

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ
GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN
ANALİZİ

Arman Zafer YALÇIN

Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü’nce
Bilim Uzmanı (Maliye)
Ünvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez’dir.

92217

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 04/06/1999

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 10 / 08 / 1999

Tezin Danışmanı : Doç.Dr.Osman PEHLİVAN

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Ahmet ULUSOY

Jüri Üyesi : Y.Doç.Dr. İhsan GÜNAYDIN

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Zafer GÖKÇAKAN

Haziran - 1999

TRABZON

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

00.ÖNSÖZ

1929 Büyük Dünya ekonomik buhranından sonra Keynezyen ekonomik anlayışın tüm dünyada genel kabul görmesiyle devlete asli görevleri olan iç ve dış güvenliğin sağlanması ve adalet hizmetlerinin yürütülmesinin yanında toplumsal refahı sağlama görevi de yüklenmiştir. Bunun sonucunda devlet, önemli miktarlarda finansman ihtiyacıyla karşı karşıya kalmıştır.

Kamu harcamalarının finansmanı için en uygun araç olan vergi, bu gün için ekonomik hayatta önemini korumaktadır. Toplumlar için bu kadar önemli olan verginin kişilere ek yükümlülükler getirmeden daha fazla miktarda toplanabilmesi için vergi sisteminin güvenliğinin sağlanması kaçınılmaz bir sonuçtur.

Bu çalışmada Türk Vergi Sisteminde uygulanmış ve halen uygulanmakta olan Vergi Güvenlik önlemleri analiz edilmiştir. Bu tezin hazırlanmasında özellikle manevi katkılarını esirgemeyen danışmanım sn. Doç. Dr. Osman PEHLİVAN'a ve Arş. Gör. Temel GÜRDAL'a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

01.İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

00.ÖNSÖZ.....	I
01.İÇİNDEKİLER.....	II
02.ÖZET	VI
03.SUMMARY.....	VII
04.TABLOLAR LİSTESİ.....	VIII
05.KISALTMALAR LİSTESİ	IX
GİRİŞ.....	1-3

1.BÖLÜM

1.VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNE İLİŞKİN

KURAMSAL AÇIKLAMALAR	4-11
1.1. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Önemi.....	5
1.2.Vergilendirmede Beyan Usulü ve Vergi Güvenlik Önlemleriyle Olan İlişkisi.....	6
1.3.Beyanların Doğruluğunun Kontrolünde Kullanılan Yöntemlerin Niteliği ve Özellikleri.....	9
1.3.1.Çapraz Kontrol	10
1.3.2.Gelir – Gider İlişkisi.....	10
1.3.3.Bilgisayarla Kontrol	10

2.BÖLÜM

2.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZDENETİM MÜESSESELERİ VE VERGİ

DENETİMİ.....	12-40
2.1.Türk Vergi Sisteminde Önceki Yıllarda Uygulanan ve Halen Uygulanmakta Olan Özdenetim Müesseseleri.....	12
2.1.1.Hayat Standardı Esası.....	12
2.1.1.1.Hayat Standardı Esasının İşleyişi	13
2.1.1.2.Hayat Standardı Esasının Vergi Adaletine Uygunluğu Sorunu.....	13
2.1.1.3.Hayat Standardı Esasının Uygulamadaki Etkinliği	14
2.1.2.Ortalama Kâr Haddi Esası.....	14
2.1.2.1.Ortalama Kâr Haddinin Uygulamadaki Etkinliği	15
2.1.2.1.1.Ortalama Kâr Haddi'nin Uygulamadaki Faydaları.....	15
2.2.1.2.Ortalama Kar Haddi Esasının Uygulamadaki Sakıncaları.....	15

2.1.3.Asgari Gayri Safi Hasılat Esası.....	16
2.1.3.1.Asgari Gayri Safi Hasılat Esasının Uygulamadaki Etkinliği	17
2.1.4.Servet Beyanı Esası.....	17
2.1.4.1.Servet Beyanı Esasının Uygulamadaki Etkinliği.....	18
2.1.4.2. 4369 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklik	19
2.1.5.Gider Esası	20
2.1.5.1.Gider Esasının Uygulamadaki Etkinliği.....	20
2.1.6.Asgari Zirai Kazanç Esası	21
2.1.7.Asgari Zirai Vergi Esası.....	22
2.1.8.Emsal Kira Bedeli Esası.....	22
2.1.8.1.Emsal Kira Bedelinin Uygulamadaki Etkinliği.....	23
2.1.9.Katma Değer Vergisi.....	24
2.2.Vergi Denetimi.....	25
2.2.1.Vergi Denetiminin Gerekliliği	26
2.2.1.1.Mali Nedenler.....	26
2.2.1.2.Sosyal Nedenler.....	26
2.2.1.3.Ekonomik Nedenler	27
2.2.1.4.Hukuki Nedenler.....	27
2.2.2.Vergi Denetimi Türleri.....	28
2.2.2.1.Vergi İncelemesi.....	28
2.2.2.1.1.Vergi İncelemesinin Fonksiyonları	28
2.2.2.1.2.Vergi İncelemesinin Aşamaları	29
2.2.2.2.1.Vergi İncelemesinin Planlanması	29
2.2.2.1.2.2.İnceyehecem Mükelleflerin Seçimi	29
2.2.2.1.2.3.İnceleme Hazırlığı	30
2.2.2.1.2.4.İncelemenin Yapılması	30
2.2.2.1.2.5. İncelenmenin Sonuçlandırılması	30
2.2.2.1.3. Vergi İncelemesine Yetkili Birimler	31
2.2.2.1.4. Vergi İncelemesi Karşılaşılan Sorunlar.....	31
2.2.2.1.4.1. İnceleme Elemanı Sayısının Azlığı	31
2.2.2.1.4.2 Koordinasyon Yokluğu.....	33

2.2.2.1.4.3. Merkezi Bilgi Sisteminin Yeterince İşleyememesinden Doğan Boşluk.....	33
2.2.2.2. Yoklama.....	34
2.2.2.2.1. Yoklamanın Amacı ve Kapsamı.....	34
2.2.2.2.2. Yoklamaya Yetkili Olanlar.....	35
2.2.2.2.3. Yoklama Yöntemleri	36
2.2.2.2.3.1. Bireysel ve Toplu Yoklama.....	36
2.2.2.2.3.2. Geriye Yönelik ve Cari Yoklama	37
2.2.2.2.3.3. İdarenin Gerek Görmesi ve İhbar Üzerine Yoklama	37
2.2.2.2.3.4. İş Yerinde ve Diğer Yerlerde Yapılan Yoklama.....	37
2.2.2.2.3.5. Tam ve Sınırlı Yoklama.....	38
2.2.2.2.4. Türkiye’de Yoklamanın Etkinliği	38
2.2.2.3. Arama	39

3. BÖLÜM

3.ÇAĞDAŞ VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ.....	41-67
3.1.Çağdaş Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği.....	41
3.2.Bilgi Toplama.....	41
3.2.1.Toplanan Bilginin Niteliği	42
3.2.2.Bilgi Toplamada Zaman.....	42
3.2.3.Bilgi Kaynağının Niteliği	43
3.2.4.Bilgi Toplama Yöntemleri	43
3.2.4.1.Arızı-Sürekli Bilgi Toplama	43
3.2.4.2.Münferit – Genel Bilgi Toplama.....	44
3.2.4.3.Yazılı – Sözlü Bilgi İsteme.....	44
3.2.4.4.Doğrudan – Dolaylı Bilgi Toplama	44
3.2.5.Bilgi İstemeye Yetkili Olanlar	45
3.2.6.Bilgi Toplama Müessesesi’nin Uygulama Etkinliğinin Değerlendirilmesi	45
3.2.6.1.Planlama ve Koordinasyon	46
3.2.6.2.Teknolojik Olanaklardan Yararlanma	47
3.2.6.3.Bilgi İstemeye Yetkili Olanların ve Arşiv Elemanlarının Niteliği	48
3.3.Vergi İstihbarat Arşivi.....	48
3.3.1.Vergi İstihbarat Arşivinin Geçirdiği Aşamalar	50

3.3.2.Vergi İstihbarat Arşivi Oluşturulmasının Temel Amaçları.....	52
3.3.3.Vergi İstihbarat Arşivinde Toplanan Bilgiler.....	52
3.3.4.Vergi İstihbarat Arşivinin Uygulamadaki Etkinliği	55
3.3.4.1.Planlama ve Koordinasyonun Önemi	56
3.3.4.2.Arşivleme Sisteminde Teknolojik Olanaklardan Yararlanma	57
3.3.4.3.Vergi İstihbarat Arşivinde Mevcut Durum.....	57
3.4.Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik ve İnceleme Fonksiyonu.....	58
3.4.1.Genel Açıklama	58
3.4.2.Tasdike İlişkin Esaslar	60
3.4.2.1.Sözleşme Düzenlemesi	60
3.4.2.2.Tasdik İşleminin Niteliği ve Hukuki Sonuçları	60
3.4.2.3.Tasdikten Doğan Sorumluluğun Kapsamı ve Niteliği.....	62
3.4.3.Yeminli Mali Müşavirlerin İnceleme İşlevi ve Vergi Güvenliğiyle Olan İlişkisi.....	63
3.5. Tek Vergi Numarası Uygulaması	64
3.5.1.Tek Vergi Numarası Uygulama Esasları.....	65
3.5.2.Tek Vergi Numarası Uygulamasının Uygulamadaki Etkinliği Bakımından Değerlendirilmesi	66
4.SONUÇ VE ÖNERİLER.....	68-78
YARARLANILAN KAYNAKLAR	79-83
ÖZGEÇMİŞ	84

02.ÖZET

Kamu hukuku içinde özel bir yere ve öneme sahip olan Vergi Hukukunda, dünyada meydana gelen önemli ekonomik ve sosyal değişimlere paralel olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

Vergilemede beyan usulünün bütün dünyada geniş çaplı uygulanmaya başlanması ile birlikte, vergi sisteminin güvenliği önemli bir sorun haline gelmiştir. Beyan usulü, vergi mükellefinin kendi defter ve kayıtlarına dayanarak, kendi gelirini kendisinin bildirmesini gerektirdiği için vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında güvensizlik havası oluşturmaktadır. Bu güvensizlik havasının giderilmesi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi ve vergilemenin daha adil ve daha sağlıklı bir temele oturtulması için her ülke, kendi bünyesine uygun vergi güvenlik önlemlerini oluşturmak zorundadır.

Ülkemizde modern anlamda vergi hukukunun ortaya çıkış tarihi olan 1951 yılından bu yana, vergi güvenlik önlemleri konusunda önemli değişiklikler yaşanmıştır. İlk yıllarda, vergi güvenliği konusunda öz denetim (oto kontrol) önlemlerine ağırlık verilirken bugün vergi sistemimizde bu önlemlerin neredeyse ortadan kalktığını görmekteyiz.

03.SUMMARY

Tax law has a special place and importance in the public law which has made economic and Social advanced as paralel to important changes in the world.

Principle of statement in the taxation plenty of practice with together in the world securites of tax system has made on, importants issue. Principle of statement which is tax payers own revenue inform to required own in cofidence became between taxoffice and tax payers. To remove this issue, tax evation must prevent and taxation based on more fair and health. Hovewer, each country has to securites of tax system.

Modern mean of taxlaw was established in 1951 our country. Since this history subject matter of securities of tax systems have lived important changing. And at first years subject matter of tax securities was applied of self checking measures but today in our tax system this measure remove hardly ever.

04.TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Gerçek Usülde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellef Sayısı (1983-1996)	7
2	K.D.V. Mükellef Sayısı (1989 – 1996)	8
3	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı (1983-1996)	8
4	Vergi İnceleme Elemanı Boş ve Dolu Kadro Sayısı	32



05.KISALTMALAR LİSTESİ

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KV : Kurumlar Vergisi

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

TVS : Türk Vergi Sistemi

Vb : ve benzeri

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

05.KISALTMALAR LİSTESİ

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KV : Kurumlar Vergisi

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

TVS : Türk Vergi Sistemi

Vb : ve benzeri

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Kamu hukuku içinde yer alan ve kendine özgü bir yapısı ve dokusu bulunan vergi hukuku, vergi ilişkilerinden ve vergileme işleminden doğan çeşitli hak ve yükümlülüklerin saptanması, gerçekleştirilmesi ve korunması ile ilgili hukuk kurallarının oluşturduğu bir bilim dalı olarak tanımlanabilir.

Vergi hukuku, maddi ve şekli vergi hukuku olmak üzere iki ana bölüme ayrılmaktadır.

Maddi vergi hukuku; verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, oranı ve ödenmesi ile ilgili normlar bakımından vergilerin yapısı ve içeriği ile uğraşır.

Şekli vergi hukuku ise, genel olarak vergi olayının saptanması, tahakkuku ve tahsili verginin güvenliğine ilişkin kural ve yöntemlerle, uygulama sorunlarını ele almaktadır.

Şekli vergi hukuku yasa olarak bizim Vergi Usul Kanunu (V.U.K) dediğimiz temel yasalara dayanır. Bu bakımından şekli vergi hukuku Vergi Usul Hukuku olarak da adlandırılmaktadır.

Çalışmanın konusunu oluşturan vergi güvenliği ve vergi güvenlik önlemleri ise esas itibarıyla vergi usul hukuku içinde yer almaktadır. Ancak bunun dışında vergi güvenliği kavramının maddi vergi hukuku içinde yer alan öz denetim (oto kontrol) araçları ile direncini artırıcı veya vergiden kaçınmayı caydırıcı düzenlemeleri de içerdiğini kabul etmek gerekir.

Bir vergi sisteminin kendisinden beklenen mali, ekonomik ve sosyal işlevleri gerektiği biçimde yerine getirebilmesi, bu sistemi oluşturan unsurlar arasında sağlam organik bağların bulunması ve uyumlu bir işleyişin gerçekleşmesi kadar, sistemin kendi güvenlik önlemlerini de içermesini zorunlu kılar (Saral, s. 102).

Bu kural, bir sistemi oluşturan vergileri, etkileri bakımından birbirlerini tamamlamalarını ve vergilemedeki amacı tam olarak gerçekleştirmelerini gerektirir. Ayrıca her bir verginin verimlilik ve uygulama bakımından öteki vergileri denetlemesi

ve öz denetim (oto kontrol) araçlarına sahip bulunması, usul hükümlerinin ise etkin bir uygulamaya olanak vermesi gerektiği açıktır.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, Türk Vergi Sisteminin (T.V.S.) olumlu bir görünüme sahip bulunmadığı ve sistemde yer alan güvenlik önlemlerinin geçen süre içerisinde genellikle etkisiz ve işlemez duruma geldiği söylenebilir.

Vergi güvenliği, vergilerin konuluşundaki amaca uygun olarak eşitlikle ve optimal geliri verecek biçimde uygulamalarını sağlayacak önlemlerin tümü olarak tanımlanabilir. Bu açıdan bakıldığında, vergi güvenlik önlemleri, vergi usul hukuku dışında vergi yasalarındaki temel düzenlemeler ve öz denetim müesseseleri, hatta ekonominin istikrarı ve yükümlünün psikolojisi ile yakından bağlantılıdır.

Vergi güvenliğini sağlamak üzere gelir, harcama ve servet ilişkilerinin kurulması ve mevcut bölge düzeninin tam olarak uygulanmadığı alanlarda gerçek matraha yaklaşabilmek için bazı yasal ölçülerin kullanılması amacıyla getirilen müesseseler öz denetim (oto kontrol) araçları denilmekte ve bunlar daha çok gelir vergisi içinde yer almaktadır.

Vergi sistemimizin güvenliğinin sağlanmasında zikredilen diğer bir güvenlik önlemi de "Vergi Denetimi"dir. Vergi denetimi, mükellef tarafından beyan edilen matrahın doğruluğunun saptanması için cari vergilendirme yılında veya 5 (beş) yıllık zaman aşımı süresi içinde defter, belge ve diğer kayıtlara dayanılarak yapılan işlemler şeklinde tanımlanabilir.

Vergide güvenliğin sağlanması hususunda kamu maliyesi çevrelerinde son yıllarda sık sık söylenen ve çalışmada "Çağdaş Vergi Güvenlik Önlemleri" olarak adlandırdığımız vergi güvenlik önlemleri ise, vergilendirmeye ilişkin olayların bilgisayar teknolojisi yardımıyla kontrol altında tutulmasını ifade etmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak vergi güvenlik önlemlerinin mahiyeti, önemi ve nitelikleri üzerinde durulmaktadır. Bu bölümde özellikle, beyan usulünün genel özellikleri ve vergi güvenlikleri ile olan ilişkisi üzerinde bir takım saptamalar yapılmaktadır.

Gerçekten günümüzde vergilendirme işlemlerinin büyük kısmı beyan yöntemiyle yapılmaktadır. Yani mükellef elde ettiği geliri kendi iradesi ile vergi dairesine bildirmekte ve vergi dairesi de bunun üzerine tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini gerçekleştirmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türk Vergi Sisteminde 1951'den günümüze kadar uygulanmış ve uygulanmakta olan özdenetim müesseseleri özet halinde ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde vergi denetimine de yer verilmiş, ayrıntıya girmeden kısaca ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, tezin esasını teşkil eden "Çağdaş Vergi Güvenlik Önlemleri" ayrıntılı şekilde ele alınmıştır. Bu bölümde, çağdaş vergi güvenlik önlemleri başlığı altında, bilgi toplama, vergi istihbarat arşivi, yeminli mali müşavirlerin tasdik ve inceleme fonksiyonu ile tek vergi numarası uygulaması ele alınmıştır. Vergi güvenlik önlemleri konusunda böyle bir ayrıma gidilmesinin sebebi, sanayi toplumundan bilgi toplumuna doğru bir geçişin yaşandığı dünyamızda, artık vergi ile ilgili olayların basma kalıp güvenlik müesseseleriyle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenemeyeceği ve gelirin daha gerçekçi biçimde kavranabileceğine ilişkin inancımızdır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde Türk Vergi Sisteminin güvenliği hususunda genel bir değerlendirme yapılmakta olup vergi güvenliğine ve dolayısıyla da vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda önerilerde bulunmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNE İLİŞKİN KURAMSAL

AÇIKLAMALAR

Verginin, kamu maliyesi anlayışında ve kurumlarında meydana gelen köklü değişikliklere rağmen, kamu harcamalarını finanse etmek şeklinde ifade edilen mali fonksiyonu günümüzde de önemini korumaktadır. Gerçi, sosyal devlet, müdahaleci devlet v.b. yeni devlet anlayışlarının ortaya çıkması ve yayılması sonucunda verginin sosyal ve ekonomik fonksiyonları Türk Vergi Literatüründeki yaygın deyimleriyle ektrafiskal fonksiyonları- giderek mali fonksiyonun ihmal edilmesine sebep olmuştur. Ancak, insan toplumlarının siyasal örgütlenmesinin simgesi olan ve devlet adını verdiğimiz kavram var oldukça ne vergiden vazgeçmek, ne de verginin mali fonksiyonunu ihmal etmek mümkündür (Nadaroğlu, 1979, s.67).

Unutmamak gerekir ki, devlet, varlığının nedeni olan faaliyetlerini ancak harcama yaparak gerçekleştirebilir. Bu harcamaları finanse edebilmek içinde bugüne kadar vergiden daha uygun bir finansman aracı bulunamamıştır.

Vergi mükelleflerinin, cebri bir yükümlülük olan ve iktisadi güçlerinde azalmaya sebebiyet veren vergiye mümkün olan en az rahatsızlıkla katlanabilmesi için:

-Vergi ödemenin bir ödev olduğunun bilincine varabilmeleri,

-Kamu yükü olarak da adlandırılan toplam vergilerin adil bir şekilde paylaştırıldığına, dolayısıyla kendi paylarına düşen yükün adil ve makul olduğuna inanmaları gerekir. Aksi halde, vergi mükellefleri, vergiden kaçınma, vergiyi ödememe, vergi kaçakçılığına yönelme v.b. bazen yasal, bazen yasadışı yollara başvurma eğilimi içine girerler ve bunda az çok başarıda sağlarlar.

Burada hemen akla şöyle bir soru gelmektedir. Acaba yukarıdaki iki husus gerçekleştirilirse herkes vergisini tam olarak öder mi? Hemen belirtmek gerekir ki, vergi alacaklısı olan idarenin yukarıdaki koşulları sağlaması, adil ve etkin bir vergilemenin sadece moral ve psikolojik nitelikteki iki başlangıç önlemidir. Bunlarla yetinmek suretiyle sonuca ulaşmak, dolayısıyla etkin bir vergilemeyi gerçekleştirmek

mümkün değildir. Teknik nitelikteki yasal diğer bazı önlemlerin de mutlaka gerçekleştirilmesi kaçınılmazdır (Saral, s. 111).

1.1. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Önemi

Bir vergi sisteminin kendisinden beklenen mali, ekonomik ve sosyal işlevleri gerektiği gibi yerine getirebilmesi, bu sistemi oluşturan unsurlar arasında sağlam organik bağların bulunması ve uyumlu bir işleyişin gerçekleşmesi kadar, sistemin kendi güvenlik önlemlerini de içermesini zorunlu kılar.

Bu kural, bir sistemi oluşturan vergilerin etkileri bakımından birbirlerini tamamlamalarını, hiç değilse birbirlerine karşı nötr olmalarını, vergilemedeki amacı tam olarak gerçekleştirmelerini gerektirir. Ayrıca her bir verginin verimlilik ve uygulama bakımından öteki vergileri denetlemesi ve bazı öz denetim (oto kontrol) araçlarına sahip bulunması, usul hükümlerinin ise etkin bir uygulamaya olanak vermesi gerektiği açıktır (Özer, 1983, s. 44).

Herkesin vergi ödemenin yasal bir ödev olduğunun bilincine sahip olması, devletin bu konuya önemle eğilmesi kaydıyla, zamanla ve belli bir düzeyde belki sağlanabilir. Ancak, vergi mükelleflerinin, iyi niyetli hareket ettikleri varsayımı altında dahi olsa, kendilerine düşen vergi payının adil olduğuna inanmaları son derece güçtür. Çünkü, vergi yasalarının benimsediği adaleti sağlamaya ilişkin ölçülerle yükümlüleri kendi akıl ve vicdanlarına göre adil olduğuna inanmaları son derece güçtür. Çünkü, vergi yasalarının benimsediği adaleti sağlamaya ilişkin ölçülerle yükümlülerin kendi akıl ve vicdanlarına göre adil ve vicdanlarına göre adil saydıkları çoğu kez birbirinden farklıdır.

