

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ GÜVENLİĞİ VE TÜRKİYE İÇİN UYGULAMA ÖNERİLERİ

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Gökçe SARISU KANMAZ

Danışman
Prof. Dr. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR

KIRIKKALE - 2018

Kişisel Kabul Sayfası

Doktora Tezi olarak sunduğum “Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu belirtir ve şeref ve haysiyetimle doğrularım.

Tarih:

Adı Soyadı: Gökçe SARISU KANMAZ

İmza:

ÖNSÖZ

Mükellef ve vergi idaresinin vergilendirme sürecine girerken öngördükleri hukuki düzenlemelerin sonuçlarının, vergilendirme sürecinin sonunda da geçerli olmasını sağlayan hakların bütünü olan vergi güvenliği, hukuki düzenlemeler üzerine oluşturulmuş bir kavramdır. Verginin aynı zamanda mülkiyete müdahale özelliği bulunması nedeniyle, temel hakları etkilediği ve mükelleflerin ekonomik kapasiteleri üzerinde etkili olduğu da açıktır. Bu bakımdan, vergileme ile ilgili işlemlerin açık, kesin, öngörülebilir olması büyük önem taşımaktadır. Bu noktada, vergi güvenliği devreye girmektedir.

Vergi güvenliği, hukuki düzenlemelerdeki isabet derecesiyle birlikte vergi idaresinin uygulamalarına da bağlı bulunmaktadır. Bu nedenle, vergi güvenliğinin aynı zamanda toplumu oluşturma biçimi olarak da kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda tezimizde, vergi güvenliği kavramı ve Türkiye’de ortaya çıkış biçimleri incelenmektedir. Bu çalışmayı hazırlarken, bilimsel yayınlar, kanun, yönetmelik ve yargı kararlarından yararlanılmıştır. Bu tezin hazırlanmasında, kitap, makale ve diğer bilimsel yayınlarıyla katkıda bulunan tüm araştırmacılara, ilgi ve desteğini hiç esirgemeyen tez danışmanım Prof. Dr. Elif Pürsünlerli Çakar’a ve eğitim ve meslek hayatımın her evresinde en büyük destekçim olan sevgili babam Ekrem Sarısu’ya teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

SARISU KANMAZ, Gökçe. VERGİ GÜVENLİĞİ VE TÜRKİYE İÇİN UYGULAMA ÖNERİLERİ, Doktora Tezi, Kırıkkale, 2018.

Devlet açısından hayati önem taşıyan vergiler, mükellefler açısından bir yük olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumun ortaya çıkardığı çıkar çatışması, vergilemenin her iki tarafça kabul gören kurallara bağlanmasıyla çözüme bağlanabilir. Bu noktada, vergi güvenliği devreye girmektedir.

Vergi güvenliğinin mükellef ve devlet açısından olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Vergilemenin taraflarını yakından ilgilendiren vergi güvenliği ile ilgili olarak ülkemizde çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

Türkiye’de mükelleflerin ve devletin vergi güvenliği konusundaki mevcut düzenlemeler, beklentileri karşılamaktan uzaktır. İdeal bir vergi sistemi kurulması için bazı iyileştirmeler yapılması gerekmektedir.

Ülkemizde yıllar itibarıyla toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin paylarının artmasının ortaya çıkardığı adaletsizlik sorununu gidermek üzere, gelirin yeterince kavranabildiği bir yapı kurulması gerekmektedir. Zira, mevcut yapının bu haliyle sürdürülmesi olanağı zor görünmektedir.

Vergi güvenliği konusunda ortaya çıkan sorunların giderilmesi amacıyla, vergi tabanını yaygınlaştıran, vergi uyumunu artıran, vergi adaletini gözeten ve kamu harcamalarında etkinliği sağlayan düzenlemeler yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Anahtar Sözcükler

1. Vergi Güvenliği
2. Vergi Güvenlik Önlemleri
3. Türk Vergi Sistemi
4. Vergi Uyum
5. Vergi Adaleti

ABSTRACT

SARISU KANMAZ, Gökçe. TAX SECURITY AND IMPLEMENTATION SUGGESTIONS FOR TURKEY, PhD Thesis, Kırıkkale, 2018.

Taxes that are of the utmost importance for the governments are considered as a burden by the taxpayers. The conflict of interest arising from this situation might be resolved through binding taxation rules that are accepted by both parties. This is where tax security steps in.

Tax security has two aspects; for the taxpayers and for the government. There are some regulations in our country regarding the tax security that closely interests the parties to the taxation.

The existing regulations on the tax security of taxpayers and the government in Turkey have failed to meet the expectations and some improvements should be made in order to establish an ideal tax system.

A system that would satisfactorily handle the income should be established in order to resolve the inequality problem arising from the increase by years in our country on the indirect taxes on the tax revenues as it is not possible maintain the current structure.

In order to eliminate the problems on the tax system, regulations that would expand the tax base, increase the tax compliance, protect the justice of taxation and ensure the efficiency on the public expenditures should be made.

Key Words

1. Tax Security
2. Tax Security Measures
3. Turkish Tax System
4. Tax Compliance
5. Tax Justice

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
TÜRKÇE ÖZET	ii
İNGİLİZCE ÖZET (ABSTRACT)	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

I- VERGİ GÜVENLİĞİNİN TANIMI VE KAPSAMI	3
II-VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ	6
A- TANIM VE KAPSAM	6
B- VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN TASNİFİ	8
III- VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN TEMEL İLKELER.....	9
A- KANUNİLİK İLKESİ.....	10
B- HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ	14
C- MEŞRU GÜVEN (HAKLI BEKLENTİ) İLKESİ.....	17
D- ÖZGÜRLÜK İLKESİ.....	18
E- AÇIKLIK VE BELİRLİLİK İLKESİ.....	19
F- ADALET İLKESİ	20
G- EŞİTLİK İLKESİ	21
IV- VERGİ GÜVENLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR	23
A- OPTİMAL VERGİLEME VE HUKUKA AYKIRILIK	23
B- VERGİYE UYUM.....	27
C- KAMU YARARI.....	29
D- VERGİ İDARESİNİN ETKİNLİĞİ.....	30
E- VERGİ İDARESİNİN YORUMU	32
F- VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ	33
V- VERGİ GÜVENLİĞİNİN BELİRLEYİCİSİ OLAN UNSURLAR.....	35
A- VERGİNİN KONUSU	35
B- VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	37
C- VERGİNİN MATRAHI.....	39

D- VERGİNİN TARHI	43
E- VERGİNİN TAHSİLİ.....	48
VI- VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN TEMEL SORUNLAR.....	52
A- KANUNİLİK İLKESİ AÇISINDAN.....	52
B- İSTİKRAR İLKESİ AÇISINDAN	54
C- HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN	55
D- MÜKELLEFLERİN HAKLARI AÇISINDAN	59
E- VERGİ GÜVENLİĞİNE İDARENİN YAKLAŞIMI AÇISINDAN	62
F- İDARİ YORUMLAR VE TAKDİR YETKİSİ AÇISINDAN.....	63

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I- MÜKELLEFLERİN VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN

DÜZENLEMELER.....	66
A- ANAYASAL DÜZENLEMELER	66
1- Doğrudan Düzenlemeler.....	67
a) Vergilerin Kanuniliği İlkesi	67
b) Vergilemede Eşitlik İlkesi	69
c) Ödeme Gücü İlkesi	72
d) Adalet İlkesi	75
2- Dolaylı Düzenlemeler.....	78
a) Hukuk Devleti İlkesi.....	78
b) Hak ve Özgürlüklerin Korunması İlkesi.....	79
B- YASAL DÜZENLEMELER.....	80
1- Vergi Mahremiyetine İlişkin.....	81
2- Açıklama İsteme	82
3- Yanlıştan Dönme Olanığı	85
4- Mücbir Sebepler ve Zor Durum.....	86
a) Mücbir Sebepler	86
b) Zor Durum	88
5. Vergi Borcunun Silinebilmesi.....	89
a) Doğal Afetler Nedeniyle Terkin.....	89
b) Yargı Kararına Dayanan Terkin.....	90

c) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Nedeniyle Terkin	90
d) AATUHK'ya Göre Terkin.....	91
6- Tarhiyat, Ceza Kesilmesi ve Tahsil Süreleri	92
a) Genel Açıklama.....	92
b) Tahakkuk Zamaşımı.....	93
c) Ceza Kesme Zamaşımı.....	93
d) Tahsil Zamaşımı	94
e) Zamaşımının Vergi Güvenliğine Etkisi	94
7- Fazla ve Yersiz Ödemelere Faiz Ödenmesi.....	95
8- Kamunun İşlemlerinin Denetimi.....	96
a) Yargısal Denetim.....	97
b) Kamu Denetçiliği Kurumu Denetimi	98
9- Verginin Tahsili	101
a) Tahsilatın Zamana Yayılması (Tecil).....	101
b) Tahsilatın Geri Bırakılması (Tehir).....	102
C- DİĞER DÜZENLEMELER.....	103
II- DEVLETİN VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	104
A- VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	104
1- Matrah Takdirine İlişkin.....	104
a) Matrahın İdarece Takdiri	105
b) Emsal Bedel ve Emsal Ücret.....	106
2- Ekonomik Yaklaşım İlkesi	106
3- Belge ve Kayıt Düzenine İlişkin Hukuki Düzenlemeler	108
4- İzaha Davet Uygulaması.....	113
5- Ceza Sistemi	115
a) Genel Açıklama.....	115
b) Vergi Kabahatleri	116
c) Vergi Suçları	116
d) Ceza Sisteminin Değerlendirilmesi.....	117
B- GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	118
1- Geçmişte Uygulanan Düzenlemeler.....	119
a) Ortalama Kar Haddi Esası	119
b) Asgari Gayrisafi Hasılat Esası	121
c) Asgari Zirai Kazanç Esası.....	122

d) Asgari Zirai Vergi	124
e) Hayat Standardı Esası.....	125
f) Servet Beyanı Esası.....	130
g) Gider Esası.....	133
2- Halen Uygulanan Düzenlemeler	134
a) Emsal Kira Bedeli	134
b) Talih Oyunlarında Asgari Vergi.....	138
3- Gelir Tanımının Vergi Güvenliğine Etkisi.....	139
C- KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN	
DÜZENLEMELER.....	145
1- Örtülü Sermaye	146
2- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	154
3- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	158
D- AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA	
KANUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	163
1- Haciz.....	164
2- İhtiyati Haciz.....	167
3- İhtiyati Tahakkuk	169
4- Rüçhan Hakkı.....	172
5- İvazsız Tasarruflarda Hükümsüzlük.....	173
6- Teminat ve Kefil	175
7- Haksız Çıkma Zammı.....	177
E- BAZI VERGİ TÜRLERİNDE UYGULANAN ORTAK	
DÜZENLEMELER.....	178
1- Verginin Kaynakta Kesilmesi.....	178
a) Gelir Vergisinde	178
b) Kurumlar Vergisinde	179
c) Katma Değer Vergisinde	179
d) Diğer Vergilerde.....	180
2- Geçici Vergi.....	181
3- Kanuni Temsilci Sorumluluğu.....	181
a) Gerçek Kişilerde.....	182
b) Tüzel Kişilerde	182
c) Dar Mükelleflerde	183

4- Başkalarının Vergilerinden Sorumluluk.....	183
a) Mirasçılarda	183
b) Ortaklarda	184
c) Devir Alanlarda	185
d) İşlemlerde.....	185
e) Belgelerde	186
F- BİLGİ EDİNMEYE YÖNELİK DÜZENLEMELER.....	186
1- VEDOP Uygulaması ve Veri Tabanı Oluşturulması	186
2- Vergilerin Açıklanması	188
3- Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması	190
4- Vergi İstihbarat Arşivi	193
5- Haber Verme (İhbar) İkramiyesi.....	196
6- Vergi Güvenliğine Yardımcı Kuruluşlar	202
III- VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMİ OLARAK VERGİ DENETİMİ.....	205
A- VERGİ DENETİMİNİN NİTELİĞİ VE KONUSU	205
B-VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI	208
1- Ekonomik ve Mali Amaç.....	208
2- Sosyal Amaç	210
3- Hukuki Amaç.....	210
C-TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN UYGULAMA ARAÇLARI	
VE YAPISI	211
1- Yoklama.....	211
2- Vergi İncelemesi	216
3- Arama	222
4- Bilgi Toplama	224
D- VERGİ DENETİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR.....	226

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI YABANCI ÜLKELERDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

I- ABD'DE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ	230
1- Asgari Vergi Uygulaması (Alternative Minimum Tax).....	230

2- ABD’de Vergi Denetim Sistemi ve İşleyişi.....	231
3- Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlaması.....	234
4- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Düzenlemesi	236
II- ALMANYA’DA UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ.....	238
1- Servet Vergisi.....	238
2- Vergi Denetimi.....	239
3- Örtülü Sermaye	240
4- Transfer Fiyatlandırması	241
5- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesi	242
III- İNGİLTERE’DE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ.....	244
1- Servet Bildirimi.....	244
2- Peşin Vergi.....	244
3- Vergi Denetimi.....	245
4- Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması	246
5- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	248
IV- FRANSA’DA UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ.....	250
1- Hayat Standardı.....	250
2- Servet Bildirimi.....	250
3- Vergilerin Açıklanması	251
4- Vergi Denetimi.....	251
5- Transfer Fiyatlandırması	252
6- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	252

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ GÜVENLİĞİ KAPSAMINDA

YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER

I- VERGİ SİSTEMİMİZİN KURGUSUNA YÖNELİK ÖNERİLER	255
A- VERGİ YAPISI.....	256
B- VERGİ TABANI.....	258
C- GELİR TANIMI.....	263
D- VERGİ AFLARI.....	265
II- MÜKELLEFLERİN VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN ÖNERİLER.....	267
A- ANAYASAL DÜZENLEMELER	267

B- YASAL DÜZENLEMELER.....	271
1- Yanlıştan Dönme Olanığı	271
2- Mücbir Sebepler	272
3- Vergi Borcunun Silinebilmesi	273
4- Zamaşıımı.....	274
5- Vergi Yargısı.....	274
6- Mükellef Hakları	277
III- DEVLETİN VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN ÖNERİLER.....	278
A- VERGİ USUL KANUNU	278
1- Belge Düzeni.....	278
2- Vergi Denetimi.....	279
3- Ceza Sistemi	281
B- GELİR VERGİSİ KANUNU.....	282
1- Uygulanan Önlemler	282
2- Uygulanması Gereken Önlemler.....	283
C- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	284
D- AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ KANUNU	285
E- ORTAK DÜZENLEMELER.....	286
F- BİLGİ EDİNMEYE YÖNELİK DÜZENLEMELER.....	290
SONUÇ	292
KAYNAKÇA.....	297

KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

a.g.ç. : Adı geçen çalışma

a.g.e. : Adı geçen eser

a.g.m. : Adı geçen makale

AIHS : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

AÜHFD : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

BKK : Bakanlar Kurulu Kararı

bkz.: Bakınız

C : Cilt

CMK : Ceza Muhakemesi Kanunu

Çev. : Çeviren

ÇUŞ : Çok Uluslu Şirket

ÇVÖA : Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması

Dan. : Danıştay

DEÜ : Dokuz Eylül Üniversitesi

E. : Esas

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

İİBF : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

K. : Karar

KDV : Katma Değer Vergisi

KEYK : Kontrol Edilen Yabancı Kurum

KHK : Kanun Hükümünde Kararname
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
m. : Madde
MASAK : Mali Suçları Araştırma Kurulu
OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
s. : Sayfa
S. : Sayı
SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK : Sayılı Türk Ceza Kanunu
TTK : Türk Ticaret Kanunu
VDK : Vergi Denetim Kurulu
VEDOP : Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VİVK : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VSR : Vergi Suçu Raporu
VTR : Vergi Tekniği Raporu
VUK : Vergi Usul Kanunu
YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Vergi ilişkisi, tarafların eşit olmadığı, devletin üstün gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişkide egemen devlet, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla, bireyin gelir veya servetine ortak olmaktadır. Buradaki kamu yararı, kolaylıkla belirlenebilir ve bu amacın, üstün bir amaç olduğu söylenebilir. Ama bu süreçte, devletin vazgeçilmez gelir kaynağı durumunda olan vergi, devlet ile vergi mükellefleri arasında bir çıkar çatışması yaratır ve bu çıkar çatışması ancak çıkarların karşılıklı dengelenmesi sağlanarak çözümlenebilir. Bu denge, demokratik toplum gereğine uygun olarak, bireyin devletin vergilendirme yetkisi karşısında korunması ile mümkün olabilir¹; bu da vergi ile ilgili hukuki düzenlemeler ile sağlanabilir.

