl içinde belli bir tutardan fazla nakit sayılan ödeme araçları alan kişiler bu tahsilatlarını vergi yönetimine bildirmek zorundadır. Bilgi vermesi gerekenlerin süresi içinde isteyerek bilgi vermemeleri durumunda yasada öngörülen cezalardan ayrı olarak para ve 1 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu ceza ile birlikte yargılama masraflarını da öderler. Diğer taraftan, belli bir tutarın üzerindeki nakit tahsillerin bildirilmesi ile ilgili hükümlerin ihlal edilmesi durumunda bir yıllık hapis cezasının 5 yıl olacağı belirtilmiştir¹¹⁴.

ABD’de ceza uygulamasında hiçbir zaman unutulmaması gereken bir husus cezaların ayrı ayrı uygulandığıdır. İsteyerek beyanname vermeme ve bilgi vermeme suçunda ceza, her eylem için ve eyleme katılan herkese ayrı ayrı verilmektedir. Bunun yanısıra yargılama devam ederken yönetimin yükümlünün başka bir eylemini tespit etmesi durumunda bu eylem de yargılamaya dahil edilmektedir. Bu nedenle bir eylem dolayısıyla birkaç cezaya birden hükmedilebilmektedir¹¹⁵.

2.4.3. Almanya

Almanya Anayasası, Almanya’nın federal özelliğine uygun olarak, federal devletin ve eyaletlerin kendi alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması için ayrı örgütler kurmalarını zorunlu tutmuştur. Bunun yanı sıra belediyeler de geleneksel öz-yönetim hakları uyarınca kendilerine gelir getiren vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır¹¹⁶.

Almanya’da, vergi incelemesinde firmalar büyük, orta, küçük ve çok küçük firmalar olarak 4 kategoride değerlendirilmektedir. Son üç sıradaki firmalar genellikle kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminden sorumlu yerel bürolar tarafından yapılmaktadır. Büyük firmalar ve belli bir büyüklüğün üzerindeki orta ölçekli firmalar, özel denetim büroları tarafından denetlenmektedir. Denetim seçme teknikleri kuruluşun ya da mükellefin büyüklüğüne bağlıdır. Orta, küçük ve çok küçük ölçekli firmalarda, açıklanamayan bir olağanüstülük varsa veya bir şüphe oluşmuşsa, bu hususlar incelenme nedeni olabilmektedir. Bunun dışında tesadüfi

¹¹⁴ YILMAZ, a.g.m., s.91-92.

¹¹⁵ YILMAZ, a.g.m., s. 96.

¹¹⁶ İsmail CAN, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, s.25, (Erişim: 02.05.2007).

seçim yöntemi uygulanmaktadır. Büyük firmalar, alan denetimi yoluyla sürekli olmayan bir incelemeye konu olmaktadır. Hesapların denetimi, bir işe, zirai bir kuruluşa sahip ya da kendi işini yapan bütün mükellefler için söz konusu olabilmektedir. Belli bazı olaylarda diğer mükellefler de incelenebilmektedir¹¹⁷.

Almanya'da vergi kontrol sisteminde bilgi toplama konusuna büyük önem verilmektedir. Bu ülkede bilgi toplama 3 şekilde yapılmaktadır¹¹⁸.

- İstatistiki incelemeler ve mesleki incelemelere ait yayınları toplamak ve takip etmek,

- Değişik incelemeler sırasında üçüncü şahıslara ait bilgiler çıkarmak ya da bu tür kuruluşlardan bu amaçla bilgi almak,

- Resmi kuruluşlardan düzenli bilgi akışını sağlamak.

Bu yöntemlerden ilk iki yöntem sayesinde ekonominin çeşitli faaliyet kollarında konjonktürel dalgalanmaları takip etmek, işletmeler arasında karşılaştırmalar yapmak, beyannameler ve bunlara bağlı bilanço ve hesap cetvellerini toplu revizyonlara tabi tutmak, işletme denetimini daha olumlu ve verimli bir şekilde gerçekleştirme imkanı sağlamaktadır¹¹⁹.

Almanya'da, 1 Ocak 2002'den beri bilgi işlem sistemi(EDP) ile elde edilen verilerin arşivlenmesi ve denetlenmesi konusunda yeni yönetmelikler çıkarılmaktadır. Vergi idarelerine, vergi denetim alanlarında elektronik ortamdaki verilere ulaşma hakkı verilmiştir. Bu, dijital faturaların kabulü için gerekli bir işlemdir. Şu ana kadar dijital faturaların düşük bir seviyede kalmış olması, imzanın kendisi, teknik kullanımı, yetki sertifika kuruluşlarının oluşturulması gibi teknik konulardan kaynaklanmaktadır. Bu noktada dijital verilerin depolanması ve arşivlenmesine ilişkin şartlar da değişmiştir. Bu tarihten itibaren, dijital ortamda oluşturulan verilerin özel bir şekilde depolanması kanunlaştırılmıştır. Bu verilerin

¹¹⁷ DOĞAN, KAPUSUZUOĞLU, a.g.m., s.24.

¹¹⁸ ÇAKIR, a.g.e., s.46.

¹¹⁹ ÇAKIR, a.g.e., s.46.

kağıt veya mikrofilm olarak saklanması artık vergi amaçlı olarak yeterli olmamaktadır¹²⁰.

1 Ocak 2002'den beri vergi kurumlarına, vergi mükelleflerinin bilgi işlem sistemlerini denetim amacıyla kullanmasına ve bilgilere farklı elektronik yollarla ulaşmasına dair yetki verilmiştir. Yönetmelikler, Almanya'da vergi denetimine tabi bütün vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Yeni yönetmelikler, esasen direkt olarak sadece Alman müteşebbislere yöneliktir. Bununla birlikte, bu yönetmelikler, dolaylı olarak yabancı gruplar veya onların Alman ortakları, Alman şirketlerinin yerli ve yabancı yan şirketleri için de bağlayıcı olabilmektedir. Şüphesiz yeni yönetmelikler, sadece KDV amaçlı dijital imzalı fatura kullanan işletmelerin denetlenmesinde değil aynı zamanda alışlagelen kayıt ve işlemlerin büyük oranda veya tamamıyla ihmal edildiği internet üzerinden alış veriş sektörünün de denetlenmesi için gereklidir¹²¹.

Elektronik bilgi erişimi her zaman talep edilemez. Denetlemenin içerik ve boyutu önceden yazılı bir şekilde tanımlanmalı ve sınırlandırılarak denetleme yapılmadan önce gönderilmelidir. İhbarsız denetlemeye izin verilmemektedir. Yine de ihbarsız veri erişimi için bir yol bulunmaktadır. Vergi denetmenleri mükelleflere önceden haber vermeksizin KDV ile ilgili konularda denetimde bulunabilmektedirler. Bu yapılırken diğer vergilerde bir yanlışlık ve ya yolsuzluk bulunursa vergi görevlileri vergi kurumundan talepte bulunup bu bilgilere erişim yetkisi alabilir. Bununla birlikte yeni kanuna göre 2001 mali yılına ait belgeler de talep edilebilmektedir. Çünkü dosyalar, 2001 yılına ait hazırlıkların 2002 yılında yapılmasıyla kapatılmaktadır. Bununla birlikte hala sistemde tutulan belgeler için erişim, 2001 yılı öncesine kadar uzayabilir. Kanuna göre 1 Ocak 2002 tarihinden önce arşivlenen bilgilerin gerekli görüldüğü durumlarda sisteme yüklenmesi gerekmektedir¹²².

¹²⁰ Otto FERDINAND, Graf KERSSENBRÖCK, Olaf RIEDEL, "Data Access by the German Tax Authorities: New Regulations, Duties and Options for Action", **International Tax Review**, Volume 31, Issue 3, 2003, s.117.

¹²¹ FERDINAND, KERSSENBRÖCK, RIEDEL, a.g.m, s.118.

¹²² FERDINAND, KERSSENBRÖCK, RIEDEL, a.g.m, s.119.

2.4.4. Fransa

Fransa'da vergi politikası Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü, tüm ülke düzeyinde vergi politikasını yürüten ve vergi daireleri bulunan bir kuruluştur. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatlarında kuvvetli bir bilgisayar ağı bulunmaktadır. Mükellefleri kontrol edebilmek için de çok iyi bir istihbarat sistemi geliştirilmiştir. Bakanlık kapsamında var olan kadastro birimi, bankaların açılan ve kapanan bütün hesaplarla ilgili bilgi veren birimi, gerçek kişiler bilgi bankası gibi birimler istihbarat sisteminde yararlanılan birimlerdir¹²³.