Kendi vicdanına göre ödediği vergiyi yeterli hatta fazla bulan mükellef, yasaların öngördüğü ölçülerle ilgilenmeye gerek duymamaktadır. Kaldı ki, yükümlülüklerin yanlış da olsa her zaman böylesine iyi niyetli davranış içinde olduklarını varsaymak oldukça iyimser bir düşüncedir. Belki mükellefler arasında böyleleri de vardır. Ancak, bunların sayısı çok azdır. Çoğunluk bilinçli bir şekilde, yasalara aykırı olduğunu bile bile vergiden kaçmak ve vergi ödememe gayreti içindedir. Vergi yasaları şayet haksız ve adaletsiz bir şekilde düzenlenmişse mükelleflerin bu tür davranışları yasalar önünde olmasa bile kamu vicdanına destek bulabilir. Bu halin

zaman bir kitle hareketine ve dayanışmasına dönüşme ihtimali de göz önünde bulunmaktadır. Bunun dışındaki kötü niyetli davranışların ise yasaların yanı sıra kamu vicdanında da kınanması ve desteklenmesi, etkin bir vergilemenin gerekli ve önemli koşullarından birisidir. Böyle bir sonucun sağlanmasında devlet ve dolayısıyla da vergi idaresine büyük görevlerin düştüğü aşikardır (Nadaroğlu, s. 69).

1.2.Vergilendirmede Beyan Usulü ve Vergi Güvenlik Önlemleriyle Olan İlişkisi

Vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden matrahlar genelde:

- Vergi alacaklısı olan idare tarafından çeşitli yöntemlerle bizzat saptanabilir veya;
- Vergi borçlu olan mükellef tarafından bizzat saptanıp idareye beyan edilebilir.

Çağımızda, özellikle 1930'larda bu yana, vergilenmeye esas teşkil eden matrahların mükellef tarafından saptanması ve beyan edilmesi yöntemi giderek yayılmış ve günümüzde, matrahların idare tarafından saptanması adeta istisnai ve diğerinin boşluklarını doldurmaya yarayan bir yöntem haline gelmiştir.

Beyan usulüne göre mükellef ya da vergi sorumlusu, vergi matrahını kanunda belirtilen esasa göre saptayarak vergi dairesine yazılı olarak bildirmektedir. Vergi dairesi, sadece beyanname ile bildirilen matrahın doğruluğunu denetlemekle yetinmektedir (Kırbaş, 1944, s. 84).

Türk Vergi Sisteminde halen, gelir, kurumlar, veraset ve intikal, akaryakıt tüketim, gümrük, emlak, taşıt alım vergileri ile katma değer vergisi ve banka ve sigorta muameleleri vergisi beyan usulüne tabi vergilerdir.

Aşağıda, 1983-1996 zaman dilimi içinde gelir, kurumlar ve katma değer vergisi mükellef sayısındaki artışı gösterilmektedir.

Tablo: 1

Gerçek Usûlde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellef Sayısı (1983-1996)

Kazanç Türleri Yıllar	Ticari Kazanç	Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı	Diğerleri	Toplam
1983	1.210.564	180.317	79.489	360.471	1.830.841
1984	1.267.936	182.018	84.537	384.925	1.918.816
1985	1.305.217	179.240	93.694	388.910	1.967.061
1986	1.382.175	179.240	94.626	392.240	2.048.761
1987	1.386.174	183.450	102.264	374.689	2.046.577
1988	1.294.465	112.356	76.256	263.243	1.746.500
1989	1.325.568	102.891	74.203	282.253	1.784.804
1990	1.376.568	98.906	78.123	305.727	1.859.324
1991	1.447.005	100.833	82.465	330.334	1.960.817
1992	1.475.766	91.833	91.354	361.004	1.919.447
1993	1.435.620	73.633	91.937	264.063	1.865.259
1994	1.419.417	74.714	91.153	273.744	1.859.082
1995	1.383.344	72.581	88.241	286.829	1.829.995
1996	1.357.005	64.055	79.571	265.733	1.766.314

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü Yıllığı, 1997

Tablo: 2**Katma Değer Vergisi Mükellef Sayısı (1989-1996)**

Yıl	Sayı
1989	1.980.017
1990	2.084.157
1991	2.160.726
1992	2.206.246
1993	2.274.920
1994	2.287.249
1995	2.294.665
1996	2.515.544

Kaynak: Gelirler Genel Müdürlüğü Yıllığı: 1997

Tablo: 3**Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı (1983 – 1996)**

Yıl	Sayı
1983	52.540
1984	56.393
1985	61.990
1986	65.335
1987	75.031
1988	111.534
1989	131.035
1990	142.995
1991	155.920
1992	189.859
1993	232.091
1994	280.393
1995	319.698
1996	406.830

Kaynak : Gelirler Genel Müdürlüğü Yıllığı, 1997

Tablolarda görüldüğü gibi, gelir vergisi mükellef sayısında 13 yıllık periyod boyunca çok önemli bir artış görülmemekte hatta sayıda bir miktar azalma dahi izlenebilmektedir. Kurumlar ve katma değer vergisi mükellef sayısında ise, aynı zaman periyodu içinde, önemli sayılabilecek artış olmuştur.

Esasen, mükellefin beyanına dayanan ve mükellef sayısı milyonlarla ifade edilen bir vergileme düzeninde, idarenin bu beyanların yasalara göre doğru olup olmadığını kontrol etmesi hem hakkı hem de görevidir. Burada akla şöyle bir soru gelmektedir. Niçin mutlaka bir kontrol? Mükellefler dürüst davranıp doğru beyanda bulunmuş olamazlar mı? Kanaatimizce beyanların, mükelleflerin kendi vicdanlarının çağrısına uyarak ve yasalara saygılı davranarak doğru yapılacağını sanmak aşırı bir iyimserlik olur (Nadaroğlu, s. 71).

İdare ayrıca, vergi yükünün daha adil bir şekilde dağılabilmesi için de etkin bir kontrolü gerçekleştirmelidir. Bu yönü ile beyanların doğruluğunu kontrol etmek idare için bir görevdir. Aksi halde, yasalara saygılı olduklarından ya da yasaların boşluklarını bilemediklerinden veya ücretliler gibi isteseler de olanak bulamayacaklarından ötürü, vergilerini tam olarak ödeyenler, vergi kaçırıcılar karşısında haksızlığa uğramış olacaklardır. Çünkü, devlet, vergi yükünden kendi paylarına düşeni ödemekten kaçınanların sebep olacakları finansman açığını, hiçbir kaçamak noktası bulamayacakları daha da zorlayarak kapacaktır. Zira, devlet, varlığının nedeni olan kamusal hizmetleri, her ne pahasına olursa olsun gerçekleştirmek zorundadır.

1.3.Beyanların Doğruluğunun Kontrolünde Kullanılan Yöntemlerin Niteliği ve

Özellikleri

Vergilemede güvenliği sağlamanın en emin yolu, kuşkusuz mükelleflerin tüm beyanlarının doğruluğunun teker teker kontrol edilmesidir. Ancak, milyonlarla ifade edilen beyanların kontrol edilmesi hemen hemen hiçbir yerde mümkün olmamaktadır. Beyanların doğruluğunun kontrol edilmesi konusunda klasikleşmiş bazı teknikler mevcuttur.

1.3.1.Çapraz Kontrol

Genel olarak beyana dayanan vergilerde, özellikle gelir vergisinde, yapısal özellikleri gereği, kontrolün kolaylıkla gerçekleştirilmesine yardımcı olacak bir özellik mevcuttur. Eğer bir kişi gelir elde ederse, bu aynı anda bir diğer kimsenin harcamada bulunduğunu ifade eder. Gelir elde eden kimse, bu gelirini kısmen veya tamamen gizlemek isteyebilir. Zira, bu tür bir davranışta vergi matrahını ve dolayısıyla sonuçta ödeyeceği vergiyi azaltmak gibi bir menfaati vardır. Fakat, aynı şekilde harcama yapanın da menfaati, yine sonuçta az vergi verebilmek için yaptığı harcamayı teşvik etmek hatta mümkünse gerçeğin üstünde göstermek ve bu yolda gerekli kayıtları yapmaktır. Bu suretle, gelir elde eden yükümlü bu gelirini gizlese dahi harcama yapanın kayıtlarını incelemek suretiyle beyan edilmeyen geliri saptamak mümkün olabilir. Çapraz kontrol adı verilen (Türk vergi literatüründe çoğunlukla oto kontrol yöntemi deyimi kullanılmaktadır) bu yöntemden beklenen yararın sağlanabilmesi için fatura düzeninin ve standart muhasebe sisteminin sağlıklı temellerle oturtulması gereklidir.

1.3.2.Gelir – Gider İlişkisi

Beyanların doğruluğunu kontrole yarayan yöntemlerin gerçekleştirilmesinde hem gelir ile servet, hem de gelir ve servet ile gider arasındaki organik ilişkiden de yararlanılmaktadır. Şöyle ki, servet, gelirin birikmiş şeklidir. Gider, diğer bir deyişle harcama ise, gelirin birikmiş şeklidir. Gider, diğer bir deyişle harcama ise, gelirin bir fonksiyonudur. Şu halde servette meydana gelen artışla gelir arasında harcama seviyesi ile de yine gelir arasında bir ilişki kurmak ve gelire ilişkin beyanların doğruluğunu kontrol etmek mümkündür. Vergi sistemimizde bir dönem uygulanan servet beyanı ve gider esası, müesseseleri bu görüşten esinlenerek uygulamaya konulmuşlardır (Batirel, 1980, s.173).

1.3.3.Bilgisayarla Kontrol

Beyanların doğruluğunu kontrol için uygulanan yöntemler arasında, özellikle 1990'lı yıllardan itibaren bilgisayardan yararlanma yöntemi büyük çapta uygulanmaya

başlamıştır. Bilgisayarla kontrol mekanizmasının etkin bir şekilde işleyebilmesi, etkin bir bilgi toplama sisteminin kurulması ve toplanan bilgilerin sağlıklı bir şekilde tasnifi, korunması ve kullanılmasına bağlıdır. Türk gelir idaresi, bilgisayarla kontrol uygulaması yolunda son yıllarda önemli atılımlar yapmıştır.



İKİNCİ BÖLÜM

2.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZDENETİM MÜESSESELERİ VE VERGİ DENETİMİ

2.1.Türk Vergi Sisteminde Önceki Yıllarda Uygulanan ve Halen Uygulanmakta Olan Özdenetim Müesseseleri

2.1.1.Hayat Standardı Esası

Hayat standardı esası, vergi ödeme gücünün var olduğuna ilişkin bazı göstergelerden yararlanmak suretiyle, mükelleflerin gelir beyanıyla sürdürdüğü yaşam seviyesi arasında ilişki kurmak ve bu suretle vergi sisteminde güvenliği sağlamaya yönelik bir uygulamadır.

Vergi sisteminin güvenliğinin sağlanması amacıyla, çeşitli tedbirlere başvurulabilmektedir. Vergi denetimi gibi dış denetim araçları yanında, şu an yürürlükte olmayan fakat incelememize konu olan ortalama kâr haddi, Gayri safi hasılat esası, asgari zirai vergi esası, asgari zirai kazanç esası, servet beyanı esası ve gider esası gibi özdenetim araçları bu önlemlerin belli başlı örnekleridir. Hayat standardı esası da, yukarıda belirtilen özdenetim araçlarına benzerlik gösteren ve daha çok yaşam seviyesi ile ilgili göstergelere dayalı bir asgari matrah uygulaması niteliğindedir.

Bilindiği gibi, beyana dayanan tarh sistemi, mükelleflerin vergiye tabii unsurları ile ilgili bilgileri en iyi kendilerinin bilebileceği ve bu nedenle vergilendirme bakımından mükelleflerin beyanlarının esas alınmasının daha doğru olacağı görüşüne dayanmaktadır (Akdoğan, 1990, s. 28).

Mükellefin kendisinin ve ailesinin yaşamını devam ettirebilmesi için belirli düzeyde bir gelire sahip bulunmaları gerektiği varsayımından hareketle, elde edilmiş olduğu varsayılan bu gelirin vergisi istenmektedir. Mükelleflerin içinde buldukları koşullarda yaşamlarını sürdürebilmeleri için sahibi bulunduğu imkanlar ve harcama çeşitleri dikkate alınarak söz konusu gelire bazı eklemeler yapılması yoluna gidilmektedir. Böylece, bir kısım mükellefin beyan ettiği gelir ile yaşam seviyesi itibariyle elde ettiği varsayılan gelir kıyaslanarak, vergiye esas teşkil edecek gelirin, belli bir tutarın altına düşmesi engellenmiş olmaktadır.

2.1.1.1.Hayat Standardı Esasının İşleyişi

Hayat standardı esas, temel göstergeler ve hayat standardı ilave göstergeleri olmak üzere iki grup göstergeye dayalı olarak işleyen bir sistemdir.

Bunlardan temel göstergeler; ticari ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin elde ettikleri varsayılan asgari gelir tutarı ile ilgilidir.

Hayat standardı ilave göstergeleri ise, sahip olunan imkanların çeşidine göre asgari gelire eklemeler yapmasına neden olan göstergelerdir.

2.1.1.2.Hayat Standardı Esasının Vergi Adaletine Uygunluğu Sorunu

Hayat standardı esas, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren ülkede büyük tartışmalara yol açan bir uygulama olmuştur. Hayat standardı esasının yürürlükte kaldığı on beş (15) yıllık dönem içinde, bu uygulamaya karşı Anayasa Mahkemesine karşı açılan davaların çoğunda gerekçe olarak Anayasamızın 73. maddesindeki “mali güce göre vergilendirme” ilkesine aykırılığı gösterilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, hayat standardı esasını, belge düzeninin tam olarak uygulanmadığı alanlarda, gerçek gelire yaklaşabilme amacıyla ortaya çıkmış bir ödenetim aracı şeklinde tanımlamaktadır. Mahkeme, hayat standardı esasını Anayasa'nın 73. maddesinde belirlenen “mali güce göre vergileme” amacını gerçekleştirebilmesini, mükellefin belirli bir gelir tutarının göstergesi sayılan yaşam seviyesini başka gelirlerle sağladığının kanıtlanmasına olanak verilmesine bağlamaktadır. Yine vergide adaletin, bir kısım gelirleri açıklama nedeni olarak kabul edip, aynı nitelikteki diğer gelirleri açıklama nedeni olarak kabul etmemekle zedeleneceği saptaması yapılmıştır. Açıklama ve kanıtlama olanağına tam olarak yer veren hayat standardı esasına ilişkin düzenlemelerin “mali güce göre vergileme” ilkesine uygun olacağı sonucuna ulaşılmıştır (Türkmen, 1997, s. 67).

2.1.1.3.Hayat Standardı Esasının Uygulamadaki Etkinliği

Hayat standardı esasının uygulandığı 15 yıllık dönem içinde söz konusu müessese, vergi tahsilat miktarının artmasında önemli bir faktör olmuştur. Zira, bu müessesenin esas, mükellefin menfi gelir yani zarar dahi etse gösterilen temel gösterge tutarlarından vergi ödemesini yükümlü kılmaktaydı.

Hayat standardı esas, yürürlükten kaldırılmadan önce bir tür götürü vergileme şeklini almıştı. Hayat standardı temel gösterge tutarı faaliyetin yapıldığı takvim yılı sonundan geçerli olan ve 16 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının, birinci sınıf tacirleri için 3.1 katı ikinci sınıf tacirler için 1.8 katı ve serbest meslek erbabı için de 2.8 katı şeklinde uygulanmıştır.

Hayat standardı esasına göre vergilendirilen gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbaplarının %85-90'ı yıllık gelir vergisi beyanlarında tabi oldukları temel gösterge tutarı kadar matrah beyan etmekteydiler (Türkmen, s. 67).

Söz konusu hayat standardı uygulaması, 4369 sayılı yasayla 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.2.Ortalama Kâr Haddi Esası

Gelir Vergisi Kanunumuzda (G.V.K.) uzunca bir süre uygulama alanı bulan bu esas, bir özdenetim müessesesi olarak nitelendirmek mümkündür. G.V.K.'nın yürürlükten kaldırılan 111. maddesinde de belirtildiği gibi kısmen veya tamamen perakende satış işleriyle uğraşanlar ile İmalat işiyle uğraşan mükelleflerin beyan ettikleri kazanç tutarlarının, V.U.K'a göre tespit edilen ortalama kâr hadlerinin perakende satılan malın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayri safi kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarlara ikmalen vergi tarhı yapılmasıdır.

2.1.2.1.Ortalama Kâr Haddinin Uygulamadaki Etkinliği

Ortalama kâr haddi esası, mükellefleri belirli oranda kazanç bildirmeye zorlayan bir vergi güvenlik önlemidir. Söz konusu müessesenin uygulandığı yıllarda belirli oranda kazanç bildiriminin, duruma göre bazı yarar ya da sakıncaları olabilmekteydi.

2.1.2.1.1.Ortalama Kâr Haddi'nin Uygulamadaki Faydaları

Ortalama kâr haddi esasının uygulamadaki olumlu yönlerinden biri, mükellefleri belirli oranlarda kazanç bildirimine zorlamasıdır. Beyan edecekleri kazancın, belirlenen kâr haddinin altında kalması durumunda, aradaki farkın nedenlerinin sorulacağını, açıklanamaması halinde de bu farkın vergisinin cezalı olarak alınacağını bilen mükellefler, böyle bir durumla karşılaşmamak için kazançlarını ortalama kâr haddi esasına göre hesaplanacak miktar düzeyinde beyan etmekteydiler. Bu bildirim, hiç değilse bazı iş kollarında düşük oranlı kazanç bildirimini engellemekteydi (Kızılot, 1984, s.363).

Vergi inceleme oranının %3-5 seviyelerinde bulunduğu ülkemizde defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi yoluyla beyan edilen matrahın gerçeğe uygun olup olmadığının denetlenmesi, oldukça zor bir olaydır. Mükelleflerin % 95-97'sinin beyan ettiği kazançlar yönünden denetlenmediği bir ortamda beyanname üzerinde yapılan seri bir denetimle belirli oranda kazanç beyan etmeyenlerin bunun nedenlerini açıklamakla yükümlü kılınması ve haklı nedenlerle açıklanamaması halinde ek vergi tarh edilmesi, mükellefleri belirlenen kâr oranları civarında kazanç bildirimine zorlamaktaydı. Bu durum, zarar ya da düşük kazanç beyan edilmesini önemli ölçüde engellemekteydi.

2.2.1.2.Ortalama Kar Haddi Esasının Uygulamadaki Sakıncaları

Ortalama kar haddi esasının belirli oranda kazanç bildirilmesini sağlaması yönünden yararları olduğu kadar sakıncaları da söz konusuydu. Ortalama kar hadleri yönünden, ne miktarda kazanç, beyan edeceklerini önceden bilen mükellefler, beyan edecekleri kazancı, buna göre ayarlamakta, bunun üzerindeki kazancı ise gizleyebilmekteydiler (Kızılot, s.364).

Belge düzeninin yerleşmediği bir ortamda ortalama kar haddi esas başarı ile uygulanmış ve belge düzenlemeyen çoğu mükellefler, hiç değilse, ortalama kar hadleri üzerinden gelir beyan etmeye zorlanmıştır. Ancak, özellikle 1985 yılından itibaren vergi mevzuatımızda yapılan bir takım düzenlemeler neticesinde uygulamaya konulan Katma Değer Vergisi Kanunu (K.D.V.K) ve vergi iadesi uygulamasıyla belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılması ya da notere onaylatılması, belge – alışverişini belli bir disiplin altına almıştır. Özellikle, belge düzenine uymayanlar için getirilen hapis cezası ve işyeri kapatma cezası da belge düzenleme alışkanlığının yerleşmesinde etkin rol oynamıştır.

Bu çerçevede, serbest rekabet anlayışına dayalı bir ticari ve ekonomik sistemin uygulandığı ülkemizde, önemli bir sorun olmaya başlamış ve adeta varsayıma dayalı bir vergileme şekline dönüşmüştür (TOBB, 1992, s.101).

Ticari hayatın ortaya çıkardığı bazı gelişmeler ya da olumsuzluklar (Örneğin, düşük karla satış yapıp cirodan kazanmak, düşük stokla çalışmak, ticari borçları ödeyebilme amacıyla düşük fiyatla satış yapmak gibi) nedeniyle belli bir kar haddinin altında satış yapmak her zaman mümkün olabilmektedir.

Söz konusu güvenlik müessesesi, 4108 sayılı kanunla 1996 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.3.Asgari Gayri Safi Hasılat Esası

Asgari gayri safi hasılat esas G.V.K'da yer alan Özdenetim müesseselerinden biri olmuştur. Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, bar, pavyon, dancing, gazino, lokanta, kahvehane, kırbahçesi, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve emsali hizmet işletmeleri ile her türlü taşıma işiyle uğraşanlar, asgari gayri safi hasılat esasının kapsamını oluşturmuştur.

Daha önceleri, yani asgari gayri safi hasılat esas getirilmeden önce, yukarıda sözü geçen işletmelerin beyan ettikleri gayri safi kazanç, ortalama kar haddi esasına göre denetleniyordu. Yapılan düzenlemeyle, ortalama kar haddi esasına tabi olan

hizmet işletmeleri, daha genişletilmiş olarak asgari gayri safi hasılat esasına tabi tutulmuşlardır.

2.3.1.Asgari Gayri Safi Hasılat Esasının Uygulamadaki Etkinliği

Asgari gayri safi hasılat esasının özünü, bu esasa tabi olanların hasılatlarının inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerle belirlenmesi oluşturuyordu. İnceleme elemanlarının, tüm mükellefler için standart bir hasılat tutarı belirlemeleri sayısal olarak mümkün değildi. Bu elemanlar, hasılat belirleme çalışmalarının yanı sıra, kayıt ve belgeler üzerinde vergi incelemesi yapmakta ve yılın belirli dönemlerinde yaygın vergi denetimiyle uğraşmaktaydılar.

Asgari gayri safi hasılat esasının göze çarpan özelliklerinden biri de yalnızca hasılatın kavranmasına yönelik olmasıdır. Yani belirlenenin üzerinde hasılat bildirildiğinde, işletme çok az kar ya da zarar etse dahi, bu esasa göre herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Ayrıca, tüm işletmelerin % 20 gibi standart bir kar oranıyla bağlanması uygulamada sakıncalar yaratmaktaydı. Çünkü, piyasada oldukça çeşitli hizmet işletmeleri bulunmaktadır. Bunların bir kısmı aldıkları malzemeyi işledikten sonra müşteriye sunan, dolayısıyla gideri yüksek olan işletmelerdir. Bir kısmı ise gideri az emek yoğun işletmelerdir. Asgari gayri safi hasılat esası uygulamasında hesaplanan safi karın, giderlerin % 20'sinin altında kalması durumunda gider bakımından çok farklı olan hizmet işletmelerine aynı oranın uygulanması işletmelerin vergilendirilmesi bakımından adaletsizlikler yaratıyordu. Bu uygulama da ortalama kar haddi esası gibi 1996 yılında 4108 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.4.Servet Beyanı Esası

Bilindiği gibi, elde edilen gelirin ya tamamı tüketilmekte ya da tamamı tüketilmeyip bir kısmı tasarruf edilmektedir. Gelirin tüketilmeyip de tasarruf edilen kısmı nakit şeklinde tutulabileceği gibi menkul ya da gayrimenkul bir mal ya da bir hak

şeklinde kullanılabilir. Hangi şekilde olursa olsun tasarruf, bir serveti oluşturmaktadır. Bu nedenle servet, tasarrufun sonucu sayılabilmektedir.