. Mükellefler ve vergi idaresi, bu amaçlarını gerçekleştirirken, vergi ile ilgili hukuki düzenlemelere tabi olmaktadır. Bu düzenlemelerdeki ve uygulanmasındaki belirsizlik ve istikrarsızlık, mükellef ve idarenin vergilendirme sürecinin başındaki amaçlarından sapmalarına neden olmaktadır.

Mükellefler, öngördüklerinden farklı hukuki düzenlemelere maruz kalabilmekte, ödemeleri gereken vergiden daha farklı bir miktarda vergi ödeyebilmekte, aynı şekilde vergi idaresi de, gerek farklı hukuki düzenlemeler, gerekse bunlara bağlı uygulamalar sonucunda tahsil etmeyi planladığından daha düşük miktarda vergi alabilmektedir. Bu durum, vergisel işlemlerde güvensizliğe neden olmaktadır.

Vergilerle ilgili hukuki düzenlemelerdeki istikrarsızlık, mükellefler ve vergi idaresinin sahip oldukları hakları kullanmalarında ve amaçlarına ulaşmalarında sorunlara ve güçlükler neden olmaktadır.

Vergi güvenliği kavramı, mükellef ve vergi idaresinin, vergi ile ilgili hukuki düzenlemelerdeki belirliliği ve istikrarı sağlamaya yönelik haklarının incelenmesini konu almaktadır. İstikrar kavramı ile ifade edilen, kesinlik, belirlilik, açıklık, alenilik ve öngörülebilirliktir.

¹ Billur YALTI, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2000

Vergi güvenliği, mükellef ve vergi idaresinin vergilendirme sürecine girerken öngördükleri hukuki düzenlemelerin sonuçlarının, vergilendirme sürecinin sonunda da geçerli olmasını sağlayan hakların bütünüdür.

Vergi güvenliği, hukuki düzenlemeler üzerine oluşturulmuş bir kavramdır. Verginin aynı zamanda mülkiyete müdahale özelliği bulunması nedeniyle temel hakları etkilediği açıktır. Verginin, mükelleflerin ekonomik kapasiteleri üzerinde etkili olduğu da açıktır. Bu bakımdan, vergileme ile ilgili işlemlerin açık, kesin, öngörülebilir olması büyük önem taşımaktadır.

Bu noktada, vergi güvenliği devreye girmektedir. Vergi güvenliği, hukuki düzenlemelerdeki isabet derecesiyle birlikte vergi idaresinin uygulamalarına da bağlıdır. Dolayısıyla, vergi güvenliğinin aynı zamanda toplumu oluşturma biçimi olarak da kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu genel çerçeve içinde tezimizde, vergi güvenliği kavramı ve Türkiye’de ortaya çıkış biçimleri incelenmektedir. Birinci bölümde, vergi güvenliğine ilişkin kavramsal çerçeve çizilmeye çalışılacaktır. Bu bağlamda, vergi güvenliği ve vergi güvenlik önlemleri kavramsal olarak incelenecek; vergi güvenliğine ilişkin ilkeler, vergi güvenliğini etkileyen unsurlar ve vergi güvenliğine ilişkin temel sorunlara değinilecektir.

İkinci bölümde, Türkiye’de vergi güvenliğine ilişkin düzenlemeler ele alınarak bunların değerdendirme yapılacaktır. Vergi güvenliğinin iki yönlü olması nedeniyle, bu bölümde konu, mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin düzenlemeler ve devletin vergi güvenliğine ilişkin düzenlemeler olmak üzere iki ana başlıkta ele alınacaktır.

Seçilmiş bazı ülkelerde vergi güvenliği konusunda bilgiler aktarılmasının konumuza geniş bir perspektiften bakılmasını sağlayacağı düşüncesinden hareketle, üçüncü bölümde, ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa’da uygulanan vergi güvenlik önlemlerine yer verilecektir.

Tezimizin dördüncü bölümünde, Türkiye’de vergi güvenliği kapsamında yapılması gereken düzenlemeler hakkındaki görüş ve önerilerimize yer verilecektir. Çalışmanın genel bir değerdendirmesi ise sonuç bölümünde yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

I- VERGİ GÜVENLİĞİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Vergi, zorunlu olması niteliğiyle mükelleflerin ekonomik kapasitelerini etkilemekte; vergi ile ilgili düzenlemelerin istikrarsızlığı, mükelleflerin kendilerinin veya işletmelerinin geleceklerini kurmaları ve şekillendirme kapasitelerinin ortadan kaldırılmasına neden olmaktadır. Bu durum da vergi güvenliği sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Mükellefler, ödeyecekleri vergiyi yasal düzenlemeler çerçevesinde en aza indirmek istemektedirler. Bu, vergide özgürlük ilkesinin² bir gereğidir. Vergi idaresi de, vergiyi en etkin şekilde toplamak ve Hazine'ye intikal ettirmeyi amaçlamaktadır.

Devlet ile mükellefler arasında ortaya çıkan çıkar çatışmasını hukuka uygun bir çıkar dengesine dönüştürmek ve bu dengeyi devam ettirmek (vergi) hukukun(un) görevidir³.

Bu süreçte sadece mükelleflerin değil, vergi idaresinin de haklarının hukuki güvenliği vergi güvenliğinin konusunu oluşturmaktadır. Vergi güvenliği, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden verginin ödenmesine kadar olan vergilendirme sürecinin her aşamasını ilgilendirmektedir.

Vergi güvenliği kavramının açıklanabilmesi için öncelikle güvenlik kavramının anlamı üzerinde durulması gerekmektedir. Güvenlik, toplum yaşamında kanuni düzenin aksamadan yürütülmesi, kişilerin korkusuzca yaşayabilmesi durumu, emniyet olarak tanımlanmaktadır. Bir hukuk düzeninde güvenliğin var olabilmesi, o hukuk düzeninde var olan kuralların doğru ve tam olarak uygulanabilmesine bağlıdır. Bu

² Bkz. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Fatih SARAÇOĞLU, “Vergide Özgürlük İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVIII, Yıl: 2014, s. 409-433.

³ Yusuf KARAKOÇ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel S. 2013, s. 1259.

bağlamda vergi güvenliği ancak vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin amaçlarına uygun bir biçimde ve eksiksiz olarak uygulanması halinde sağlanabilir⁴.

Vergi güvenliği, dar anlamda mükelleflerin vergilendirme sürecinde idarenin yorumuna ilişkin işlemler karşısında sahip olduğu güvenliği ifade etmektedir. Vergi güvenliği ilk aşamada, kolaylıkla tanımlanabilir nitelikte olan kurallar ve ilkeler bütününden oluşan göreceli olarak bağımsız bir vergi hukukunu öngörmekte; ikinci olarak da, özellikle temelde idarenin yorumsal işlemlerine karşı mükelleflerin sahip oldukları hakları kapsamaktadır⁵.

Vergi güvenliği, vergilerin konuluşundaki amaca uygun olarak, en yüksek verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümünü ifade eder⁶. Maliye literatüründe vergi güvenliğinin farklı tanımlamaları da mevcuttur. Vergilerin konuluşundaki amaca uygun olarak optimal geliri verecek biçimde uygulanmalarını sağlayacak önlemlerin tümü de vergi güvenliğinin bir başka tanımıdır. Güvenli bir vergi sistemi yasalarda öngörülen biçimde uygulanabilen ve karşılıklı ilişkiler aracılığıyla özdenetim sağlayan vergiler topluluğudur⁷.

Dar anlamda vergi güvenliği, bir verginin konulmasının amacına uygun olarak düzenli ve optimal hasılayı sağlayacak koşulların gerçekleşmesidir. Başka bir ifadeyle, dar anlamdaki vergi güvenliği, vergi gelirlerinin yasalarda öngörülen optimal hasılaya yaklaştırılması ve hasılatın belli bir sınırın altına düşmemesini sağlayan önlemlerdir⁸.

Vergi güvenliği geniş anlamda ise; mükellef ve vergi idaresinin bu amaçlarını gerçekleştirmelerine yönelik olarak vergilendirme sürecinde tabi oldukları hukuki düzenlemelerin “istikrarı” ile ilgili olarak sahip oldukları haklardır.

Vergi güvenliği kavramının diğer boyutu ise vergi idaresi maliyetleridir. Geniş anlamda, vergileme maliyetinin içine vergi idaresinin giderlerinin yanında, vergi

⁴ İnci Solak AKMAN, “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009, s. 1149.

⁵ Michel BOUVIER, **Introduction Au Droit Fiscal et à la Théorie de L’Impôt**, L.G.D.J, 5. Edition, Paris, 2003, s. 177.

⁶ Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.262.

⁷ Ömer Faruk BATIREL, “Semineri Değerlendirme”, **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri**, İ.İ.T.İ.A. Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1980, s.172.

⁸ Yenal ÖNCEL, “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri No:39, s.39.

yükümlülerinin de vergileme dolayısıyla verdiği uğraşlar ve yaptıkları harcamalar eklenebilir⁹.

Vergi güvenliği kavramı, ilk aşamada, mükelleflerin, idarenin hukuki düzenlemeleri farklı yorumlamaları sonucunda ortaya çıkacak istikrarsızlıklara karşı, mükelleflerin sahip oldukları haklar olarak ifade edilirken, bu kavramın zaman içinde, vergi idaresini de kapsayacak şekilde genişletildiği görülmektedir¹⁰.

Nitekim, zaman içinde, vergi idaresinin de mükellefler karşısında haklarının bulunduğu dikkate alınması, vergi güvenliği kavramının bu yönde genişlemesi sonucunu doğurmuştur¹¹.

Böylelikle, vergi güvenliği kavramının mükellef ve vergi idaresinin sadece hukuki düzenlemelerdeki istikrarsızlıktan kaynaklanan yorum farklılıklarına karşı hakları değil, mükellef ve vergi idaresi açısından “istikrarı sağlama” amacına yönelik olarak hukuki düzenlemeler içinde yer alan hakları da kapsayacak şekilde genişlediği görülmektedir¹².

Dolayısıyla, geniş anlamda “vergi güvenliği” kavramını, vergilendirme sürecinde, mükellefler ve vergi idaresinin, amaçlarına ulaşmaları için, vergide istikrarı sağlamaya yönelik olarak sahip oldukları haklar olarak tanımlamak gerekmektedir.

Teknik anlamda vergi güvenliği kavramı, kendilerine vergi ödevi yüklenenlerin bu ödevleri doğru olarak yerine getirmelerini sağlamak üzere, vergi idaresi tarafından uygulanacak kuralları içerir. Vergilerin zora dayalı ve karşılıksız olarak alınması ve bir ödev niteliği taşıması olgusu, bu ilişkinin tarafı olan vergi mükelleflerinin de güvenliğinin sağlanmasını gerektirir. Vergi güvenliği kavramı bu açıdan ele alındığında, sadece vergi ödevinin doğru bir biçimde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik düzenlemeleri değil; aynı zamanda vergileme ilişkisinin diğer tarafını oluşturan vergi mükelleflerinin de güvenliğini sağlamaya yönelik düzenlemeleri de

⁹ Coşkun Can AKTAN, “Vergi Tahsilatında Etkinlik”, **Vergi Sorunları**, Sayı:5, Yıl:1990, s.31.

¹⁰ Olivier FOUQUET, Améliorer La Sécurité Juridique Des Relations Entre L’Administration Fiscales Et Les Contribuables: Une Nouvelle Approche, Rapport Fouquet: La Documentation Française, Juin 2008.

¹¹ Jacques BUISSON, La Sécurité de l’Administration vis-a-vis du Contribuable”, “La Sécurité Fiscale: Une Politique Publique À Part Entière”, **Revue Française de Finances Publiques (RFFP)**, No:130, Editorial, LGDJ s. V, Issy-les- Moulineaux Cedex, Avril 2015, s. 179.

¹² Hukuki güvenlik ilkesinin temelini oluşturan “istikrar” kavramı, doktrinde çeşitli terminolojik şekillerde ortaya çıkmaktadır. Juridical stability, legal certainty, certainty, veya tersi uncertainty, juridical instability. Bkz. André LAREAU, “La Sécurité Juridique Des Contribuables Au Canada: Vers La Connaissance D’Une Nouvelle Forme”, **La Sécurité Fiscale**, RFFP No: 130, s. 161.

kapsamaktadır. Başka bir deyişle, vergi güvenliği iki yönlü bir kavram olup, vergi güvenliğinin sağlanması vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin yetki, ödev, sorumluluk ve haklarına ilişkin bütün düzenlemeleri kapsamaktadır¹³.

Vergi güvenliği, mükellef ve vergi idaresinin vergilendirme sürecine girerken öngördükleri hukuki düzenlemelerin sonuçlarının, vergilendirme sürecinin sonunda da geçerli olmasını sağlayan hakların bütünüdür.

Vergi güvenliği, hukuki oluşumlardan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, vergi güvenliği, hukuki güvenliğin vergi hukukunda ortaya çıkış biçimidir.

Vergi güvenliğinin çeşitli konuların temelini oluşturduğu, ortaya çıkışı ve sonlanması oluşumunu sağlayan hukuki düzenlemelere veya vergi idaresinin uygulamalarına bağlı olduğu düşünüldüğünde, her şeyden önce, toplumu şekillendiren bir organizasyon biçimi olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir¹⁴. Vergi güvenliği, demokrasi, insan hakları ve kamu düzeni ile ilgili de bir kavramdır.

Vergi güvenliği kavramı ile vergi güvenlik önlemleri kavramının kimi zaman birbirinin yerine kullanıldığına rastlanılmaktadır. Bu nedenle, vergi güvenlik önlemleri üzerinde durulmasında yarar görmekteyiz. Aşağıda bu konu ile ilgili bilgilere yer verilmektedir.

II- VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

A- TANIM VE KAPSAM

Bir vergi sisteminin kendisinden beklenen mali, ekonomik ve sosyal işleyişleri gerektiği şekilde yerine getirebilmesi, bu sistemi oluşturan unsurlar arasında sağlam organik bağların bulunması ve uyumlu bir işleyişin gerçekleşmesi kadar, sistemin kendi güvenlik önlemlerini de içermesini zorunlu kılar¹⁵.