Fransa'da incelenecek beyannameler hakkında gerekli bilgiler toplandıktan sonra sıra incelemenin yapılmasına gelir. Yapılan inceleme, mükellefin beyanları üzerinde ve işyerinde derinlemesine yapılan incelemedir. Ön incelemenin yapılmasındaki amaç, mükellefin beyannamesinde bulunması gereken bilgilerin olup olmadığını anlamaktır. Böylece konu başlangıçta ciddi bir şekilde ele alınmakta, gerekli düzeltmeler yapılarak, hatalar ve yanlışlar büyük ölçüde önlenmektedir. İşyerinde derinlemesine yapılan denetimde de mükellefin işyerine bizzat gidilerek, mükellefin beyanından defter ve belgelerine inilerek inceleme yapılır. Burada amaç, mükellefin vermiş olduğu tüm bilgilerin doğruluğunu araştırmaktır. Böyle bir inceleme yapılırken, ortaklardan, bankalardan, mükellefle ilgili kişilerden, kamu kuruluşlarından, devlet arşiv ve kayıtlarından, mahkeme ve benzeri kuruluşlardan bilgi istenebilir¹²⁴.

28 Nisan 2000 tarihinde vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik olarak; basitleştirme, şeffaflık, yeni teknolojilerin uygulanması gibi önlemler ortaya konulmuştur. Reformun hemen uygulamaya konulan somut adımları arasında; beyannamelerin bilgi işlem yolu ile otomatik olarak hızlı düzenlenmesi, yerel hizmetleri yaygınlaştırarak destek ofisleri açılması, mükelleflere işlemlerini kolay ve

¹²³ ÇAKIR, a.g.e., s.47.

¹²⁴ Kemal KILIÇDAROĞLU, "Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı", **Vergi Dünyası**, Sayı:12, Ağustos 1982, s.28.

etkin bir şekilde yürütebilmeleri için vergi dairelerinde bir mükellef temsilcisi atanması yer almaktadır¹²⁵.

¹²⁵ Naci MUTER, Gül KAYALIDERE, “Toplam Kalite Yönetiminin Manisa Mesir Vergi Dairesinde Uygulanabilirliği”, www.bayar.edu.tr/~iibf/dergi/pdf/C10S12003/nmgk.pdf, s.145, (Erişim: 15.06.2007).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİLGİ TOPLAMA MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Önceki bölümlerden anlaşılacağı üzere bilgi toplama müessesesi, vergi sistemimizde oldukça önemli bir kurumdur. Gerek vergi idaresine bilgi sağlama işlevi açısından, gerekse mükellefler üzerinde yarattığı psikolojik baskısından dolayı vergi kaçakçılığını önleme fonksiyonu açısından önemlidir. Ancak uygulamada her şey bu kadar kolay olmamaktadır. Teknolojik eksiklik, personel kalitesi, yerleşmiş bir takım görüşler ve uygulamalar nedeniyle bir çok sorunla karşı karşıya kalmaktadır.

Aşağıda, bilgi toplama müessesesinin vergi idaresi, mükellefler, kayıtdışı ekonomi ve vergi gelirleri üzerindeki etkilerinden bahsedilmiş, bunun yanında uygulamada ortaya çıkan sorunlar ele alınmıştır.

3.1. VERGİ İDARESİ AÇISINDAN BİLGİ TOPLAMA

Vergi idaresi vergilendirme ile ilgili olarak üzerine almış olduğu görevi sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi için vergilendirme ile ilgili konularda bilgi sahibi olması gerekir. Vergi dairesi vergiyi doğuran olay, verginin konusu, mükellefi, sorumlusu, vergi muafiyet ve istisnaları, indirimleri, verginin matrahı gibi verginin temel öğelerinden olan konuları belirleyebilmesi, verginin tarhi, tahakkuku, tebliği, tahsili, sürelerin hesaplanması, verginin terkinin, vergi cezalarının kesilmesi, vergi alacağının ortadan kalkması, vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi yargısına başvurulması gibi işlemlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi, kararlar alabilmesi için vergi idaresinin bilgi sahibi olması gerekir.

Vergi idaresi yukarıda belirtilen konularla ilgili bilgileri mükelleflerin beyanları yoluyla temin edebileceği gibi kendi çalışanları ve araştırmaları sonucu da elde edebilmektedir. Vergi matrahı, vergi mükelleflerinin ve sorumlularının beyanları ile saptanabileceği gibi idare tarafından da saptanır. Mükellefin vergi kanunlarına göre, bazı bilgilerden başka, vergi matrahını bizzat tespit edip vergi

idaresine bildirmesi¹²⁶ olarak tanımlayabileceğimiz beyan yönteminde mükellefin beyanı önemli olmaktadır.

Beyan ve beyanname usulünde, vergi tarhına esas teşkil eden bilgileri mükellefler, vergi idaresine vermesi ve idarenin de bu bilgilere dayanarak vergi borcunu tespit etmesi gerekir¹²⁷.

Günümüz modern vergi sistemlerinde beyan yöntemi temel vergilendirme yöntemi olarak kabul edilmekte ve vergi idaresinin kendi çabaları ile bilgi edinmesi daha çok beyan sisteminin sakıncalarını ortadan kaldırmak amacı ile kullanılmaktadır. Beyan sisteminde mükelleflerin bildirimlerini kanunda belirtilen süreler içinde yapmaması, eksik yapmaları yada vergi kanunlarında belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmemeleri yükümlü ile idare arasında olumlu bir ilişkinin kurulmasını engellemekte ve dolayısıyla da idare vergilendirme ile ilgili görevlerini yerine getirememektedir. Bu durumda da vergi idaresi yükümlülerle ilgili bilgileri kendi çabaları ile edinmeye çalışmaktadır¹²⁸.

Kamu hizmetlerinin zamanında yerine getirilmesi ve bütçe hedeflerine ulaşılabilmesi açısından kamu alacaklarının etkin ve süratli bir şekilde tahsil edilmesi önem arz eder. Amme alacağının ilke olarak vadesinde ödenmesi esastır. Ancak mükelleflerin tahakkuk etmiş amme borçlarını değişik sebeplerle vadesinde ödemeyerek temerrüde düştükleri bir gerçektir. Amme borcu zamanında ödenmediği takdirde gelir idaresi, borçluya borcun ödenmesini veya mal bildiriminde bulunulmasını bildirir. Mükellef borcunu ödemediği takdirde mal bildiriminde bulunur. Ancak, amme borçlusunun malı olmadığına dair bildirimde bulunması halinde beyanın gerçek mahiyetine ulaşmak üzere vergi dairesi, malvarlığı araştırması yapar.

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un 62. maddesi hükmü uyarınca, kamu alacaklarının takip ve tahsili amacıyla, amme borçlusunun mal varlığının tespit edilebilmesi için yurt çapında mal varlığı araştırması yapılması gerekmektedir. Borçlunun aciz halinin tespiti dahi bu araştırma

¹²⁶ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.77.

¹²⁷ AKSOY, a.g.e., s.73.

¹²⁸ ÇAKIR, a.g.e., s.9.

sonucuna bağlanmıştır. Mal varlığı araştırması bankaların şubeleri, belediyeler, tapu sicil müdürlükleri ve ilgili diğer kurumlar ile yazışarak yapılmaktadır. Bankaların genel müdürlükleri nezdinde haciz uygulaması yapılması, her ilde şubelerle ayrı ayrı ve doğrudan yazışmayı gerektirmektedir. Birçok kurum ve kuruluşlarda bilgisayar otomasyon sistemleri henüz tamamlanmadığı için manyetik ortamda bilgi alışverişi mümkün olmamaktadır. Bu nedenle mal varlığı araştırması yapılırken ilgili kurum ve kuruluşlar ile tek tek yazışma yapılması gerekmektedir. Vergi dairelerinin gönderdiği mal varlığı araştırması yazılarının yanıtlanması, gerek gönderen gerekse işlemi yapacak olan kurum açısından zaman ve işgücü kaybına neden olmaktadır. Bunun yanı sıra, her bir yazışmanın tamamlanması gerekli olan kırtasiye ve posta masrafları toplamı alacaktan fazla olabilmektedir¹²⁹.

Vergi idaresi örgüt yapısı itibariyle tahsilat fonksiyonuna ağırlık vermiş, denetim açısından ise gerekli nicel ve nitel kapasiteye ulaşamamıştır. Bugün vergi dairesince alınan pek çok beyanname eksik bildirilen geliri içermektedir. Dolayısıyla yıllık denetim planları tamamen tecrübeye dayalı olarak yapılmaktadır. Denetim elemanlarına, inceleyecekleri sektör ve mükellef gruplarına ilişkin olarak denetimi kolaylaştırıcı hiçbir istihbarat bilgisi sunulmamaktadır. Vergi yönetiminin, çağdaş vergi yönetimlerinin denetim esasına göre kurulmaması, inceleme birimleri arasında eşgüdüm ve birim içi planlama noksanlığı, vergi suçu niteliğindeki suçların takibinde uzman elemanların yokluğu ve vergi denetimine yardımcı olabilecek istihbarat arşivlerinin yetersizliği denetim etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Vergi idare birimlerinin her birinin direk vergi idaresine bağlı olmaması ve aralarında hiyerarşik düzen içinde yetki ve sorumluluk sınırlarının kesin ölçülerle belirlenmemesi sistemi karıştırmaktadır¹³⁰.

Bir ülkenin vergilemede başarılı olabilmesi için gelir idaresinin kanunları etkin bir şekilde uygulayacak teknolojik altyapıya, insan kaynağına ve ayrıca vergi kaçığını caydırıcı bir vergi denetim mekanizmasına sahip olması gerekliliği aşikardır. Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamak

¹²⁹ Muharrem ÖZDEMİR, “Mal Araştırması”, www.alomaliye.com/subat_06/muharrem_ozdemir_mal_araatirmasi.htm, Şubat 2006, (Erişim: 15.07.2006).