Servet, gelirin donmuş şeklidir. Başka bir deyimle, tüketilmeyip menkul ve gayrimenkul durumuna getirilmiş olan gelir, serveti oluşturmaktadır. Bu şekildeki servet, gelir birikiminin sonucu sayılmaktadır (Tuncer, 1956,, s.301).

Gelir ile servet arasındaki bu ilişki, vergicilik alanında bir denetim aracı olarak düşünülmüş ve bu nedenle “Servet Beyanı” müessesesi doğmuştur.

Bir gelir vergisi mükellefinin, belirli bir dönem içinde düşük gelir beyanına karşın, tasarrufunda bulundurduğu servet miktarında belirgin bir artış meydana gelmesi bir kısım gelirlerini beyan dışı bıraktığının belirtisi (karinesi) sayılmaktadır.

Servet beyanı esasının amacı, gelir vergisinin kontrolünü sağlamaktır. Başka bir deyişle gelirin tamamının beyannamede gösterilmesi yüzünden mükellefin yıllık geliri idarece gerçek tutarıyla kavranamıyorsa, bu ancak kişinin servetinde meydana gelen artışın yardımıyla bulunabilecektir (Coşkuner, 1962, s.24).

Bu müessese ile iki dönem arasındaki servet artışından hareket ederek, o dönem içinde beyan edilen gelirin gerçeğe uygunluk derecesi, başka bir anlatımla vergi dışı bırakılan gelir ya da gelir kısmının bulunmadığı araştırılmak istenmektedir.

2.1.4.1.Servet Beyanı Esasının Uygulamadaki Etkinliği

Servet beyanı aslında, gelir ve servet arasındaki organik ilişkiden yararlanarak yapılan beyanın doğruluk derecesinin saptanmasında kullanılan bir yöntemdir. Türkiye’de servet beyanına ilişkin tartışmalar, vergi güvenlik aracı olmasının dışında zaman zaman dolaylı bir biçimde ideolojik görüşlerin malzemesi haline getirilmiştir. Bu durumun, bir bakıma sosyo-psikolojik açıdan bir haklılığı da vardır. Şöyle ki:

Gelir vergisinin yürürlüğe girdiği 1950 yılında vergi güvenlik müessesesi olarak sadece ortalama kar hadleri ve gider esası getirilmiş, servet beyanı ise sistem içine alınmamıştır. 27 Mayıs 1960 askeri müdahalesinin hemen ardından çıkarılan 193 sayılı G.V.K’da servet beyanına yer verilmesi ise zamanlama yönünden son derece isabetsiz

olmuştur. Çünkü o dönemlerde Türkiye’de özel mülkiyet, piyasa ekonomisi v.b. kavramlar ve kurumlar ülkenin gündeminde sürekli kalmış ve tartışılmıştır. Böyle bir zaman kesiti içinde servet beyanı esasının kuşku ile karşılanmış olmasını doğal karşılamak gerekir. Ancak bugün için bütün bunlar geride kalmış, özel mülkiyete ve piyasa ekonomisine karşı çıkan ekonomik ve siyasal sistemler hemen bütünüyle çökmüştür.

Servet beyanı, Türkiye’deki uygulama biçimiyle dünyanın hiçbir ülkesinde uygulanmamıştır. Bu müessesenin yürürlükte olduğu dönemde mükellefler, başlangıç servetlerini yüksek göstermek suretiyle adeta ileriye dönük bir fon oluşturuyorlar ve gizledikleri gelirlerini maskeleyebiliyorlardı. Daha sonra da edindikleri bazı servet unsurlarının değerini gerçek değerinin altında göstermek ya da hiç beyan etmemek veya yakın akrabalarına borçlanmak suretiyle bu müessesenin etkinliği azaltılabiliyordu.

Ancak bütün bunlara karşın, servet beyanı esası, vergi sistemimiz içinde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde oldukça etkin bir rol oynamıştır.

2.1.4.2. 4369 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklik

1.1.1999 tarihinden yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanununun 25.maddesi ile G.V.K.’nun gelirin unsurlarını başlığını taşıyan 2.maddesinin son fıkrasında bulunan “Sair kazanç ve İratlar” başlığı kaldırılarak yerine “Kaynağı ne olursa olsun her türlü kazanç ve iratlar” ibaresi konulmuştur.

Bilindiği gibi eski uygulamada gelire giren kazanç ve iratlar 6 bentte ayrı ayrı sayıldıktan sonra 7.bentte sair kazanç ve iratlar şeklinde sona ermekteydi. Dolayısıyla ilk 6 bende girmeyen gelirlerin 7.bende girmesi söz konusuydu. Fakat G.V.K.’nun 80.maddesi ve 82.maddesinde sair kazanç ve iratların neler olduğu sayılmış ve böylece belirlenen sair kazanç ve iratlara da girmeyen kazanç ve iratlar vergi dışı kalıyordu. G.V.K’nun 2.maddesinde yapılan değişiklikle ilk 6 bende girmeyen her türlü kazanç ve iradın kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve irat olarak vergilenmesi sağlanmıştır.

Yine 4369 sayılı kanununun 41.maddesiyle G.V.K’nun 80.maddesinin son fıkrası değiştirilmiş ve bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit

edilememesi veya mükellef tarafından tespit edilememesi halinde harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılır hükmü getirilmiştir.

Getirilen bu yeni değişiklikle, haksız kazanç yoluyla elde edilen ve servette artış meydana getiren kazanç ve iratların vergilendirilmesinin yolu açılmıştır. Bu uygulama bir bakıma 1984 yılında yürürlükten kaldırılan Servet Beyanı esasının günümüzde değişik bir şekilde uygulanışını ifade eder.

2.1.5.Gider Esası

Ortalama kar hadleri uygulamasında olduğu gibi gidere dayanan tarh yönteminde de mükellefin beyanına güvenilmediğinden, gerçek matraha dolaylı bir yoldan ulaşılmak istenmiştir (Bulutoğlu, 1973, s.254).

Mükelleflerce, yıllık beyannamelerde gösterilen ya da vergi incelemeleri sırasında maddi delillere dayanarak beyanı zorunlu giderlerden daha düşük bulunduğu ve düşüklük miktarının belli bir tutarı aşması halinde aşan kısmın tamamı, beyanın ilgili bulunduğu dönem içinde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş gelir sayılıp bu miktar üzerinden ikmâlen ve cezalı vergi tarh olunur. Ancak, tarhiyat yapılabilmesi için beyannamedeki fazlalılığın servetten yapılan harcama ile borçlanma yoluyla ya da başka bir kaynaktan karşılandığının mükellef tarafından vergi incelemesi sırasında kanıtlanmamış olması gerekir.

Kanun koyucunun böyle bir güvenlik müessesesini ihdas etmiş olmasının nedeni, mükellefin beyanının doğruluğunu, harcamalarını da göz önünde bulundurarak denetlemektir.

2.1.5.1.Gider Esasının Uygulamadaki Etkinliği

Bu müessesenin yürürlükte olduğu dönemde, mükelleflerin yıl içinde yapmış oldukları, kira, tatil, özel oto harcamaları, seyahat giderleri, yeme, içme ısıtma, aydınlatma v.b. geçim giderleri toplamı ile beyan ettiği matrah kıyaslanarak gelirin

üzerinde gider beyan edilmesi halinde bunun nedenleri sorularak duruma göre ikmalen tarhiyat yapıyordu.

Kaldırılmadan önce, uygulama işlerliliği ortadan kalkan ve ancak mükellefin beyan etmesi halinde saptanabilen giderler esas alınmak suretiyle tarhiyat yapılmasına neden olan bu müessesenin kaldırılması yerinde bir karar olmuştur.

2.1.6.Asgari Zirai Kazanç Esası

Asgari zirai kazanç esası, ticari kazançlara uygulanan ortalama kar haddi gibi işlev gören bir vergi güvenlik önlemi olmuştur. Zirai kazanç sahiplerinin zirai kazançlarını gerçeğe uygun bir şekilde beyana zorlayan bir önlem olan asgari zirai kazanç esasının uygulamadaki etkinliği her şeyden önce ekim ve sayım beyanlarının doğruluğuna bağlı bulunmaktaydı.

Bu müessesenin uygulandığı yıllarda, ekim ve sayım beyanlarının ilk kontrolü, muhtarlar tarafından yapıldığı için ekim ve sayım beyanları çiftçilerin muhtarla olan yakınlığı ölçüsünde eksik ya da yanlış olabileceği kanaati yetkililer arasında yaygın olan bir görüştü. Çünkü, ekim ve sayım beyanları çiftçilerin muhtarlarla olan yakınlığı ölçüsünde eksik ya da yanlış olabilecektir. Kaldı ki muhtarlar, kendilerine verilen görevleri tam olarak yerine getirseler bile beyanların doğruluğunu kontrol etmeleri olanaksız gibiydi. Örneğin, muhtarların bir çiftçinin ektiği ürünün miktarını, ekilen arazinin taban, kıraç ya da sulak arazi olduğunu veya hayvanların cins ve sayısını tam olarak bilmesi olanaksızdı.

Ekim ve sayım beyanının yanı sıra zirai kazanç ölçülerinin, tarımsal destekleme politikaları nedeniyle yüksek bir şekilde saptanması, kuraklık, haşere istilası, hastalık ve benzeri nedenlerle ortaya çıkan verim düşüklüğü ile bunların ispatının zor olması, asgari zirai kazanç esasının uygulamadaki etkinliğini önemli ölçüde azaltmıştır.

Vergileme tekniği yönünden bakıldığında ise, tıpkı ortalama kar haddi esasında olduğu gibi asgari zirai kazanç esası da varsayıma dayalı bir vergileme tekniği olmuştur. Çeşitli düzenlemelerle çiftçinin gerçek gelirine ulaşılmaya çalışılmış ancak uygulamada başarılı sonuçlar alınamamıştır.

2.1.7.Asgari Zirai Vergi Esası

Asgari zirai vergi esası, tıpkı asgari zirai kazanç esnasında olduğu gibi tarımsal kazançların vergilendirilmesinde kullanılmış bir vergi güvenlik önlemidir.

Asgari zirai vergi adından da anlaşılacağı gibi çiftçilerin vereceği yıllık beyannamelerde gösterilen tarımsal kazançları üzerinden hesaplanan verginin belli bir miktardan az olmaması ilkesine dayanmaktaydı. Bu güvenlik önlemi, çiftçilerin ödeyeceği verginin alt sınırını çizen bir uygulama olmuştur.

Asgari zirai vergi uygulamasının etkinliği zirai ürünlerin alımını yapanların bu alımlar sırasında belge düzenlemelerine ve vergi kesintisi yapımlarına bağlı bulunmaktaydı. Çiftçilerden yapılan alımlar sırasında belge düzenlenmemiş olması, önemli vergi kayıp ve kaçığına yol açıyordu.

Vergi kesintisi oranlarının iki grupta toplanmış olması, bu uygulamanın sakıncalı bir yönünü oluşturmuştur. Oysa, zirai ürünler arasında doğal koşullara bağlılık, risk derecesi ve benzeri açılardan önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Asgari zirai vergi esası, uygulandığı dönem içinde, zirai kazançlara uygulanan diğer bir vergi güvenlik önlemi olan asgari zirai kazanç esasına oranla daha etkin olarak uygulanmıştır. Çünkü, asgari zirai kazanç esnasında vergileme daha çok varsayımlara dayanıyordu ve istismara açık bir yapısı bulunmaktaydı. Oysa, asgari zirai vergi esnasında, asgari zirai kazanç esnasındaki gibi istismara açık hükümler bulunmuyordu. Bu nedenle, asgari, zirai vergi, asgari zirai kazanç oranla daha başarılı olmuş bir vergi güvenlik önlemidir diyebiliriz.

2.1.8.Emsal Kira Bedeli Esası

Bilindiği gibi, gelir vergisinin konusunu teşkil eden yedi gelir unsurundan biri de gayrimenkul sermaye iradidir. Kanun koyucu, diğer bazı gelirler için olduğu gibi gayrimenkul sermaye iradı içinde vergi güvenlik müessesesi getirmiştir.

G.V.K'nun 72.maddesinde yer alan emsal kira bedeli esasına göre, bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit

edilmiş bir kira bedeli söz konusu ise bu tutar, bu şekilde tespit edilmiş bir kira bedeli söz konusu değil, ise bina veya arazinin V.U.K'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir.

Kanun koyucu, gayri menkul sermaye iradına konu olan diğer mal ve haklar için de emsal kira bedelinin mal ve hakkın maliyet bedelinin şayet bu bedel bilinmiyor ise V.U.K'nun servetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine göre belirlenecek değerinin % 10'u olduğunu hükme bağlamıştır. Beyanın, bu şekildeki hesaplanan gelirden daha düşük olması halinde vergiye esas matrah olarak gayri menkulün vergiye esas değerinin % 5'i esas alınacaktır.

2.1.8.1.Emsal Kira Bedelinin Uygulamadaki Etkinliği

Emsal kira bedeli esası, öteden beri üzerinde en çok tartışılan vergi uygulamalarından biri olma özelliğini sürdürmektedir. Tartışmaların, daha doğrusu bu uygulamaya ilişkin itirazların dayanak noktasını V.U.K'nun 3.maddesinde ifade edilen "Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü oluşturmaktadır. Mükellefler, bu hükme istinaden, elde ettikleri kira gelirlerinin gerçek miktarının vergilemeye esas alınmasını istemektedirler (Korkusuz, 1999, s.46).

Emsal kira bedeli uygulamasının bir vergi güvenlik müessesesi olarak, gerçek gelirlerin beyanını sağlayıcı vasfının yanı sıra, zaman zaman elde edilmemiş gelirleri vergilendirdiği de bir gerçektir. Kira miktarlarının her zaman ülkede yaşanan yüksek oranlı enflasyona göre ayarlanması mümkün olmayabilmektedir. Bu sebeple, başlangıçta makul sayılabilecek kira miktarları aradan birkaç yıl geçtikten sonra emsaline göre son derece düşük kalabilmektedir. Böyle bir ortamda, beyan edilecek kira gelirleri için her yıl enflasyon oranına göre arttırılan bir alt sınır tespit edilmesi, etkisi bir süre sonra daha fazla hissedilebilecek bir olumsuzluk olarak değerlendirilmektedir.

2.1.9.Katma Değer Vergisi

Türk Vergi Sisteminde sistemin güvenliğinin sağlanması bakımından getirilen en önemli müesseselerden biri de Katma Değer Vergisi (K.D.V) uygulamasıdır. K.D.V. uygulaması, 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı kanunla yürürlüğe girmiştir.

K.D.V., mal ve hizmetler üzerinden alınan bir harcama vergisidir. Ancak, bu vergi, diğer harcama vergisi türlerinden oldukça farklı bir işleyiş yapısına sahiptir. K.D.V.'nin diğer harcama, vergilerinden en önemli farkı, üretim tüketim zincirinin her aşamasında alındığı halde vergi piramitleşmesine yol açmamasıdır. Başka bir ifadeyle, bu verginin uygulanmasında bir önceki aşamada ödenen vergi, bir sonraki aşamada malın maliyetine eklenmemektedir. Bu nedenle, vergili fiyat üzerinden vergi hesaplanmamaktadır (Pehlivan, 1999, s.283).

Bu verginin ödenmesi bakımından yüklenicileri tüketicilerdir. Ancak tüketiciler, bu verginin kanuni mükellefi değildirler. KDV'nin kanuni yükümlüsü, mal ve hizmeti satan kişilerdir. Tüketiciler ise bu verginin yüklenicilerdir. Mal ve hizmeti satan kişiler, verginin kanuni yükümlüsü sıfatıyla ödedikleri vergiyi, mal ve hizmetin satış fiyatına ekleyerek alıcılara devrettiklerinden, malı satan kişiler yani satıcılar, aynı zamanda bu verginin aracı yükümlüsü konumundadırlar.

Burada vergiyi en son tüketici ödediği halde verginin neden ilk üreticiden itibaren her satış aşamasında alındığı sorusu sorulabilir. Verginin ilk üreticiden itibaren alınmasının asıl nedeni, vergi güvenliğini sağlamaktır. KDV'nin bünyesinde bulunan vergi indirim yöntemi, verginin kanuni yükümlüsü olan satıcılarla alıcılar arasında vergi yükünü devretme açısından bir menfaat çelişkisi meydana getirmektedir. Şöyle ki; satıcıların kendi alışları sırasında ödedikleri vergiyi indirebilmeleri, sattıkları mal ve hizmeti belgeye bağlayıp vergiyi de bu belge üzerinden göstermeleri zorunludur. Dolayısıyla alıcılar, belge istemeseler dahi, vergi yükünden kurtulmak isteyen satıcılar belge düzenlemek zorunda kalacaktır. Bu yolla da vergide güvenlik, otomatik olarak sağlanmış olmaktadır.

1985'den önceki yıllarda işletme sahibi olmayan tüketicilerin yaptıkları alış işlemlerinde belge alımı sonucu sağlayabilecekleri herhangi bir kişisel çıkar yoktu. Bu durum dikkate alınarak 2978 sayılı Ücretlilere vergi İadesi Hakkındaki Kanun

yürürlüğe konulmuş ve söz konusu kanun ile K.D.V.'ye destek olunması amaçlanmıştır.

Gerçekten KDV uygulaması bünyesinde taşıdığı yapısal özellikler sebebiyle, Türk Vergi Sisteminin güvenliğinin sağlanmasında çok önemli bir görev üstlenmiştir. Bu sayede belge düzeni sistemi, bir ölçüde rayına oturtulmuştur. Ancak, 1997 yılından itibaren vergi iadesi uygulamasında aylık esastan yıllık esasa geçilmesiyle birlikte hem belge düzeninde hem de ücretlilerin vergi iadelerinde önemli aksamalar meydana gelmeye başlanmıştır.

Ücretlilere vergi iadesinin her ay ödendiği dönemde, tüketiciler her ay sonunda alacakları vergi iadesi tutarını düşündükleri için her türlü alış-verişte belge almaya özen gösterirken, yıllık ödeme esasına geçildiğinden itibaren tüketicilerin belge alma alışkanlığı umursamazlık nedeniyle sekteye uğramıştır. Bundan dolayı üretim – tüketim zincirinde önemli sayılabilecek vergi kayıp ve kaçakları oluşmaya başlamıştır. Bu nedenle KDV'den beklenen vergi güvenliği fonksiyonunun etkili olabilmesi için tekrar aylık aylık esasa dönülmesinde büyük fayda vardır.

2.2.Vergi Denetimi

Denetim, idarenin başarısı için vazgeçilmez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü, idarenin aldığı kararların ne ölçüde uygulandığını belirleyen iç denetim (teftiş) ile yasalara vergi mükelleflerinin ne ölçüde uyduklarını görmek ve uyumunu sağlamak amacıyla yapılan dış denetim (vergi incelemesi, yoklama, arama) idareyi güçlü kılmaktadır. Diğer bir anlatımla, idarenin etkinliği büyük ölçüde denetimin gücüne bağlıdır (Vergi, 1997, s.77).

Günümüzde, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tamamına yakın bir bölümünde, vergilerin önemli bir kısmı, mükelleflerin beyanı ve vergi idaresinin denetimi esasına dayanmaktadır. Vergileme ile ilgili bilgilerin en iyi mükellefler tarafından bilineceği varsayımına dayanan bu yöntemin başarısı, bildirimlerin gerçeğe uygun olmasına bağlı bulunmaktadır. Mükellefler tarafından yapılan vergi ile ilgili bildirimlerin gerçeği yansıtmaması, bazı mükelleflerin iyi niyetli olmaması yanında

kanunların yeterince anlaşılabilmesi, unutmama ve maddi hata yapılması gibi nedenlerden kaynaklanabilmektedir. Mükelleflerce beyan edilen mükelleflerce ile ilgili bilgilerin doğruluğunun sağlanması, geniş ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlı bulunmaktadır.

2.2.1.Vergi Denetiminin Gerekliliği

Vergi denetiminin gerekliğini dört ana başlık altında toplamak mümkündür.

2.2.1.1.Mali Nedenler

Günümüzde devletler, güvenliğin sağlanması, adaleti sağlama ve vergi toplama gibi klasik görevlerine ek olarak sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda ekonomik ve sosyal görevler üstlenmiştir. Giderek genişleyen bu görevler, devletleri sürekli artan bir finansman ihtiyacı ile karşı karşıya getirmektedir. Devletin artan gelir ihtiyacı, yeni vergiler konması, mevcut vergi yükünün artırılması, vergi tabanının genişletilmesi veya vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ile karşılanabilir. Yeni vergiler getirilmesi, vergi oranlarının artırılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik düzenlemelere gidilmesi ancak o zaman başvurulan tedbirler olduğu halde, mevcut vergi kanunlarının daha iyi uygulanması yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, devletlerin sürekli uğraş alanlarından birisidir.

Yapılan vergi denetimlerinin ilk aşamadaki sonucu, vergi ve ceza olarak devlete ek gelir imkanı yaratılmasıdır (Akbaş, 1988, s.211).

2.2.1.2.Sosyal Nedenler

Bilindiği gibi, vergilerden beklenen diğer önemli bir fonksiyon da gelir dağılımının düzeltilmesine olumlu katkıda bulunmasıdır. Bu fonksiyon, gelir harcama ve servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu gelirlerin düşük gelir grubuna dahil kişilerin refahını artırıcı olanlarda kullanılması suretiyle yerine getirilmektedir. Vergilerin, gelir dağılımı

üzerinde meydana getirmesi beklenen bu olumlu etkiyi vergi kaçakçılığı ölçüsünde ortadan kaldırmaktadır.

Bundan dolayı, günümüzdeki sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak herkese insanca yaşamaya elverişli bir gelir düzeyinin sağlanması açısından, vergi denetimi ayrı bir önem kazanmaktadır.

2.2.1.3.Ekonomik Nedenler

Günümüzde devletler, ekonomik kalkınmanın sağlanması veya gelir dağılımının düzeltilmesi gibi amaçlarla vergilerden daha fazla yararlanmaya başlamışlardır. Arzulanan bu etkilerin gerçekleşmesi, vergi kanunlarının gereği gibi uygulanmasıyla mümkündür. Geniş ölçüde vergi kayıp ve kaçakçılığının söz konusu olduğu toplumlarda arzulanan etkiler gerçekleştirilemediği gibi bizatihi vergi kaçakçılığının kendisi olumsuz etkilere yol açmaktadır. Vergi kaçırma imkanına sahip sektör veya kişiler ilaveten elde ettikleri fonları, devletin önceliklerinden farklı bir şekilde ve diledikleri gibi kullanmaktadırlar. Bu, diğer vergi mükellefleri bakımından kötü örnek teşkil ederek vergi disiplini bozmakta ve gelir ve servet dağılımı bakımından olumsuz gelişmelere yol açmaktadır.