Vergi güvenliğinin sağlanmasının, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin doğru ve eksiksiz olarak uygulanabilmesine bağlı olduğuna daha önce değinilmişti. Bu noktada bunun “nasıl” yapılacağı konusu gündeme gelmektedir. Başka bir deyişle,

¹³ AKMAN, a.g.m., s. 1150.

¹⁴ Michel BOUVIER, “La Sécurité Fiscale: Une Politique Publique À Part Entière”, **Revue Française de Finances Publiques** (RFFP), No:130, Editorial, LGDJ s. V, Issy-les- Moulineaux Cedex, Avril 2015, s.

¹⁵ Metin TAŞ, **Vergi Güvenlik Önlemleri Uygulaması ve Vergi Kayıplarını Önlemedeki Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 1987, s.9.

vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin doğru ve eksiksiz olarak uygulanabilmesi için neler yapılabileceği üzerinde durulmalıdır.

Vergi güvenlik önlemleri, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin amaçlarına aykırı olarak hareket edilmesinin önlenmesi ve bu yolla vergi ödevinin doğru bir biçimde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik mekanizmalardır. Söz konusu mekanizmalar vergi güvenliği zedelenmeden önce devreye girmekte ve bunların işletilmesi yoluyla vergi güvenliği sağlanmaktadır. Başka bir deyişle, önleyici mekanizmaların önemi, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere aykırı davranışların vergi güvenliği zedelenmeksizin giderilmesinde yatmaktadır¹⁶.

Vergi güvenlik önlemlerinin tanımı konusunda doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Vergi güvenlik önlemleri konusuna değinen yazarlar genellikle “devletin vergi güvenliği” konusundaki özel önlemlere değinmektedirler.

Örneğin Nadaroğlu¹⁷ vergi güvenlik önlemlerini konu alan bir çalışmasında şu ifadelerle yer vermiştir:

“Vergilemede güvenliği sağlamanın en sağlıklı yolu, yükümlülerin tüm beyanlarının teker teker kontrol edilmesidir. Ancak bu mümkün değildir. Bu nedenle, ülkeler değişik isimlerde bir takım vergi güvenliği yöntemleri geliştirmişlerdir. Vergi güvenlik önlemleri adı verilen bu teknikler birer araçtır...”

Aksoy’a göre vergi güvenliği, vergilerin mali ve mali olmayan amacına uygun olarak, en yüksek verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümüdür¹⁸.

Görüldüğü gibi, vergi güvenlik önlemleri çoğunlukla devletin vergi alacağıının güvence altına alınması yönüyle açıklanmaya çalışılmaktadır. Vergi hukuku alanında yapılan çalışmaların neredeyse tamamına yakınında benzeri yaklaşım söz konusudur¹⁹.

Beyana dayalı bir vergi sisteminde vergilendirme sürecinin vergi kanunlarına uygun biçimde yürütülebilmesi, ilk olarak, vergi yükümlülerinin doğru beyanda

¹⁶ AKMAN, a.g.m., s. 1151-1152.

¹⁷ Halil NADAROĞLU, “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri”, **Vergi Sorunları**, 1979/2, s. 17.

¹⁸ Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s. 262.

¹⁹ Bkz. Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 345-349; Özhan ULUATAM, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s. 328; Mustafa Ali SARILLI, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ümit Matbaacılık, Ankara 2010, s.148; M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 446-447.

bulunmasına bağlıdır. Ne var ki, doğru beyanın sağlanması vergi güvenliğinin sağlanması ile eş anlamlı değildir. Vergi yükümlülerinin doğru beyanda bulunması bir vergi sisteminde güvenliğin sağlanması bakımından ne derece önemli ise vergi idaresinin tarh işlemini doğru biçimde gerçekleştirmesi ve vergi alacağına doğru biçimde tahsil edilmesi de o derece önemlidir. Geniş anlamda vergi güvenlik önlemleri kavramı, beyan aşamasına yönelik mekanizmalarla sınırlı olmayıp, tarh ve tahsil aşamasına ilişkin mekanizmaları da kapsamaktadır²⁰.

B- VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN TASNİFİ

Vergi güvenlik önlemlerine ilişkin olarak herkesin uzlaştığı bir tasnif henüz yapılmamıştır. Bunun bazı nedenleri vardır. İlk olarak, henüz vergi güvenlik önlemlerinin tanımı konusunda bir uzlaşma bulunmaması gösterilebilir. Zira vergi güvenlik önlemleri ifadesinden çoğunlukla devletin vergi güvenliğini sağlamaya yönelik önlemler anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, bu yaklaşım tarzından hareketle yapılacak olan tasnif eksik olacaktır. İkinci olarak, tasnifin hangi ölçüt temel alınarak yapılması gerektiği konusu yeterince açık değildir. Vergi güvenlik önlemleri konusunda yapılacak tasnifte, düzenlendikleri kaynakların mı, üstlendikleri işlevlerin mi yoksa başka bir ölçütün mü dikkate alınacağı konusunda bir belirsizlik bulunmaktadır.

Vergi güvenlik önlemlerinin tasnifinde öncelikle, “kimin vergi güvenliği?” sorusuna cevap aranması gerekmektedir. Bu yaklaşım bizi, mükellefin vergi güvenliğine yönelik önlemler-devletin vergi güvenliğine yönelik önlemler ayrımına götürür.

Mükellefin vergi güvenliğine yönelik önlemleri kendi içinde düzenlendiği kaynaklara göre, anayasada yer alan önlemler, yasalarda yer alan önlemler ve diğer kaynaklarda yer alan önlemler ayrımına ulaştırır. Çalışmamızda, bu tasniften hareketle değerlendirmeler yapılacaktır.

Devletin vergi güvenliğine ilişkin önlemlerin tasnifi ise mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin önlemlere göre daha karmaşıktır. Devletin vergi güvenliğine ilişkin önlemleri kabaca genel vergi güvenlik önlemleri-özel vergi güvenlik önlemleri

²⁰ AKMAN, a.g.m., s. 1156.

şeklinde bir ayrıma tabi tutabiliriz. Bu bağlamda, vergi incelemesi genel vergi güvenlik önlemi niteliğindeki, emsal kira bedeli esaslı özel vergi güvenlik önlemi niteliğindedir.

Başka bir ayırım güvenlik önlemlerinin ilgili olduğu aşamaya göre yapılabilir. Buna göre vergi güvenlik önlemleri; tahakkuk aşamasıyla ilgili vergi güvenlik önlemleri ve tahsilat aşamasıyla ilgili vergi güvenlik önlemleri olarak ikiye ayrılabilir. Bu ölçüde göre emsal kira bedeli, örtülü kazanç gibi müesseseler tahakkuk aşamasıyla ilgili önlemler grubunda yer alır. Teminat isteme, ihtiyati haciz gibi müesseseler ise tahsilat aşamasıyla ilgili önlemler grubunda yer alır.

Devletin vergi güvenliğine ilişkin önlemlerin tasnifi konusunda yapılabilecek bir diğer tasnif hukuki tasniftir. Bu tasnife göre vergi güvenlik önlemleri, karine niteliği taşıyan vergi güvenlik önlemleri ve karine niteliği taşımayan vergi güvenlik önlemleri olarak ikiye ayrılabilir²¹.

Devletin vergi güvenliğine ilişkin önlemlerin tasnifiyle ilgili olarak, işlevsel tasnif kapsamında, tipik vergi güvenlik önlemleri-atipik vergi güvenlik önlemleri şeklinde başka bir tasnif daha yapılmıştır. Tipik vergi güvenlik önlemleri, doğrudan veya dolaylı olarak devletin vergi güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan düzenlemelerdir. Atipik vergi güvenlik önlemleri ise vergi güvenliği ile açık bir bağının kurulamamakla birlikte, vergi güvenliğinin yerleşmesine katkıda bulunan önlemlerdir²².

Çalışmamızda, devletin vergi güvenliğine ilişkin önlemlerin tasnifinde, düzenlendikleri hukuk kaynaklarından hareketle değerlendirmeler yapılacaktır.

III- VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN TEMEL İLKELER

Vergi güvenliği tek taraflı bir husus olmayıp, vergilemenin taraflarını da yakından ilgilendirmektedir. Bu açıdan, vergi güvenliği konusuyla ilgili temel ilkelerin ortaya konulmasında yarar bulunmaktadır. Böylece, ele almakta olduğumuz konunun temel ilkeler dikkate alınarak değerlendirilebilmesinin zemini ortaya konulabilecektir.

²¹ Bkz. AKMAN, a.g.m., s. 1158-1162.

²² Bkz. AKMAN, a.g.m., s. 1163-1166.

A- KANUNİLİK İLKESİ

Devletin en önemli gelir kaynağı olması sebebiyle vergi, pek çok hak ve özgürlüğü kullanmayı ve bunlardan yararlanmayı etkilemektedir. Batı Demokrasilerinde vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi talebi, Anayasal hareketlerin de başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Temsilsiz vergi olmaz/kanunsuz vergi olmaz anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkan ve bugün vergilerin kanuniliği ilkesi olarak ifade edilen bu ilke, vergi alanında benimsenen temel Anayasal İlkelerden birisidir. Bu bağlamda, vergilerin kanuniliği ilkesinin, hem temsili demokrasinin hem de hukuk devleti ilkesinin gelişmesinde önemli bir işlevi bulunmaktadır²³.

Modern devlet anlayışında vergilendirme yetkisinin temeli, anayasalara dayandırılmaktadır. Anayasalarda vergilerle ilgili temel ilkeler yer almaktadır. Bu bağlamda, vergilendirme yetkisinin kime ait ve ne kapsamda olacağı, bu yetkinin ne ölçüde idareye devredilebileceği, verginin kanunilik ve eşitlik ilkeleri gibi hususlar modern anayasaların vazgeçilmez esaslarıdır²⁴.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi alınacak şey (verginin konusu, verginin istisnaları), vergiyi doğuran olay, verginin borçlusu (verginin mükellefi, verginin sorumlusu, vergiden muafiyet), vergi alacağının saptanmasının ölçütleri (vergi matrahı, vergi oranı, vergiden indirimler), verginin ödenmesi (ödeme süresi ve ödeme şekli) gibi verginin temel unsurları kanunla düzenlenmelidir²⁵.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine yasama organının sahip olması demektir. Halk tarafından seçilen temsilcilerden oluşan parlamento, bu ilke uyarınca, vergilendirme yetkisini kanun adı verilen yasama tasarrufu aracılığı ile kullanabilmektedir. Bu ilke, vatandaşların başta mülkiyet olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğüne müdahale anlamına gelen vergilerin, halkın seçtiği temsilcilerden oluşan parlamentonun kabul ettiği kanunlara göre alınmasını sağlayarak, devletin vergilendirme yetkisine meşruiyet kazandırmak amacıyla kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, bu ilke “temsilsiz vergi olmaz” anlayışının doğal bir sonucudur. Vergilerin kanuniliği ilkesi ile temel hak ve özgürlüklere önemli bir müdahale niteliğinde olan vergilendirme hususunda idarenin keyfi davranmasının

²³ KARAKOÇ, a.g.m., 1264.

²⁴ MUTLUER, a.g.e., s. 18.

²⁵ Onur EROĞLU, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2013, 8(3), s. 159.

önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu ilke uyarınca yürütme organının vergi koyma, değiştirme ve kaldırma hususlarında herhangi bir aslî yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, usule ilişkin bazı hususlarda, kanunun çizdiği sınırlara bağlı kalarak düzenleme yapması mümkündür²⁶.

Vergi idaresinin vergi usulüne ilişkin faaliyetlerinin kanun ile düzenlenmesi bir yandan vergi yükümlülerine güvence ve eşitlik sağlarken; diğer yandan da idarenin kamu hizmetlerini kararlılık içinde sürdürmesi için alacaklarını daha hızlı ve etkili biçimde tahsil ve takip etmesine olanak verir²⁷. Kanunilik ilkesi, vergi yükümlüsü için yasa sınırlarının aşılmasını güvencesini verirken, vergi alacaklısı olan devlete de bu yetkinin kullanılması ödevini verir²⁸.

Çağdaş vergi sistemlerinin tamamında geçerlilik gösteren kanunilik ilkesi, genel olarak ülkelerin anayasalarında hüküm altına alınmış, vazgeçilmez bir ilkedir. Bu ilkeye göre, verginin konusu, matrahı, oranı, mükellefi, beyanı, tarhi, ödenmesi gibi bir verginin uygulanması ile ilgili esasların kanunla düzenlenmesi şarttır. Bir vergiye vücut veren temel müesseselerin kanunla ve yeterince sağlıklı bir şekilde belirlenmediği ortamlarda, her zaman sorunlar ortaya çıkmıştır²⁹.

Diğer pek çok ilkeden farklı olarak, kanunilik ilkesi şekle ilişkin bir ilkedir. Kanunilik ilkesi, genel olarak yönetilenlerin anayasalarda üstün bir kavram olarak yer alan bireysel hak ve özgürlüklerinin korunmasında özel önem, güvence ve istikrar isteyen konulara ilişkin olan ve hukuk devleti ilkesinin gereklerinden doğarak, kamu hukukunun ve anayasa hukukunun biçimlendirdiği pekiştirici nitelik taşıyan bir ana ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi bakımından önemli bir konu da, bütçe kanunuyla vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılamamasıdır. Bu sınırlama, vergi kanunlarının hangi usulle çıkarılabileceğini ortaya koymak bakımından önemlidir. Anayasa'nın 161'inci maddesinde "bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz" denilmektedir. Bütçe kanunlarının içeriği ile ilgili bu sınırlama, bütçe kanununa başka konuların girmesini engellemenin

²⁶ KARAKOÇ, a.g.m., s. 1264-1265.

²⁷ Garip AYZAZ, "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası**, Sayı:181, Eylül 1996, s.63.

²⁸ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.101.

²⁹ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2011, s. 4.

yanı sıra, vergi ile ilgili konuların bütçe kanunlarıyla düzenlenemeyeceği sonucu nedeniyle, kanunilik ilkesi bakımından da bir sınırlama getirmektedir³⁰.

Anayasa'nın 7. maddesinde yer alan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ile 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü vergilerin kanuniliği ilkesinin Anayasal temellerini oluşturmaktadır. Ayrıca, Anayasa'nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin "sosyal bir hukuk devleti" olduğu; 6. maddesindeki "egemenliğin kayıtsız şartsız Millete ait olduğu" gibi hükümler de Anayasal temellere dahildir. Aynı şekilde, Anayasa'nın 153. maddesindeki Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde olmaması, Mahkemenin kanun koyucunun yerine geçemeyeceği de bunlar arasında sayılabilir³¹.

Vergi yasaları, Anayasadan sonra vergi hukukunun en önemli bağlayıcı kaynağıdır. Vergi yasalarında, Anayasada yer alan vergilerin yasallığı ilkesi gereği, verginin esaslı unsurları olan verginin konusu, yükümlüsü, matrahı, tarifesi ve tahsil şekilleri açıkça belirlenmelidir. Bir mali yükümlülük bu yönleri dolayısıyla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyerek vergi güvenliğini de tehlikeye sokabilecektir. Bu bakımdan mali yükümler temel öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirlenerek yasalarla düzenlenmelidir³².