¹³⁰ Ali Rıza GÖKBUNAR, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf, s.10, (Erişim: 10.10.2006).

maksadıyla vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi vergi denetiminin etkinliği olarak adlandırılmaktadır. Vergi denetimlerinin etkinliği, denetim elemanlarıyla, vergi idaresiyle ve mükelleflerle ilgili bir dizi etkene bağlı bulunmaktadır¹³¹.

Ülkemiz son 40-50 yıldır vergi kanunlarında önemli yapılandırmalara sahip olmuştur. Özellikle son 10 yılda hazırlanan vergi kanun tasarıları ise kamuoyuna vergi reformu olarak sunulmuştur¹³². Bununla birlikte vergi tabanının genişletilmesi ve elde edilen gelirlerin tam olarak kavranabilmesi henüz istenen düzeyde değildir. Ayrıca bu amaçları sağlamada kullanılan vergi incelemesi hem nicelik hem de nitelik olarak kendisinden beklenen fonksiyonları ifa edememektedir.

Bilindiği gibi, vergi dairelerinde Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) uygulamaya konmuştur. Vergi idaresinde bilgisayar otomasyon programlarının uygulamaya girmesiyle birlikte; vergi dokümanları giriş süreci modernleşmekte, kağıt üzerinde yapılan işlemler azalmakta, vergi mükellefiyle ilgili gerekli bilgilere çalışanlar kolayca ulaşabilmekte, kayıt tutma ve vergi yönetimi maliyetleri azalmakta, hassas olan vergi mükellefi kayıtlarının gizliliği ve güvenliği sağlanmakta, kurumun geleceği için gerekli kapasite ve esneklik kazandırılmaya çalışılmaktadır¹³³. Bilgi teknolojilerinin gelişmesi ve yaygınlaşması vergi idaresinin kayıtdışı ekonomi ile mücadelesine önemli katkı sağlayacaktır. Başta Tapu İdaresi olmak üzere, diğer kamu idarelerinin teknolojik altyapılarının kuvvetlendirilmesi bu sürece destek olacaktır¹³⁴.

Bilgi toplama müessesesine etkinlik ve kolaylık kazandırmak amacıyla yapılan çalışmalardan biri de vergi kimlik numarası uygulamasıdır. Vergi kimlik numarası uygulaması ile şu amaçlara ulaşılması hedeflenmiştir.

- Mükelleflerin ve faaliyetlerinin kolayca izlenmesi,
- Mükelleflerin ve vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması,

¹³¹ Metin MERİÇ, **Mali Denetim Ders Notları**, İzmir 2003, s.162.

¹³² Altar Ömer ARPACI, “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:194, Kasım 2004, s.55.

¹³³ Ramazan GÖKBUNAR, Keramettin TEZCAN, Ahmet UTKUSEVEN, “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Manisa & Adana, 2002, www.bayar.edu.tr/~kutuphane/vergi.pdf, s.13, (Erişim: 30.03.2007).

¹³⁴ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 9. Kalkınma Planı (2007-2013), Ankara, Temmuz 2006, http://plan9.dtp.gov.tr/oik09_vergi/vergi.pdf, s.26, (Erişim: 31.03.2007).

- Mükelleflerin gerçek gelirlerini kavramaya yönelik bilgi toplama, değerlendirme ve kullanımının kolaylaşması,
- Mükelleflerin vergi kanunlarında mevcut ve yeni işe başlayanlar için öngörölmüş kolaylıkları kötüye kullanma çabalarının önlenmesi,
- Aynı veya farklı gelir unsurları için değişik vergi dairelerinde mükellefiyet tesis ettirmiş olanların tespit edilerek, gelir vergisinin artan oranlı tarife etkisinden kaçınmalarının önlenmesi.

Vergi kimlik numarası uygulamasının nihai amacı, vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi suretiyle vergi ziyanının önlenmesi ve uygulama alanının genişletilerek, tüm vatandaşların ekonomik faaliyetlerinin ve hatta devletle olan ilişkilerinin kontrol altına alınmasıdır¹³⁵. Bu amaçla, 19.06.2001 tarih ve 24437 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2 seri No’lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği ile uygulama kapsamına noterler, tapu, icra daireleri ve bankacılık işlemleri ile diğer mali işlemler de dahil edilmiştir.

Vergi idarelerinin inceleme ve denetimleri sırasında başvuracakları en önemli bilgi kaynaklarından biri de kuşkusuz istihbarat arşivleridir. Ancak, çeşitli kaynaklardan toplanarak arşive gönderilen bilgiler düzenlenmeden ve yorumlanabilir hale getirilmeden memurlarca ilgili mükellef dosyalarına konmaktadır. Yani, bilgiler olduğu gibi dosyaya aktarılmaktadır. Bilgiler düzenlenip yorumlanabilir hale getirilmediğinden dolayı incelemeye yetkili kişiler kolayca yararlanamamaktadır.

Nicelik ve nitelik yönünden yetersiz olan arşivlere ulaşan bilgiler gereğince ayıklanamamaktadır. Yani, eskiyen ya da yararı azalan bilgiler arşivlerden çıkarılmadıklarından arşiv bilgileri yığın bilgiler haline gelmektedir. Dolayısıyla inceleme elemanlarının araştırma yapmasını zorlaştırmaktadır. Bütün bu olumsuzlukları bertaraf etmek için Gelir idaresi yeni uygulamalar ve projeler gerçekleştirmektedir.

Vergi Daireleri Otomasyon Projesi’nin 2. ayağına yönelik çalışmalar paralelinde Vergi İstihbarat Merkezi yeniden düzenlenmektedir. Halen, mükellef

¹³⁵ Adnan GERÇEK, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi-Özel Ek**, Sayı:190, Temmuz 2004, s.13.

sicil bilgileri, mükellef alış-satış fatura bilgileri, vergi beyannameleri, gayrimenkul alım-satımı yapanlar, kurum ortakları, kredi kartı ile satış yapan işyerlerinin POS makinesi bilgileri, taşıt alım-satımı yapanlar, bankalar ve diğer finans kesimi bilgilerinin işlendiği veri ambarı, önümüzdeki dönemde çok daha geniş bir kesimi kavrayacaktır. Halen, bankalar, emniyet, tapu, telekom ve nüfus idarelerinden CD, disket, standardında okunabilen formlar ve kağıt ortamı ile bilgi aktarımı, otomasyon projelerinin tamamlanmasının ardından on-line gerçekleştirilecektir. SSK, Emekli Sandığı, Saymanlıklar ve Noterler de sisteme entegre olacaktır. Önümüzdeki dönemde gerekli altyapının oluşturulmasına paralel veri ambarının hafızası da zenginleştirilecektir. Bilgi toplanması ve bunların analizi için, daha önce Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan çalışma grubunun önerileri doğrultusunda avukatlardan doktorlara, taksi ve dolmuşlardan akaryakıt satışı yapanlara kadar çok değişik bilgiler de yeni dönemde Vergi İstihbarat Merkezi'ne işlenmeye başlanacaktır. Bu bilgiler mükelleflerin beyanları ile çapraz kontrole tabi tutulacak ve vergi kaçırıcılar çok daha kolay şekilde ortaya çıkarılacaktır¹³⁶.

3.2. KAYITDIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASI VE VERGİ GELİRLERİNİN ARTIRILMASI AÇISINDAN BİLGİ TOPLAMA

Günümüzde giderek artan kamu harcamalarının finansmanında temel kaynak durumunda olan vergilerin tam ve gerçek olarak toplanamamasının mali, iktisadi ve sosyal birtakım sorunlara neden olduğu görülmektedir. Bu sorunların çözümlenebilmesi için, vergi konusunda aksayan yönlerin üzerinde titizlikle durulması gerekmektedir. Bu noktada kayıtdışı ekonominin kayda alınması ve vergilendirilmesi öncelikle ele alınması gereken bir husus olarak, bu konuda etkin önlemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Tanımı ve sınırları tam olarak belirlenemeyen kayıtdışı ekonominin hacmi ile ekonomik etkileri konusunda çok farklı tahminler yapılmaktadır. Genel anlamı ile milli gelir hesaplarına yasal faaliyetler ölçüsünde yansıtılmayan ekonomik işlemlerden elde edilen kazanımların, gerek milli ekonomilerin dışına çıkarılması, gerekse illegal iç ve dış ticari faaliyetlerden sağlanan gelirlerin ekonomik kurallar dışında dolaşıma sokulması faaliyetlerinin tümü, kayıtdışı ekonomi kavramı içinde değerlendirilmekte birlikte; bu tanım,

¹³⁶ www.netkobiturkiye.com/NetKobihaber/haberler.asp, (Erişim: 03.05.2007).

kayıtdışı ekonominin miktarını, faaliyet alanları ile ekonomiye menfi yöndeki etkilerini açıklamaya yetmemektedir. Yasal olmayan yollardan elde edilen kazançların mutlak anlamda vergileme alanı dışında bulunduğu iddia edilse de, dolaylı yollardan nispi ölçüde vergilenebildikleri bilinmektedir. Zira, kaynağı ne olursa olsun yasadışı yollardan sağlanan kazançların, tamamen ülke dışına çıkarılmadığı durumlarda, en azından harcama noktasında, belirli ölçüde vergileme ile temasını düşünmek gerekir¹³⁷.

Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgudur. Yani vergilendirmenin olduğu her yerde vergi kaçakçılığı olabilir. Ancak, vergi kaçakçılığının boyutları önemlidir. Şüphesiz yüksek oranlı bir vergi kaçakçılığının mali, ekonomik, sosyal ve siyasi birçok olumsuz etkileri vardır;

- Vergi kaçakçılığı öncelikli bütçe gelirlerini azaltır. Vergi kaçakçılığı makro ekonomik göstergeler üzerinde yapay hatalar meydana getirir. Gelişmekte olan ülkelerin para ekonomisine geçiş çabalarını geciktirir ve gelirin yeniden ve etkin dağılımını olumsuz yönde etkiler.

- Ekonomik alanda en önemli olumsuz etkisi, sektörler arası rekabet şartlarını bozmasıdır. Zira bir taraftan bazı teşebbüsler özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler vergi kaçakçılığı yolu ile vergiden kurtulurken, diğer taraftan kaçakçılık yapamayan bir kısım teşebbüsler üzerindeki vergi yükünün ağırlığı artar.

- Vergi kaçakçılığının sosyal ve siyasi sonuçları da vardır. Vergi kaçakçılığı mükelleflere kanunlara karşı gelme ve kamu otoritesini önemsememe alışkanlıklarını yaratır. Önce birkaç kişi tarafından yapılan kaçakçılık, sonunda toplumun tüm bireyleri tarafından yapılan bir iş hüviyetine bürünür¹³⁸.

Kayıt dışı ekonominin boyutunu dört değişken belirlemektedir. Bunlardan birincisi, vergi denetimi geçirme ihtimali, ikincisi beyan dışı kalan gelir sebebiyle ödenecek vergi cezasıdır. Üçüncü olarak mükelleflerin muhatap oldukları marjinal gelir vergisi oranıdır. Son sırada ise mükelleflerin risk alma eğilimi yatmaktadır. Mükellefler, yakalanma ihtimaline göre ödeyecekleri vergi cezası, tam beyan yapmaları halinde ödeyecekleri vergi miktarından daha düşükse, vergi kaçırma

¹³⁷ ERDAĞ, a.g.e., s.121.

¹³⁸ Sami KAZICI, "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım, Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:146, Ekim 1993, s.26-27.

eğiliminde olacaktırlar. Denetim geçirme ve ceza görme ihtimali yüksek ise kayıt dışı ekonominin boyutu daralacaktır¹³⁹.

Bilindiği gibi, vergilerin sağlıklı toplanması yani mükelleflerden en az kayıp ve maliyetle vergi toplanması vergi idaresinin hem amacı hem de görevidir. Bu görevi yerine getirebilmek için öncelikle kayıt dışı mükelleflerin saptanması gerekmektedir.

Vergi idaresince mükellefler tam olarak saptanamıyorsa vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından eşitsizlikler mevcuttur. Anayasa'nın 73. maddesine göre herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi ilkesi ihlal edilmiş olur.

Vergi mükelleflerinin tespit edilmesi yanında, vergi miktarı ile vergi matrahlarının da gerçeğe yakın saptanması gerekir. Bilindiği üzere, vergi idaresinin tarhiyat, tahsilat, inceleme ve denetim gibi işlevlerinin temel amacı, mükelleflerin ve matrahların doğru belirlenmesini sağlayarak vergileri toplamaktır. Gerçekten, vergi idareleri sadece tahsilat yapan birimler değil, aynı zamanda vergi matrahlarını denetleyen, bu amaçla inceleme ve araştırma yapan kurumlardır. Vergi matrahlarının incelenmesi ve araştırılması vergi kayıp ve kaçaklarının azalması açısından önemlidir. Bu incelemelerin ve araştırmaların aksaması genel olarak kayıt dışı ekonomiyi artırırken vergi gelirlerinin azalmasına neden olur. Kamu harcamalarının temel kaynağını teşkil eden vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanamaması ekonomik kalkınma ile gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler doğurur. Dolayısıyla gerek mükelleflerin gerekse matrahların incelenmesi ve bunlarla ilgili bilgilerin toplanması daha çok bilgi toplamının işlevine bağlıdır.

Vergi kaçakçılığını kontrol altına alma düşüncesi, vergi idarelerinin vergi mükelleflerinden mali veya ticari uğraşlarına ilişkin ek bilgi talep etmesine yol açmıştır. Ayrıca hem vergi mükellefleri hem de mükellef olmayanlar, kendileri dışında kalan diğer vergi mükelleflerinin hesaplarının kontrol altına alınması amacıyla vergi idaresine bilgi vermek mecburiyetindedirler¹⁴⁰. Bir başka deyişle, bilgi toplama müessesesi, istek üzerine ve sürekli bilgi verme mekanizmaları ile mükelleflerin ve mükellefiyetin belirlenmesinden beyan edilen gelirin denetimine

¹³⁹ Yusuf KILDİŞ, "Kayıtdışı Ekonominin Ulusal - Uluslar arası Boutu ve Çözüm Önerileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 2, 2000, s.24.

¹⁴⁰ GÖKBUNAR, TEZCAN, UTKUSEVEN, a.g.m., s.33.

kadar gördüğü birçok fonksiyonla vergi kayıp kaçağının en aza indirilmesinde önemli bir müessesedir.

3.3. MÜKELLEFLER VE DİĞER KİŞİLER AÇISINDAN BİLGİ TOPLAMA

Mükellefler, kendi beyan ve belgeleri hakkında çeşitli yerlerden bilgi alınabileceğini düşünerek ödeyecekleri vergi matrahları üzerinde düzeltme, değiştirme ve azaltma eylemlerine gidemeyeceklerdir. Zira böyle bir uygulamaya gittikleri takdirde kendilerine ceza gelebileceği düşüncesini taşıyabileceklerdir. Bu düşünce de onların eylemlerini önlemiş olacaktır. Bir ülkede etkin bir bilgi toplama mekanizmasının olması mükelleflerde devamlı bir gözetim altında oldukları imajını yaratmaktadır. Böyle bir psikolojik etki, mükelleflerin görev ve sorumluluklarını daha gerçekçi bir şekilde yerine getirmelerini ve daha saygılı olmalarına katkıda bulunmaktadır¹⁴¹.

Bilgi toplama müessesesi sadece bilgileri toplayan, saklayan bir müessese olarak düşünülmemelidir. Bu müessese aynı zamanda görevlerini yerine getirmeyen yada eksik veya hatalı yerine getiren mükellefler için de bir kanıt oluşturmaktadır. Mesela; bir mükellef görevini yerine getirmediği gibi yapılan uygulamaya da itiraz etmektedir. Böyle bir durumda bilgi toplama müessesesi vasıtasıyla elde edilen bilgiler kanıt olarak mükellefe sunulmakta ve mükellefin itirazlarının yersiz olduğu ortaya konulmaktadır. Böylece bilgi toplama müessesesi kanıtlama fonksiyonu ile gerçek durumların ortaya çıkmasına yardımcı olmaktadır¹⁴².

Vergi Usul Kanununun 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bilindiği üzere, vergi incelemesinde ana hareket noktası mükellefin defter, kayıt ve belgeleridir. Gerekliğinde fiili envanter yapılarak mükellefin defter, kayıt ve belgelerindeki bilgilerin doğruluğunu araştırmak da mümkündür. Ancak bu çalışmalar çoğu zaman mükellefin gerçek kazancının tespitinde yeterli olmamaktadır. Bu gibi durumlar da mükellefle ilişki içinde olan üçüncü kişilerin bilgilerine

¹⁴¹ ÇAKIR, a.g.t., s.39.

¹⁴² ÇAKIR, a.g.t., s.39.

gereksinim duyulmaktadır¹⁴³. Kayıtdışı bırakılan hasılatın ortaya çıkarılmasında üçüncü kişilerden toplanacak bilgilerin önemi büyüktür.

V.U.K.'nun "ispat" başlığını taşıyan 3-B 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.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan üçüncü kişilerin vermiş oldukları ifade ve bilgiler ispatlama vasıtası olarak kullanılabilir. Bu nedenle vergi incelemelerinde üçüncü kişilerden bilgi isteme sıklıkla kullanılan bir yöntemdir¹⁴⁴. Ancak yapılan incelemenin içeriğine göre bilgi istenecek yerler ve kişiler daha da farklılaşabilmektedir.

Günümüzde vergilerin çoğu beyan sistemine göre tarh ve tahakkuk edildiği bilinmektedir. Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin ne ölçüde doğru matrah beyanında bulunduğu araştırılması gerekir. Gerek üçüncü kişilerden gerekse başka bilgi kaynaklarından elde edilen inceleme ve araştırma sonuçlarının mükelleflere yansıtılması, mükellefleri pek çok yönden etkileyerek onları doğru beyanda bulunmaya zorlar. Beyannamedeki bilgilerin doğruluğunun araştırıldığı mükellefçe bilinmesi gerçek ve doğru beyanda bulunmada önemli rol oynar.