2.2.1.4.Hukuki Nedenler

Vergi denetimleri, kamu hukukunun bir bölümünü meydana getiren vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır. Konulan vergileri gereği gibi uygulamak, bir toplumda devletin gücü, saygınlığı ve güvenilirliğiyle yakından ilişkilidir. Dolayısıyla başka hiçbir neden olmasa bile devlet, egemenlik hakkını kullanarak koyduğu vergileri, üzerinde hiçbir kuşkuya yer vermeyecek şekilde uygulamakla yükümlüdür. Uygulama sahasında bunu etkin kılmanın başta gelen yolu ise, etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilmesidir (Akbay, s.214).

Vergi kayıp ve kaçakçılığı yollarına yönelerek, kendilerine hukuk dışı avantajlar yaratan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenmediği sürece vergi adaletinden söz edilemez. Bilerek veya bilmeyerek vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefler, hiç

vergi vermemek veya kendileri ile eşit durumda olanlara oranla daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleşmesi için ön görülen hedefleri bütünüyle alt üst edebilirler. Bu bozucu etkilerin giderilmesi de vergi denetimleri ile sağlamaktadır.

2.2.2.Vergi Denetimi Türleri

Vergi idaresinin denetim görevi kapsamına ve önemine göre vergi incelemesi, yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi istihbarat arşivi başlıkları altında incelemek mümkündür. Ancak, bu önlemlerden vergi istihbarat arşivi ve bilgi toplama müesseseleri, çalışmamızda ayrı bir özellik teşkil ettiğinden çağdaş vergi güvenlik önlemleri başlığı altında incelenecektir.

2.2.2.1.Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 134.maddesinde; “Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak...” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi denetimi ise, vergi incelemesini de kapsayan V.U.K.’un birinci kitabının yedinci kısmında yer alan ve vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli önlemleri içeren bir kavram olarak tanımlanabilir.

2.2.2.1.1.Vergi İncelemesinin Fonksiyonları

Vergi incelemesinin dolayısıyla da vergi denetiminin iki önemli fonksiyonu vardır. Bunlar; arayıcı ve bulucu fonksiyon ile önleyici fonksiyonudur.

Vergi incelemesinin arayıcı ve bulucu fonksiyonu, vergi incelemesi yoluyla mükelleflerin vergi konusunda yaptıkları hatalar ve yanlışların araştırılarak saptanması, bulunan hatalar için vergi mevzuatındaki işlem ve yaptırımların uygulanmasıdır. Bu işlem, incelemenin olaylar olup bittikten sonra gerçekleşen yönüdür.

Vergi incelemesinin önleyici fonksiyonu ise, vergiye yönelik olayların gerçekleşmesinden önce ya da olaylar sırasında yükümlüyü vergi mevzuatı konusunda bilgilendirerek, mevzuatı bilmemekten kaynaklanacak bazı hataları önleme fonksiyonu şeklinde izah edilebilir (Vergi, s.81).

2.2.2.1.2.Vergi İncelemesinin Aşamaları

2.2.2.2.1.Vergi İncelemesinin Planlanması

Vergi incelemelerinin etkin ve amaca uygun bir şekilde yapılabilmesi, çalışmaların bir plana bağlanmasını gerektirmektedir. Bir vergi inceleme planının yapılmasında, mevcut denetim elemanları sayısı, bu denetim elemanlarının plan döneminde çalışabilecekleri ortalama işgünü sayısı, inceleme türlerine göre öngörülen ortalama çalışma süresi, vergi mükelleflerinin sayısı, inceleme oranı ve incelemelerin dağılımı faktörler göz önünde bulundurulur (Akbaş, s.217).

2.2.2.1.2.2.İncelenecek Mükelleflerin Seçimi

Vergi incelemesinden maksat, vergi kayıplarının önlenmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması olduğundan mümkün olduğu ölçüde fazla beyannamenin incelenmesi kadar, incelenecek beyannamelere verilir. Beyannamelerin seçilmesi sırasında göz önünde bulundurulması gereken ilkeleri şöyle sıralayabiliriz:

- İncelenebilecek sayıda beyanname seçilmelidir
- Yüksek miktarda vergi kaybına yol açıldığı izlenimi veren beyannameler seçilmelidir.
- İncelemelerin, bölgesel olarak dengeli bir şekilde dağılımını sağlayacak şekilde beyanname seçilmelidir.
- Beyanname seçiminde, mümkün olduğu ölçüde sadece beyanname ve ekleri değil, mükellef dosyalarının tamamı ile mükellefler nezdinde yapılan yoklamaları, gelen ihbarları ve mükelleflerin dahil olduğu sektörlerle ilgili mali ve ekonomik değerlendirmeleri de göz önünde bulundurmak gerekir.

2.2.2.1.2.3. İnceleme Hazırlığı

Yapılacak vergi incelemeleri ile ilgili bazı hazırlıkların yapılması, incelemelerin verimliliğini artırır. Önce, incelenecek mükellefin dahil olduğu sektör ve işyerinin bulunduğu bölgenin, teknik, ekonomik ve hukuki yönlerden öğrenilmesi bakımından genel bir hazırlık yapılır. Daha sonra ise, özelde incelenecek kuruluşla ilgili bilgiler, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi ve meslek odasından temin edilir. Bu hazırlıkların tamamlanmasından sonra mükellef veya temsilcisi ile temas kurularak incelemeye başlanılır.

2.2.2.1.2.4. İncelemenin Yapılması

Vergi incelemesine alınan bir kuruluşun satışları, alışları, gelirleri ve mal hareketleri, vergiye ilişkin hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla, ayrı ayrı incelenir. İncelemeler sırasında hem mükelleflerin defter ve belgeleri ile hem de incelenen mükellefle ilişkide bulunanların defter ve belgeleri, karşıt inceleme yoluyla ayrıntılı bir şekilde gözden geçirilir. Gerektiğinde hem mükelleflerin hem de çeşitli nedenlerle mükellefle ilişki içinde olan şahısların ifadelerine başvurulur. Bütün bu çalışmalar sonucunda yapılan bildirimlerin, mükelleflerin gerçekteki durumlarına uygun olup olmadığı araştırılır.

2.2.2.1.2.5. İncelenmenin Sonuçlandırılması

Vergi inceleme çalışmalarının tamamlanmasını takiben vergi uygulamaları yönünden tenkidi gerektiren hususlar bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanağın düzenlenmesi sırasında, vergi mükellefi ile son bir görüşme yapılarak, inceleme sonucunda varılan kanaat kendisine açıklanır ve ihtiyaç görülen hususlarda gerekli uyarı ve önerilerde bulunulur. Herhangi bir önyargı ile bir endişeye kapılmaksızın incelenen elamanının bu açıklamalar ve izahata bulunması, mükelleflerin iyi niyetlerinin kazanılması ve kanunlara uygun davranması bakımından önem taşır. İnceleme tutanakları ile tespit edilen hususlarda, varsa mükelleflerin karşı görüş ve açıklamalarının da tutanağa kaydedilmesi gerekir. Söz konusu tutanaklara dayanılarak

düzenlenen vergi inceleme raporlarında bulunan matrah farkları ile bu farklar nedeniyle salınacak vergi ve uygulanacak cezalar gösterilir. Bu raporlar, inceleme sonuçlarının bir taraftan mükellefe, diğer taraftan da gerekli işlemler yapılmak üzere vergi dairesine bildirilmesinde kullanılır.

2.2.2.1.3. Vergi İncelemesine Yetkili Birimler

Türk Vergi Sisteminde vergi incelemesine yetkili birimlerin şöyle sıralayabiliriz:

- Hesap uzmanları ve yardımcıları
- Maliye müfettişleri ve yardımcıları
- Gelirler kontrolörleri ve stajyer kontrolörleri
- İlin en büyük mal memurları (Defterdar)
- İlçenin en büyük mal memurları (Mal Müdürü)
- Vergi dairesi müdürleri
- Vergi denetmenleri

2.2.2.1.4. Vergi İncelemesinde Karşılaşılan Sorunlar

Bugün esas itibariyle vergi incelemesinde karşılaşılan sorunları üç ana başlık altında toplayabiliriz.

2.2.2.1.4.1. İnceleme Elemanı Sayısının Azlığı

Türkiye’de kamu sektöründe en fazla elaman sıkıntısının çekildiği alanlardan birisi de vergi inceleme elemanı bulunması hususundandır. Çünkü, vergi incelemesi oldukça büyük sorumluluk ve yüksek ahlak seviyesi gerektiren bir görevdir. Bu nedenle, vergi inceleme elemanı istihdam edilirken oldukça dikkatli davranılmaktadır. Dolayısıyla mesleğe alınan elemanların kalitesi çok yüksek olmakta fakat, bu elemanlara ödenen ücret tutarı çok düşük düzeyde kalmaktadır. Hal böyle olunca, vergi

inceleme elamanları kamu sektöründe bir süre çalıştıktan sonra meslekten ayrılıp, çok iyi koşullarda özel sektörde çalışmaya başlamaktadırlar.

Maliye Bakanlığının inceleme elamanlarının 1997 yılı sonu itibariyle sayısal bilgileri şöyledir:

Tablo 4

Vergi İnceleme Elemanı Kadro Sayısı

İnceleme Elemanı	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
-Baş Hesap Uzmanı	125	75	200
-Hesap Uzmanı	167	173	340
-Hesap Uzman Yrd.	81	29	110
-Maliye Başmüfettişi	37	18	55
-Maliye Müfettişi	70	41	111
-Maliye Müfettiş Yrd.	21	29	50
-Gelirler Başkontrolörü	210	125	335
-Gelirler Kontrolörü	213	152	365
-Stajyer Gelirler Kontrolörü	55	145	200
-Vergi Denetmeni	1,446	1,154	2,600
-Vergi Denetmen Yrd.	589	212	800
Toplam	3.013	2.153	5.166

Kaynak: 7. Beşyillik Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu

Tablodan da görüldüğü gibi, vergi inceleme elemanı boş kadro sayısı önemli boyutlarındadır. Boş kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı %41'ler seviyesindedir. Bu da önemli sayılabilecek bir rakamdır.

2.2.2.1.4.2 Koordinasyon Yokluğu

Maliye Bakanı'na bağlı merkezi denetim örgütleri ve Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı inceleme elamanlarının çalışmaları her yıl planlamakla ve titizlikle uygulanmaktadır.

Bugünkü yapı itibariyle, merkez denetim elemanları arasında büyük bir koordinasyonsuzluk yaşanmaktadır. Çünkü, Maliye müfettişleri ve Hesap uzmanları direkt olarak Maliye Bakanı'na bağlı olduğundan inceleme planı Teftiş Kurulu tarafından hazırlanmakta, diğer yandan Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olarak görev yapmakta olan Gelirler Kontrolörlerinin çalışma planları da Gelirler Genel Müdürlüğüne hazırlanmaktadır.

Birkaç yıl öncesine kadar, illerde defterdarlara bağlı olarak çalışmakta olan denetmenler ise, Gelirler Bölge Müdürlüklerinin kurulmasıyla belli bir plan ve programa oturmuşlar ve etkin şekilde çalışmaya başlamışlardır.

2.2.2.1.4.3. Merkezi Bilgi Sisteminin Yeterince İşleyememesinden Doğan Boşluk

Bilgisayar'ın denetimde kullanılması, denetimi güçlü ve etkin kılacaktır. Diğer bir anlamda, çağdaş teknolojiyi denetimin hizmetine vermek, bugün için vazgeçilmez bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır (Kılıçdaroğlu, 1990, s. 194)

Denetimde bilgisayar kullanımı, henüz çağdaş ülkeler seviyesine ulaşamamıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1989 yılında uygulamaya koyduğu Merkez Vergi İstihbarat Arşivinin kurulmasıyla bu yolda önemli bir adım atılmıştır. İstihbarat arşiviyle mükelleflerin beyanlarıyla faaliyetlerinin kapasitesini karşılaştırma yoluyla, incelenmesi gereken mükelleflerin daha sağlıklı ve hızlı olarak saptanabilmesi amaçlanmıştır.

Fakat, Vergi İstihbarat arşivi henüz vergi inceleme elamanlarına tam ve etkin bir hizmet verecek düzeyde değildir. Bunun en önemli sebebi de vasıflı eleman ve teknik kapasite eksikliğidir.

2.2.2.2. Yoklama

V.U.K'a göre yoklama, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve saptanmasıdır (V.U.K., md. 127). Hemen belirtmek gerekir ki, V.U.K.' un 127.maddesindeki hüküm, bir tanımlamadan çok yoklamamın amacı ve kapsamını belirtmektedir. Zira 3239 sayılı kanunun 12.maddesiyle hasılat tespitleri, belge ve kayıt düzeni kontrolü gibi maddi kontroller de yoklama kapsamına alınmıştır. Bu haliyle yoklama, vergi idaresinin mükellef hakkında yaptığı bilgi toplama faaliyetleri yanında kayıt ve belge düzeni kontrolünü de içeren bir vergi güvenlik önlemi mahiyetini almış bulunmaktadır.

Yoklama; Mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili olayların araştırılması ve vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yapılıp yapılmadığının saptanmasıdır (Söyler, 1987, s. 32).

2.2.2.2.1.Yoklamanın Amacı ve Kapsamı

Yoklamanın amaçlarını şöyle sıralandırmak mümkündür.

-Mükellefiyetini kurdurmamış kişileri tespit edip, mükellefiyetlerini kurdurmak.

-Mükellefiyetlerini kurdurmuş olanlardan vergilendirilmiş olanlarını tespit etmek ve vergilendirmek.

-Vergi matrahına esas olacak bilgileri toplamak ve bu bilgilerin doğruluğunu araştırmak.

-Vergilemede etkili olacak hususları yazılı olarak tespit etmek (Demirkan, 1977, s.62).

O halde yoklamanın amacının, vergiyi doğuran olayların kavranılarak, bunların vergi dairesinin bilgisi dışında kalmamasını sağlamak olarak özetlenebilir. Zira, vergi kaybının en önemli nedenlerinden birisi, konu ve kaynakların yeterince kavranılmamasıdır (Ergün, 1987, s. 62).

3239 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile yoklamanın kapsamı genişletilmiş, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve saptanması yanında bir takım fiziki kontrollerin yapılması da olanaklı hale gelmiştir.

Söz konusu kanunla yapılan düzenlemeler sonucunda, yoklama memurlarının yetkileri çerçevesinde yapılacak araştırma tespit ve diğer maddi kontrolleri şöyle sıralayabiliriz.

- Bildirimlerin doğruluğunu araştırmak
- Bildirimlerle ilgili maddi olayları saptamak
- Günlük hasılatı saptamak
- Yazar kasa uygulamalarını denetlemek
- Kayıt ve belge düzenine uyulup uyulmadığını denetlemek
- Belgesiz mal ve hizmetleri tespit etmek

2.2.2.2.2.Yoklamaya Yetkili Olanlar

VUK'un 128.maddesinde kimlerin yoklamaya yetkili oldukları belirlenmiştir. Yoklamaya yetkili olanları şöyle sıralayabiliriz:

- Yoklama memurları
- Yetkili makamlarca yoklama işiyle görevlendirilenler
- Belediye gelir şube müdürleri
- Vergi incelemesine yetkili olanlar. Bunlar ise;
- Maliye müfettişleri ve yardımcıları
- Hesap uzmanları ve yardımcıları
- Gelirler kontrolörleri be stajyer gelirler kontrolörleri
- Vergi denetmenleri

- Defterdarlar
- Vergi dairesi müdürleri ve mal müdürleri
- Takdir komisyonları
- Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcılarıdır.

2.2.2.2.3. Yoklama Yöntemleri

2.2.2.2.3.1. Bireysel ve Toplu Yoklama

Bireysel (münferit) yoklamalar daha çok, vergi dairesine gelen bireysel yoklama talepleri üzerine veya tarh dosyasına bakan memurun gerek göreceği hallerde yapılır. Ayrıca vergi dairesinin kayıtlı ve kayıt dışı kalmış mükellefleri hakkında mükellefiyet, muafiyet, işe başlama, işi terk gibi maddi olay ve konularda çeşitli kaynaklardan gelen bilgi ve ihbarları değerlendirmek amacı ile de bireysel yoklama yapılır (İyibil-Arıca, 1985, s. 16).

Toplu yoklamalar, bireysel yoklamaların aksine amaç ve sonuç itibariyle aynı ve benzer olayların toplu şekilde saptanmasına yönelmiş bulunmaktadır.

Toplu yoklamalar daha çok aşağıdaki hususlara yönelik olarak yapılır:

- Kayıt dışı mükelleflerin saptanması,
- Muhtasar beyanname verenler veya vermesi gerekenler nezdinde çalışanların ve bunlara ödenen ücretlerin belirlenmesi,
- İlan, reklam ve tabela dolayısıyla damga resminin ödenip ödenmediğinin öğrenilmesi,
- Vergi Kanunlarının uygulanmasında mükellefiyet ve diğer maddi olay hususların araştırılması ve saptanması,

2.2.2.2.3.2. Geriye Yönelik ve Cari Yoklama

Yoklama, esas itibariyle ileriye yönelik olarak yapılır. bununla birlikte, geçmiş vergilendirme dönemi ile ilgili olup, vergi dairesince herhangi bir hususta bilgi edinilmesi veya idare ile mükellef arasındaki bir uyumsuzluk nedeniyle geriye yönelik (ex-post) olarak da yapılabilmektedir.

Yukarıda değinildiği üzere, yoklama, genel ileriye yönelik (ex-ante) bir nitelik taşır. Örnek olarak, vergilendirme dönemi içinde yapılan, günlük hasılat tespitleri, belge düzeni denetimleri ileriye yönelik etkiler yapan yoklamalardır. Zira vergi, doğarken güvenlik altına alınmaktadır.

2.2.2.2.3.3. İdarenin Gerek Görmesi ve İhbar Üzerine Yoklama

Yoklamaya çok defa tarh dosyasına bakan ilgili memurun gerek duyması üzerine başvurulmaktadır. Örneğin, beyannamesini vermeyen ve kendisi ile bağlantı kurulmayan mükellefin işe devam edip etmediğinin, devam ediyorsa mükellefiyetlerini neden yerine getirmediğinin tespiti için ilgili memur bir yoklama istem fişi düzenleyerek vergi dairesi müdürüne veya ilgili bölümün müdür yardımcısına imzalatır. İlgili servis şefi de emrindeki yoklama memuruna yoklamayı yaptırır.

Mükellefler hakkında zaman zaman Maliye Bakanlığının vergi ile ilgili çeşitli birimlerine ihbarlar gelmektedir.

İhbarlar, ilgili elamanlarca değerlendirilerek, incelemesi gerekli görülenler için vergi incelemesi yapılır. Diğerleri için belli bir hususun tespitine yönelik olabileceği için yoklama işlemi yapılarak sonuçlandırılır.

2.2.2.2.3.4. İş Yerinde ve Diğer Yerlerde Yapılan Yoklama

Yoklama, genel olarak mükellefin iş yerinde yapılmaktadır. Fakat, günün koşullarına göre her zaman iş yerinde yoklama yapılamamakta, işin gereği olarak başka yerlerde yapılması gerekmektedir.

Örneğin, gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili bir tespit için yoklama, mükellefin ikametgahında yapılmaktadır. Zira, ortada ticari, zirai veya mesleki bir faaliyet veya işyeri yoktur.

Bunun yanında kara yollarında, toptancı hali giriş ve çıkışlarında da mal akımını kontrol altına alabilmek için yoklama yapılmaktadır.

2.2.2.2.3.5. Tam ve Sınırlı Yoklama

Tam yoklama mükellefin vergi ile ilgili tüm işlemlerini içeren bir yoklama yöntemidir. Bu yöntemde, yoklamaya tabi bir mükellefin yoklama esnasında, yerine getirmek zorunda olduğu tüm mükellefiyetleri araştırılır.

Sınırlı yoklama ise yoklama istem fişinde veya görev emrinde belirtilen konu ile sınırlı olarak yapılan bir yoklama şeklidir. Örneğin, muhtasar beyanname vermeyen bir mükellefin işçi çalıştırıp çalıştırmadığı veya kira ödeyip ödemediği hususunun tespiti, sınırlı bir yoklamadır. Keza, müşterisine mal veya hizmet karşılığı belge vermeyen mükellefin bu hareketinin tutanakta tespiti için yoklama yaptırılması da sınırlı bir yoklamadır.

2.2.2.2.4. Türkiye’de Yoklamanın Etkinliği

Türk Vergi Hukukunda yer alan yoklama kurumu, bir bilgi edinme aracı ve denetim yöntemi olması itibariyle önem kazanmaktadır. Ne var ki, son 10-12 yıl öncesine kadar vergi idaresince bu kuruma gereken önem verilmemiştir. Bunun sonucunda, yoklamadan beklenen amaçlara ulaşılmamıştır (Söyler, s. 93).

Yoklamalar, 1981 yılına gelinceye kadar işe başlama ve işi bırakma bildirimlerinin doğruluğunu araştırmak şeklinde sürdürülmekteydi. 1981 yılından itibaren kapsamı genişletilen yoklama kurumu, 3239 sayılı Kanunla 1986 yılından itibaren daha fonksiyonel hale getirilmiştir. Daha doğrusu, bildirimlerin doğruluğunun araştırılması yanında, bir takım maddi kontrollerin yapılması da yoklama kurumunun

kapsamına alınmıştır. Yoklama kurumunun kapsamının genişletilmesinin en önemli nedeni, vergiyi doğuran olayların anında tespitinde bu kurumun yetersiz kalmasıdır.

Yoklama kurumunun kapsamının genişletilmesinin bazı önemli nedenleri daha vardır. Bu nedenlerden birisi 1985 yılı başından itibaren ülkemizde Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilmiş olmasıdır. Katma Değer Vergisi de belge ve kayıt düzeninin iyi işlemesi kaydıyla başarılı sonuçlar verebilecek bir uygulamadır. Yoksa, sadece indirim mekanizmasına sahip olması, vergi kabını önlemeye yetmemektedir. Geniş bir mükellef kitlesi ve toplumun bütün fertlerini ilgilendiren bu verginin başarılı olabilmesi için iyi bir denetim mekanizmasına da gerek duyulmuştur.

Diğer bir neden ise vergi iadesi sisteminin yerleştirilmesine de katkıda bulunacağını düşünülmüş olmasıdır. Zira, bu sistemin aksadığı noktalarda, hem tüketiciler, hem de satıcılar eğitilecektir. Aynı zamanda, yoklamanın caydırıcı etkisinden yararlanılacaktır.