Vergilerin kanuniliği, yalnız maddi vergi hukukuna ilişkin kuralları değil; aynı zamanda vergilerin tarh ve tahsili gibi şekli vergi hukukuna ilişkin kuralları da içerir. Dolayısıyla hukuk devletinin kanuni idare ilkesi, vergilendirme yetkisinin kullanılmasını çok açık bir biçimde kanuni yetki ile sınırlandırmaktadır. Vergi hukukunun kanuni düzenlemenin en kapsamlı olduğu alan durumunda bulunması sebebiyle, bu ilke, kamu hukuku dalları içinde en çok vergi hukukunda anlam kazanır³³.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde ifade edilen ve vergilendirme yetkisini yasama organına özgü kılan ilke, vergilere ilişkin

³⁰ Gözde ERKİN, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/3, s. 245-246.

³¹ KARAKOÇ, a.g.m., s. 1265.

³² Funda BAŞARAN, "Anayasa Temelinde Benzeri Yükümlülük Kavramı", **Vergi Sorunları**, Sayı:118, Temmuz 1998, s.118.

³³ ÇAĞAN, a.g.e., s. 145-146.

düzenlemelerin gerek şekli gerekse maddi anlamda kanunla yapılmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle, vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin esaslı unsurlara yer veren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir. Bu yolla kişilerin/vergi yükümlülerinin, idarenin ve/ya da yargı organlarının keyfi ve takdire dayalı eylem ve işlemlerine karşı korunması amaçlanmaktadır³⁴.

Vergilerin kanuniliği ilkesi bünyesinde, vergilerin genel düzenleyici işlemlerle konulmamasını ve bireysel vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına (Bakanlar Kurulu'nun düzenleyici işlemlerine, Anayasaya, Danıştay içtihadı birleştirme kararlarına, uluslararası vergi anlaşmalarına) uygun yapılmasını barındırır. Çağdaş sistemlerde erkler ayrılığının iyice yumuşaması ihtiyacıyla yetkileri artan yürütme organı, bu yetkilerini yasa aracılığıyla da olsa Anayasa'dan almaktadır. Yasal idare ilkesi, vergi hukuku alanında, "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklindeki anayasa hükmü sayesinde daha sağlam bir güvenceye sahip olmuştur. 73. maddeye bakıldığında, Bakanlar Kurulu'nun kendisine tanınan yetkiyi nasıl kullanacağı açık olamamakla birlikte, bu konuda görüş birliğine de varılmış değildir. Söz konusu yetkiyi Bakanlar Kurulu'na tanınan kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisiyle karıştırmamak gerekir³⁵.

Anayasa'nın 73. maddesine göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tüm unsurları ile belirlemeye yetkili organ Türkiye Büyük Millet Meclisi'dir. Yine Türkiye Büyük Millet Meclisi bu yetkisini kanun adı verilen yasama tasarrufu ile kullanabilmektedir. Bu ilkenin doğal sonucu olarak, yürütme veya yargı organının vergi koyma, değiştirme ya da kaldırma anlamına gelebilecek herhangi bir işlemi Anayasa'nın 7. maddesi ile güvence altına alınan "yasama yetkisinin devredilmezliği" ilkesine aykırılık oluşturmaktadır³⁶.

Anayasanın 73. maddesi, verginin genelliği, verginin mali güçle orantılı olması ve verginin kanuniliği ilkelerini, açık bir şekilde kabul etmiştir. Anayasa bu hüküm ile her tür mali yükümlülüğün yasa ile konulmasını emrederken keyfi ve takdir

³⁴ KARAKOÇ, a.g.m., s. 1265.

³⁵ Aysel Ceren MUTLU, "Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi", **TBB Dergisi** 2012 (98), s. 138.

³⁶ KARAKOÇ, a.g.m., s. 1265-1266.

uygulamaları önleyecek düzenlemelerin yasada yer alması amacını gütmüştür. Bu hükmün temelinde yatan düşünce, vergiye ilişkin önemli konuların yasama organı tarafından düzenlenmesini sağlamaktır³⁷.

Vergilerin kanuniliği, yani vergilerin mutlaka kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ilkesi (Anayasa m. 73/III), bugün hemen her demokratik ülke anayasasında yer almaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin hukukun genel ilkesi derecesine yükseldiği bile söylenebilir. Çünkü, hangi sistem benimsenirse benimsensin, vergi, her devlette yasama yetkisine sahip organ tarafından konulmaktadır. Ayrıca, vergilerin kanuniliği ilkesi, İnsan Hakları Sözleşmelerinde de yer almaktadır³⁸.

B- HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin karşı karşıya kalacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene koyabilmesi anlamına gelmektedir. Kişilerin davranışını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşebilmesinin ön şartı, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasındır. Bu bakımdan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devleti ilkesinden doğmakta, hukuk devleti ilkesinin bireye bakan yönünü oluşturmaktadır. Bu ilke kapsamında hukuki güvenlikten yararlanacak olanlar, Anayasa ile hak ve özgürlükleri güvence altına alınmış olan bireylerdir. Bu bağlamda düşünüldüğünde, hukuki güvenlik ilkesi, bir üst ilke olan ve ideal durumu hedefleyen hukuk devleti ilkesinin toplumu oluşturan bireyler düzeyinde daha da somutlaşmış hali olarak ortaya çıkmaktadır³⁹.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık sık değişiklikler yapılarak hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden kurallar ihdas edilmemesi, geriye yürüyen kuralların kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alması gerektiğini ifade eder. Hukuki güvenliğin temelini, “bilmek ve öngörmek”

³⁷ İhsan Basri BELLEK, “Sosyal Devler İlkeleri ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:105, Haziran 1997, s.74.

³⁸ KARAKOÇ, a.g.m., s. 1266.

³⁹ Abdullah TEKBAŞ, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 133.

oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik, maddi ve düşünsel erişilebilirlik, öngörülebilirlik ve istikrar olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır⁴⁰;

1- Maddi ve Düşünsel Erişilebilirlik

Maddi erişilebilirlik, vergide kesinlik ve açıklık ilkeleriyle birlikte ifade edilmektedir. Düşünsel erişilebilirlik ise mükellef ve vergi idaresinin uygulanacak olan soyut hukuk kuralının, mevcut maddi olaya uygulanışının zaman içerisinde değişmeyeceğinin bilinmesini ifade etmektedir. Yani vergide belirlilik ilkesiyle özdeşleşmiş bir kavramdır.

2- Öngörülebilirlik

Öngörülebilirlik, “vergi mükellefi ya da sorumlularının vergilendirme ile ilgili yasal düzenlemeleri önceden bilmeleri ya da bilebilecek durumda olmaları” şeklinde ifade edilebilir. Hukukî öngörülebilirlik, bireylerin hukukun gerektirdiği şeyi önceden bilmelerini ve buna göre davranışlarını düzenlemelerini sağlamaktadır. Geleceğin kestirilebilir olması, hukuksal işlemlerde tesadüf ve keyfiliğin önlenmesi hukuki güvenlik dolayısıyla da belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesi ile sağlanabilir. Öngörülebilirlik, vergilendirme yetkisinin çerçevesinin belirlenmesinde, verginin yasallığı ilkesi ile birlikte rol alacak bir prensiptir. Vergilendirme ile ilgili hususların yasa ile düzenlenmesi, hukuk devletinin gereklerinin tam olarak yerine getirilmesini sağlayamaz. Dolayısıyla, öngörülebilirlik kavramı, hem hukuka uygunluk prensibi hem de hukuki güvenlik prensibi çerçevesine dahil edilebilecek bir kavramdır⁴¹.

Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir⁴².

3- İstikrar

Aktörlerin, öngörülme ve köklü değişikliklerden etkilenmemelerini ifade etmektedir. Kanunların geriye yürümezliği bu unsurdan kaynaklanmaktadır.

⁴⁰ Benoit DELAUNAY, “Faut-il Reconnaître Un Principe de Confiance Légitime En Droit Fiscal?”, **La Sécurité Fiscale** (Sous La Direction de Jacques BUISSON), L’Harmattan, Paris 2011, s. 44.

⁴¹ Gülden ŞİŞMAN, “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (4), 2016, s. 2427.

⁴² Gözde ERKİN, “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi”, **Journal of Yasar University**, 2013 Özel Sayı (Armagan), Vol. 8, s. 1122.

Mükellefin vergi idaresine –zaman zaman da vergi yargısına- karşı kuşkuyla yaklaşması, aynı şekilde vergi idaresinin de mükellefin vergisini ödeyeceğine dair şüphe duyan yaklaşımı, vergide meşru güven ilkesinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergide meşru güven ilkesinin ortaya çıkış biçimleri, mükellef hakları bildirgelerinde görülmektedir. Yani, mükelleflere verilen güven ibareleri ilk olarak mükellef hakları bildirgeleri ile gerçekleşmiştir⁴³. Hukuki güvenlik ilkesi, idari işlemlerin geriye yürümezliği ile hukuku yaratan işlemlerinin dokunulmazlığı ile ifade edilebilmektedir⁴⁴.

Hukuki güvenlik ilkesinin unsurlarından birisi olan istikrarı, “belirlilik” kavramıyla da ifade etmek mümkündür. Hukuk devletinin bireylere bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biri belirliliktir. Bu ilke, kanun veya diğer düzenleyici işlemlerin içeriklerinin açık ve anlaşılır şekilde belli olmasını sağlayarak hukuk güvenliğini sağlamaktadır. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde, geleneksel anlamını aşan bir içerik kazanmıştır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır⁴⁵.

Vergi güvenliği, hukuki güvenlik ilkesinin vergi mükellefleri ve vergi idaresi tarafından ortaya çıkış biçimidir.

Hukuki güvenlik ilkesi gereğince devletin, vatandaşların mevcut kanunlara olan güvenine saygılı davranması, bu güvenlerini boşa çıkaracak uygulamalardan kaçınması gerekir. Bu durum, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu kadar Anayasa'nın 5. maddesiyle devlete yüklenen, vatandaşların refah, huzur ve mutluluk içinde yaşamalarını sağlama, maddi ve manevi varlıklarını geliştirmek için gerekli ortamı hazırlama ödevinin bir sonucudur. Bu yönüyle, hukuk devletinin önemli bir unsuru olarak hukuki güvenlik ilkesi, yalnızca hukuk düzeninin değil, aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün devlet faaliyetlerinin, belirli oranda önceden öngörülebilir olması anlamını taşır. Hukuki güvenlik, sadece bireylerin devlet faaliyetlerine duyduğu güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir. Bu nedenle, hukuk devletinde idareden beklenen, açık ve güvenilir

⁴³ DELAUNAY, a.g.m., s. 40.

⁴⁴ DELAUNAY, a.g.m., s. 43.

⁴⁵ TEKBAŞ, a.g.m., s. 134-135.

olma yükümlülüğüne uygun davranmasıdır. Aslında bu yükümlülük, bireylerle günün her saatinde yüz yüze gelen idare bakımından daha yoğun bir beklenti oluşturur⁴⁶.

C- MEŞRU GÜVEN (HAKLI BEKLENTİ) İLKESİ

Meşru güven ilkesini şu şekilde tanımlamak mümkündür; “idarenin zımnî nitelikte bile olsa bir kararı, farklı yorumlamalar sonucunda gelişen ters yönde bir kararın tebliğine kadar tarafları bağlamakta ve yapılan düzeltmenin (yeni kararın) geriye yürümesini engellemektedir⁴⁷”.

Dolayısıyla, meşru güven ilkesi, norm istikrarı, kazanılmış hak ve geriye yürüme alanıyla ilgilidir.

Meşru güven ilkesinin vergi hukukunda görünümü; idari düzenlemelere itiraz edilebilirlik, özgeleler ve denetim sırasında mükellef haklarının korunması olmak üzere üç şekilde ortaya çıkmaktadır:

1- İdari Düzenlemelere İtiraz Edilebilirlik (Invocabilité)

Vergi idaresinin, vergi ile ilgili bir düzenlemeyi yorumlaması, daha sonra ise bu yorumu değiştirmesi ve yasa koyucunun bu düzenlemeyi ileriye dönük olarak öngörmesi sonucunda, mükelleflere yargı yolunun açık bırakılmasıdır. Bu durum çoğu zaman, düzenlemelerin yasaya aykırı olması durumunda yapılan başvurulardan ibaret olmaktadır⁴⁸.

2- Özelgeler

Sübjektif bakış açısını yansıtan özgeleler, mükelleflerin, vergi ile ilgili bir kuralın uygulanması konusunda vergi idaresine yaptıkları başvurulardır. Bu uygulama, hukuki güvenliği artırıcı etki yapmaktadır⁴⁹.

3- Vergi Denetimi Sırasında Mükellef Haklarının Korunması

Vergi denetimi sırasında mükellef haklarının korunmasına yönelik kurallar, mükellef hakları bildirelerinde açıklığa kavuşturulmuştur⁵⁰.

⁴⁶ Mehmet ALTUNDIŞ, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008, s.62.

⁴⁷ Bernard HATOUX, “La Cour de Cassation et la Sécurité Juridique”, **La Sécurité Fiscale**, RFFP No: 130, s. 138.

⁴⁸ DELAUNAY, a.g.m., s. 48.

⁴⁹ BERKSOY, a.g.m., s. 82.

⁵⁰ Bkz. DELAUNAY, a.g.m.,s. 51.

Meşru güven, bir taraftan verginin yasallığı, diğer taraftan ise vergilerin geriye yürümezliği arasına sıkışmıştır.

Daha önce de belirtildiği üzere, verginin yasallığı ilkesi ile vergi mükellefiyeti, kaynağını sadece kanundan alabilmektedir. Verginin yasallığı, objektif bir mantık oluştururken, meşru güven subjektif bir yol almaktadır⁵¹.

Vergi idaresi ile mükellef arasında meşru güvene dayalı bir ilişkinin oluşturulması önündeki en büyük engel, bu olmaktadır. Vergi idaresi mükelleflerin şahsi durumlarını dikkate almak suretiyle, mükellef ve vergi idaresi arasındaki vergisel ilişkiyi düzenleyememektedir. Bu durum, verginin yasallığı ilkesinin bir gereğidir. Mükellef ve vergi idaresi arasında “sözleşme yasağı” bulunmaktadır. Mükellef ve vergi idaresi arasında, meşru güven çerçevesinde, vergilendirmeye ilişkin yapılmış olan sözleşmelerin kanunlar nezdinde bir geçerliliği bulunmamaktadır. Bu da meşru güven ilkesini önemli ölçüde zedelemektedir.

Vergi hukukunda geçmişe yürümezlik ilkesi, yeni bir vergi normunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergiyi doğuran olaylar için hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayarak, bu normun ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonrası için uygulanması gerektiğini belirten bir hukuk prensibi olarak tanımlanabilir⁵².

Hukuk normlarının zaman bakımından uygulanmasında, esasen geriye yürüme istisna; geriye yürümezlik ise kuraldır. Diğer bir anlatımla; hukuk normları, kural olarak yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren hüküm ve sonuç doğurur⁵³. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, mükelleflerin lehine sonuç doğuran vergisel düzenlemelerden de mükelleflerin etkilenmemeleri sonucunu doğurabilmektedir.

D- ÖZGÜRLÜK İLKESİ

Vergide özgürlük kavramı, mükelleflerin ödemeleri gereken vergiyi, hukuka ve ekonomik gerçeklere uygun olarak en aza indirmeleri ve/veya vergi yükünün dışında kalmaları konusundaki özgürlüklerini ifade etmektedir. Vergide özgürlük ilkesi ise; mükelleflerin, sahip oldukları haklar çerçevesinde, ödemeleri gereken vergiyi en aza

⁵¹ DELAUNAY, a.g.m., s. 53.