3.4. ÜLKEMİZDE BİLGİ TOPLAMA KONUSUNDA YAŞANAN SORUNLAR

Günümüzde geniş tabanlı ve beyana dayalı bir vergi sisteminin bilgisayar yardımı olmaksızın idare edilebilmesi mümkün değildir. Etkin bir vergi idaresinin bilgi ve iletişim teknolojilerinin sağladığı bütün olanaklardan yararlanması gerekir. Bilgisayar teknolojisinin kullanıldığı son yıllarda vergi idarelerinin karşılaştığı en ciddi zorluklardan birisi, yaşça büyük olan çalışanların gelişen bilgisayar teknolojisi karşısında sınırlı kalmalarıdır.

¹⁴³ Ramazan IRMAK, "Vergi İncelemelerinde Bilgi Toplamanın Önemi ve Bilgi Vermemenin Cezası", **Diyalog**, Sayı:217, Mayıs 2006, s.160.

¹⁴⁴ IRMAK, a.g.m., s.160.

Vergi idaresi büyüdükçe; eşgüdüm azalmakta, kırtasiyecilik artmakta, işlemler yavaşlamakta, iletişim ve uzmanlaşma alanı daralmakta, yönetime katılma, personel arası ilişkiler azalmakta ve yaratıcılık yok olmaktadır. Personel sistemi, yeterliliğe değil kıdeme dayandırıldığından, bürokratlar, emekliliğine yakın yaşlılık dönemlerinde üst yönetim görevlerine gelmektedirler. Ayrıca kişisel amaçların kurum amaçlarına feda edilmesi, tüm çalışanların kurum amaçlarına yöneltilmesi gibi yönetim ilkelerinin geçerli olmaması, hiyerarşik sorunlar, sorun çözme niteliğinin olmaması, vergi idaresinin kurumsal yapısının zamana uymaması, performanslarının karşılığını alamayan personelin ihmalkar kimseler haline gelmeleri v.b. gibi nedenler vergi idaresinin hizmet kalitesini düşürmektedir.

Mükelleflerin mükellefiyetle ilgili sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmediği, tahsilata yetkili vergi daireleri tarafından yapılacak takip ve değerlendirmelerle yakından ilgilidir. Günümüzde vergi dairelerinin yetki alanına giren mükellef sayılarının çokluğu ve tahsil yetkisi bulunan vergi dairelerinin gereksiz bir çok iş yüküne boğulmuş olması, vergi dairelerini, asli görevlerini yapamaz duruma getirmiştir.

Günümüzde çok önemli fonksiyonları bulunan vergi dairelerimiz, sıkışık, karışık ve dar mekanlarda hizmet vermeye çalışılan yerler olup ihtiyaca cevap vermekten uzaktır. Vergi daireleri hem sayısal hem de nitelik olarak yetersizdir. Süresinde beyanname vermeyen veya vergisini hiç ödemeyen mükelleflerin takip işlemleri neredeyse hiç yapılamaz duruma gelmiştir. Memur başına düşen dosya sayısı, bazen binlerle ifade edilmekte olup, iş hacmi gözönüne alındığında bir memura düşen mükellef sayısının izlenemeyecek boyutlara ulaştığı görülmektedir.

Özellikle büyük kentlerde yaşayan vergi daireleri çalışanları personel, özlük hakları açısından çok zor koşullar içinde bulunmaktadır. Bu durum, memurların özverili çalışma anlayışını ortadan kaldırdığı gibi meşru olmayan bir ortamı da beraberinde getirmektedir.

E-beyanname uygulamasına geçilmesine rağmen büyük mükellef grupları dışındaki mükellefler hala vergi ile ilgili beyanname vermek, vergilerini ödemek gibi temel sorumlulukları yanında her türlü işlemler için vergi dairelerine gitmek zorunda kalmaktadırlar. Bu durum vergi dairesi personelinin rasyonel kullanımı

engellemektedir. Vergi tahsilatının bankalar aracılığıyla yapılması konusunda da arzu edilen verimin alındığı söylenemez. Gerek mükelleflerin bilinçsizliği gerekse bu konuda çıkan aksaklıklar ve sorunlar mükellefleri hala vergi ödeme konusunda bankalar yerine vergi dairelerine ödeme yapmayı tercih eder durumda bırakmaktadır. Bu da vergi dairesi çalışanlarının iş yükünü artırmaktadır. Dolayısıyla vergi dairesi personelinin rasyonel istihdamı sağlanamamaktadır. Bu durum vergileme bakımından son derece önemli olan yoklama faaliyetinin sistemli ve etkin bir şekilde yapılmasını engellemektedir.

Vergi dairelerinde uygulanmakta olan Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi'nin kısa sürede tüm vergi dairelerinde yaygınlaştırılması ve projede var olan eksikliklerin giderilmesi, vergi daireleri arasındaki yapılması gereken çapraz denetim ve incelemelerin yazışmalar yolu ile değil bilgisayar sistemi içerisinde kayıtlara doğrudan girilerek yapılması açısından önemlidir. Ancak bilgisayar donanımı bakımından vergi idareleri oldukça eksiktir. Büyük kentlerde dahi her serviste ancak bir bilgisayar bulunmaktadır. Dolayısıyla işler zamanında takip edilip yapılamamaktadır. Bu nedenle, otomasyon projesinin tam ve etkin uygulanması bakımından bilgisayar donanım eksikliğinin giderilmesi gerekmektedir.

Otomasyon projesiyle vergilerin bankalar kanalıyla tahsilinin yaygınlaştırılması yönündeki olumlu adım, bankalarla vergi daireleri arasında mükellef bazında, vergi türü ve taksitleri itibariyle günlük olarak sağlanması gereken mutabakatın günler hatta haftalar geçtiği halde sağlanamamasının yarattığı olumsuzluklarla gölgelenmektedir¹⁴⁵.

Bazı kurum ve kuruluşlar (Bankalar, Noterler, Tapu Sicil Müdürlükleri, Belediyeler, Elektrik Dağıtım Şirketleri, Borsalar ve Meslek Odaları, Emniyet Genel Müdürlüğü, Trafik v.b.) ile Gelir İdaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak çağdaş teknolojik donanıma sahip altyapının henüz oluşturulamamış olması da Gelir İdaresi'nin etkinliğini arttırıcı politikaların uygulamaya geçirilmesini engellemektedir.

Vergi idaresinin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde en etkin örgütü denetim birimleridir. Ülkemizde vergi denetim elemanları nitelikli ancak sayı olarak

¹⁴⁵ GÖKBUNAR, TEZCAN, UTKUSEVEN, a.g.m., s.52.

yetersizlerdir. İnceleme elemanlarının sayılarının yetersizliği yanında, inceleme elemanlarının örgüt yapıları arasında koordinasyonsuzluk hatta uyumsuzluk bulunmaktadır. Bu durum Türkiye genelinde toplam mükellefler bazında, sektörler bazında gelişmiş ülkelerdeki gibi yıllara yayılan ve mutlaka bütün mükelleflerin inceleneceği bir plan ve program yapılamamaktadır. Bu durum, incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşılmasına yol açmakta; vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır. Ayrıca, vergi inceleme elemanlarına destek hizmeti sağlamak üzere sanayinin çeşitli alanlarında uzmanlaşmış mühendis, yazılımcı, teknisyen, istatistikçi v.b. personel istihdam edilememektedir.

Gelir İdaresinde vergileme ile ilgili bilgisayar uygulamalarında bazı teknik tercihlerin yapılması da önemli olmaktadır. Kurulacak sistemlerin daha etkin ve ucuz işletilmeleri olanaklı olacaktır. Bu alandaki ilk sorun; Gelir İdaresi'nin gelir ve denetim birimlerinde makina tek tipliliğinin sağlanmasıdır. Bu sayede makinaların bakım ve onarımı kolay ve ucuz olacak; istenilen bilgilere kolayca ve hızla ulaşılabilecektir. İkinci sorun; Gelir İdaresinde bilgilerin depolanması ve ham olarak saklanması yerine, bilgilerin işlenerek depolanmasıdır. Bu aşama vergi daireleri yönetimleri, yerel ve merkezi denetim elemanları ile bilgisayar programlarının ortaklaşa çalışmaları gerekecektir. Hazırlanacak bilgi işlem programları ve işlenmiş bilgileri kullanma programları ile bilgilerin daha hızlı ve sistemli kullanımı sağlanacaktır. Bu yöntemlerle beyanname taraması ve ayıklanması, gelir, katma değer vergisi hasılatı karşılaştırması gibi işlemler bilgisayardan yararlanarak yapılabilecektir. Optik okuyucularla ayıklama yöntemleri buna olanak sağlayacaktır. Bu uygulamalar yükümlüler açısından vergi kaçırma caydırıcı etkiler oluşturacaktır. Örneğin; ABD'de Amerikan Hazine Dairesinden sonra en iyi korunan yer, İç Gelirler Yönetimi'nin İstihbarat Arşivi'dir. Buradaki bilgilerin çeşitli programlarla değerlendirilmesi sonucu her türden beyannamenin %99'u denetlenmektedir. Böyle bir sistemin vergi yükümlülerini vergi kaçakçılığından caydıracağı açıktır¹⁴⁶.