Bütün bu nedenlerle, kapsamı genişletilen yoklama kurumunun, vergi idaresince hedeflenen amaçlara tam olarak hizmet ettiği söylenemez. Belgesiz satılan mal ve verilen hizmetler, kolayca tespit edilememektedir. Katma Değer Vergisine yönelik olarak satıcı-alıcı pazarlığı önlenememektedir. Vergiye tabi gıda maddesi veya temizlik maddesi sattığı halde, düzenlediği belgelere temel gıda maddeleri satıldığını kaydeden satıcıların bu davranışları kolayca önlenememektedir.

2.2.2.3.Arama

Aramalı inceleme olarak da nitelendirilebilen bu yöntem, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla vergi kaçırdığı yönünde kuvvetli belirtiler bulunan mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahısların iş yerlerinde, ikametgahlarında ve üzerinde mahkeme kararına dayanarak, vergi inceleme yetkisine sahip elemanlarca yapılan araştırma, tespit ve zapt (el koyma) işlemlerini ifade etmektedir.

O halde, istisnai olarak başvuru yapılan aramanın yapılabilmesi için:

-Ortada bir ihbar olması veya yapılan inceleme sırasında mükellef veya diğer şahısların vergi kaçırdığına ilişkin belirtiler bulunması,

-İnceleme elemanlarınca aramaya gerek görülmesi ve gerekçeli bir yazı ile sulh yargıcından arama kararı alınması ve

-Yetkili sulh yargıcının da arama kararı vermesi gerekmektedir.

İhbar, tek başına arama için yeterli değildir. İnceleme elemanı, ön çalışma yaptıktan sonra aramaya gerek görmeyebilir. Ayrıca, ihbara dayanarak arama kararı alınabilmesi için muhbirin isim ve hüviyetinin inceleme elamanınca saptanmış olması gerekir. Zira, ihbarın sabit olmaması halinde, muhbirin isminin, istediği takdirde mükellefe bildirilmesi zorunludur.

Hürriyeti kısıtlayıcı bir uygulama olması nedeniyle, arama sırasında zor kullanılmasına gerek duyulabilir. Psikolojik etkileri nedeniyle tepkilere de yol açabileceğinden, gerekli güvenlik önlemlerinin alınması bakımından güvenlik güçlerinden yararlanabilme söz konusu olabilmektedir (Akdoğan, 1980, s. 82.).

Türk Vergi Sisteminde arama müessesesi, istisnai durumlarda ve nadiren başvuru bir yöntemdir. Arama müessesesinin vergi sistemimize dahil edilmesinden maksat, vergi incelemesine dolayısıyla da vergi denetimine katkıda bulunması ve vergi incelemesi sırasında gerek duyulan ve özellik arzeden vergi ile ilgili belge ve kayıtlara hızlı ve güvenli bir şekilde ulaşmaktır.

Vergi sistemimizde arama müessesesi ile ilgili olarak bugüne kadar önemli sayılabilecek bir değişiklik yapılmamıştır. Bunun yanında daha önce de belirttiğimiz gibi arama müessesesi nadiren başvuru bir yöntemdir. Buna rağmen, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde en etkili yöntemlerden birisi olmuştur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.ÇAĞDAŞ VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

3.1.Çağdaş Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği

Vergi güvenlik müesseselerinden özdenetim müesseseleri ile vergi denetimi uygulamalarının yanı sıra vergi istihbarat arşivi, bilgi edinme, tek vergi numarası uygulaması ve yeminli mali müşavirlerin (Y.M.M) denetim fonksiyonu gibi müesseselerin çağdaş vergi güvenlik önlemleri adı altında incelemesinin ana nedeni, sanayi toplumundan bilgi toplumuna doğru bir geçiş sürecinin yaşandığı dünyamızda, artık vergi ile ilgili olayların alışlagelmiş vergi güvenlik müesseseleriyle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenemeyeceği ve gelirin gerçekçi bir şekilde kavranamayacağına ilişkin inanışımızdır.

Çağımızda bilgisayar teknolojisi çok ileri boyutlara ulaşmış, sosyal ve iktisadi hayatın her alanında kullanılmaya başlanmıştır. Bilgisayar teknolojisinin vergi idaresinde etkin olarak kullanılmaya başlanmasıyla daha çok sayıda kişi ve daha çok sayıda belge ve olayın kontrol altına alınması, vergi sistemimizin güvenliğini sağlamada diğer vergi güvenlik önlemlerine oranla çok daha etkili olacağı bir gerçektir.

3.2.Bilgi Toplama

Vergi sistemlerinde bilgi toplama müessesesine yer verilmesinin temel amacı vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi veya en aza indirilmesidir. Vergi kayıp ve kaçaklarının olmadığı bir vergi sistemi, ülkedeki mali, ekonomik ve sosyal politikaların uygulama etkinliğini arttıracaktır (Özden, 1990, s. 33).

Ülkemizde, toplam vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı, gelişmiş ülkelere göre çok düşüktür. Bu durum, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının boyutunu göstermede önemli bir delil olarak kabul edilebilir (Pehlivan, 1989, s. 24).

11/12/1985 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3239 sayılı kanunun 14.maddesiyle devamlı bilgi verme başlığını taşıyan VUK'un 149.maddesinin kapsamı genişleterek Maliye Bakanlığına sürekli bilgi isteme yetkisi tanınmıştır. Maliye

Bakanlığı, bu yetkisini 191-198 sayılı Genel Tebliğleri ile kullanarak çeşitli kişilere sürekli bilgi verme zorunluluğu getirmiştir.

3.2.1.Toplanan Bilginin Niteliği

Bilgi toplama kurumuna “Vergilendirme” başlığı altında yer verilmesinden maksat, toplanan bilginin vergilendirmeye ilgili olan ve vergi miktarının doğru olarak saptanmasını sağlamak amacıyla elde edilmesi gereken bilgiyi ifade ettiği sonucuna varılabilir (Kocahanoğlu, 1983, s. 87). Toplanacak bilgilerle, mükellefler ve mükellefiyetle ilgili olay ve konular meydana çıkarılacağına göre, ancak, bu sonucu elde edecek bilgiler istenebilir. Kişisel ve ailevi durumlara ilişkin bilgiler istenemez (Güran, 1956, s.92). Böyle olmakla birlikte, vergilendirme olayları, günümüzde mükelleflerin bütün özel hayatlarını da kapsayacak genişliktedir.

3.2.2.Bilgi Toplamada Zaman

Vergi alacaklısı, alacağının doğru saptanması ve güvenliğinin sağlanması amacıyla bilgiye gereksinim duyar. Bilgi istemeye yetkili olanların, ne zaman bilgi isteyecekleri VUK’da açıkça yer almamıştır. Ancak, aynı kanunun 138. maddesinde “Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi mecburi değildir” denilmek suretiyle bir zorunluluk getirilmemiş, konu, idarenin takdirine bırakılmıştır. Bu açıdan bakıldığında bilgi isteme zamanının, vergi olaylarının gelişimine ya da inceleme dolayısıyla olayların akışına uygun olarak bilgi istemeye yetkili makamlarca saptanabileceği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, bilgi istemeye yetkili olanların ne zaman bilgi isteyecekleri kadar önemli olan diğer bir konu da istenen bilginin hangi zaman boyutuna ait olacaktır. Kanun bu konuda da bir açıklık taşımamaktadır. Ancak, istenen bilgiden anlamlı bir sonuç çıkarılması, diğer bir deyişle, elde edilen bilginin hukuki sonuçlar doğurması onun zaman aşımına uğramamış bir vergiyi doğuran olayla ya da bir tahsille ilgili olmasını gerektirmektedir. Çünkü tahakkuk zaman aşımına uğramış bir vergi alacağı

hakkında elde edilecek bilgiler, bilgi istemeye yetkili olanları çok anlamlı sonuçlara götüremeyecektir.

3.2.3.Bilgi Kaynağının Niteliği

Bilgi toplama müessesesinin uygulama etkinliğini belirleyen diğer bir etkende bilgi kaynaklarının niteliğidir.

Bilgi vermeye zorunlu olanlar, kamu idare ve müesseseleri, gerçek ve tüzel kişiler, mükellefler ve mükellefle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerdir. Görüldüğü gibi, bilgi kaynağının mükellef olması gerekmemektedir. Diğer bilgi kaynakları ise, ihbarlar, basın-yayın organlarında çıkan ilanlar, haberler, röportajlar, reklamlar, finansal durum tabloları ve ortaklık sözleşmeleridir (Kotan, s. 71).

Bilgi kaynaklarının verginin etkin bir şekilde toplanması gerekliliğine inanmaları ya da etkin bir şekilde toplamasını sağlayacak yapıda olmaları, bilgi toplamanın etkinliğini sağlamada önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, gerek genel eğitim düzeyinin gerekse vergilendirmeye ilişkin bilgi birikiminin düşüklüğü verginin etkin bir şekilde toplanmasını önlemektedir.

3.2.4.Bilgi Toplama Yöntemleri

3.2.4.1.Arızı-Sürekli Bilgi Toplama

İstek üzerine bilgi verme olarak da adlandırılan arızı bilgi toplama yöntemi, VUK'un 148.maddesinde düzenlenmiştir. Bu yöntemde bilgi vermek zorunda olanlar, bilgi isteme yetkisine sahip olanların isteyecekleri bilgileri verirler. Özellikle, bir inceleme sırasında gereksinim duyulan bilgilerle ilgili olan arızı bilgi toplama yönteminin temel niteliğini bilgi vermek zorunda olanların ne zaman, ne ile ilgili olarak bilgi isteneceği ve verecekleri konusunda önceden bir fikirleri olmamasıdır.

Sürekli bilgi toplama yöntemi ise VUK'un 149.maddesinde düzenlenmiş olup, bu yöntemde belli bilgilerin belli aralıklarla sürekli olarak verilmesi söz konusudur.

Verilecek olan bilgiler, sürekli bilgi vermek sorunda olanlarda belirlenen aralıklarla bu bilgileri vermektedir (Özden, s. 42.).

3.2.4.2.Münferit – Genel Bilgi Toplama

Münferit bilgi toplama yönteminde belli konu yada işlem hakkında bilgi istenir. Ancak, bilgi istenen konu yada işlem özel olarak belirlenmiştir (Kotan, 1985, s.98).

Genel bilgi toplama yönteminde ise, bilginin ilişkin olacağı “konu” ya da “işlem” genel olarak belirlenmiştir. Münferit ve genel bilgi toplama yöntemleri arasındaki belirleyici ayrılık bu noktadan kaynaklanmaktadır. Münferit bilgi toplamada bilgi istenen konu ya da işlem, belli bir vergiyi doğuran olaya ya da belli bir kişiye ilişkin olacaktır. Genel bilgi toplamada ise, bilgi istenen konu ya da olay belli bir vergiyi doğuran olaya ya da belli bir kişiye ilişkin olmayacaktır.

3.2.4.3.Yazılı – Sözlü Bilgi İsteme

VUK’un 148.maddesinde düzenlenen istek üzerine bilgi verme müessesinde bilgi yazı veya sözle istenebilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenler yazı ile uyarılır ve cevap vermeleri için kendilerine uygun süre tanınır.

VUK’un 149.maddesinde düzenlenen sürekli bilgi verme müesseselerinde ise, bilgi, yazılı olarak istenir ve yazılı olarak alınır.

3.2.4.4.Doğrudan – Dolaylı Bilgi Toplama

Doğrudan bilgi toplama, araştırması yapılan konuyla ilgili birincil kişi yada kişilerden bilgi istenmesi yoludur. Burada, incelenen konuda taraf olmak, birincil bilgi kaynağı olmaya yeterlidir. Dolaylı bilgi toplama yönteminde ise, bilgi sahibi ikincil kişi yada kişilerden bilgi alınması söz konusudur. Örneğin, doktor ve hastadan, doktor ve hasta arasında geçen vergiyi doğuran olayla ilgili bilgi alınması durumunda doğrudan bilgi toplama yöntemi kullanılmış olacaktır. Eczaneden bilgi alınması durumunda ise dolaylı bilgi toplama yöntemi kullanılmış olacaktır.

3.2.5.Bilgi İstemeye Yetkili Olanlar

V.U.K'un 148.maddesinin birinci fıkrasında bilgi istemeye yetkili olanlar belirtilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesine yetkili olanlar, bilgi isteme yetkisine sahiptir (Duran, 1995, s. 112).

Vergi incelemesine yetkili olanlar V.U.K'un 135.maddesinde sayılmıştır. Buna göre, vergi incelemesine yetkili olduklarından dolayı bilgi isteme yetkisine sahip olanlar; Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları, Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru (Defterdar), Vergi Denetmenleri ve vergi dairesi müdürleridir.

3.2.6.Bilgi Toplama Müessesesi'nin Uygulama Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Günümüzde vergi üzerine yapılan araştırmaların “vergi psikolojisi”, “vergi idaresi-halkla ilişkiler”, “etkin vergi idaresi” konularında yoğunlaşmasının nedeni “etkinlik” ile “halkın vergiye karşı muhtemel tepkileri” arasındaki optimal denge noktalarını bulmaya çalışma çabalarıdır. Vergi idareleri, sübjektiflikten arınmış, toplumun tüm mali olaylarını izleyebilecek, elde ettikleri istihbaratları kişiselleştirip beyanlarını karşılaştırmalarını sağlayacak, kişisel çabalardan ziyade kendiliğinden izleyebilecek bir yapılanmanın arayışı içindedirler (Gündüz, 1988, s. 185).

Beyan edilen verginin denetiminin bireylere ve bağımsız olaylara yönelik işleyişi vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına yeterli değildir. Bu nedenle, bireylerin denetlenmesinde sektörlerin ve ekonomik faaliyetlerin bütünüyle izlenmesine olanak sağlayacak sistemler geliştirilmelidir.

Bilgi toplama müessesesinin temel fonksiyonu, toplanan yığın bilgilerini değerlendirmelerde kullanılacak hale sokmalarını sağlamaktır. Sürekli bilgi verme mekanizmasında bu süreç, vergilendirmeye ilişkin yığın bilgilerin derlenmesi, tasnif edilmesi, saklanması, yorumlanması ve kullanıma sunulması şeklinde gerçekleşirken, istek üzerine bilgi verme mekanizmasında ise elde edilen bilgiler, bilgiyi isteyen kişi tarafından yapacağı değerlendirmelerde kullanılacak şekilde yorumlamakta ve gerek

görülürse bilgi arşivlerine bildirilmektedir. Bu nedenle istek üzerine bilgi verme mekanizmasının uygulama etkinliği, daha çok bilgiyi isteyen kişinin “gerekli bilgiyi” istemiş olmasına ve elde edilen bilgiyi yorumlamasına bağlıdır.

Sürekli bilgi verme mekanizmasının uygulama etkinliği ise, bilgi toplama sürecindeki aşamaların etkinliğini belirleyecektir. Diğer bir deyişle:

- Hangi bilgilerin derleneceğinin planlaması ve gerekli düzenlemenin yapılması,
- Tasnif edilen bilgilerin kullanılabilir şekilde yorumlanması,
- Bilgilerin arşivlerde saklanması,
- Elde edilen yığın bilgilerin tasnif edilmesi,

-Tasnif edilip yorumlanarak arşivlerde saklanan bilgilerin kullanıma sunulması aşamalarındaki etkinlik, sürekli bilgi verme mekanizmasından beklenen fonksiyonların etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır. Bu sonuca ulaşılmasında önemli olan başlıca etkenlerin Türkiye’deki görünümünü aşağıdaki gibi değerlendirmek mümkündür.

3.2.6.1. Planlama ve Koordinasyon

Bilgi toplama müessesesinden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilmesinde bilgi toplamanın her aşamasında etkin bir planlama yapılması gereklidir. Bu planın, vergi denetiminin yapısına bağlı olarak merkezi düzeyde veya bölgesel düzeyde yapılması mümkündür. Bilgi toplama müessesesinin, vergi denetimlerine kaynak sağlayan yapısı nedeniyle planlama yapılırken, vergi denetiminin etkinliğini artırıcı sonuçlar elde etmeye yönelik bir plan hazırlanmalıdır. Bu nedenle, planlama sırasında makro ve mikro büyüklükte hazırlanacak vergi denetim planları da dikkate alınmalıdır (Özden, s. 52).

Bilgi toplama sürecinin planlamasında öncelikle hangi konularda hangi mükelleflere veya mükellef kitlesine yönelik olarak bilgi toplanacağına planlaması gerekmektedir. Kuşkusuz, vergilendirmeye ilişkin bütün olaylar hakkında bilgi edinmek, vergi yönetiminde etkinliği sağlamada önemlidir. Ancak, böylesi bir

sınırlamaya gidilmesinin ilk nedeni, bilgi toplama için ayrılacak kaynakların yetersizliği, ikinci nedeni ise, bilgi toplamaya tahsis edilecek kaynakların etkin kullanılmasının sağlama arzusudur.

Vergi idaremizin bilgi toplama konusunda etkin bir planlama ve koordinasyon yaptığını söylemek pek mümkün değildir. Merkezi Vergi İstihbarat Arşivinin kuruluşunu izleyen yıllarda çok geniş bir mükellef kitlesini içine alan geniş bir bilgi toplama ağı kurmasına verme zorunluluğu vardır. Bu da bilgi toplama müessesesinin etkinliğini sınırlayan dolayısıyla da denetiminde etkinliği azaltan bir etken olmaktadır.

Öte yandan, vergi idaresinin, kendilerinden sürekli bilgi istenenler dışında, diğer bilgi kaynaklarından yeterince yararlandığını söylemek güçtür. Örneğin, ortaklık sözleşmeleri, mükellefin finansal durum tabloları, fuarlar, sergiler, gazete ve dergiler, röportajlar, ilanlar, reklamlar, bilimsel makaleler gibi kaynaklardan genel olarak vergi yönetimi yararlanmamaktadır (Coşkun, s.84).

3.2.6.2. Teknolojik Olanaklardan Yararlanma

Ülkemizde bilgi toplama müessesesinin bu güne değin etkin bir şekilde işletilmesi mümkün olmamıştır. Oysa mükelleflerce, mükellefiyetleriyle ilgili bütün bilgilerin vergi idaresince araştırılabileceğinin bilinmesi bile vergi kayıplarını önleme, doğru beyanda bulunma sonucunu doğurabilecek, geliştirilecek sistemle çeşitli kaynaklardan mükellefe ilişkin olarak bilgilerin, mükellefin beyanları ile karşılaştırılması, çelişkili beyanların vergi incelemesine alınması sağlanabilecektir. Bu ise ancak bilgisayar sistemleri ile mümkün olabilecektir. Böyle bir sistemi öncelikle kurmanın sonra da çalıştırmanın mali yükü kuşkusuz yüksek olacak, fakat uzun vadede getirisi götürüsünden büyük olacaktır.

Türkiye’de vergi idaresi, özellikle 1990’lı yıllar boyunca bilgisayar destekli sistemler oluşturma konusunda önemli mesafe almıştır diyebiliriz. Ancak, bu ilerleme günden güne değişen ekonomik ve sosyal koşullar ile gelişen teknoloji karşısında yetersiz kalmaktadır.

3.2.6.3.Bilgi İstemeye Yetkili Olanların ve Arşiv Elemanlarının Niteliği

Yetişmiş personel, diğer alanlarda olduğu gibi vergi idaresinde başarının sağlanmasında da önemli bir unsurdur. Bilgi toplama mekanizmasında görev alacak gerek Maliye Bakanlığı ve Vergi Dairesi yöneticileri gerek vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar gerekse vergi istihbarat arşivi elemanlarının yeterli bilgi ve tecrübe birikimine sahip olmaları bilgi toplama müessesesinin etkinliğini sağlayarak vergi yönetiminde hedeflenen amaçlara ulaşılması kolaylaşacaktır.

Hala kamu sektöründe çalışanlar arasındaki personelden en kalitelilerin Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan vergi inceleme elemanlarını olduğunu söylemek abartı olmayacaktır. Bu elemanlar, çok sıkı bir sınavdan geçtikten sonra, aynı şekilde oldukça yoğun bir eğitim programından sonra mesleğe başlamaktadırlar. Ancak, bu elemanların sayısı oldukça az sayıdadır. Bu az sayıdaki elemanda, ücret yetersizliği nedeniyle, kendilerine daha iyi imkanların sunulduğu özel sektöre geçmektedir.

3.3.Vergi İstihbarat Arşivi

Beyana dayanan vergiler, günümüzde çağdaş vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır. Diğer bir anlatımla devlet, kişinin elde ettiği geliri kendi özgür iradesi ile ve doğru olarak beyan ettiğine inanmaktadır. Ancak, beyanlar esas olmakla birlikte bunların gerçekliğinin çeşitli yöntemlerle doğrulanması gerekmektedir. Bu amaçla, günümüzde bir takım güvenlik önlemleri diğer bir deyişle oto kontrol müesseseleri T.V.S.'ye monte edilmiştir.

Güvenlik önlemlerinin bazılarını kısaca şu şekilde sıralayabiliriz.

- Ortalama kar haddi
- Asgari zirai kazanç
- Hayat standardı esası
- Servet beyanı
- Emsal kira bedeli ve
- Vergi denetimi

Fakat günümüzde yukarıda saydığımız ilk dört güvenlik önlemi yürürlükten kaldırılmıştır. Yani, Türk Vergi Sistemindeki vergi güvenlik önlemlerinin sayısı azaltılmıştır. Ancak, teknolojik gelişimin hızla yükselmesi, bilgisayarın günlük hayatta yaygın şekilde kullanılmaya başlaması, vergi güvenlik önlemleri konusunda bilgisayarın önemli faktör olacağı kanısı gelir idaresinde uyanmaya başlamıştır. İşte bu nedenlerle 10 Mayıs 1989 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan bir dizi genel tebliğ ile Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi İstihbarat Arşivi oluşturulmuştur. Böylece, 1989'dan sonra bilgisayar teknolojisi kullanılması suretiyle vergi güvenlik önlemleri müesseseleri sistemine derinlik kazandırılmıştır.

Esasen bilgi toplama ve vergi istihbarat arşivi, birbirleriyle çok sıkı ilişki içinde olan iki denetim türüdür. Şöyle ki, bilgi edinme, inceleme için gerekli olan bilgilerin toplanması ve kullanıma hazır hale getiren bir müessese iken vergi istihbarat arşivi ise, toplanan bilgilerin daha sonraki tarihlerde kullanımı için sağlıklı bir şekilde muhafaza işlevini gören bir müessesedir.

Toplanan bilgilerin ve belgelerin vergi incelemelerinde kullanılmak üzere tasnif edilerek saklanması istihbarat arşivlerinde yapılmaktadır.