⁵² Yaşar AYYILDIZ, Kadir AYYILDIRIM, “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2015, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1, s. 59.

⁵³ Elif YILMAZ, “İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği”, *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1 (4), 2015, s. 1245.

indirmek veya vergi yükünün dışında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri işlem, eylem ve davranışlarındaki özgürlüklerini ortaya koymakta, tanımlamakta ve sınırlarını çizmektedir⁵⁴.

Bireysel ve agresif vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramları ile yakın ilişki içinde olan vergide özgürlük ilkesinin ihlal edilip edilmediğinin tespitinde, “hukuka aykırılık” ve “hayatın olağan akışına aykırılık” kriterlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir⁵⁵.

E- AÇIKLIK VE BELİRLİLİK İLKESİ

“Vergi hukuku düzenlemelerinin yapılması ve vergi kanunlarının hazırlanmasında, vergilemede belirlilik ve açıklık ilkelerine uygun davranılmalıdır. Bu ilkelere göre, yükümlülerin, ne zaman, nasıl ve ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekmektedir. Belirsizlikleri gidermek, anlaşılır kılmak; keyfiliklere son vermek; güvensizlikleri ortadan kaldırmak ve adaleti sağlamak gerekir”⁵⁶.

Vergilemede keyfiliği ortadan kaldırarak, hukuki güvenliğin sağlanmasına katkıda bulunan bu ilkeye göre, vergilerin konuları, matrahları, mükellefleri, vergiyi doğuran olayları, tarifeleri hiçbir duraksamaya yer vermeyecek şekilde açık ve belirli olmalıdır⁵⁷.

Vergi kanunlarının farklı gelir, eğitim ve kültür grubundan her düzeyde vatandaşı ilgilendirmesi, açıklık ilkesinin önemini daha da artırmaktadır. Vergilerle ilgili düzenlemelerin açık bir şekilde ve yanlış anlaşılmalara önleyecek tarzda yazılması, kullanılan kelimelerin günlük konuşmalardaki anlamlarına uygunluğu, farklı kullanım halinin özel olarak düzenlenmesi gerekir⁵⁸.

Açıklık ve belirlilik ilkeleri birbirinden ayrı olarak da ilkesel olarak değerlendirilebilmektedir. Açıklık ilkesi daha çok vergi ile ilgili düzenlemelerin yazım tekniğiyle ve/veya kullanılan dille yakından ilişkilidir.

⁵⁴ PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, SARAÇOĞLU, a.g.m., s. 410.

⁵⁵ PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, SARAÇOĞLU, a.g.m., s. 430.

⁵⁶ KARAKOÇ, a.g.m., s. 1300.

⁵⁷ Ufuk BAKKAL, “Varlık Vergisi Kanunu’nun Maliye Teorisindeki Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43-44. Seri, Yıl: 2003, s. 105.

⁵⁸ Uğur YİĞİT, **Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 78.

Belirlilik ilkesi ise vergilerin kanuniliği ilkesi ile yakından ilişkilidir. Zira belirliliğin sağlanmasının temel koşulu, vergileme ile ilgili temel düzenlemelerin kanunla yapılmasıdır. Bu ilkeye göre, bir vergi yasasının vergiye ilişkin tüm temel unsurları bünyesinde barındırması gerekmektedir⁵⁹.

Yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir⁶⁰.

F- ADALET İLKESİ

Adalet kavramının net bir tanımının yapılamamasına rağmen, temelde birbirinden farklı iki adalet anlayışından söz edilir. Bunlar denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet olarak ifade edilmektedir. Denkleştirici adalet, özünde birey özgürlükleri olan ve insanların belli bazı özel durumlarına göre farklı uygulamalara maruz kalmasını engelleyen, herkese eşit davranan adalet anlayışı iken dağıtıcı adalet, özünde eşitlikçi bir zihniyet olan ve insanların belli bazı özelliklerine göre farklı uygulamalara maruz kalmasını haklı gösteren adalet anlayışıdır. Buna göre, denkleştirici adalet anlayışında birey özgürlüklerinin korunması, dağıtıcı adalet anlayışında ise bireyler arasındaki eşitsizliklerin giderilmesi hedeflenmektedir⁶¹.

Vergilemede adalet ilkesi, vergilemenin en eski ve en önemli ilkelerinden birisidir. Vergilemeye ilişkin en eski ilkelere birisi olmasına rağmen, vergi adaleti, anlaşılması zor ve istikrarsız uygulamalara sahip bir yapı arz etmektedir. Herkesin kamu harcamalarının finansmanına adil paylar ile katkıda bulunması gerektiği, yani

⁵⁹ Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 14.

⁶⁰ Gülden ŞİŞMAN, “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (4) 2016, s. 2429.

⁶¹ Ahmet Burçin YERELİ, Ahmet Yılmaz ATA, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 23.

vergilemede adalet ilkesinin varlığı konusunda fikir birliği bulunmasına karşın, adalet kavramının taşıdığı olduğu subjektiflik nedeniyle, bu adil payın ne olması gerektiği konusunda tartışmalar söz konusudur⁶².

Vergilemede adalet kavramı da, adalet kavramının taşıdığı olduğu subjektif niteliğe benzer bir özellik taşımaktadır. Bu durum, vergilemede adalet ve vergilemede eşitlik ilkelerinin birbiriyle karıştırılmasına neden olmaktadır. Vergilemede adalet kavramı, tıpkı adalet kavramında olduğu gibi tanımlanmaya ihtiyaç gösteren, genel ve soyut bir kavramdır. Vergilemede eşitlik ise vergi ödeyen bireylerin eşit muameleye tabi tutulması anlamına gelen somut ve tartışmasız bir kavramdır. Vergilemede adalet, vergilemede eşitliğin sağlanmasını da kapsayan çok daha geniş bir anlam taşımaktadır⁶³.

G- EŞİTLİK İLKESİ

Adalet ilkesiyle yakından ilişkili olan eşitlik ilkesi başlangıçta “mutlak eşitlik” olarak değerlendirilmekteydi. Zaman içinde eşitlik ilkesinin anlam ve içeriğinde değişme yaşanmıştır.

Eşitliğin iki yönü bulunmaktadır. Yatay vergi adaleti/eşitliği hukuk devleti kavramının “kanun önünde eşitlik” ilkesiyle, dikey vergi adaleti/eşitliği ise “sosyal refah devletiyle” bağlantılıdır. Buna göre vergileme bakımından yatay vergi adaletinin gerçekleştirilmesi, bir yandan vergi yasalarının genel, nesnel ve kişisel olmayan düzenlemeler içermesine, diğer yandan ödeme gücü ve aile durumu yönünden aynı durumda olan bireylerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulmasına bağlanmaktadır⁶⁴.

Eşitlik ilkesinin vergilendirmeye ilişkin uzantısı olan Anayasanın 73’üncü maddesinden yola çıkarak mali güç üzerinden gerçekleştirilebilen bir eşitlikten bahsetsek de, bu madde vergilemede eşitlik veya ayrımcılık yasağı ile ilgili özel bir durum içermez. Bu nedenle, mali gücün, anayasal eşitlik ilkesi ile birlikte değerlendirilmesi gerekir. Bu aşamada Anayasa’nın 10. maddesi devreye girmektedir.

⁶² Suat Hayri ŞENTÜRK, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento İşveren**, Mart 2008, s. 17.

⁶³ Mehmet Cahit GÜRAN, “Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması, **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, s. 244-245.

⁶⁴ A. Savaş DEMİRCAN, “Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet”, **TBB Dergisi**, Sayı: 121, 2015, s.281.

10. maddede bir yanda kanun önünde eşitlik ilkesi; diğer yanda dil, ırk, Anayasada belirtilen diğer sebepler ve benzeri sebeplere dayanılarak ayırım yapılmaması yer almaktadır⁶⁵.

Anayasa Mahkemesi'ne göre; “*Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır*”⁶⁶.

Anayasa Mahkemesi vergilendirmede eşitliği; “*...vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen 'verginin mali güce göre ödenmesi', 'herkesin vergi ödemesi' ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur...*” şeklinde ifade etmektedir⁶⁷.

Eşitlik ilkesi, “genellik ilkesi” olarak da ifade edilebilmektedir. Genellik ilkesinin yükümlüye ve yükümlülük konusuna bakan iki yönü bulunmaktadır. Yükümlüye bakan yönü “herkes” kavramıyla ifade edilmiş ve Anayasa çerçevesinde ayrık tutulabilecekler dışında herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğunu ifade etmektedir. İlkenin yükümlülük konusuna bakan yönü ise, mali gücü oluşturan gelir, servet ve harcama gibi unsurların vergilendirmede temel alınmasını ifade etmektedir⁶⁸.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür” denilmektedir. Burada “herkes” ifadesi vergi ilkelerinden biri olan genellik ilkesini ifade etmektedir. Yani bu ilkeyle herkesin, vergi yükümlüsü olması esası getirilmektedir. Ancak,

⁶⁵ Sibel YILMAZ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 66 (1) 2017, s. 277-278.

⁶⁶ Aktaran: Oytun CANYAŞ, İ. Erdem SEÇİLMİŞ, “Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi** (C. XV, S. I, 2013), 2. 305-306.

⁶⁷ Aktaran Tamer BUDAK, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, XII Levha yayıncılık, İstanbul 2010, s. 82.

⁶⁸ TEKBAŞ, a.g.m., s. 152.

genellik ilkesinden kaynaklı bu düzenlemeyle istisnasız herkesin vergi yükümlüsü olacağı sonucuna varılamamaktadır. Çünkü hükmün daha sonraki ifadeleri arasında “mali güce göre vergi ödeme” ibaresi yer almaktadır. Bu ifadeyle; mali gücü yeterli olmayan kişilerin vergi yükümlüsü olmayacakları sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu istisnai bir durum olup böyle bir düzenlemeyle verginin genellik ilkesi bozulmamaktadır⁶⁹.

Anayasa Mahkemesi, vergilendirmede yaratılan eşitsizlikleri haklı neden açısından değerlendirirken, vergi konusundaki veya vergi yükümlüsünün hukukî niteliğindeki farklılıklar ile kamu yararı, maliye politikası, sosyal ve teknik diğer sebepler olmak üzere dört ölçütten hareket etmektedir. Bu sebeplerin belirlenmesi ise, çoğu zaman siyasî iradenin takdirindedir. Bu noktada, genellik ve eşitlik ilkelerinin vergi adaletinin sağlanmasının aracı oldukları bilinmektedir⁷⁰.

IV- VERGİ GÜVENLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

Vergilemenin doğasında var olan çıkar çatışması nedeniyle, vergi güvenliği birçok unsurdan etkilenebilmektedir. Artan kamu harcamalarının finansmanı için devletin vergi gelirlerini artırma çabaları, kimi zaman mükelleflerin haklarının ihlaline sebep olmaktadır. Diğer yandan ise mükelleflerin daha az vergi ödeme çabalarına karşılık olarak devlet çeşitli yollara başvurmaktadır. Vergi güvenliğini etkileyen unsurlar, aşağıda altı ayrı başlık altında ele alınmaktadır.

A- OPTİMAL VERGİLEME VE HUKUKA AYKIRILIK

Refah iktisadının en tartışmalı ve kendisine en fazla olumsuz anlam yüklenen alanlarından biri olan vergi, devletin bireylerin özel alanlarına müdahalesinin en sinsi araçlarından biri olarak algılanmıştır. Devletin, mülkiyet hakkını ihlal için kullandığı bir yöntem olarak değerlendirilen vergi, her dönem mahkûm edilirken, devletin vergi koyma hakkı sınırlanmadığı sürece bir tür hırsızlık olarak görülmüştür. Öte yandan

⁶⁹ N. Kemal GÜNDÜZ, “Verginin Anayasal Çerçevesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:78, Mart 1995, s.101.

⁷⁰ KARAKOÇ, a.g.m., s. 1286.

vergi yükünü kimin daha çok sırtlanacağı, vergi tartışmalarını en çetin sınıf savaşlarının arenası haline getirmiştir⁷¹.

Optimal vergileme, vergi sistemlerinin nasıl oluşturulması gerektiğini konu alan normatif bir alandır ve adalet fikri sabitken, etkinliğin arttırılmasını amaçlamaktadır. Kamu harcamalarının sabit kabul edildiği bir durumda, optimal vergilendirmeden kaynak dağılımı ile kaynakların yeniden dağılımı arasında herhangi bir fark oluşturmaması veya muhtemel farkı en aza indirmesi beklenmektedir. Neumark ve Schmolders gibi Türkiye'de de tanınan klasik maliyeciler ideal bir vergi sisteminin, farklı vergilerin optimal bir bileşimine bağlı olduğunu ifade etmektedir. Bu durum, tekli bir vergi sistemiyle mukayese edildiğinde, yeterli bir mali kaynak sağladığı gibi mükelleflerin ödeme gücünü de dikkate almaktadır⁷².

Optimal vergi yapısıyla, vergi sisteminin içinde bulunması gereken özellikler kastedilir. Vergi yapısının kurulacak vergi sisteminin bütününe ilgilendirmesi sebebiyle, tahmin edilenden çok yönlü karmaşıklığa sahiptir. Bir açıdan, optimal kabul edilen bir vergi, bir başka açıdan optimal kabul edilmemekte; hatta optimal vergi yapısını bozan bir durum bile arz edebilmektedir. Başka deyişle, bir değişkene göre optimalite farklı bir kurulumu gerektirmesine rağmen, başka bir değişkene göre tamamen farklı bir kurulumu gerektirebilir. Bu durum, optimaliteyi oluşturmanın nedeni güç olduğunu göstermektedir. Bu durumda yapılacak şey; gelir sağlama, adaletli yapı oluşturma gibi tercihlerden öncelik verilene göre optimal yapıyı oluşturmaktır⁷³.

Herhangi bir vergi sistemini oluştururken ya da mevcut bir vergi sistemini değişikliğe tabi tutarken “optimal vergilendirme” ilkelerinin göz önünde bulundurulması gerekir. Optimal vergilendirmenin dört temel ilkesi ise şu şekilde özetlenebilir⁷⁴:

⁷¹ Özlem ALBAYRAK, “Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme”, **Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim “İzzettin Önder’e Armağan**,” Sosyal Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul, 2010, s.287.

⁷² Hünkar GÜLER, “Gelirin Optimal vergilendirilmesi: Teori ve Politika”, **International Journal of Economic Studies**, June 2017, Vol:3, Issue:2, s. 242.

⁷³ Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2015, s. 218. Ayrıca bkz. Ali YURDAKUL, “Optimal Vergileme”, **Güncel Mali Konular**, Ed. Nihat EDİZDOĞAN, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009, s. 321-342.

⁷⁴ Kahan Onur ARSLAN, “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, **TBB Dergisi**, 2016 (127), s. 226.

1. Bir ülkede yaşayan herkes, mümkün olduğu ölçüde ödeme güçleriyle orantılı olarak devlet harcamalarının finansmanına katkıda bulunmalıdır. Bu ilkenin ihmal edilmesi, vergilendirmede adaletsizliği ortaya çıkarır.

2. Her bireyin ödemek zorunda olmadığı vergi keyfi olmamalı, kesin olmalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödeme miktarı herkes için açık olarak tespit edilmelidir.