¹⁴⁶ GÖKBUNAR, TEZCAN, UTKUSEVEN, a.g.m, s.72.

VEDOP sistemi, mükellefin işe başlama, terk ve iş nev'i gibi bilgilerin son durumunu gösterecek şekilde dizayn edilmiştir. Oysa Bağ-kur ile ilgili işlemlerde mükellefin vergi dairesindeki mükellefiyet başlangıcından ara terkler, tekrar işe başlamalar ve nihai terk dahil bütün değişikliklerin ekrandan görünüp ilgili formlara yazılması gerektiğinden mevcut program bu ihtiyaca cevap verememektedir. Mükellefin Bağ-kur ile ilgili işlemlerini kısa sürede sonuçlandırmak mümkün olmamakta 20-25 yıl gibi geçmişe yönelik bilgilerin arşivden aranıp bulunması oldukça zaman ve işgücü kaybına neden olmaktadır. Veri tabanında mevcut bu bilgilerin ekranda görünmesini sağlayacak ilave bir program yapılması bu problemi çözecektir. Diğer taraftan ilgili kuruluşlara ancak zamanaşımı kapsamına girmemiş bilgilerin vergi dairelerinde mevcut olduğu bildirilmek suretiyle geçmişe yönelik bilgi istemlerinin önü alınmış olacaktır¹⁴⁷.

VEDOP kapsamında ofis programlarını kullanım yetkisinin sadece şeflere verilmiş olması, yazışmaların ise çok sayıda yapılması nedeniyle işlerin zamanında bitirilmesi mümkün olmamaktadır.

Otomasyona geçen dairelerde otomasyon öncesi her bir mükellefle ilgili geçmiş tahakkuk bakiyelerinin sisteme yüklenmesine izin verilmemesi nedeniyle servislerde otomasyon öncesi ve sonrası dönem kayıtları gibi ikili bir uygulamanın oluşumuna yolaçmıştır.

¹⁴⁷ Nazmi KARYAĞDI, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları, No:51, Ankara, 2002, s.127.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüzde beyana dayanan vergi sistemi çağdaş vergi sistemi olarak kabul edilmektedir. Fakat, bu sistemde mükellefler hakkında ayrıntılı bilgi elde edilemediğinden dolayı tam bir başarı sağlanamamaktadır. Mükelleflerin çoğu doğru beyanda bulunmamaktadırlar. Bu bağlamda, mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak için bazı tedbirlerin hayata geçirilmesi gerekir. Bunların başında da, mükellefler hakkında düzenli bilgi edinilmesi gelmektedir. Mükellef sayılarının artmasına paralel olarak vergi idaresi, vergi inceleme ve denetimlerine hız vermektedir. Bilgi toplama müessesesinin vergi denetimlerinde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması açısından vergi sistemleri içinde önemli yeri bulunmaktadır. Mükelleflerin iş durumları ve diğer durumları hakkında geçmişte ve bulunduğu dönemde düzenli bilgi sağlanırsa, mükellef de verginin matrahını azaltma eyleminde bulunma cesaretini kendinde bulamayacaktır. Bu da düzenli ve sistemli işleyen istihbarat arşivi ile mümkün olabilecektir.

Bilgi toplama müessesesinin başarıya ulaşabilmesi için ;

- Toplanan bilgilerin planlanması ve bu konuyla ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması,
- Toplanan bilgilerin tasnif edilmesi,
- Tasnif edilen bilgilerin daha sonraki aşamalarda kullanılacak şekilde değerlendirilmesi,
- Toplanan bilgilerin ileride ortaya çıkabilecek olaylarda kullanılmak üzere arşivlerde saklanması,
- Tasnif edilen, yorumlanan ve arşivlerde gizlenen bilgilerin kullanıma sunulması aşamasındaki etkinlik, sürekli bilgi verme mekanizmasından beklenen fonksiyonların etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

Arşive ulaşan bilgilerin kullanılabilir hale getirilmesi için bilgi işlem sistemlerinden yararlanılmalıdır. Bilgi işlem sistemiyle, yığın bilgiler arasından gerekli bilgilerin kısa sürede ayıklanıp değerlendirilmesi sağlanmış olacaktır. Gerçekten vergiyle ilgili çok sayıdaki bilgilerin derlenip yoruma hazır hale sokulması için bilgi işlem sistemlerinden yararlanılması zorunludur.

Türkiye’de vergi yönetimi bir planlama ve organizasyondan yoksundur. Birimler arasında koordinasyon sağlanamadığından yönetim harcamaları artmakta ve bu da kaynak israfına neden olmaktadır. Vergilemede bilgi akış sistemini hızlandırabilmek için başarılı bir planlama ve koordinasyonun kurulması gerekmektedir.

Bunların dışında vergi mevzuatının da yeterli hale getirilmesi gerekir. Vergi yönetimi bu faaliyetleri başarmada, kendisinin dışında bazı kuruluşların da yardımına ihtiyaç duymaktadır. Ülkemizde, yönetime bilgi sağlayan kuruluşların yönetime tam anlamıyla yardımcı olabilmeleri için bunların doğru ve zamanında bilgi vermeleri gerekir. Bunu gerçekleştirebilmeleri için de bazı yasal düzenlemeler getirilmiştir. Diğer taraftan devamlı olarak idareye ulaşan bu bilgilerin bilgisayarlara yüklenerek kullanıma hazır tutulması gerekmektedir. Bilgisayar kullanımı sonucunda vergi istihbarat arşivlerinde toplanan bilgiler vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirecek ve dolayısıyla vergi inceleme ve denetiminde etkinliği sağlayacaktır.

İdarenin mükelleflerle ilgili sağlıklı bilgi elde edememesi onun bilgi yetersizliği içinde olduğunu göstermektedir. Halbuki idarenin, vergilemenin her safhasındaki gelişmelerle ilgili bilgi sahibi olması gerekmektedir. Zira, idare bu elde etmiş olduğu bilgilerle vergi yönetiminde etkinliği sağlar. Fakat, idare bilgi toplamaya ayrılan kaynaklarının yetersizliğinden dolayı etkin bir bilgi toplama yapamamaktadır. Ayrıca toplanan bilgiler zamanaşımı süresince kullanılmalı ve değerlendirilmelidir. Zira, zamanaşımı süresince kullanılmayan bilgiler daha sonra hiçbir anlam ifade etmemektedir.

Vergi yönetiminde bilgi toplamanın başarısını etkileyen unsurlardan biri de teknolojidir. Günümüzde teknoloji büyük bir hızla gelişmektedir. Tüm ülkeler teknolojinin nimetlerinden yararlanmak istemektedir. Özellikle de, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler geri kaldıkları bu teknolojiyi daha kısa zamanda yakalayabilmek için büyük uğraşlar göstermektedirler. Bu tür ülkelerde, mükellef sayıları sürekli bir artış içindedir. Buna bağlı olarak da vergi idaresinin iş yükü sürekli artmaktadır. Vergi idaresi bu gelişmelere ayak uydurabilmek için kendisini yeniden düzenleme ihtiyacı hissetmektedir. Fakat yeniden düzenleme ve

organizasyon için kaynakların yetersiz olması nedeniyle bu istekler daha karmaşık bir yapıya bürünmektedir.

Ülkemizde bilgi toplamayla ilgili olarak yapılan çalışmaların çok iyi bir seviyede olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Bu nedenle, bu müessese iyi işlemiş olsa, vergi kayıp ve kaçaklarını da önemli bir miktarda azaltmış olacaktır. Diğer taraftan mükellefler açısından da, verginin eksik ödenmesini önleyici bir rol oynayacaktır. Zira, mükelleflerin, idarenin böyle bir bilgi toplama mekanizmasına sahip olduğunu bilmeleri, onların eksik ya da yanlış işlemlerde bulunmalarını önleyebilecektir. Bilgi toplama sisteminin kurulması ve bu müesseseye işlerlik kazandırılması idareye ilk aşamada belli bir yük getirecektir. Fakat, uzun vadede vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi söz konusu olacağından getirisi götürüsünden daha fazla olacaktır.

Günümüzde doğru ve yerinde kullanılan bilgisayar sistemlerinin yönetimde çok büyük üstünlükleri vardır. Özellikle, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mükellef sayılarının artması vergi yönetiminin artan oranda bilgiye ihtiyaç duymasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, bu tip ülkelerde bilgisayar ve otomasyon daha fazla önem kazanmaktadır.

Ülke genelinde mülkiyetle ilişkili her türlü sorgulamaları yapabilmek, doğru ve güncel sonuçlara tam olarak ulaşabilmek için tapu ve kadastro bilgi sisteminin tüm tapu dairelerinde yaygınlaştırılması gerekmektedir. Ayrıca, diğer kamu kuruluşları ile vergi idarelerinin bilgi alışverişinin kolaylaşması için tam otomasyona geçilmeli ve tüm kuruluşlar bu kapsama alınmalıdır.