İstihbarat arşivinde toplanan bilgiler, vergi ile ilgili faaliyet ve işlemleri, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını, üçüncü kişilerin karşısındaki durumlarını saptamak için kullanılmaktadır. Bu nedenle toplanan bilgilerin saklanması, bilgiyi toplamak kadar önemlidir. Bilgilerin saklanmasında kasıt, öncelikle bilgilerin vergi incelemelerinde etkin olarak yararlanabilecek şekilde tasnif edilmesi, daha sonra da korunmasıdır. Vergi İstihbarat Arşivi yönetmeliği, gelen bilgilerin nasıl tasnif edileceği, hangi defter ve dosyalarla kaydedileceği, dosyaların ve kartoteksin nasıl düzenleneceği ve iç düzenleri konusunda düzenlemeler getirmiştir. Ancak, son yıllarda Maliye Bakanlığının çeşitli birimlerinde gerçekleştirilen teknolojik yenilenme sayesinde bilgilerin tasnifi ve korunmasında bilgisayardan geniş ölçüde yararlanılmaya başlanmıştır (Özden, s.50).

Çağımızda bilgisayar teknolojisi çok ileri boyutlara varmış ve sosyal ve iktisadi hayatın her alanında kullanılmaya başlamıştır. Bilgisayar teknolojisinin vergi idaresinde etkin kullanılmaya başlanmasıyla daha çok sayıda kişi ve daha çok sayıda belge ve

olayın kontrol altına alınması vergi sistemimizin güvenliğini sağlamada, diğer vergi güvenlik önlemlerine oranla çok daha etkili olacağı bir gerçek ve bir zorunluluktur.

3.3.1.Vergi İstihbarat Arşivinin Geçirdiği Aşamalar

Vergi istihbarat arşivi uygulaması, vergi sistemimizde oldukça yeni bir uygulama olmasına rağmen kanuni dayanak olarak oldukça eski bir düzenlemedir.

Vergi istihbarat arşivi uygulamasına ilk kez 1951 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı V.U.K'nun 148 ve 149.maddelerinde yer verilerek geçilmiştir.

Buna göre, ilgili faaliyet ve muameleleri,

- Vergi ile ilgili faaliyet ve muameleleri
- Mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap vaziyetlerini
- Üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını tayin, tespit ve kontrole imkan sağlamaktır (Mali istihbarat Arşivi Yönetmeliği, Resmi Gazete 24.06.1951-, 24490 – 10/22/117, s.2).

Vergi istihbarat arşivlerinin her il defterdarlıkları bünyesinde kurulmalarına karar verilmiş, fakat merkezi bir istihbarat arşivinin kurulmasına gerek duyulmamıştır.

Söz konusu yönetmeliğe göre, arşivlere devamlı olarak bilgi vermek zorunda olan kamu idare ve müesseseleri şunlardır:

- Genel, katma, özel bütçeli dairelerle belediyelere ait saymanlıklar
- Gümrük idareleri
- Tekel Baş Müdürlükleri,
- Kambiyo Müdürlük ve Murakıpları
- Tapu Sicil Muhafızlıkları
- Veteriner Daireleri
- Noterler,

- Ticaret ve Zahir Borsaları
- Menkul Kıymet ve Kambiyo Borsaları
- Ticaret Odaları
- Genel, katma ve özel bütçeli kuruluşlar ile belediyelere bağlı ticari, sınai, zirai, işletmeler, devlet ve belediye sermayesi ile kurulmuş ofisler ve 3460 sayılı kanuna tabi İktisadi Devlet Teşekkülleri

Yine aynı yönetmeliğe göre toplanması gereken bilgi ve belgeleri şöyle sıralayabiliriz.

- Faturalar,
- Vergi İstihbarat Listeleri
- Fiş ve Beyannameler,
- İhbarlar ve
- Gizli raporlar

Ancak, söz konusu uygulamadan beklenen verim ve başarı sağlanamamış, 5432 sayılı V.U.K ve bu konunun bazı hükümlerini değiştiren 5815, 6094 ve 6935 sayılı Kanunlar, 1 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı V.U.K'nun 415.maddesiyle bütün ek ve tadilleriyle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

Öte yandan 213 sayılı V.U.K'nun istihbarat arşivini düzenleyen 152.maddesi hükmüne dayanılarak Mayıs 1989'dan itibaren Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde merkezi bir vergi istihbarat arşivi oluşturulmuştur. Yine aynı kanunun 148 ve 149 maddeleri hükmüne göre bazı kamu kuruluşları ve çeşitli meslek gruplarından Maliye Bakanlığınca çıkartılan V.U.K Genel Tebliği uyarınca belli aralıklarla sürekli olarak bilgi toplanması ve toplanan bilgilerin bilgisayar desteğinde değerlendirilmesi hükme bağlanmıştır.

3.3.2.Vergi İstihbarat Arşivi Oluşturulmasının Temel Amaçları

Vergi istihbarat arşivinin oluşturulmasının temel amaçları kısaca şu ana başlıklar altında incelenebilir.

- Vergi istihbarat arşivinde toplanan bilgilerle özellikle vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellefler daha kolay ve zaman almadan tespit edilebilecektir.
- Vergi incelemesi yapan elemanlara sağlıklı bilgi akışı sağlamak suretiyle vergi inceleme ve denetiminin etkinliği arttırılacak ve daha fazla sayıda mükellef inceleme altına alınacaktır.
- Vergisini tam ödeyen mükelleflerle ödemeyen mükellefler arasındaki haksız rekabet böylece büyük ölçüde giderilmiş olacaktır (Kazıcı, 1993, s.68).

3.3.3.Vergi İstihbarat Arşivinde Toplanan Bilgiler

Maliye Bakanlığının çeşitli tarihlerde yayınlamış olduğu Genel Tebliğlerle bazı kamu kurum ve kuruluşlarıyla bazı özel ticarethanelere belli aralıklarla sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Yine bunların bir kısmı, yayınlanan Genel Tebliğlerle bilgi alımı durdurulmuştur. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. V.U.K'nun mükerrer 257.maddesinin maliye bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak 1 Haziran 1989 tarihinden itibaren özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce düzenlenen reçeteler, V.U.K uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır.

Yukarıda sayılan kişilerin düzenlemiş oldukları özel reçeteler aylık dönemler itibariyle bilgi formlarına aktarılacak ve bu bilgi formları da takip eden ayın 15'ine kadar vergi istihbarat merkezine gönderilecektir. Ancak, söz konusu uygulama 1990 yılında yayımlanan 256 nolu Genel Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

2. Tapu Sicil Müdürlüklerine gayrimenkullerin satışları ile ilgili olarak sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemeden güdülen amaç, gayrimenkul alım satımlarının izlenmesi ve bu yolla da kişisel servetleri kontrol altına almaktır.

3. Valilik, Belediye, Türkiye Elektrik Kurumu gibi kurum ve kuruluşlara onayladıkları plan, proje, resim ve hesapları düzenleyen mühendis ve mimarlarla ilgili olarak sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu uygulamadan amaç, mimar ve mühendislerin kime, yılda kaç proje çizdirdiklerinin tespit edilebilmesidir. Ancak, bu uygulamada da 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 260 seri nolu Genel Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

4. Kıymetli maden, taş ve eşyaları işleyen veya şekil verenlere işledikleri veya şekil verdikleri maden, taş ve eşyalar ve bunlar işletenler hakkında sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, bu uygulama 236 seri nolu Genel Tebliğ ve 1.1.1995 tarihinden itibaren durdurulmuştur.

5. İmalatçı, sınai müesseseler, imalatlarında kullandıkları hammadde ve enerji miktarları hakkında sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Randıman incelemelerinde kullanılması düşünülen bu bilgilerle denetimde etkinliğin sağlanması amaçlanmış ve aynı zamanda, aynı işi yapan imalatçı müesseseleri arasında anlamlı karşılaştırmalar yapabilmek düşüncesi de gözetilmiştir. Yine bu uygulama 236 seri nolu Genel Tebliğ ile 1.1.1995 tarihinden itibaren sona erdirilmiştir.

6. Dava ve iş takibinde bulunan avukatlarla ilgili olarak mahkemeler ve icra dairelerine devamlı bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Elde edilen bu bilgilerle, avukatların almış oldukları dava sayılarının, vergi dairelerinin bilgisi alınmasına çalışılmıştır. Bu uygulama 260 seri nolu Genel Tebliğ ve 1.1.1998 tarihinden itibaren sona erdirilmiştir.

7. Ticaret Borsalarına, borsada işlem gören zirai ürünlerin alış ve satışlarını yapan kişiler hakkında sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu uygulama 260 seri nolu Genel Tebliğ ile 1.1.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

8. En az üç örnek olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilen sevk irsaliyesi ve yolcu listelerinin yol denetimlerinde yoklama memurlarınca iki nüshasının ibraz

edilmesi ve denetim elemanına ibraz edilen sevk ve yolucu listesinin bir nüshasının alikonularak istihbarat arşivine gönderilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Yine bu uygulama 238 seri numaralı V.U.K Genel Tebliğ ile defterdarlıklara gönderilmesi şeklinde düzenleme yapılmıştır.

9.Müteahhitlerin ve mühendislerin takibi amacıyla

- Belediyelere standart yapı ruhsatı kullanma,
- İnşaat maliyetlerini yapı birim maliyetlerine göre hesaplama
- Belediyeler tarafından yapı ruhsatları ile ilgili olarak Maliye Bakanlığına sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir.

Bu uygulamaya 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 260 seri nolu V.U.K Genel Tebliği ile bilgi formu gönderilmesi durdurulmuştur.

10.Kira geliri elde eden ve gelirlerini beyan etmeyen gayrimenkul sahiplerinin tespiti amacıyla 25 Mart 1992 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan V.U.K Genel Tebliğ ile kiracılara ve apartman yöneticilerine tebliğ ekinde yer alan bilgi formunu doldurarak Maliye Bakanlığına gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Yine bu uygulama, 1.1.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 260 seri nolu V.U.K Genel Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

11.Orman ürünlerinin imalat ticaretiyle uğraşanların takibi amacıyla ORÜS (Orman Ürünleri Sanayi Genel Müdürlüğü) ile Orman Genel Müdürlüğüne bağlı işletme Müdürlüklerinin satmış oldukları orman ürünlerini satın alanlara ilişkin toplu bilgiler Vergi İstihbarat Arşivine gönderilmektedir.

12.Öte yandan Vergi İstihbarat Arşivine gelen süreli ve süresiz belli gazete ve dergiler aşağıda belirtilen amaçlarla izlenmektedir.

- Lüks nitelikte ve normalin üzerinde harcamayı gerektiren düğün, eğlence gibi toplantıları yapanlar ile bina araba, yat gibi menkul ve gayri menkullerin alım satımını yapanları izlemek
- Sanatçıların gelirleri, harcamaları, yurt içi ve yurt dışı seyahatleriyle ilgili haberleri izlemek

- Sporcuların ücretleri (transfer ücretleri dahil), harcamaları ve seyahatleri ile ilgili bilgileri izlemek.
- Tefecilere ait ilanlar,
- Posta ödemeli emtia ticareti ile ilgili seri ve ticari olanlar izlenmektedir.

13.Vergi İstihbarat Merkezince yürütülen diğer bir çalışma da vergi inceleme raporlarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği saptanan mükellefler ile defter ve belgelerini yangın, deprem, su basması gibi nedenlerle zayi ettiğini bildiren mükelleflerin bilgisayar kayıtlarına geçirilerek izlenmesi ile ilgilidir.

Vergi istihbarat arşivine muhtelif kaynaklardan gelen ve yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan söz konusu bilgiler, öncelikle konularına göre gruplandırılmaktadır. Bilgi formlarının tebliğlerde ön görülen usül ve esaslara uygun olarak gönderilip gönderilmediği kontrol edilmektedir. Eksik veya yanlış doldurulduğu tespit edilen bilgi formları mükelleflere iade edilmekle birlikte V.U.K'na göre gerekli cezai işlemler uygulanmak üzere ilgili defterdarlıklara da bildirilmektedir (Kazıcı, s.71).

3.3.4.Vergi İstihbarat Arşivinin Uygulamadaki Etkinliği

Vergi istihbarat merkezinde toplanan bilgiler, vergi ile ilgili faaliyet ve işlemleri mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını, üçüncü kişilerin vergisel olaylar karşısındaki durumları saptamak için kullanılmaktadır. Bu nedenle, toplanan bilgilerin, saklanması, bilgiyi toplamak kadar önemlidir. Bilgilerin saklanmasında kasıt, öncelikle bilgilerin vergi incelemelerinde etkin olarak yararlanılabilecek şekilde tasnif edilmesi daha sonra da korunmasıdır (Özden, s.50).

Türk vergi sisteminde vergi istihbarat merkezinin etkinliği tartışılırken göz önünde bulundurulması gereken bir konu da vergi istihbaratında planlama ve koordinasyonun önemlidir.

3.3.4.1. Planlama ve Koordinasyonun Önemi

Bilgi toplama ve vergi istihbarat arşivi müessesesinden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilmesinde etkin bir planlamanın yapılması gereklidir. Bu planlamanın vergi denetim yapısına bağlı olarak merkezi düzeyde veya bölgesel düzeyde yapılması mümkündür. Vergi istihbarat merkezi müessesesini vergi denetimlerine kaynak sağlayan yapısı nedeniyle planlama yapılırken vergi denetiminin etkinliğini artırıcı sonuçlar elde etmeye yönelik bir plan hazırlanmalıdır.

Bugün, ülkemizde bu konuda bir planlamadan söz etmek mümkün değildir. Bu konuda bir dağınıklık yaşanmaktadır. Yürürlükten kaldırılan mali istihbarat arşiv yönetmeliğine göre toplanan bilgiler, defterdarlık bünyesinde yerel istihbarat arşivlerinde, son yayımlanan genel tebliğlere göre toplanan bilgiler ise merkezi istihbarat arşivinde arşivlenmekte olduğundan koordinasyon planlamasının yapılmaması, öncelikle mükerrer bilgi toplamaya yol açmakta, son da tasnif etme saklama ve kullanımına sunma aşamalarında koordinasyonsuzluklara yol açmaktadır.

Planlama, toplanacak bilginin niteliğinin belirlenmesinde, mükerrerliklerin önlenmesinde, koordinasyonsuzlukların giderilmesinde etkili olabileceği gibi toplanan bilgilerin hangi yöntemlerle tasnif edileceğinin, nasıl saklanacağıın da planlanmasını içermelidir. Böylece bu tek düzen oluşturulmuş olacak ve bilginin kullanımı etkinliği artacaktır. Bu konuda yürürlükten kaldırılan Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliğinden gerekse Genel Tebliğlerden kaynaklanan birbiri ile çelişen uygulamalar yapılmaktadır. Maliye Bakanlığının çeşitli birimlerinde sürdürülen teknolojik yenilenmedeki plansızlık bu çelişkilerin yaşanmasının diğer bir nedenidir.

Planlamaya duyulan önemli bir gereksinme nedeni de toplanan bilgilerin kullanıma sunulması ile ilgilidir. Zaman aşımı süresi içinde kullanıma sunulmayan bilgilerin vergi denetiminde bir fonksiyonu olmayacağından bilgilerin zamanında kullanıma sunulması için gerekli planlama yapılmalıdır.

3.3.4.2. Arşivleme Sisteminde Teknolojik Olanaklardan Yararlanma

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, vergi idareleri her geçen gün giderek artan bir iş yüküyle karşı karşıya kalmaktadır. Gerçekten bu ülkelerde;

- Vergi mükelleflerinin sayısı hızla artmaktadır.
- Düzenlemeler ve işlemler her geçen gün daha karmaşık bir nitelik kazanmaktadır.
- Uluslararası ilişkiler ve ülkeler arası ticaret artan ihtiyaçları ve değişken tüketim alışkanlıkları nedeniyle süratle büyümektedir.
- Ekonomi ve maliye politikalarının belirlenmesinde daha geniş kapsamlı ve ölçekli bilgi derlenmesi ihtiyacı sürekli olarak artmaktadır (Coşkun, s.25).

Artan iş yüküne paralel olarak vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için yapılacak çalışmalar da artmaktadır. Bu çalışmalardan, vergi istihbarat arşivinde otomasyon projesi, vergi denetiminde etkinliğin sağlanması açısından vergi sistemlerin de önemli fonksiyonlara sahip olacaktır.

Bilgisayarla donatılmış bir bilgi akış sistemi bilgi iletişiminin sağlandığı bir ekran, bilgilerin doküman haline dökülmesi için bir yazıcı ünite, bilgilerin depolanması ve ileride kullanılmak üzere saklanmasını sağlayan disk, disket veya bant depolama üniteleri, tüm bu üreticilerin çalışmasında yardımcı olan, onları organize eden merkezi işlem ünitelerinden oluşur (Gülsoy, 1987 , s.23).

Geliştirilecek sistemle, çeşitli kaynaklardan mükellefe ilişkin olarak edinilen bilgilerin, mükellefin beyanları ile karşılaştırılması, çelişkili beyanların vergi incelemesine alınması sağlanabilecektir. Bu ise ancak bilgisayar sistemleri ile mümkün olabilecektir. Böyle bir sistemi öncelikle kurmanın sonra da çalıştırmanın mali yükü kuşkusuz yüksek olacak, fakat uzun vadede getirisi götürüsünden büyük olacaktır.

3.3.4.3. Vergi İstihbarat Arşivinde Mevcut Durum

Ülkemizde halen, istihbarat arşivi yönünden iki durum söz konusudur. Birincisi, 1951 yılında kabul edilen Mali İstihbarat Arşivi yönetmeliği ile yürürlüğe giren ve

illerde kurulu bulunan istihbarat arşivleridir. Bu arşivler, kuruluşundan bu yana vergi denetimi ve vergi güvenliğine katkısı hiç yok denecek kadar az olmuştur.

1995 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bölgesel teşkilatlanma yoluna gitmesi sonucu halen kurulu bulunan 7 il merkezindeki Gelirler Bölge Müdürlükleri bünyesinde Vergi İstihbarat Arşivleri kurulması öngörülmüştür. Bu öngörülen hüküm sonucunda, bölge müdürlükleri bünyesinde kurulan vergi istihbarat arşivleri henüz faal durumda değildir. Bu arşivlerin bir an önce teknolojik imkanlardan da yararlanarak faal duruma geçirilmesi gerekmektedir. Bu bölgesel arşivlerin faaliyete geçişiyle vergi denetimi etkinlik kazanacak, vergiye ilişkin olaylar ve belgeler ile üçüncü kişilerin vergiye ilişkin durumları hakkında çok daha geniş bilgi toplama olanağı sağlanabilecek ve vergi kayıp ve kaçakları biraz olsun önlenebilecektir.

1989 yılında yayımlanan Genel Tebliğ ile Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde kurulan Merkez Vergi İstihbarat Arşivi ise, vergi istihbaratında çok önemli bir adım olmuştur.

Vergi istihbarat merkezi, diğer bir deyişle Vergi Bilgi Bankası kuruluşundan itibaren geçen on yıllık bir süre içinde kendisine yüklenen faaliyetleri yapmakla birlikte, zaman içinde ihtiyaç duyulacak her konuda bilgi toplanması ve mükellef faaliyetlerini izleme görevini yerine getirebilecek bir yapıdadır.

Bünyesinde üçyüz (300)'ü aşkın personeli barındıran Vergi İstihbarat Merkezi vergi denetiminde etkin bir şekilde rol üstlenememektedir. Çünkü, vergi istihbarat merkezi, kuruluşundan bu yana sadece bilgi depolamaktadır. Fakat, Maliye Bakanlığına bağlı inceleme elemanları, bu bilgilerden etkin bir şekilde yararlanamamaktadır. Çünkü, depolanan bilgilerin kullanıma sunulması için etkin bir çalışma yapılmamıştır.

3.4.Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik ve İnceleme Fonksiyonu

3.4.1.Genel Açıklama

Ülkemizde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini hukuki bir altyapıya kavuşturacak bir kanun, 1982'lerden beri süregelen uzun bir çabadan sonra ancak 1989'da çıkarılabılmıştır. 3568 sayılı Kanun, serbest muhasebecilik, serbest

muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik (Y.M.M) mesleği mensuplarına oldukça geniş yetkiler yanında çok önemli sorumluluklarda getirmiştir.

Y.M.M.'lere gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesaplarını denetim standartlarına göre inceleyerek tasdik etme görevi 3568 sayılı Kanun' un 12.maddesiyle verilmiştir. V.U.K.'a 6.7.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 227.maddeyle de tasdike ilişkin görev ve sorumluluklarla ilgili bazı hükümler getirilmiştir.

Her iki kanun da Y.M.M.'lerin tasdike ilişkin görev ve sorumluluklarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığına geniş düzenleme yetkisi vermiştir. Bakanlık, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte tasdike ilişkin usul ve esasları ayrıntılı bir biçimde düzenlemiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı, bu konuda 18 Genel Tebliğ daha yayımlamıştır.

3.4.2.Tasdike İlişkin Esaslar

3.4.2.1.Sözleşme Düzenlemesi

Y.M.M'lerin çalışma ve sorumluluğuyla ilgili 1990 tarihli Genel Tebliğin 10.maddesinin birinci fıkrasına göre, ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması zorunlu kılınmıştır. Diğer taraftan aynı maddeye 1995 tarihinde eklerin fıkra, gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin sözleşmelerin ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı (Ocak) içinde düzenleneceği belirtilmiştir.

İşe yeni başlayan mükelleflerden beyannameleri ile eklerini tasdik ettirmek isteyenler, kalan süre için sözleşme düzenleyeceklerdir. Y.M.M'in her ne sebeple olursa olsun mesleki faaliyetine süresiz terketmesi veya sözleşmenin feshedilmesi nedeniyle başka bir Y.M.M'le sözleşme imzalaması halinde de sözleşme, kalan süre için yapılacaktır. Bu durumda tasdikle ilgili her türlü bilgi ve belgeler devralan YMM'ye aktarılmak zorundadır.

Sözleşmelerin birer örneği, düzenleme tarihinden itibaren bir ay içinde YMM'lerce bağlı buldukları meslek odalarına bu sözleşmelerin birer örneği de YMM odalarınca 15 (onbeş) gün içinde Maliye Bakanlığına gönderilmek zorundadır.

YMM'lerin yapacağı beyanname tasdikinin amacı, ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenler YMM, gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgelerden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

3.4.2.2.Tasdik İşleminin Niteliği ve Hukuki Sonuçları

3568 sayılı Kanun'un 2.maddesinde YMM'lere gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelere muhasebe, finans, işletmecilik ve mevzuat alanında danışmanlık yapma, inceleme, denetim, bilirkişilik gibi görevler yanında beyannameleri tasdik etme görevi verilmiştir.

Yukarıda da belirtildiği gibi 3568 sayılı Kanununun 12.maddesine göre YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Tasdik edilmiş mali tablolar, vergi idaresince incelenmiş bir belge olarak kabul edilir (Kırbaş, 1995, s.20). Ayrıca, tasdik raporu, ibraz edilmeden vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılamayacaktır.