3. Her vergi, vergiyi ödeyecek birey için en uygun olan zamanda ve en uygun şekilde tahsil edilmelidir.

4. Halkın cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para birbirinden çok farklı olmamalıdır. (Bir başka ifadeyle verginin tahsil maliyetinin makul seviyede olması gerekmektedir ki; toplanan vergiler verimli/iktisadi olabilsin.) Bu dört temel ilke kısaca “adalet”, “kesinlik”, “uygunluk” ve “iktisadilik” olarak adlandırılabilir.

Optimal vergilendirme teorisi, vergi sistemlerinin nasıl ortaya çıktığı ve neye benzediği konusu üzerinde durmamaktadır. Başka bir deyişle, vergi sisteminin oluştuğu iktisadi ve sosyal yapıyı dikkate almamaktadır. Optimal vergilendirmede, mükelleflere yönelik çok fazla bilgiye ihtiyaç duyulurken, günün şartları itibariyle, vergi toplama teknikleri modele dahil edilememektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, uluslararası sermaye hareketleri, vergi sistemleri üzerinde ciddi bir baskı oluşturmaktadır. Bu durum, ülkelerin optimal vergi tasarımı idealinin bağımlı ve hareket alanının sınırlı olduğunu göstermektedir. Optimal vergilendirme üzerinde toplumsal talepler ve politik kısıtlar, dışsallıklar, vergi uyum ve enflasyon maliyetleri, vergi sisteminin gelişim yönü ve vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi kısıtların bulunduğu da belirtilmelidir⁷⁵.

Optimal vergileme, hukuka aykırılık olmadığı sürece kabul edilebilmektedir. Devletin vergileme açısından optimal bir duruma gelebilmesi için kimi durumlarda hukuka aykırı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Hukuka aykırılık, sadece optimal vergileme amacına ulaşmak isteyen devlet açısından ortaya çıkmaz. Mükellefler de kendileri açısından optimalini bulmak adına, kimi zaman hukuka aykırı davranışlar sergileyebilmektedir.

Daha önce de değinildiği gibi, vergide özgürlük ilkesi mükelleflerin, sahip oldukları haklar çerçevesinde, ödemeleri gereken vergiyi en aza indirmek veya vergi

⁷⁵ GÜLER, a.g.m., s. 243.

yükünün dışında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri işlem, eylem ve davranışlarındaki özgürlüklerini ortaya koymakta, tanımlamakta ve sınırlarını çizmektedir. Mükellefler bu özgürlükleri kullanırken hukuka aykırı davranışlardan kaçınmak durumundadırlar.

Bu faktörler dışında, optimal vergileme, vergi yükümlülerinin davranışlarıyla da yakından ilgili bir konu durumundadır.

İktisat politikasında, arz yönlü iktisadi yaklaşımın savunucularından biri olan Arthur Laffer'in, vergi oranları ile vergi gelirleri arasında kurmuş olduğu çan-eğrili teorik ilişki, literatürde Laffer eğrisi ya da Laffer hipotezi olarak bilinmektedir. Laffer eğrisine göre, toplam vergi gelirleri, belirli bir noktaya kadar vergi oranlarında yapılacak artışla birlikte artacak, bu noktadan itibaren vergi oranlarındaki artışlarla birlikte azalacaktır. Bu anlamdaki Laffer eğrisi, genel olarak ters "U" harfine benzetilmektedir. Laffer eğrisinin bu şekline göre, sıfır vergi geliri sağlayan iki uç nokta vardır. Bu noktalarda vergi oranı, sıfır ile yüzde yüz değerlerini almaktadır. Uygulanan vergi oranı, eğer Laffer eğrisinin pozitif eğimli bölgesinde (etkin bölge) yer alıyor ise orandaki artışla birlikte toplam vergi gelirleri artacaktır. Diğer yandan, uygulanan vergi oranı, eğrinin negatif eğimli bölgesinde (etkin olmayan bölge) yer alıyor ise, vergi oranında yapılacak küçük bir artış karşısında, toplam vergi gelirleri azalacaktır. Dolayısıyla, Laffer eğrisini iki bölgeye ayıran öyle bir vergi oranı vardır ki; bu oran, toplam vergi gelirlerini maksimum yapan orandır. Bu orandaki herhangi bir değişme (ister artış ister azalış olsun), vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır⁷⁶.

Vergi oranlarındaki aşırı artışın toplam vergi gelirleri üzerinde olumsuz etki yaratmasını önlemek amacıyla, bazı ülkelerde “vergi kalkanı” uygulamasına başvurulmaktadır. Vergi kalkanı müessesesinin temel amacı, marjinal vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergi hasılatının arttırılmasıdır⁷⁷.

Yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere, optimal vergileme⁷⁸ konusu birçok etkene bağlıdır. Konuyla ilgili olarak ileri sürülen görüşlerin her ülke için geçerli

⁷⁶ Nebiye YAMAK, Rahmi YAMAK, “Türkiye’nin Vergi Türlerine Göre Laffer Eğrisi”, **Ekonomik Yaklaşım**, 1995, 6(18-19), s. 51

⁷⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, “Vergi Kalkanı: Dolaysız Vergilere Üst Sınır Uygulaması ve Fransa Örneği”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII, Sayı: 1-2, s. 585-600.

⁷⁸ Optimal vergileme ile ilgili kapsamlı çalışma için bkz. ALBAYRAK, a.g.m., s. 287-317.

olduğu söz konusu olmayıp, ortaya çıkacak sonuçlar konusunda ülkelere özgü farklı etkenler devreye girebilmektedir.

B- VERGİYE UYUM

Vergi güvenliğini etkileyen unsurlardan birisi de vergiye uyumdur. Vergiye uyum Türkçe literatürde daha çok “vergiye gönüllü uyum” sözcüğü ile ifade edilmektedir.

Vergiye gönüllü uyum sorunu vergiler kadar eski bir sorundur. Sorunun temelinde yer alan husus “insanlar niçin vergi öder?” sorusudur. Bu yönüyle vergiye gönüllü uyum, vergi idareleri açısından oldukça önemli bir kavramdır⁷⁹.

Gönüllü uyum kavramı, gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri şeklinde tanımlanabilir. Vergiye gönüllü uyum kavramı, literatürde “kabul”, “vergi ödeme istekliliği” olarak da isimlendirilmekte ve bu aşamada, yükümlülerin vergilere karşı olumlu yaklaşımlar sergiledikleri ve üzerlerine düşen vergileri severek ve isteyerek ödedikleri belirtilmektedir⁸⁰.

Vergiye gönüllü uyum, sosyo-psikolojik nedenlerden kültürel nedenlere, gelir düzeyinden eğitim düzeyine, yasal mevzuattan vergi idaresinin örgüt yapısına kadar pek çok faktöre bağlıdır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi tahsilâtının arzu edilen düzeylerde gerçekleşebilmesi için, vergi toplama yetkisi elinde bulunduran gelir (vergi) idarelerinin, mükelleflerin vergi ödemelerini en rahat biçimde gerçekleştirebilecekleri organizasyon yapılarını oluşturmaları, kendilerine düşen en önemli görevlerindedir. Nitekim, son yıllarda çeşitli ülkelerde gerçekleştirilen vergi reformlarına bakıldığında, bu reformların bir ayağını mevzuattaki düzenlemeler oluştururken, diğer ayağının vergi idarelerinin organizasyon yapılarındaki değişimlerden oluştuğu gözlemlenmektedir. Organizasyon yapılarındaki değişikliklerin odağında ise, mükellefin gönüllü uyumunu artıracak organizasyon yapıları oluşturma çabaları yer almaktadır⁸¹.

⁷⁹ Suat Hayri ŞENTÜRK, “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2014, 9(3), s.131.

⁸⁰ Selçuk İPEK, İlknur KAYNAR; “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl: 2009, Cilt: 16, Sayı:1, s. 174.

⁸¹ Hamza KAHRİMAN, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016, s. 230.

Vergi uyumu konusunda araştırmalar, Allingham ve Sandmo⁸² ile Srinivasan'ın⁸³ çalışmalarıyla başlamıştır. Allingham ve Sandmo yapmış oldukları çalışmalarında, yukmllerin vergi kaçırma eylemini yaparken kendi net gelirlerini maksimuma çıkarmak amacıyla hareket ettiklerini vurgulamışlardır. Bu düşünceye göre, yukmller vergi kaçırma eylemini gerçekleştirip gerekleştirmeyeceklerine, yakalanma olasılığı ile ortalama ceza ve riskten korkma düzeyi arasında rasyonel bir dengeleme yaparak karar verecektir. Bu nedenle, Allingham ve Sandmo'ya göre, vergi yukmlsnn gerçek gelirini veya gerçek gelirinden daha az bir miktarı beyan etmesi, vergi yetkilileri tarafından denetimin yeterli olup olmayacağına bağlıdır. Bu düşünce, vergi uyumunu, yukmllerin kendi çıkarlarını rasyonel olarak izlemelerinin büyük bir parçası olarak görmekte ve vergileri yukmller için sakınmaya veya kaçınmaya çalıştıkları masraflar olarak tanımlamaktadır. Buna göre, yukmller, vergi kaçırdıkları ortaya çıkmadığı ve ayrıca, vergi kaçırmanın cezası ağır olmadığı sürece vergi kaıracaklardır (rasyonel tercih yaklaşımı). Vergi deme konusuna ilişkin bu yaklaşım, çok dar olduğu gerekçesi ile eleştirilmektedir. Çünkü kişisel çıkarlar yanında, sosyal yapı da yukmllerin davranışlarını etkileyen önemli bir diğer unsurdur. Örneğin, ahlaki düşünceler ve sosyal normlar, adalet algısı ve yasallık yukmllerin vergi uyumları üzerinde etkili olan faktörler arasındadır. Görülmektedir ki; vergi uyumu, geleneksel yaklaşım açısından sadece vergilemeye ilişkin yaptırımların ağır olup olmaması bağlamında ele alınmıştır. Ancak, birçok araştırmacıya göre, vergi uyumunu sadece yaptırım derecesiyle açıklamak doğru bir yaklaşım değildir. Bunun yanı sıra; sosyal normlar, kamu hizmetleri, kurumlara duyulan güven, başkalarının vergi algılama biçimleri ve vergiye uyumlarına dair birçok faktör yukml davranışları üzerinde etkili olabilmektedir. Bu bağlamda, vergi uyumu, karmaşık davranışsal bir olgudur ve konuyu araştırmak için birçok yöntem ve kaynağı kullanmak gerekmektedir⁸⁴.

⁸² Bkz. Michael G. ALLINGHAM, Agnar SANDMO, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, 1 (1972) s. 323-338.

⁸³ Bkz. T.N. SRINIVASAN, "Tax Evasion: A Model", **Journal of Public Economics**, 2 (1973), s. 339-346.

⁸⁴ İPEK, KAYNAR, a.g.m., s.175.

C- KAMU YARARI

Kamu yararı, mülkiyete müdahale sebeplerinden ilk ve en önemlisidir. Her ne kadar yargı kararlarında ve doktrinde üzerinde uzlaşmış olmasa da kamu yararı, “idarenin görevlerini yerine getirebilmek için teker teker fertler dışında bütün toplumun veya yerine ve görevine göre belirli halk topluluklarının göz önüne alınmasının mecburiyeti” olarak tanımlanabilir. Bu anlamda, kamu yararı, idarenin faaliyetlerinin sebep ve amaç unsurunu meydana getirir. Çünkü idare, üstlendiği kamu hizmetlerini, kâr amacı gütmeme, süreklilik, genellik, değişkenlik, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerine göre yürütmektedir⁸⁵.

Kamu yararını pratikte ifade etmek oldukça zordur. Bu konuda iki yaklaşım söz konusudur. Bunlardan ilki, kamu yararını sosyal adalet kavramına dayandırmaktadır. İkicisi ise, temel dayanağını tarafsızlık kavramından almaktadır⁸⁶.

Kamu yararı kavramının tanımlanmasındaki belirsizlik, kamu yararıyla ilintili başka kavramlarla karıştırılmasına sebep olmuştur. Bunlardan birisi de, toplum yararı kavramıdır.

Toplum yararı ve kamu yararı kavramları arasında anlam bakımından fark vardır. Kamu yararı, kurulu düzenin korunmasındaki çıkardır. Kurulu düzen özel mülkiyete dayanıyorsa, kamu yararı özel mülkiyetin korunmasındaki çıkar anlamına gelir. Toplum yararı ise, ülkede yaşayan tüm insanların ortak çıkarlarını ifade eder. Düzenin, ortak çıkarı koruyucu niteliği, alt yapıyı oluşturan mülkiyet anlayışına bağlıdır. Alınacak bir tedbir, kamu yararı gereği olduğu halde toplum yararına olmayabilir.

Tekin Akıllıoğlu⁸⁷ Anayasa Mahkemesi kararlarından yararlanarak kamu yararını şu başlıklarda sınıflandırmıştır⁸⁸:

- Kamu yararı, genel ve kapsayıcı bir kavramdır.
- Kamu yararı, toplum yararı ile uyumludur.
- Kamu hizmeti, kamu yararıdır.

⁸⁵ Murat TEZCAN, “Soyut Kamu Yararı Kararıyla Sınırlandırılan Mülkiyet Hakkı”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 85, Eylül 2013, s. 87.

⁸⁶ Namık Kemal ÖZTÜRK, “Kamu Yöneticilerinin Kararlarında Etik Değerler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 2, Haziran 1998, s. 84.

⁸⁷ Tekin AKILLIOĞLU, “İnsan Hakları Kavramı Üzerine Düşünceler”, İHİD, **Lütfi Duran’a Armağan**, Sayı:1-3, 1988,

⁸⁸ Aktaran: Osman SARAÇ, “Kamu Yararı Kavramı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 139, Ocak-Nisan 2002.

- Kamu yararı, haklara ilişkin sınırlama nedenidir.
- Kamu yararı, toplum yararadır, üstündür, değişkendir.
- Kamu yararı, nesnel ve zorunlu bir neden-sonuç bağı gerektirir.

Üzerinde tam olarak uzlaşılmasa bile, vergilerin kamu yararını gözeterek şekilde kullanılmış olması, vergi güvenliği konusuyla yakından ilgili bulunmaktadır. Bu durum, mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen önemli faktörlerden birisi durumundadır.

Yasama yetkisi kullanılırken esasen her kanunda temel ölçüt olması gereken kamu yararı, yasama organının mutlak iktidarlar karşısında tarihsel süreçte edindiği ilk yetki olan vergilendirme yetkisi kullanılırken de hiç şüphesiz en temel ölçüt olmalıdır. Aksi takdirde, vergilendirmenin ve vergilerin meşruiyetinden söz edilemeyecektir. Bu ihtimal de, kısa vadede iktidarın ve daha ötede devletin meşruiyetinin sorgulanması sonucunu doğuracak sonuçlara dahi yol açabilecektir⁸⁹.

Mükelleflerin, ödemiş oldukları vergilerin kamu yararı için kullanıldığını bilmeleri halinde daha uyumlu davranış göstermeleri, beklenen bir durumdur. Mükelleflerin toplanan vergi gelirlerinin kamu yararına olmayan alanlarda kullanıldığı, gereksiz alanlarda harcandığı ve israf edildiği düşüncelerinde olmaları ise tam tersi bir etki ortaya çıkaracaktır. Böyle bir durumda, mükellefler vergiyi az ödeme ya da hiç ödememe yoluna gidebileceklerdir. Üstelik bu durumu vicdani olarak da meşru olarak değerlendirmeleri de söz konusu olacaktır. Bu nokta, vergi güvenliği açısından son derece tehlikeli sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.