İlk kez 1999 yılında oluşturulan Motorlu Taşıtlar Otomasyon Projesi (MOTOP), ülke genelinde tüm illerde yaygınlaştırılarak elde edilen veriler kullanıcıların hizmetine sunulmalıdır.

Vergi sisteminde yapılması gerekli değişiklikler ve yenilikler zorunlu olarak mali sektör ve sistemde de yapılması gerekmektedir. Ekonomik ve mali işlemleri olabildiğince nakit dışına çıkararak mali sektör ve bankacılık sistemi aracılığıyla yapılması sağlanmalıdır. Vergi kurumları, en küçük bir gazete haberini bile araştırmalı ve bu araştırmaları yaparken tüm devlet örgütleri ile sıkı ilişki içinde çalışmalıdır.

Bir vergi sisteminde istihbarat arşivi elemanlarının, bilgi istemeye yetkili olanlar ile bilgi vermeye mecbur olanların nitelik ve nicelikleri gerek mevzuatın gerekse uygulamanın etkinliği kadar önem arz etmektedir. Buralarda görev alan veya görev yapanların yeterli bilgi birikimine sahip olmaları etkin bir bilgi akışının kurulmasını sağlayacak ve bunun neticesinde de vergi kayıp ve kaçığı azalacak ve vergi yargısının yoğun iş yükünde azalma olacaktır.

Bilgi vermeye mecbur olanlarla vergi idaresi arasında uyumun sağlanabilmesi için, bilgi vermeye mecbur olanların vergi sistemi hakkında yeterli bilgi birikimine sahip olmaları ve kişi ve kurumların verginin etkin bir şekilde toplanabileceğine inanmaları gerekmektedir.

Vergiye taraf olan mükelleflerin yeterli bilgi birikimine sahip olmaları idareyi rahatlatarak, idareye düzenli bilgi akışını sağlayacak ve sonuçta vergi kayıp ve kaçakları azalarak idarenin topladığı gelir miktarında artış olacaktır. Şayet, bunun tersini düşünerek, idareye bilgi verecek olanların yeterli bilgi birikiminden uzak ve yoksun olduğunu düşünürsek, o zaman idare ile bilgi verecek olanlar arasında işbirliği olamayacaktır. Bilgisizlikten ve eğitimsizlikten vergi gelirlerinde azalma olacaktır. Bu da hem idarenin yükünü artıracak, hem de taraflar arasında istenmeyen sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

İstenilen bilgilerin doğru olarak elde edilip, kullanıma sunulması vergi denetiminde etkinliğe tek çözüm de değildir. Etkin bir vergi sistemi ancak etkin bir vergi idaresinin ve vergi denetim yapısının olmasıyla oluşturulabilir. Vergi reformu ile amaçlanan adil vergileme, kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi tabanının genişletilmesi ve vergilerin ekonomik büyümeyi desteklemesi vergi idaresinde yapılacak paralel düzenlemelerle sağlanabilecektir. Bu amaçları gerçekleştirmede uygulamaya yön verme ve sistemin işleyişi açısından vergi idaresi ile vergi denetiminin daha etkin hale getirilmesinin de önemi açıktır. Aslında vergilendirme açısından gelirin tam olarak kavranamamasında sorun kanunlardan ziyade uygulamadan kaynaklanmaktadır. Şüphesiz sorunun oluşumunda veya çözülememesinde yasal eksiklikler önemli unsurdur. Ancak gerekli yasal düzenlemelerin yapılması durumunda dahi, vergi idaresinde uygulamada sorunlar yaşanması durumunda yine gelirin tam olarak kavranamayacağı bir gerçektir. Bu

nedenle öncelikle vergi idaresinin ciddi anlamda ele alınmasında yarar bulunmaktadır.

Ülkemizde vergi denetim elemanları nitelikli ancak sayı olarak yetersizlerdir. Vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliği dolayısıyla vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerini de sağlıklı bir şekilde oluşturmak mümkün olmamaktadır. Türkiye genelinde, bölgeler de dikkate alınarak inceleme yapılması gereken sektör, gruplar rasyonel bir şekilde tespit edilemediği gibi vergi adaletinin de gerektiği şekilde oluşturulması sağlanamamaktadır. İnceleme elemanlarının örgüt yapıları arasında koordinasyonsuzluk hatta uyumsuzluk bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın fonksiyonlarının artması veya yaygınlaşması gerekçesiyle artırılan denetim birimi sayısı, giderek bir taraftan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer taraftan da bugünkü denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa yol açmıştır. Avrupa Birliğine giriş süreci ile birlikte bütün kurum ve kuralların gözden geçirildiği ve optimum faydayı sağlamaya yönelik düzenlemelerin ve yeniden yapılanmanın hızlandığı günümüzde vergi denetim birimlerinin birbirinden kopuk, etkinlik ve verimliliği ortadan kaldıran bir çalışma düzeni içinde olmaları izah edilemez bir durumdur. Ülke çıkarları, vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması, teknolojik imkanlardan azami derecede istifade edilmesi, zaman ve işgücü israfının önlenmesi, vergi denetiminde optimal faydanın sağlanması gibi nedenler vergi denetim birimlerinin bir örgüt yapısı içerisinde tek bir çatı altında hizmet vermelerini zorunlu kılmaktadır. Ancak şu bir gerçektir ki vergi denetiminin tek çatı altında toplanması vergi sistemimizin sorunlarını çözmeyecek, sadece sorunları çözmede bir adım olacaktır.

Ülkemizde, idare ile mükellefler arasında tam bir uzlaşmanın olduğunu söylemek pek mümkün değildir. İdare, genelleme yaparak tüm vergi mükelleflerinin vergi kayıp ve kaçığına neden olduğuna inanmakta, mükellef de verginin adaletsiz dağıtıldığını düşünmektedir. Halbuki, bilgi verecek mükelleflerin verginin herkesten eksiksiz ve kesintisiz olarak toplandığına dair idareye güvenmesi gerekmektedir. Fakat ne yazık ki, büyük bir mükellef kitlesi buna inanmamaktadır. İnanmadığı için de, vergi matrahında azaltmaya gitmekte, vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Bu olumsuz ilişki de öteden beri sürüp gitmektedir. Bu sorunları çözmek için de vergi idaresine büyük görevler düşmektedir.

Bir toplumda bilgi verme bilincinin yerleşebilmesi için, o toplumda vergi ahlakının da oluşması gerekmektedir. Bir toplumda bilgi verme ve vergi verme bilinci yerleşmiş ise o toplumda bilgiler ve vergiler tepki gösterilmeden ve kaçırılmadan düzenli olarak verilir. Fakat bunun tersi olarak, bir toplumda bilgi ve vergi verme bilinci yerleşmemişse vergi almada ve bilgi vermede sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bunun için de, o toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşması için çalışmalar yapılmalıdır.

Ülkemizin en önemli problemlerinden biri de Kayıtdışı ekonomi nedeniyle oluşan vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Vergi inceleme elemanları, bu kayıp ve kaçakların tespiti ve önlenmesinde en etkin şekilde görev yapma çabası içindedirler. Bu kayıp ve kaçakların tespitinde, mükellef hakkında toplanacak bilgiler büyük önem arz etmektedir. Bilgi toplama müessesesinde etkili olunabilmesi için gerek bilgi vermeye mecbur olanlar gerekse bilgi istemeye yetkili olanların bu görevlerini eksiksiz yerine getirmeleri sağlanmalıdır. Bunun için, yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin müeyyideleri ile ilgili mevzuat yeniden gözden geçirilmeli ve gerekli düzenlemeler vakit geçirilmeden yapılmalıdır. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde büyük katkısı olan bilgi toplama müessesesinin maddi cezalarla işletilmeye çalışılması yetersizdir. Bu müessesenin daha etkin hale getirilebilmesi için V.U.K.'nın 355. maddesinde belirtilen para cezalarının arttırılması yanında 4369 sayılı yasa ile kaldırılan hapis cezası uygulamasının da yapılacak yasal bir düzenleme ile Vergi Usul Kanununa eklenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi İncelemesi**, A.İ.T.İ.A. Yayın No:127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, Ankara, 1979.

AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Temel Prensipler, Vergi Tekniği**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.

AY, Hakan, **Maliye Tarihi Ders Notları**, İzmir, 2003.

BULUTOĞLU, Kenen, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 2, Altıncı Baskı, Ongun Kardeşler Matbaacılık, Ankara, 1979.

EDİZDOĞAN, Nihat, ÖZKER, Niyazi, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, 2003.

EKER, Aytaç, TÜĞEN, Kamil, **Kamu Maliyesine Giriş**, Aklıselim Matbaası, İzmir, 1990.

ERDAĞ, Nevzat, **Türk Vergi Sistemi, Vergi Avantajları, Vergi Cezaları**, Beta Basım, 1. Bası, İstanbul, Haziran 2002.

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, D.E.Ü. Dön. Ser. İşl. Yayınları, No.77, İzmir, 1997.

KARYAĞDI, Nazmi, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları, No:51, Ankara, 2001.

KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1995.