3568 sayılı Kanununun 12.maddesinin 4.fikrasına göre YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefler birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

VUK'un mük.227 maddesinin 3.fikrasına göre de beyanname imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Her iki kanunda yer alan hükümlerin incelenmesinden açık ve net bir tablo ortaya çıkmaktadır. VUK'nun hükmünde uygunluk denetiminin, 3568 sayılı Kanundaki hükümde ise doğruluk denetiminin amaçlandığı gibi bir sonuca varılabilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 18 sıra nolu Genel Tebliğ'de her iki amaca da yer vermekle birlikte doğruluk denetimi amacı çok daha çarpıcı olarak görünmektedir. Genel Tebliğe göre, Beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'ler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmalarından sorumludurlar.

Söz konusu Genel Tebliğ, YMM'in tasdik işlemini vergi incelemesi olarak nitelendirmektedir. Bu vergi inceleme elemanlarınca yerine getirilen görevin bir

anlamda devri olmaktadır. Bu konuda YMM'in her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorunda olduğunu da vurgulamaktadır.

Yabancı ülke uygulamalarına bakıldığında ABD ve İngiltere gibi ülkelerde mali müşavirlerin "auditing" olarak da adlandırılan finansal denetim ya da muhasebe denetimi işlevini yürüttükleri görülmektedir. Burada vergi denetimi, kamu yönetimine aittir. Kıta Avrupasında ise muhasebe kuralları ve denetim esasları vergisel yaklaşımla ve kamu otoritelerince konulmaktadır (Çam, 1992, s.13).

Yukarıdaki açıklamalardan sonra tasdik işleminin niteliği hakkında şunlar söylenebilir.

- Tasdik işlemi ile YMM'ye altından kalkılması çok zor olan bir görev yüklenmiştir. YMM, ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak durumundadır. Beyannamesini tasdik ettiği mükellefin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludur.
- Açık ve net bir tercih yapılarak vergi olgusu ve devletin müdahalesi muhasebe ilkelerine, standartlarına ve denetimine egemen kılınmıştır (Kırbaş, s.21). Devlet, tasdik işlevi ile YMM'i vergi inceleme elemanı haline getirmiştir. Bir yerde vergi denetimi kurumunu kısmen özelleştirmiştir.

3.4.2.3. Tasdikten Doğan Sorumluluğun Kapsamı ve Niteliği

Tasdikin amacı, ilgili yönetmeliğin 5.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre,

- Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak veya yararlarını korumak,
- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır

Birinci madde ele alındığında YMM, mali tabloların gerçeği yansıtmasının sağlanmasından üçüncü kişilere karşı sorumludurlar. Yanıltıcı bilgilerden zarar görenler, zararın tazmini yoluna gidebileceklerdir

İkinci amaç ele alındığında da YMM'nin mükellefe karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Tazminat ve rucu davalarına muhatap olabileceklerdir.

Üçüncü amaç dikkate alındığında da YMM'nin, tasdik doğru olmaması halinde, vergi ziyanına bağlı olarak ödemesi gereken vergi, ceza ve gecikme faizinden dolayı müştereken ve müteselsilen sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

YMM'lerin 3568 sayılı Kanun'un 47 ve 49.maddeleri uyarınca, görevlerini gereği gibi yerine getirmemelerinden dolayı cezai sorumlulukları olduğu gibi ayrıca bu kanuna dayanılarak çıkarılan disiplin yönetmelikleri hükümlerine göre de cezalandırılabilirlerdir. YMM'ler ceza uygulamasında devlet memurlarına ilişkin hükümlere tabi olacaklardır. Buradaki sorumluluk, kanundan ileri geldiği için YMM sözleşmeyle bu sorumluluktan kısmen ya da tamamen kurtulması ya da onu devretmesi söz konusu olamayacaktır.

3.4.3.Yeminli Mali Müşavirlerin İnceleme İşlevi ve Vergi Güvenliğiyle Olan İlişkisi

Yeminli mali müşavirliğin, vergi idaresi ve dolayısıyla da vergi sistemimiz açısından en önemli özelliği, bu kişiler tarafından verilen tasdik hizmetidir. Özellikle, YMM'ler tarafından verilen tasdik hizmeti, bir kamu hizmeti niteliğindedir. Hatta, bireysel sözleşme ile sundukları hizmetin görev ve yetkilerinin kaynağının devlet olması ve kanundan kaynaklanması, onların birer kamu görevlisi olarak kabulü zorunluluğunu doğurmaktadır (Doğrusöz, 1997, s.221).

3568 sayılı Kanununun 12.maddesinden de anlaşılacağı gibi YMM'lere tasdik görevi verilmesiyle bu kişilere dolaylı yoldan da olsa bir vergi denetimi fonksiyonu yüklenilmiştir. Gerçekten de değişen ekonomik ve sosyal koşullar nedeniyle,

- Mükellef sayısı hızla artmaktadır,
- Vergi dairelerinin iş yükü kaldırabileceği miktarın çok üzerinde bir şekilde artmaktadır.
- Vergi ile ilgili ekonomik faaliyetler dünya ekonomisindeki global değişimler sebebiyle daha karmaşık bir hal almaktadır.

Yukarıda sayılan sebepler dolayısıyla, vergi denetiminde ve vergi sisteminin güvenliğinin sağlanmasında yeni açılımların gerçekleştirilmesi kaçınılmaz bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.

YMM kurumu, yapısı itibariyle vergi denetiminde etkin bir şekilde rol oynayabilecek bir kurumdur. Fakat, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren günümüze kadar geçen süre içinde bu kurumdan gereği gibi faydalandığını söylemek zordur. Bunun en önemli nedeni, YMM'lerin tasdik etme vazife ve yetkisini suistimal etmeleri yönünde ortaya çıkarılan kanıtlardır. Gerçekten de günümüze kadar bir çok YMM, defter ve belgeler üzerinde gerçek bir kontrol yapmadan defter ve belgeleri tasdik etmeleri sonucu çok önemli miktarlarda vergi kayıp ve kaçağı meydana gelmiştir.

YMM'lerin vergi sistemimizin güvenliğinin sağlanmasında önemli katkılarının olacağı açıktır. Mükellef sayısının hızla artması ve vergi inceleme elemanı sayısının çok sınırlı olması dolayısıyla da vergi denetimi oranının % 2-3 seviyesinde olduğu ülkemizde YMM'lere beyannameleri tasdik ve vergiye ilişkin defter ve belgeleri inceleme yetkisinin verilmesi vergi idaresi üzerindeki denetim yükünü bir nebze olsun hafifletecektir.

3.5. Tek Vergi Numarası Uygulaması

25.05.1995 tarihinde kabul edilen 4108 sayılı Kanununun 1. Maddesi ile 213 sayılı V.U.K'nun 8.maddesine bir fıkra eklenmiş, eklenen fıkrada "Türkiye Cumhuriyeti

tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ve tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye bakanlığı yetkilidir” hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenleme ile getirilen tek vergi numarası uygulaması ile Türkiye Cumhuriyeti tabii’ tinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin vergileme ile ilgili her türlü işlemlerinin izlenmesi, kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerin bir birleri ile olan ekonomik ilişkileri ve bu suretle vergiye tabi olayların kavranması amaçlanmaktadır.

3.5.1.Tek Vergi Numarası Uygulama Esasları

213 sayılı V.U.K.’ nun 8. Maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmü çerçevesinde vergi dairelerinde kaydı bulunan mükelleflere tek vergi numarası vermek amacıyla Türkiye genelinde “merkezi mükellef sicil kütüğü” oluşturulmuştur.

Buna göre uygulamaya, daha önce gerek otomasyon uygulaması yapılmayan vergi dairelerinde gerekse otomasyon uygulaması yapılan vergi dairelerinde sicil kaydı bulunan mükelleflere yeniden vergi numarası verilmesiyle başlanmıştır. Uygulama çerçevesinde mükelleflerin mevcut sicil numaraları iptal edilerek yerine mükelleflerin soyadlarının alfabetik sıralamasına göre oluşturulan 10 haneli bir numara verilmiştir. Merkezdeki sicil kütüğünden verilen bu numara, işin terkedilmesi, ise yeniden başlanması, mükellefin vergi dairesi alanının değişmesi halleri de dahil olmak üzere bir daha değişmeyecektir.

Mükelleflerin merkez iş yerlerinin yanında şubelerinin de söz konusu olması halinde, şubelerde başka bir vergi dairesi alanında faaliyette bulunsalar dahi aynı numarayı kullanmak zorundadırlar. Ancak, banka şubeleri bu uygulamanın dışında bırakılmışlardır.

Ayrıca, aile reisi beyanı esasında aile reisinin gelirin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın aile reisine ve beyana tabi geliri bulunan eş ve çocukların her birine ayrı ayrı numara verilecektir.

Merkezi sicil kütüğünden vergi numarası alınabilmesi ve diğer sicil işlemlerinin yapılabilmesi için mükellef sayısı fazla olan otomasyonsuz vergi dairelerinde bilgi işlem merkezine bağlı olarak kurulan kişisel bilgisayarlar (PC), mükellef sayısı az olan otomasyonsuz vergi dairelerinde fax cihazı, otomasyonlu vergi dairelerinde ise mevcut bilgisayar sistemi kullanılacaktır. Yapılan bu işlemler sırasında, talimatta belirtilen formların doldurularak bilgilerin yukarıda belirtilen sistemler aracılığıyla merkez kayıtlarına aktarılması sağlanacaktır. Tek vergi numarası uygulamasının sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, bilgilerin merkez sicil kütüğüne tam ve doğru olarak aktarılmasıyla mümkün olacaktır (Tek Vergi Numarası Uygulama Rehberi 1995. S. 3).

3.5.2. Tek Vergi Numarası Uygulamasının Uygulamadaki Etkinliği Bakımından

Değerlendirilmesi

Kişilere tek vergi numarası verilmesi uygulaması ile vergi sistemimize egemen olan “Mülkiyet Esası” bir kenara bırakılmış, “Vatandaşlık Esası” benimsenmiştir. Kanun hükmüne göre T.C. tabiyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişilere vergi numarası verilecek, Türkiye’de yerleşmiş sayılan ve bu nedenle tam mükellefiyet şekline göre vergilendirilen yabancı şahıslara vergi numarası verilmeyecektir. Ülkemizde faaliyet gösteren yabancı gerçek kişi ve tüzel kişilere vergi numarası verilmemesi uygulamasıyla, vergilemede ulaşılmak istenen vergiye tabi işlemlerin izlenmesi, vergiye tabi ekonomik olayların kavranması, kayıt dışı ekonominin kayda alınması amaçları ile çalışmaktadır (Aksoy , 1995, s.8).

Tek vergi numarası uygulaması, Türk vergi sisteminde güvenliğin sağlanması ve kayıt dışı ekonominin kayda alınması bakımından gelecek için en sağlıklı uygulamalardan biri olma özelliğine sahiptir. Söz konusu uygulama, ileriye dönük bir uygulama olup başarı şansı ileriki yıllarda uygulamanın istikrarlı bir şekilde devam

ettirip ettirilmemesine ve teknolojik olanaklardan etkin bir şekilde yararlanılıp yararlanılmamasına bağlıdır.

Mükelleflere tek vergi numarası verilmesi ile kişilerin her türlü menkul ve gayrimenkul mal alım- satımları izlenmeye çalışılmaktadır. Bu sayede, kişilerin gerçek gelirlerinin kavranmasında yardımcı bir araç olma özelliği oluşmaktadır.

Gerçekten de tek vergi uygulaması, vergi sistemimizin değişen ekonomik ve sosyal koşullara daha rahat ve etkin biçimde adapte olmasını sağlayacak nitelikte bir özelliğe sahiptir. Söz konusu uygulamanın oldukça yeni olması, uygulamanın etkileri, teknolojik olanakların tüm yurt sathına yaygınlaştırılmasıyla azami boyutlara ulaşacaktır. Burada vergi idaresine düşen görev, vergi idaresinin söz konusu uygulamayı istikrarlı bir biçimde uygulamaya devam ettirmektir.



4.SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk Vergi sisteminin modern anlamda ortaya çıkış tarihi olan 1951 yılından günümüze kadar vergi sistemimizde ve vergi güvenlik müesseselerinde çok önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

5432 sayılı V.U.K' nun yürürlüğe girdiği 1951 yılında vergi sistemimize vergi güvenlik müessesesi olarak sadece "Ortalama Kâr Haddi" ve "Gider Esası" monte edilmiştir. 1951'den 1960'a kadar vergi güvenlik önlemleri konusunda önemli değişikliklere gidilmemiştir. 1960 yılında 5432 sayılı kanun yürürlükten kaldırılıp yerine 213 sayılı V.U.K. kabul edilmiştir. 213 sayılı kanunla getirilen en önemli yeniliklerden biri, servet beyanı esasının getirilmiş olmasıdır. Bunun yanında, 1964 yılında tarımsal kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak "Asgari Zirai Vergi" ve "Asgari Zirai Kazanç Esası" da vergi sistemimize güvenlik müessesesi olarak monte edilmiştir.

1980'li yıllara gelindiğinde 1984 yılında servet beyanı ve gider esası yürürlükten kaldırılmış, yerine "Hayat Standardı Esası" getirilmiştir. 1985 yılında vergi sistemimizdeki en büyük yeniliklerden biri olan "Katma Değer Vergisi" yürürlüğe girmiştir. K.D.V. nin yürürlüğe girmesiyle vergi sistemimizde kendiliğinden bir vergi güvenlik müessesesi rolü oynamaya başlamıştır. 1996 yılında ortalama kar haddi ve asgari gayri safi hasılat esası yürürlükten kaldırılmış, 1998 yılında da 4369 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle hayat standardı esası da yürürlükten kaldırılmıştır.

Konu, çağdaş vergi güvenlik önlemleri açısından ele alındığında, 1951 yılında kabul edilen V.U.K. ile "Mali istihbarat Arşivlerinin" kurulmasına başlanmıştır. Ancak, bu uygulama beklenen faydayı sağlayamamış ve 1989 yılında yayımlanan bir yönetmelikle de gelirler genel müdürlüğü bünyesinde merkezi istihbarat arşivinin kurulması kararlaştırılmıştır.

1990 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ile Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Y.M.M.' lere defter ve belgeleri tastik ve onay yetkisinin verilmesiyle bu kişilere aktif olarak vergi incelemesi yapma görevi yüklenilmiştir. Çağdaş vergi güvenlik önlemleri

konusunda diğerk önemli bir gelişmede 1995 yılında “Tek Vergi Numarası Uygulama”nın yürürlüğe girişı olmuştur.

Bir vergi sisteminin kendisinden beklenen mali ekonomik ve sosyal işlevleri gereğı gibi yerine getirebilmesi, bu sistemi oluşturan unsurlar arasında bulunması ve uyumlu bir işleyişin gerçekleşmesi kadar, sistemin kendi güvenlik önlemlerini de içermesini zorunlu kılar. Bu kural, bir vergi sistemini oluşturan vergilerin etkileri bakımından birbirini tamamlamalarını hiç değılse birbirlerine karşı nötr durumda olmalarını gerektirir. Ayrıca her bir verginin verimlilik ve uygulama bakımından öteki vergileri denetlemesi ve bazı özdenetim (oto kontrol) araçlarına sahip olması, usül hükümlerinin ise etkin bir uygulamaya olanak vermesi gerektiğı açıktır. Bu açılardan değerlendirildiğinde, T.V.S.’nin olumlu bir görünüme sahip olmadığı ve sistemde yer alan güvenlik önlemlerinin geçen zamanda etkisiz ve işlemez duruma geldiğı söylene bilir.

Gerçekten de T.V.S.’nin bir kaç istisna dışında beyan esasına dayalı olması, sistemin kendi güvenliğini etkin bir şekilde sağlamasını gerektirmektedir. Bildiğimiz gibi beyan esası, mükelleflerin vergiye tabi iktisadi faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarını kendi iradeleriyle vergi idaresine beyan etmelerine dayanmaktadır. Hal böyle olunca, bütün mükelleflerin iyi niyetli davranarak gerçeğe veya gerçeğe yakın beyanda bulduklarını söylemek oldukça iyimserlik olacaktır. Çünkü mükelleflerin bir kısmı vergi mevzuatını kavrayamamaları nedeniyle bir kısmı da kasti olarak vergi kaçırma yoluna gidebilmektedirler.

T.V.S’nde vergi güvenliğini sağlama amacıyla getirilen ilk önlemlerden biri olan ortalama kâr haddi esası gider esası ile birlikte, hukukumuzda ilk kez 1950 vergi reformu ile birlikte girmiş ve bu yılın başından itibaren elde edilen gelirlere uygulanmaya başlanmıştır. İlk adı asgari kâr haddi esası olan bu müessese, daha sonra ortalama kâr haddi esası adı altında başarı ile uygulanmış 2361 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle de hizmet işletmeleri ile nakliye işleriyle uğraşanlar bu müessesenin kapsamından çıkarılmış ve asgari gayri safi hasılat esası adı altında aynı madde de bünyesinde ayrı bir vergi güvenlik önlemi haline getirilmiştir.

Belge düzeninin yerleşmediği bir ortamda ortalama kar haddi esas, başarılı olarak uygulanmış ve belge düzenlemeyen çoğu mükellef, ortalama kar hadlerinin altında kazanç beyan etmemeye çalışmıştır. Ancak özellikle 1985 yılından itibaren K.D.V ve vergi iadesi uygulaması ile belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılması ya da noterlere onaylattırılması, belge alış-verişini önemli ölçüde disiplin altına almıştır. Bu çerçevede serbest rekabet anlayışına dayalı bir ticari ve ekonomik sistemin uygulandığı ülkemizde ortalama kâr haddi esas, önemli bir sorun olmaya başlamış ve adeta varsayım dayalı bir vergileme biçimine dönüşmüştür. Tüm alış ve satışları belgeye dayalı olan mükelleflerden varsayım dayalı bir şekilde vergi alınmak istemesi, gelirin gerçek olması ilkesinden sapmalara yol açtığından bu güvenlik önlemi, işlerliğini yitirmiş ve bu uygulama 1.1.1996 tarihinden itibaren 4108 sayılı kanunun 39.maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Asgari Gayri Safi Hasılat esas, vergi hukukumuzda 2361 sayılı kanunla getirilmiş bir müessesedir. Bu müessesenin getirilmesiyle de daha önce ortalama kâr haddi esasına göre incelenen otel, gazino, lokanta, bar, pavyon, plaj v.b hizmet işletmeleriyle her türlü taşıma işiyle uğraşanlar asgari gayri safi hasılat esasının kapsamına alınmıştır.

Asgari Gayri Safi Hasılat uygulamasının esas yıl içinde belirli günlerde yapılan hasılat denetimlerinin sonucunda 365 güne uyarlanarak, işletmenin hasılatının ne tutarda olması gerektiği belirlenmeye çalışılıyordu. Tesbit edilen hasılat ile mükellefin beyan ettiği hasılatın kıyaslanması sonucu, beyan edilen matrahta düşüklük bulunursa, aradaki farkın açıklanması istenmektedir. Görüldüğü gibi asgari gayri safi hasılat esas, mevcut şekliyle uygulanması son derece zor ve maliyeti yüksek bir müessese olmuştur. Bu nedenle esas 4108 sayılı kanunla 1.1.1996 tarihinden itibaren ortalama kâr haddi esas ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

Gider esas, 2995 sayılı kanunla 1984 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış bir uygulamadır. Bu müessesenin yürürlükte olduğu dönemde mükelleflerin yıl içindeki kira, tatil, özel oto harcamaları, seyahat giderleri, yeme, içme, ısıtma, v.b geçim giderleri toplamı ile beyan ettiği matrah kıyaslanarak, gelirin üzerinde harcama beyan edilmesi halinde bunun nedenleri sorularak duruma göre ikmalen tarhiyat yapılıyordu.

Özellikle son yıllarda uygulama işlerliği ortadan kalkan ve ancak mükellefin beyan etmesi halinde saptanabilen giderler esas alınmak suretiyle tarhiyat yapılmasına neden olan bu müessesenin kaldırılması son derece yerinde bir uygulama olmuştur.

2995sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan “Servet Beyanı” müessesesi ile, iki dönem arasındaki servet artışından hareket ederek o dönem içinde beyan edilen gelirin gerçeğe uygunluk derecesi başka bir anlatımla vergi dışı bırakılan gelir kısmının bulunup bulunmadığı araştırılmaktaydı.

Türkiye’de servet beyanına ilişkin tartışmalar bir vergi güvenlik aracı olmasının dışında zaman zaman dolaylı bir biçimde ideolojik görüşlerin malzemesi haline getirilmiştir. Şöyle ki; gelir vergisinin yürürlüğe konduğu 1950 yılında güvenlik müessesesi olarak sadece ortalama kâr haddi ve gider esası getirilmiş servet beyanı sistem içerisinde yer almamıştır. 27 Mayıs 1960 askeri müdahalesinin ilk yılında çıkartılan 193 sayılı G.V.K’da servet beyanına yer verilmesi ise zamanlama yönünden son derece isabetsiz olmuştur. Çünkü o dönemlerde Türkiye’de özel mülkiyet, piyasa ekonomisi v.b kavramlar ülkenin gündeminde devamlı olarak kalmış ve tartışılmıştır. Böyle bir zaman kesiti içinde, servet beyanı müessesesinin kuşku ile karşılanmış olmasına doğal karşılamak gerekir. Ancak, bu gün için bütün bunlar geride kalmış, mülkiyete ve piyasa ekonomisine karşı çıkan ekonomik ve siyasal sistemler hemen bütünüyle çökmüştür.

Servet beyanı esasının uygulandığı dönem içinde, vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesinde etkin bir vergi güvenlik önlemi olmuştur. 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunun 41. Maddesiyle G.V.K’nın 80.maddesi değiştirilmiş ve değiştirilen maddenin yeni şekliyle servet beyanı esası, değişik bir usulde de olsa yürürlüğe girmiştir. Şöyle ki: G.V.K’nın 80.maddesinin 7.bendi “Kaynağına Bakılmaksızın Her Türlü Kazanç ve İratlar” şeklinde değiştirilmiştir.

Böylece 80. maddenin 1-6 bendine girmeyen kazanç ve iratlar. Mükellef tarafından ispat edilememesi halinde kaynağına bakılmaksızın vergilendirilecektir. Bu uygulamayı bir bakıma servet beyanı müessesesini değişik bir uygulama yöntemi olarak değerlendirmek mümkündür.