D- VERGİ İDARESİNİN ETKİNLİğİ

Etkinlik sözcüğünün karşılığı olarak, Büyük Türkçe Sözlük'te "etkin olma durumu", "müessiriyet", "etki gücü", "eylem gücü" gösterilmektedir. Konumuz açısından yapılan tanımlama ise "en az çaba veya maliyet ile en çok sonuç elde etme kapasitesi" şeklindedir.

Kamu veya özel sektör faaliyetlerinin başarı seviyesi ve performans olgusu etkililik, etkinlik ve eşitlik (hakkaniyet) parametreleriyle değerlendirilmektedir. Özel

⁸⁹ ARSLAN, a.g.m., s.224.

sektör faaliyetlerinde öncelik, etkinlik arayışı iken; kamu hizmetlerinde kural olarak öncelik, hizmetin kalitesini ifade eden etkililik ve eşitlik arayışı şeklinde olmuştur⁹⁰.

Tarihsel süreçte kamunun rolüne ilişkin yaklaşımlardaki farklılaşmalara rağmen, kamu harcamaları her dönemde artış eğilimini sürdürmüştür. Bundaki en önemli etken, demokrasinin gelişmesiyle birlikte halkın kamu yönetiminden beklentilerinin sürekli artması ve kamuda hesap verme sorumluluğunun güçlenmesidir. Kamunun faaliyet hacmi sürekli genişlerken, kamu gelirlerinde buna paralel bir artış sağlamanın mümkün olmaması, kıt olan kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanılmasını, bir başka ifadeyle, işletme yönetimi yaklaşımlarının kamuda da uygulamaya geçirilmesini zorunlu hale getirmiştir⁹¹.

Vergi idaresinin etkinliği konusunda çeşitli yaklaşımlar geliştirilmesi söz konusu olabilir. İktisadi etkinlik olarak da nitelendirilebilecek ilk yaklaşıma göre, en az maliyetle en çok verginin toplanması gerekmektedir. Bu yaklaşıma göre, idarenin vergileme işlemleri, denetim ve benzeri süreçlere ilişkin harcamaları asgari düzeyde tutarak, azami vergi geliri elde etmesi gerekmektedir.

Ancak idarenin salt böyle bir yaklaşımla hareket etmesi, adalet ve hukuki güvenlik açısından sorunlar ortaya çıkarma potansiyeline sahiptir. Dolayısıyla, olaya vergi toplama maliyetleri açısından yaklaşılırken, mükelleflerin haklarının da göz önüne alınması gerekmektedir.

Vergi idaresinin etkinliği konusu, mükelleflerin vergiye yaklaşımlarını ve dolayısıyla vergi güvenliğini etkileyen bir konudur. Bu noktada, idarenin gereksiz formaliteleri, otomasyon sistemindeki aksaklıklar ve “astarı yüzünden pahalı” olarak nitelendirilebilecek işlemleri mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergi idaresinin etkinliği konusuyla doğrudan bağlantılı olmamakla birlikte, vergi harcamaları da mükelleflerin algılarını etkilemektedir.

Vergi harcaması, vergilerin tahsiline yönelik giderleri ifade etmemektedir. Vergi harcaması, esas olarak vazgeçilen vergi gelirdir. Vergi harcaması yaygın olarak; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını

⁹⁰ Yunus Emre İLKORKOR, “Kamu Hizmetlerinde Etkinliği Sağlama”, **İdarecinin Sesi**, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2013, s. 31.

⁹¹ Recai AKYEL, Hacı Ömer KÖSE, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, **Türk İdare Dergisi** • Sayı: 466 • Mart 2010, s. 10.

içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanır⁹².

Devlet açısından, vergi harcamaları gelirden bir kayıp olarak görülürken, mükellefler için ise vergi yükümlülüğünde bir azalma olarak görülmektedir. Tahsilinden vazgeçilen vergilerin vergi harcaması olarak anılmasının en önemli nedeni, bu harcamalar sayesinde kamu ekonomisinden özel ekonomiye bir fon transferinin gerçekleşiyor olmasıdır⁹³.

Mükelleflerin istisna ve muafiyetlerden yararlanmayan bölümü, vergi harcamalarının adaletsiz olduğu yaklaşımına sahiptir. Bu tür düzenlemelerin meclis ve siyasi otoritenin tercihi olduğundan ziyade, vergi idaresinin başarısızlığı olduğu algısına sahiptirler. Bu bakış açısı da, vergi güvenliğini olumsuz yönde etkileyebilecek bir sonuç yaratabilecektir.

E- VERGİ İDARESİNİN YORUMU

İdari yorum, vergi idaresinin, vergi yasalarını anlayış ve uygulama biçimi ile ilgilidir. Örneğin, bir genel tebliğde veya bir özelgede belirtilen görüş idari yorumdur. İdari yorum, yargı organları açısından bağlayıcı değildir⁹⁴.

Vergi hukuku açısından idarenin yorumu yaygın bir uygulama alanı bulmaktadır. Çünkü vergi idaresi kanunları uygularken vergiyi doğuran olayla başlayan ve tahsille sonuçlanan ilişkilerde hep aktif tarafı oluşturur. Vergi idaresi kanun hükümlerine ilişkin yorumlarını daha çok genel düzenleyici işlem mahiyetinde olan tebliğ, genelgeler veya mükelleflere yönelik gerçekleştirdiği bireysel işlemlerle yapar. Bireysel işlemler şeklindeki yorumlar somut olaylara yönelik yorumlardır. İdarenin mükelleflerin başvurusu üzerine cevap niteliği taşıyan özelge (mukteza) ve sirkülerle ortaya koyduğu görüşler de idari yorumun bir parçasını oluştururlar⁹⁵.

Vergi idaresinin vergi kanunlarını yorumlaması da, vergi güvenliğini etkilemektedir. Özellikle vergi idaresinin yasayı yorumlamanın ötesine geçerek, yeni bir hukuki durum yaratma gayretine düşmesi halinde, mükelleflerin hukuka olan

⁹² Filiz GİRAY, “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s. 28.

⁹³ Ahmet TEKİN, Özlem Sökmen GÜRÇAM, “Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları”, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt: XVII, Sayı: 2, Aralık 2015, s. 140.

⁹⁴ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1985, s. 21.

⁹⁵ Şükrü KIZILOĞLU, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 60.

inançları sarsılmaktadır. Böylesi bir yaklaşım şekli, hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelecektir.

Daha önce de belirtildiği üzere, idari yorumun yargı organları bakımından bağlayıcılığı bulunmamaktadır. İdarenin işlemleri yargısal denetime tabi olduğundan, son sözü yargı organları söyleyeceklerdir. Bu bakımdan idarenin yorum yaparken yargının yaklaşımlarını da dikkate alarak titiz davranması gerekmektedir.

F- VERGİ İDARESİNİN TAKDİR YETKİSİ

Kamusal fonksiyonlarla ilgili olarak, takdir yetkisi terimi, bir kamu görevlisinin, hukuka uygun olmak şartıyla, belirli durumlarda, hakimin veya başkalarının kontrolü olmaksızın, bir kimsenin kendi düşüncesi ve vicdanî kanaatine göre hareket etme yetkisini veya hakkını ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Takdir, hak sahibinin yetkilerinden kaynaklanan genel bir yetenektir ve özel hukuk alanında, gerçek kişilerde sınırsız denilebilecek kadar geniştir. Tüzel kişilerin de bu yeteneğe sahip olmaları ve takdir yetkilerinin bulunması doğaldır. Zira idare de, bir tüzel kişiler topluluğudur. Bu nedenle, hukuk devleti ilkesinin imkân verdiği ölçüde, idareye takdir yetkisinin tanınması konusunda doktrinde görüş birliği bulunmaktadır⁹⁶.

İdari makamlar, kendilerine verilen görevleri idari işlem şeklinde irade açıklamaları ile yaparlar. Bu haliyle idari işlemler, hukuki işlemlerin bir türü olarak karşımıza çıkmaktadır. İşlemlerin oluşumunda idareye bir inisiyatif tanınması kaçınılmazdır. Bunlardan birisi de, idareye tanınan takdir yetkisidir. Takdir yetkisinin özünde, hukuk kurallarının uygun çözüm şeklini seçme konusunda idareye serbesti tanımak yatar. O halde, idarenin takdir hakkına sahip olması birden fazla seçenek içinden birini seçebilmesi demektir. Vergi hukukundaki kanunilik ilkesi, idarenin vergilendirme alanındaki takdir yetkisini istisnai hale getirmiştir. Ancak belirtelim ki, normal şartlarda idare her ne olursa olsun, vergi yükü ortaya çıkartıcı veya yükü değiştirici konularda takdir hakkına sahip değildir. İdarenin takdir yetkisinin sınırlandırılmasının nedeni, vergilendirme işleminin tarafı olarak keyfî, yerindelikten uzak ve sınırsız ölçülü işlemler yapılmasına meydan vermemektir. Vergi hukuku gibi

⁹⁶ Halil KALABALIK, “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 1997, s. 1-2.

geniş, teknik ve özel uzmanlık gerektiren bir hukuk alanında kanunları uygulayacak idareye hiç yetki verilmemesi düşünülemez⁹⁷.

Vergi hukuku alanında “verginin kanuniliği ilkesi” gereği, idarenin takdir yetkisi istisnai nitelikte olmasına rağmen, idarenin güçlendirilmesi eğilimine paralel olarak hem düzenleyici idari işlemlerde, hem de bireysel idari işlemlerde idarenin takdir yetkisi giderek ön plana çıkmaktadır. Günümüzde, idare tarafından takdir yetkisinin kanunlarla belirlenen sınırlara ve hukukun genel ilkelerine uygun olarak kullanması büyük önem taşımakta olup, hukuka aykırı kullanımlar yargısal denetime tabi tutulmakta ve idarenin sorumluluğu gündeme gelmektedir⁹⁸.

Vergi hukukunda, sınırlı alanlarda belirli koşullar altında kullanılmak üzere, idareye de takdir hakkı verilmiştir. İdari işlemin türü bakımından, takdir yetkisini düzenleyici işlemlerde (kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, bakanlar kurulu kararları, genel tebliğ, genelge vb.) ve bireysel işlemlerde (vergi tarh etmek, ceza kesmek, uzlaşmak, tecil kararı vermek, süre vermek vb.) görmek mümkündür. İdare yapmış olduğu tüm bu işlerde, takdir yetkisini sınırları içinde kullanmak durumundadır. Takdir yetkisini sınırları dışına taşıyacak şekilde tesis edilen vergisel işlem, idari işlemin unsurları bakımından denetlenir. Anayasamızda vergi ile vergi suç ve cezalarının kanuniliği hukukun evrensel ilkelerindedir. İdare kaynağını Anayasa’dan almadığı bir yetkiyi kullanamaz. Vergi ile vergi suç ve cezaları konusundaki düzenlemelerin kanunilik ilkesi çerçevesinin dışına taşıyacak şekilde idarenin düzenleme yapamayacağı açıktır⁹⁹.

İdareye verilen takdir hakkına ilişkin örnekler olarak; uzlaşma (VUK’un Ek 1-11 maddeleri), kamu alacaklarının tecili (AATUHK m.48), süreler (VUK m.14, 17 ve 111), haciz (AATUHK m.62), ihtiyati haciz (AATUHK m.13), ihtiyati tahakkuk (AATUHK m.17) ve teminat kabul etmeye (AATUHK m.9) yönelik düzenlemeler verilebilir¹⁰⁰.

⁹⁷ KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ; a.g.e., s. 71-72.

⁹⁸ Adnan GERÇEK, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXIX, Sayı 2, 2010, s. 24.

⁹⁹ KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ; a.g.e., s. 72.

¹⁰⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

Takdir yetkisi ile bağı yetki farklı (zıt) durumları ifade eder. Şöyle ki, idare belirli olaylar meydana geldiğinde belirli bir işlem yapmak zorundaysa, idareye herhangi seçim yapma olanağı verilmemişse, bağı yetkiden söz edilebilir. Bağı yetkide idare, serbestiye ve yapacağı işlemi seçme şansına sahip değildir. Oysa takdir yetkisinde idareye, en az iki ya da daha fazla seçenektan birisini seçme olanağı tanınmıştır¹⁰¹.

İdare, kendisine tanınmış olan takdir yetkisini kullanırken son derece özenli davranmak durumundadır. İdarenin eylem ve işlemlerini memurlar aracılığıyla gerçekleştirdiği dikkate alındığında, bu husus daha da önem kazanmaktadır. Bu bağlamda, takdir yetkisinin kullanımı objektif olarak gerçekleştirilmeli, şahsa özel ve keyfi uygulamalardan kaçınılmalıdır. İdarenin takdir yetkisini kullanımı, hem mükelleflerin, hem de devletin vergi güvenliğini yakından ilgilendirmektedir.

V-VERGİ GÜVENLİĞİNİN BELİRLEYİCİSİ OLAN UNSURLAR

Hem devlet hem de vergi mükellefi açısından vergi güvenliğinin çeşitli belirleyicileri bulunmaktadır. Başka bir deyişle, vergi güvenliğine ilişkin sorunlar, bazı unsurlarda ön plana çıkmaktadır. Aşağıda kısaca bu unsurlara değinilecektir.

A- VERGİNİN KONUSU

Vergi güvenliğinin sağlanabilmesi için vergilerin nasıl toplanacağından daha önce, vergilerin ne üzerinden alınacağını belirlik ilkesi çerçevesinde tespiti önem taşımaktadır. Bu noktada, verginin konusu kavramının, vergi güvenliğinin ilk temel belirleyicisi olduğu tespitinden hareketle bu kavram incelenmelidir. Devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi maksadıyla topladığı vergilerin kaynağı ülkenin milli geliri olmakla birlikte, ihtiyaç duyulan fonların hangi kaynaklardan sağlanacağı, amaçladığı sosyal ve ekonomik çözümleri hangi iktisadi unsurlar temelinde çözüme ulaştıracağı, vergisel açıdan konu seçimini kritik hale getirmektedir¹⁰². Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu doğrudan veya dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Başka bir ifadeyle, verginin konusu bir mal, bir hizmet, bir gelir, bir sermaye, bir işlem, bir fiil, bir olay, bir tüketim vb. olabilir.

¹⁰¹ KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ; a.g.e., s. 72-73.

¹⁰² Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s.141.

Verginin konusunun ancak kanunla belirlenebileceği Anayasada yer alan hükümlerle düzenlenmiştir. Bu durum, devletin egemenlik gücüne dayalı vergilendirme yetkisinin doğal bir sonucudur.

Verginin konusunun belirlenmesi, iktisadi açıdan bakıldığında maliye politikasına ilişkin bir karar olarak değerlendirilebilir; ancak, vergi kanunlarına göre aslında vergilendirilmesi gereken konuların vergi dışı bırakılması anlamına gelen istisnaların varlığı ve bunların belirlenmesi noktasındaki karar alma mekanizmaları önemli ölçüde siyasal, sosyal, teknik sebeplere dayanarak gerçekleşmektedir.