KIZILOT, Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2004.

KIZILOT, Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 6, Ankara, 1999.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.

MERİÇ, Metin, **Mali Denetim Ders Notları**, İzmir, 2003.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 3. Baskı, Ocak 1995, Ankara.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ocak 2005.

ÖZYER, Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği, 3. Baskı, Aralık 2004.

SEYİDOĞLU, Halil, **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**, Güzem Yayınları, 8. Baskı, İstanbul , 2000.

ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1994.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, İzmir, 2004.

ULUATAM, Özhan, **Türk Vergi Hukuku, Genel İlkeler, Türk Vergi Sistemi**, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990.

ÜREL, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003.

MAKALELER VE RAPORLAR

AKTAN, Coşkun Can, “Tımar Sistemi ve Osmanlı İmparatorluğu’ndaki Uygulaması”, www.canaktan.org.tr, Erişim: 20.10.2006.

AKTAN, Coşkun Can, “Vergi Tahsilatında Etkinlik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:5, 1990.

ARPACI, Altar Ömer, “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 194, Kasım 2004.

CAN, İsmail, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, Erişim: 02.05.2007.

CEYHAN, Murat, “Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler”, www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm, Erişim: 10.10.2006.

ÇAKIR, Mehmet Ali, “Türk Vergi Sisteminin Etkinliği Açısından Bilgi Toplama ve İstihbarat”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996.

ÇAPAR, Bengü, “Bilgi: Yönetimi, Üretimi ve Pazarlanması”, www.bilgiyönetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=612, Erişim: 12.09.2006.

DARICI, Kemal, “Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden İsteyebileceği Bilgiler Ve Yapacağı Karşıt İncelemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 108, 1997.

DEMİRKAN, Uçar, “Kayıtdışı ile savaşım ve Yoklama Sistemi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 7 Temmuz 2004.

DOĞAN, Can, KAPUSUZUĞLU, Tuncay, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:283, Mart 2005.

DOĞANYİĞİT, Sadettin, “Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 41, Mayıs 1996.

DÖNMEZ, Recai, “Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadeleri”, **Yaklaşım**, Sayı:133, Ocak 2004.

ERİM, Muharrem, “İhbar Müessesesi, İhbar İkramesinin Vergilendirilmesi ve İhbarın Vergi İncelemesine Katkısı”, **Diyalog**, Sayı: 208, Ağustos 2005.

ESEN, Ahmet, “Vergi İncelemesi Sırasında Bilgi İşleme Verilen Bilgilerin Hukuki Değeri”, **Maliye Postası**, Sayı: 309, Temmuz 1993.

ETAAC (2006), “Electronic Tax Administration Advisory Committee, Annual Report To Congress”, June 2006, www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3415.pdf, Erişim: 07.04.2007.

FERDINAND, Otto, KERSSENBROCK, Graf, RIEDEL, Olaf, “Data Access by the German Tax Authorities: New Regulations, Duties and Options for Action”, *International Tax Review*, Volume 31, Issue 3, 2003.

GERÇEK, Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi-Özel Ek**, Sayı: 190, Temmuz 2004.

GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf, Erişim: 10.10.2006.

GÖKBUNAR, Ramazan, TEZCAN, Keramet, UTKUSEVEN, Ahmet, “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Manisa & Adana, 2002, www.bayar.edu.tr/~kutuphane/vergi.pdf, Erişim: 30.03.2007.

GÜRBOĞA, Erkan, “Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Yoklamının Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 191, Ağustos 2004.

HATİPOĞLU, Vefa, “Bilgi Vermekten Çekinenlere Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezası ve Şartları”, **Diyalog**, Sayı: 214, Şubat 2006.

IRMAK, Ramazan, “Vergi İncelemelerinde Bilgi Toplamının Önemi ve Bilgi Vermemenin Cezası”, **Diyalog**, Sayı: 217, Mayıs 2006.

KAŞIKÇI, Osman, “Osmanlı Hukukunda Taşınmazlara Ait Tasarruf Şekilleri”, **e-akademi Aylık İnternet Dergisi**, www.eakademi.org/makaleler/okasikci-1.htm, Erişim: 11.10.2006.

KAZICI, Sami, “Gayrimenkul Vergileri ve İstihbarat”, **Yaklaşım**, Sayı: 9, Eylül - 1993.

KAZICI, Sami, “Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım, Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 146, Ekim 1993.

KELECİOĞLU, M. Aykut, “Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerinin Yeri”, **Yaklaşım**, Nisan 2001, Sayı: 100.

KILDİŞ, Yusuf, “Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 2, 2000.

KILIÇDAROĞLU, Kemal, “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:12, Ağustos 1982.

KIRANOĞLU HAMİT, Tülin, “Türk Vergi Bilançosu Hukuku’nun Temel İlkeleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, , Sayı: 187, Nisan 2004.

KISAKÜREK, M. Mustafa, PEKCAN, Ahmet, “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”, **Cumhuriyet Üniv. İ.İ.BF Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2005.

KIZILOT, Şükrü, “Vergi incelemesinde Alıcı İfadelerine Başvurulması”, **Yaklaşım**, Sayı:8, Ağustos 1993.

KİRAZ, Abdullah, “Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükelleflere Bilgi İsteme Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir mi?”, **Yaklaşım**, Sayı:153, Eylül 2005.

KOTAN, Ali, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1985.

MUTER, Naci, KAYALIDERE, Gül, “Toplam Kalite Yönetiminin Manisa Mesir Vergi Dairesinde Uygulanabilirliği”,
www.bayar.edu.tr/~iibf/dergi/pdf/C10S12003/nmgk.pdf, Erişim:15.06.2007.

ODABAŞI, Yavuz, “Anket Yöntemi”, Anadolu Üniversitesi A.Ö.F.,
www.aof.edu.tr/kitap/IOLTP/2294/unite.pdf, Erişim: 11.05.2006.

ÖZDEMİR, Muharrem, “Mal Araştırması”, Şubat2006,
www.alomaliye.com/subat_06/muharrem_ozdemir_mal_araatirmasi.htm,
Erişim:15.07.2006.

ÖZEL, Oktay , “Osmanlı Demografi Tarihi Açısından Avarız Ve Cizye Defterleri”, www.bilkent.edu.tr/~özel/av.1.doc, Erişim: 11.10.2006.

ÖZGENER, Şevki, “Global Ölçekte Değer Yaratan Bilgi Yönetimi Stratejileri”, www.bilgiyönetimi.org/cm/mkl_php?nt=146, Erişim: 16.10.2006.

ÖZTÜRK, İsmet, “Bankalardaki Ticari Kredi Uygulamalarında Mali Tahlil ve İstihbaratın Etkinliği”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, Temmuz 2005.

ROSSOTTİ, Charles O., “Commissioner Of Internal Revenue, Before The Senate Finance Committee”, January 28,1998, www.irs.gov/pub/irs-news/ir-98-3pdf, Erişim:03.04.2007.

SLEMROD, Joel, “Optimal Taxation and Optimal Tax System”, National Bureau of Economic Research, www.nber.org/papers/w3038.pdf, Erişim: 04.03.2007.

TAKAZ, Hilmi, “Vergi Hukukumuzda Yoklama ve İnceleme Tutanakları”, **Yaklaşım**, Sayı: 5, 1993.

ULUSOY, Erol, “Modern Türk Hukukunun Oluşumu ve Gelişimi”, www.jura.uni-sb.de/turkish/Ulusoy.html, Erişim: 08.09.2006.

Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi - 1975, “Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, Ankara, 2006, www.vdd.org.tr/dernek/yazilar/rapor/2.doc, Erişim: 12.03.2006.

Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, “9. Kalkınma Planı (2007-2013)”, Ankara, Temmuz 2006, http://plan9.dtp.gov.tr/oik09_vergi/vergi.pdf, Erişim: 31.03.2007.

www.netkobiturkiye.com/NetKobihaber/haberler.asp, Erişim: 03.05.2007.

www.wikipedia.org/wiki/Anket, Erişim: 12.05.2006.

YILDIZ, A. Murat, “Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza”, **Yaklaşım**, Sayı:97, Ocak 2001.

YILMAZ, Kazım, “Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye’de ve ABD’de Bilgi Vermeme Cezaları: Bir Karşılaştırma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 166, Haziran 1995.

DİĞER KAYNAKLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete 'de Yayımlanmıştır

4208 sayılı "Karaparanın Aklanmasının Önlenmesi"ne ilişkin Kanun, 02.07.1997 Tarih ve 23037 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kuruluş Kanunu, 05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, 07.09.2005 Tarih ve 259929 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

492 sayılı Harçlar Kanunu, 17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, 24.12.1994 Tarih ve 22151 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği, 25.06.1951 Tarih 3/13287 No'lu Bakanlar Kurulu Kararı İle 21.07.1951 Tarih 7864 No'lu Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

220 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25.12.1992 Tarihli ve 21446 No'lu Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 No'lu Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Danıştay 4. D.'nin 05.05.1982 Tarih ve E. 1982/778, K. 1982/1958 Sayılı Kararı.

Danıştay 4. D.'nin 24.11.1999 Tarih ve E. 1999/1323, K. 1999/4273 Sayılı Kararı.