Uygulandığı yıllar itibariyle en fazla tartışmaya yol açan vergi güvenlik müesseselerinden biri de hayat standardı esası olmuştur. Hayat standardı esası, vergi ödeme gücünün mevcut olduğuna ilişkin bazı unsurlardan yararlanmak suretiyle mükelleflerin gelir beyanı ile sürdürdüğü yaşam seviyesi arasında ilişki kurmaya ve bu suretle oto kontrolü sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Hayat standardı esasının vergi adaletine ters düşmeyen ve en önemli tarafını oluşturan hayat standardı ilave gösterge tutarlarıyla mükellefin gerçek yaşamla sürdürdüğü yaşam seviyesinin kalitelerini oluşturan bir takım göstergelerle gerçek gelire ulaşılmaya çalışılıyordu. Ancak, bu göstergelere ulaşmak veya bu göstergeleri mükellef beyan etmeden vergi idaresinin kavraması olanaksızdı. Yani ilave göstergelerin beyanı, tamamen mükellefin vicdanına bağlıydı. Buna rağmen vergilemede adaletin sağlanması açısından iyi düşünülmüş bir uygulamaydı. Ancak, servet beyanını kapsamlı bir şekilde vergi sistemimizde yer almasıyla, bu müessesenin kaldırılması sonucu ortaya çıkacak olan sakıncalarda büyük ölçüde giderilecektir.

Hayat standardı esasının kaldırılması, vergi gelirlerini azaltacaktır. Ancak, daha sonra belirtecek olduğumuz önlemlerin alınması durumunda hayat standardı esasının kaldırılması zarar değil aksine büyük yararlar getirecektir.

Vergi sistemimizde tarımsal kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak getirilen güvenlik müesseselerine biri asgari zirai kazanç esası olmuştur. Bu esasın uygulamadaki etkinliğini belirleyen en önemli faktör, ekim ve sayım beyanı olmuştur. Gerçekten de bu esasın dayanak noktası ekim ve sayım beyanı olmuştur. Ekim ve sayım beyanı, uygulamada oldukça istismar edilmiş ve bu önlemden beklenen verim sağlanamamıştır.

Vergileme tekniği yönünden bakıldığında ise tıpkı ortalama kâr haddi müessesesi gibi asgari zirai kazanç esasında varsayım dayalı bir vergileme tekniği oluşturuluyordu. Uygulandığı yıllarda pek başarılı sonuçlar elde edildiği söylenemez.

Tarımsal kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak getirilen diğer bir güvenlik müessesesi de “asgari zirai vergi” esası olmuştur. Asgari zirai vergi uygulaması, uygulama dönemi içinde zirai kazançlara uygulanan diğer bir vergi

güvenlik önlemi olan asgari zirai kazanç esasına oranla daha etkin olarak uygulanmıştır. Çünkü, asgari kazanç esasında, vergileme varsayımlara dayanıyordu ve istismara çok açık bir yapısı vardır. Oysa, asgari zirai vergi esasında, istismara açık hükümler bulunmuyordu. Bu nedenle, asgari zirai esası, asgari zirai kazanç esasına oranla daha başarılı olmuştur diyebiliriz. Ancak, her iki güvenlik önlemi de 4108 sayılı kanunla 1996 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Gayri menkul gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik olarak getirilen ve halen yürürlükte bulunan emsal kira bedeli esası da oldukça tartışmalı bir vergi güvenlik müessesesidir. Tartışmaların daha doğrusu, bu uygulamaya yönelik itirazların dayanak noktasını V.U.K'nun 3.maddesinde ifade edilen “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü oluşturmaktadır. Mükellefler, bu hükme istinaden elde ettikleri kira gelirlerinin gerçek miktarının vergilemeye esas alınmasını istemektedirler.

Gerçektende, yıllardır enflasyonun hüküm sürdüğü ülkemizde, enflasyonun dikkate alınmadan kira gelirlerinin vergilendirilmesi olumsuz sonuçlara yol açmaktadır. Bu nedenle, kira gelirlerini vergilendirirken, enflasyonun, gelir üzerindeki aşındırıcı etkisinin de dikkate alınarak bu hususta yeni bir düzenlemeye gidilmesine ihtiyaç vardır.

Özdenetim (oto kontrol) müesseselerinden sonuncusu ve en önemlisi K.D.V. uygulamasıdır. K.D.V. bünyesinde taşıdığı yapısal özellikleri nedeniyle T.V.S' nin güvenliğinin sağlanmasında çok önemli bir rol üstlenmiştir. Bu sayede, belge alış-verişi bir ölçüde rayına oturtulmuştur. Ancak, 1997 yılında ücretlilere vergi iadesi uygulamasında aylık esastan yıllık esasa geçilmesiyle birlikte hem belge düzeninde hem de ücretlilerin vergi iadelerinde önemli aksamalar meydana gelmeye başlamıştır. Bu nedenle, K.D.V.' den beklenen amacın tam anlamıyla gerçekleştirilebilmesi için vergi iadesinde aylık esasa dönülmesinde büyük fayda vardır.

Vergi güvenliğinin sağlanmasında öz denetim müesseselerinin yanı sıra ikinci bir önlemler demeti de “vergi denetimi” dir. Esasen, beyan usulünün geçerli olduğu bir vergi sisteminde, sistemin güvenliğinin sağlanmasında en emin yol, tüm mükelleflerin

beyanlarının teker teker kontrol edilmesidir. Ancak, mükellef sayısının milyonlarla ifade edildiği bir ortamda bunun imkansızlığı ortadır.

Vergi denetimi bu çalışmada vergi incelenesi, yoklama ve arama şeklinde üç bölümde incelenmiştir. Bunlardan ilki olan vergi incelemesi, vergi denetiminin en önemli ayağını oluşturur.

Vergi incelemesinin, vergi sistemimizde etkin olarak işlediğini söylemek oldukça zordur. Bunun en önemli nedenlerinden biri vergi inceleme elemanlarının sayısal yetersizliği ve buna paralel olarak da bu kişilerin ücretlerinin yetersizliğidir. Diğer bir nedeni, vergi incelenmesindeki koordinasyonsuzluktur. Gerçekten, Maliye Bakanlığının bünyesinde bulunan merkez denetim elemanları arasında görev ve yetki karmaşasının yanında vergi incelemesinin planlamasında koordinasyonsuzluk problemi de mevcuttur. Bu sorunların yanında, bir de vergi inceleme elemanlarının merkezi ve yerel istihbarat arşivlerinden gereği gibi yararlanamaması problemi mevcuttur.

Vergi incelemesinde T.V.S.' nin daha etkin bir şekilde yararlanabilmesi için şu önlemlerin alınması gereklidir:

-Vergi incelemesinde bulunan merkezi denetim elemanları arasındaki görev ve yetki uyumsuzluğu problemi giderilmeli ve merkezi denetim elemanları tek çatı altında birleştirilmelidir.

-Vergi incelemesinde bulunanların merkezi istihbarat arşivinden daha etkin bir şekilde yararlanmalarını sağlamak için gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-Vergi inceleme elemanlarının sayısı, kalite ve verimlilik esasları da dikkate alınarak arttırılmalı, ücret bakımından da özel sektörle mukayese edildiğinde özel sektörle aşağı-yukarı eşit bir ücret rejimi getirilmelidir.

Vergi denetiminin ikinci ayağını oluşturan "yoklama" kurumu da vergi sistemimiz açısından etkin kullanılmayan bir kurumdur. T.V.S.' nde yer aklan yoklama kurumu, bir bilgi edinme aracı ve denetim yöntemi olması itibarıyla önem kazanmaktadır. Ne var ki, son 10 yıl öncesine kadar vergi idaresince bu kuruma gereken önem verilmemiştir. Bunun sonucu olarak, yoklamadan beklenen amaçlara ulaşamamıştır.

1986 yılından itibaren yoklama kurumu daha fonksiyonel hale getirilmiştir. Yoklama kurumunun daha fonksiyonel hale getirilmesinin en önemli nedeni, vergiyi doğuran olayların tespitinde bu kurumun yetersiz kalmasıdır. Diğer önemli bir neden de 1985 yılından itibaren K.D.V. uygulamasına geçilmiş olmasıdır. K.D.V.' de nihayet, belge ve kayıt düzeninin iyi işlenmesi kaydıyla başarılı olabilecek bir uygulamadır. Geniş bir mükellef kitlesi ve toplumun bütün ferlerini ilgilendiren bu verginin başarılı olması için iyi bir denetim mekanizmasına da gerek duyulmuştur.

Bütün bu nedenlerle kapsamı genişletilen yoklama kurumunun, vergi idaresince hedeflenen amaçlara tam olarak hizmet ettiği söylenemez. Belgesiz satılan mal verilen hizmetler kolayca tespit edilememektedir. K.D.V.' nden kurtulabilmek için satıcı-müşteri pazarlığı önlenememektedir. Bunların önüne bilmesi için vergi idaresinin bünyesinde çalışılan yoklamaya eğilmeleri gerekmektedir.

Çalışmanın giriş bölümünde de belirtildiği gibi, değişen ekonomik ve sosyal koşullar sebebiyle vergi güvenlik önlemlerinin de nitelik ve nicelik yönünden değişime uğraması kaçınılmaz bir sonuç olacaktır. Çağdaş vergi güvenlik önlemleri başlığı altında topladığımız vergi istihbarat arşivi, bilgi toplama, tek vergi numarası uygulaması ve Y.M.M.' lerin denetim fonksiyonu gibi müesseseler, ilerki yıllarda vergi sisteminin güvenliğinin sağlanmasında önemli rol oynayabilecek nitelikteki müesseselerdir.

Esasen bilgi toplama ve vergi istihbarat arşivi müesseseleri bir birinden ayrı düşünülemeyecek iki vergi güvenlik müessesesidir. Çünkü bilgi toplama, vergi denetimi için gerekli olan bilgilerin toplanmasını ifade ederken, istihbarat arşivi de toplanan bilgilerin tasnifi, saklanması ve kullanıma sunulması ile ilgilidir. Bu nedenle, bu iki kurumdan her hangi birinde yapılacak bir düzenleme direkt olarak diğerini de etkileyecektir.

Ülkemizde bilgi toplama müessesesinin bugüne değin etkin şekilde işletilmesi mümkün olmamıştır. Oysa, mükelleflerin mükellefiyetleriyle ilgili bütün bilgilerin vergi idaresince araştırılacağı bilinmesi bile vergi kayıplarını önleme, doğru beyanda bulunma sonucunu doğurabilecek, geliştirilecek sistemle çeşitli kaynaklardan mükellefe

ilişkin olarak edinilen bilgilerin, mükellefin beyanıyla karşılaştırılması, çelişkili beyanların vergi incelemesine alınması sağlanabilecektir. Bu ise ancak bilgisayar sistemleri ile mümkün olabilecektir. Böyle bir sistemi öncelikle kurmanın sonrada çalıştırmanın mali yükü kuşkusuz yüksek olacak, fakat uzun vadede getirisi götürüsünden çok yüksek olacaktır. (Gündüz, s. 186).

Bilgi toplama ve vergi istihbarat arşivi müessesesinde bilgi-işlem sistemlerine geçişte;

- Ön hazırlık çalışmaları
- fayda-maliyet karşılaştırması
- personel temini
- personel eğitimi
- Ücret sisteminin düzenlenmesi mutlaka gereklidir.

Bilgi toplama ve vergi istihbarat arşivi müessesesinde bilgisayarlardan yararlanılmasıyla:

1-Hızlı bir bilgi akışı sağlanarak bilgilerin kullanım şansı artacaktır.

2-Faal olan ve faal olmayan mükellef grupları, meslekler itibariyle sayılar, yeni mükellef olabilecek kişiler ve adres değiştirenler gibi konulardaki değişiklikler kısa sürede öğrenilebilecektir.

3-Mükelleflerle ilgili hesap durumları, mali durum, aktif-pasif, gelir, dağıtılmamış karlar, öz sermaye değişim tabloları incelenerek, geçmiş yıllarla karşılaştırılması sağlanabilecektir.

4-Bilgilerin saklanması amaçlara uygun, belli standartlar taşıyan bir bilgi düzeni sağlanarak olaylar arasındaki ilişkiler zincirinin anlaşılması kolaylaşacaktır.

5-İncelemeye alınacak mükelleflerin seçiminde etkinlik sağlayacaktır.

6-Bilginin kullanıma sunulmasında etkinlik sağlanacaktır.

Ülkemizde son yıllarda vergi dairesinin otomasyonu ile ilgili uygulamalar, büyük bir hızla ilerlemektedir. 1985 yılında başlayan bilgisayar uygulamasını yaygınlaştırma çabaları sonucu 1989 yılı sonu itibariyle vergi gelirinin %78.4'ü otomasyona geçen vergi idarelerinden sağlanmıştır. Bu rakam 1997 yılı sonu itibariyle %87 olarak gerçekleştirilmiştir.

Ayrıca 1989 yılında oluşturulmasına başlanan Merkezi İstihbarat Arşivi'nin geliştirilmesine ve vergi denetim elemanlarının kullanımına açılmasına çalışılmaktadır. Şu anda, merkezi istihbarat arşivinde bilgi toplama ve depolama işlemleri devam etmektedir. Fakat, bu arşive gelen bilgi kaynakları oldukça sınırlandırılmıştır. Yani, oldukça sınırlı sayıda kaynaktan bilgi akışı sağlanmaktadır. Ayrıca, bu arşivlerden vergi denetim elemanları etkin şekilde yararlanamamaktadır.

Çağdaş vergi güvenlik önlemlerinden üçüncüsü olarak tek vergi numarası uygulaması da vergi sistemimizde geleceğe yönelik olarak oldukça faydalı olacak bir müessesedir. Tek vergi numarası uygulamasına geçiş, vergi idaresinin bilgi toplama ve vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesinde, kayıt dışı ekonominin kayda alınması çabalarında önemli bir dönüm noktası olacaktır.

Tek vergi numarası uygulamasına başlanıldığı 1995 yılından bu yana eski mükelleflerin vergi numaraları değiştirilmiş ve bu yanında da vergi ile ilişkili işlemlerde kullanılmak üzere eskiden mükellef olmayan kişilere de vergi numarası verilerek mükellef tabanı genişletilmeye başlanmıştır. Bu da vergi sistemimiz için oldukça önemli bir gelişmedir.

Çağdaş vergi güvenlik önlemlerinden sonuncusu olarak mütalaa edilen Y.M.M'lerin vergi incelemesinde bulunma fonksiyonu, diğer çağdaş vergi güvenlik önlemlerine oranla daha az etkili ve verimli olan bir uygulama olmuştur.

Y.M.M'lik kurumu, yapısı itibariyle vergi denetiminde ve vergi sisteminin güvenliğinin sağlanmasında etkin bir rol oynayacak niteliktedir. Ancak, yasanın

yürürlüğe girdiği tarihten itibaren günümüze kadar geçen süre içinde bu kurumdan gereği gibi faydalandığını söylemek mümkün değildir.

Vergi güvenlik önlemleriyle ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalardan sonra, günümüzde T.V.S'nin güvenliğinin etkin bir şekilde sağlandığını söylemek oldukça zordur. Bu bakımdan, T.V.S'nin güvenliğinin sağlanması ve dolayısıyla da vergi kayıp ve kaçaklarının önlenerek vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için aşağıda belirtilen önlemlerin alınması bir zorunluluk olarak görülmektedir.

1. Çok ciddi bir vergi idaresi reformu yapılarak, vergi denetiminde çok başlılık kaldırılmalı, denetim birimleri tek çatı altında birleştirilerek güçlendirilmelidir.
2. Zaman aşımı süresi yedi yıla çıkarılarak, bu zaman süresi içerisinde her mükellefin bu süre içinde mutlaka bir kez vergi incelemesine alınması sağlanmalıdır.
3. Türkiye'deki bütün tapu, banka ve trafik kayıtları Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak merkezi bilgisayar ağına bağlanmalıdır.
4. Tek vergi numarasının tapu, banka ve trafikle ilgili bütün işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilmelidir.
5. Belli tutarı aşan bütün ödemelerin banka sisteminden geçirilme zorunluluğu ile ilgili yasal düzenleme yapılmalıdır.
6. Bankalarda, belli bir tutarın üzerinde hesap açtıranların vergi idaresine bildirilmesi zorunluluğunun yasal alt yapısı oluşturulmalıdır.
7. Servet beyanı esas, tekrar vergi sistemi içine alınmalı ve sadece vergi incelemesine alınanları değil, bütün mükelleflere ve mükellef olmayanlara harcama ve tasarrufların kaynağının sorulmasına ilişkin yasal düzenleme yapılmalıdır.
8. Verginin sadece Maliye Bakanlığı'nın değil, bütün kamu kurumlarının meselesi olduğu ve olması gerektiği düşüncesi kamuoyunda işlenmelidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR***a.Kitaplar***

- AKDOĞAN, Abdurrahman : Vergi İncelemesi, AİTİA Yayınları Nr. 127/8,
Kalite Matbaası, Ankara, 1979.
- ARICA, M.Nadir : İşletmelerde Vergi Denetimi, Fon Matbaası,
İYİBİL, Ali Nr.12, İstanbul, 1985.
- BATIREL, Ömer Faruk : Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, İ.İ.T.İ.A Nihad
Sayar Vakfı Yayınları Nr.316/549, İstanbul, 1979.
- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1981.
- KOCAHANOĞLU, Selim : Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma
Yolları, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.
- KOTAN, Ali : Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama, Gazi
Üniversitesi İ.İ.B.F. (Yayımlanmamış Doktora
Tezi), Ankara, 1985.
- KIRBAŞ, Sadık : Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1993.
- KIZILOT, Şükrü : Vergi Güvenlik Önlemleri, Gazi Üniversitesi
Yayınları Nr. 1984 / 17, Ankara, 1984.
- ÖZER, İlhan : Devlet Maliyesi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu
Yayınları Nr: 1980 / 218, Başbakanlık Basımevi,
Ankara, 1980
- PEHLİVAN, Osman : Vergi Hukuku, Eser Ofset, Trabzon, 1999.
- TUNCER, Selahattin : Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, Eskişehir
İ.T.İ.A Yayınları Nr. 32 / 19, Eskişehir, 1966.

- SÖYLER, İlhami : Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Maliye Bakanlığı A.P.K Kurulu Yayınları Nr. 295, Ankara, 1985.
- b.Makale ve Bildiriler***
- AKBAY, Mehmet : “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi” **Maliye Bakanlığı A.P.K Kurulu** Yayın Nr. 1990 / 308, Ankara, 1990
- AKDOĞAN, Abdurrahman :“Hayat Standardı Esasının Yapısı ve Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi” **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 2 (1990), s.ss 27-32
- AKSOY, Ahmet :“4108 Sayılı Kanunla 213 Sayılı V.U.K’da Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 82 (1995), s.s. 7-12.
- COŞKUN, A. Nejat :“Az Gelişmiş Ülkelerde Gelir İdaresinin Otomasyonu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 84 (1986), s.s. 21-27.
- COŞKUNER, Memduh : “Servet Beyanı” **Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu**, Sayı: 280 36/25, İzmit, 1962, s.s: 2-24.
- ÇAM, Muzaffer : “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk” **Vergi Dünyası**, Sayı: 102 (1994), s.s. 33-42.

- DEMİRKAN, Uçar :“Bilgisayar ve Gelir İdaresi”, **Maliye Dergisi**,
Sayı: 103 (1996), s.s. 3-9.
- DOĞRUSÖZ, Bumin : “Ruhsatlı Meslek Mensuplarının 3568 sayılı
Kanun Kapsamında Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları”, **İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları**, Yayın Nr. 20 (1990), s.s. 221-227.
- DURAN, Metin : Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 78 (1994), s.s. 112-117.
- ERGÜN, Rıfkı :“Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklama”,
Maliye Dergisi, Sayı: 36 (1978), s.s. 105-114.
- GÜLSOY, Ümit :“Bilgisayar”, **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**,
Sayı: 32 (1987), s.s. 19-26.
- GÜNDÜZ, Zeki :“Vergi İdaresinin Etkililiği”, **Maliye Bakanlığı Bülteni**, sayı:4-5 (1987), s.s.185-198.
- KAZICI, Sami :“Vergi İstihbarat Arşivinin Amacı ve Uygulaması”, **Maliye Bakanlığı A.P.K Kurulu Yayınları**, Yayın Nr. 1990 / 308 (1990), s.s.81-94.
- KILIÇDAROĞLU, Kemal :Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu İle Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı”, **Maliye Bakanlığı A.P.K Kurulu Yayınları**, Yayın Nr. 1990 / 308 (1990), s.s.191-210.
- KIRBAŞ, Sadık :“Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 36 (1995), s.s.19-25.

- KORKUSUZ, Mehmet :Emsal Kira Bedeli Esası Nedir? Ne Değildir?", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 291 (1999), s.s.44-47.
- NADAROĞLU, Halil :“Servet Beyanı ve Oto Kontrol Sistemi”, **Muhasebe ve Maliye Mecmuası Dergisi**, Sayı: 247 (1967), s.s.7-18.
- _____ , :“Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 1 (1979), s.s. 65-78.
- _____ , :“Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi” **Maliye Enstitüsü Konferansları İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları** Nr. 1147 / 170, 1965.
- ÖZDEN, T. Murat :“Türk Vergi Sisteminde Etkinliğin Sağlanması Açısından Bilgi Toplamının Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi İ.B.F Dergisi**, Sayı: 2 (1990), s.s.33-63.
- SARAL, Talat : “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Güvenlik Önlemleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 3 (1980), s.s.17-38.
- TÜRKMEN, Nedim :“Hayat Standardı Müessesesine Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı ve Hayat Standardına Göre Vergilendirilmenin Kaldırılması Konusu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 96 (1999), s.s. 55-68.

c.Kanun, Yönetmelik, Rapor ve Diğerleri

V.U.K. - Nr : 213 Tarih: 04.01.1961

G.V.K. - Nr : 191 Tarih: 31.12.1960

Serbest Muhasebecilik, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Nr: 3568 Tarih: 01.06.1989

Maliye Bakanlığı Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliği Tarih. 01.01.1951

Gelirler Genel Müdürlüğü Tek Vergi Numarası Uygulama Rehberi, Temmuz, 1995

T.O.B.B. “Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu”, Ankara. 1992

Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyon Raporu, “Vergi”, Ankara, 1996.

ÖZGEÇMİŞ

Yüksek Lisans çalışmasının yazarı Arman Zafer Yalçın, 28.08.1972 tarihinde Erzurum'un Narman ilçesinde doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini Tekirdağ'ın Şarköy İlçesinde tamamlamış, lise öğrenimini ise Antalya'nın Gazipaşa ilçesinde Gazipaşa Lisesinde 1989 yılında tamamlamıştır. 1992 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümünü kazanmış ve 1996 yılı bahar döneminde aynı bölümden mezun olmuştur.

1996-1997 Öğretim yılında K.T.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek Lisans'a başlamıştır. Yazar, halen Erzurum Defterdarlığı Ilıca Malmüdürlüğünde Milli Emlak Memuru olarak görev yapmakta olup İngilizce bilmektedir.