Vergi sisteminde istisnaların kapsamının geniş tutulması ve vergi yönetişimi sağlanamamış olması, vergi matrahının aşınmasına, yatay ve dikey eşitlik ilkelerinin gereği gibi uygulanmamasına neden olabilir. Bu açıdan, istisna ve muafiyet gibi vergi matrahını daraltıcı unsurların varlığı, vergilemede etkinliği azaltır.

Kanun koyucu vergi konularını belirlerken çeşitli ölçüler doğrultusunda karar verir. Bu noktada en önemli iki ölçüden biri; minimum idari maliyet ile yüksek vergi geliri elde etmektir. Buna vergilemede mali verim ilkesi denilmektedir. Siyasal uygunluk ilkesi olarak adlandırılan ikinci ölçü ise; siyasal iktidarın dayandığı güçlerin çıkarları ile fazla çatışmayan kaynakların vergilendirilmesini ifade eder. Mükellefi vergilendirirken ödeme gücünü esas alan vergi adaletinin, vergi konuları belirlenirken siyasi uygunluk ilkesinden sonra gelmesi vergi güvenliği açısından oldukça ciddi bir risk oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra, vergilerin ekonominin olağan akışına engel olmayacak nitelikte düzenlenmesi, yani iktisadi uygunluk ilkesi de, vergi güvenliği açısından dikkat edilmesi gereken noktalardan birisidir¹⁰³.

Vergi konuları belirlenirken bu ölçülerden birinin dikkate alınarak diğerlerinin göz ardı edilmesi halinde, vergi güvenliği tehlikeye girebileceği gibi, elde edilecek vergi gelirleri de olumsuz yönde etkilenecektir. Yalnızca yüksek gelir sağlamak hedefiyle, mali verim ilkesine uygun hareket edilirse veya vergilemede adalet ilkesi geri planda bırakılarak toplumun belli bir kesiminin aşırı vergi yükü altında kalması söz konusu olursa, yükümlülerin vergi kaçakçılığı veya başka şekillerde vergiye karşı tepkileri ortaya çıkabilir. Bu durumun vergi güvenliğini olumsuz yönde etkileyeceği şüphesizdir¹⁰⁴.

Vergi güvenliği açısından önemli olan bir diğer nokta; verginin konusunu belirlerken dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki dengenin sağlanmasıdır. Bu noktada

¹⁰³ Coşkun Can AKTAN, "Vergi Tahsilatında Etkinlik", **Vergi Sorunları**, 1990/5, s.33

¹⁰⁴ AKTAN, a.g.m., s.33.

karşımıza “vergi güvenliğinin sağlanması açısından dolaylı vergilere mi yoksa dolaysız vergilere mi ağırlık verilmelidir?” sorusu çıkmaktadır. Bu sorunun cevabını verebilmek için kısaca dolaylı ve dolaysız vergilerin özelliklerini analiz etmek ve karşılaştırmasını yapmak gerekmektedir. Analizde vergi adaleti, tahsil kolaylığı, verginin verimliliği ve yükümlü psikolojisi gibi kriterler kullanılarak karşılaştırma yapılacaktır. Vergi adaleti kriteri dikkate alındığında, dolaysız vergilerin daha adil olduğu, buna karşın diğer kriterler olan tahsil kolaylığı, vergi verimliliği ve yükümlü psikolojisi açısından değerlendirildiğinde, dolaylı vergilerin idari maliyetler açısından daha uygun olduğu savunulmaktadır. Özellikle vergi tahsilatında etkinlik açısından, sadece dolaylı vergilere ağırlık vermek vergilerin kolay tahsil edilmesini sağlayarak, vergi hasılatını artırma noktasında başarılı olsa da, vergilemede adalet ilkesiyle çelişmektedir. Dolaylı vergiler grubunda yer alan katma değer vergisi, bu kriterler çerçevesinde değerlendirildiğinde, vergi güvenliğine katkısı açısından ulaşılan sonuçlar şöyle özetlenebilir:

Katma değer vergisi, belge düzenine bağlı bir vergi olduğundan verimlidir; ayrıca verginin tam ve gerçekçi bir şekilde hesaplanabilmesi belge düzenini gerektirdiğinden, otokontrol sisteminin kurulmasına katkı sağlar. Bu açıdan vergi güvenliğini olumlu yönde etkilemektedir. Mükellef psikolojisi açısından değerlendirildiğinde; KDV fiyatın içine gizlenmiş şekilde tahsil edildiğinden, mükellefler tarafından çoğu kez hissedilmemektedir. Literatürde “mali anestezi” olarak adlandırılan bu durum, mükelleflerin vergi yükünü daha az hissettikleri için, vergiye gösterdikleri direnci de azaltır¹⁰⁵.

Vergi konularının belirlenmesi, vergi güvenliği açısından kritik önem taşımaktadır. Bu itibarla, vergi konuları belirlenirken vergi sistemi içerisinde birbirini bütünleyici nitelik taşıyan konular seçilmesine özen gösterilmelidir.

B- VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi mükellefi, vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Verginin konusu, vergilendirmenin esaslı unsurlarından biri olmakla birlikte, vergilendirme için diğer unsurların da belirlenmiş olması gerekmektedir. Vergi yasaları, verginin konusunun yanı sıra, vergi yükümlülerini yani mükellefleri de açık biçimde göstermek zorundadır.

¹⁰⁵ AKTAN, a.g.m.,s.34.

Vergi, mükellefler açısından borç, vergi idaresi açısından ise bir alacaktır. Verginin ortaya çıkabilmesi için, vergi konusu iktisadi unsur ya da işlemin, kanun koyucunun belirlediği anlamda edinilmesi ya da gerçekleşmesine ihtiyaç vardır. Vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki bir durumun oluşması, vergiyi doğuran olay olarak tanımlanır¹⁰⁶.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anın saptanması, vergilendirme açısından önem taşımaktadır. Zira, burada vergi güvenliği açısından da dikkat edilmesi gereken nokta, vergiyi doğuran olay anının saptanması ve vergisel sonuç doğuran işlemlerin izlerinin ortadan kaldırılmasının önüne geçilmesidir¹⁰⁷. Dolayısıyla, her mükellefe ait sicilin vergi idaresi tarafından tutulması ve bu sicile vergilemeyle ilgili başka kaynaklardan da sağlanan verilerin aktarılarak işlenmesi, uygun bir yöntem olarak görünmektedir. Bu sistemin uygulanabilmesi için, tapu kadastro daireleri, noterler, trafik sicil büroları gibi çeşitli kamu kuruluşlarının vergi borcu doğuran olaylar hakkında verecekleri bilgilerden yararlanılabileceği gibi, gerçek ve tüzel kişilerden alınan bilgilerden yararlanılması da mümkündür. Özellikle, teknolojinin hızla ilerlediği ve dijitalleşmenin süratle yaşandığı günümüz dünyasında bankalar, finans kuruluşları, tapu idaresi, gümrükler ve noterlerle vergi idaresi arasında bilişim ağı oluşturulmalıdır. Böylelikle mükelleflerin vergi borcunu doğuran olaylar karşısındaki gerçek durumları, gelir kaynakları, yaşayış durumları gibi vergilemeye etki eden olayların vergi yönetimi tarafından kolaylıkla takibi sağlanabilecektir.

Vergi idaresi tarafından yeterince takip edilmediğini düşünen mükellefler, vergi konusuna ilişkin faaliyetlerini gizlemeye yönelebilirler. Bu nedenle başarılı, güvenli ve verimli bir vergileme, vergiyi doğuran olayın doğru zamanda ve eksiksiz biçimde tespitini içerir. Kanun koyucunun amacı, vergiyi doğuran olayları kaçınılması imkânsız biçimde koordine ederek ve bunları mümkün olduğu kadar eksiksiz ve sürekli biçimde gerçekleştirmelerini sağlayarak, vergi güvenliğini sağlamaktır. Bunun sağlanması için, sadece hukuki değil ekonomik hayatın işleyişine ilişkin olarak da gerekli temel verilere sahip olmak gereklidir. Zira mükellefler, yasal boşluklardan yararlanarak normal şekilde yapılması durumunda yükümlülük doğurucu bir olayın meydana gelmesine neden olacak bir hukuki işlemin dönüşümünü sağlayabilme ve vergiden tasarruf etme hususunda pek çok olanağa sahip olmaktadır. Bu nedenle, vergi

¹⁰⁶ AKDOĞAN, a.g.e.,s.142.

¹⁰⁷ Rüşti ERİMEZ, “Vergi Usul Hukuku Reformu”, **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1978,s.131.

yükümlülüğünün sınırlandırılmasına ilişkin hükümlerin olası etkilerini de dikkate alabilmek açısından, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde hukuksal bilginin yanı sıra, özellikle iktisadi bilgiye de sahip olmak gereklidir¹⁰⁸.

C- VERGİNİN MATRAHI

Verginin konusuyla yakından ilgili olan matrah kavramı, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanır. Verginin matrahı, verginin konusunun indirildiği ekonomik değerler olduğuna göre, matrahın sınırları da, vergi güvenliğini belirleyici sayısal unsurlar olmaktadır. Verginin konusuna kıyasla matrahın genişlik ölçüsü, hesaplanma yöntemleri, muafiyet ve istisnalar ile indirimleri, mükellefiyetin sınırları bağlamında belirleyici olmaktadır¹⁰⁹. Mükellefiyetin sınırları ise vergi güvenliğinin temel öğelerindedir.

Vergi matrahının muafiyet ve istisnalar ile aşındırılması, vergi uygulamalarını güçleştirmenin yanı sıra, denetim faaliyetlerini de zorlaştırarak, vergi güvenliğini olumsuz yönde etkilemektedir¹¹⁰. Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin denetimi, vergi matrahının genel yapısı ile ilişkilidir. Vergi matrahının çok sayıda küçük işlemlerden meydana geldiği vergilerde, güvenlik sorunları yaşanabilir. Mükelleflerin önceden yapacakları ayarlamalarla, vergiden kaçınma veya kaçakçılık yollarına başvurma ihtimalini ortadan kaldırmak için, vergi matrahının etkin şekilde belirlenmesi gerekir.

Verginin konusu ile bağlantılı olarak, matrah üzerinde değişiklikler yapılması, farklı sonuçlar doğuracaktır. Matrahın daraltılması, muafiyet ve istisnalar ile indirimlerin geniş tutulması, vergi güvenliğini daraltıcı etki yaratacaktır. Ayrıca vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyet hükümleri, belge düzeninin bozulmasına neden olarak, işlemlerin bütünlüğüne zarar verebilir. Özellikle, beyan esasına dayalı vergilerde, piyasa işlemlerinin karşılıklı olarak birbirine bağlı olması sonucu ortaya çıkan özdenetim mekanizması, en önemli güvenlik önlemlerindedir. Vergi kanunları ile bu ilişki ne kadar güvenli kurulursa, vergi güvenliği de o ölçüde sağlanmış olacaktır. Matrah daralmasının belge düzenini olumsuz etkilemesi, vergi güvenliği

¹⁰⁸ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 48.

¹⁰⁹ Yenal ÖNCEL, “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri No:39, 200-2001, s. 46.

¹¹⁰ John F. DUE, Maliye, (Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1963, s.127.

üzerindeki olumsuz etkiyi, vergi kapasitesi ve vergi optimumu çerçevesinde artıracaktır¹¹¹.

Matrahın vergi yükümlülüğünü artıracak şekilde genişletilmesi ise vergi kapasitesi ve vergi optimumu sınırları içinde vergi gelirlerini ve güvenliğini pozitif yönde etkileyecektir. Bu durumda, vergi hasılatı başlangıçta artış yönünde hareket gösterir ancak vergi optimumu ile bağlantılı olarak yükümlülükteki genişlemeler bir noktadan sonra vergi hasılatı açısından daha düşük artışa yol açar¹¹².

Mükelleflerin vergi borçlarının hesaplanmasına esas olan vergi matrahının, kanunlardaki kurallara uygun olarak belirlenmesi vergi güvenliği açısından önem taşımaktadır. Günümüzde, Türkiye’de uygulanmakta olan neredeyse tüm vergilerde matrahın belirlenmesine ait işlemler, beyan ilkesinin de bir sonucu olarak, mükellefler veya vergi sorumluları tarafından yerine getirilmektedir. Beyan esasının uygulamasında güçlük yaşandığı, hatta zaman zaman bu yöntemin eksik kalan kısımlarını tamamlamak amacıyla, matrahın götürü usulde, basit usulde veya idarece belirlendiği hallerin de söz konusu olduğu görülmektedir.

Modern vergi sistemlerinde, vergi matrahı genel olarak beyan esasına göre belirlenmektedir. Sadece belirli koşullar söz konusu olduğunda, bu yöntemin dışına çıkılmaktadır. Beyan esasında vergi matrahının belirlenmesi ve tarh işlemi mükellefler tarafından gerçekleştirilmekle birlikte, vergi idaresi mükelleflerden aldığı beyannameleri vergi güvenliğini sağlamak için kontrol etme hakkına her zaman sahiptir. Dolayısıyla, mükellef beyanları vergi idaresi tarafından farklı mekanizmalar kullanılarak kontrol edildiği için, tarh işleminin esasında vergi idaresi tarafından gerçekleştirildiği varsayılır¹¹³.

Beyan esasına tabi olan mükelleflerin, bu yükümlülüklerini her zaman doğru şekilde yerine getireceklerini varsaymak mümkün gözükmemektedir. Bu durumda; gerek vergi güvenlik önlemlerini içeren otokontrol uygulamaları, gerekse vergi incelemeleri ile yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin kontrolü ve denetlenmesi ile uygun yaptırımların uygulanması yoluyla beyan usulünde etkinliğin sağlanması için çaba gösterilmesi gerekmektedir¹¹⁴.

¹¹¹ÖNCEL, a.g.m.,s.47.

¹¹² ÖNCEL, a.g.m.,s.47.

¹¹³ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1992, s. 253.

¹¹⁴ Şükrü KIZILOT, **Vergi Uygulamasında Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası**, 4. Baskı, Vergi Yayınları, Olgaç Matbaası, Ankara, 1983, s.33.

Pek çok vergi türünde uygulama alanı bulan beyan esasının gereği olarak, vergi kanunları, mükelleflere defter tutmak, fatura vb. belgeler düzenlemek ve bunları belirli bir süre muhafaza etmek gibi vergi matrahının sağlıklı şekilde ortaya çıkarılmasını sağlamaya yönelik bazı ödevler yüklemektedir. Beyan esasının başarısı, mükelleflerin kendilerine düşen ödevleri eksiksiz ve yasalara uygun şekilde yerine getirmelerinin yanı sıra, vergi idaresinin denetim işlevini yerine getirmedeki etkinliğine de bağlıdır. Mükellefler tarafından yapılan beyanların ve bu beyanların dayanağını oluşturan defter ve belgelerin, vergi idaresince sürekli inceleme altında tutulması gerekmektedir. Yapılan incelemeler sonucunda, gerçeğe aykırı beyanın tespit edilmesi halinde, yasalarda öngörülen cezaların uygulanması beklenmektedir.

Buradan hareketle, temel tarh yöntemi olan beyan sisteminde, mükellefin yaklaşımı, uygulamanın ne derece etkin olduğu ile doğrudan bağlantılı hatta bütünün ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilir. Böylesi bir mekanizmayı kuran devletin, bunun takibini ciddiyetle yapmaması, sağlıklı bir denetim getirmemesi, gerektiğinde yaptırım uygulamaması, mükellef üzerinde olumsuz etkiler uyandırarak, uzun vadede etkinlik yönünden tüm vergi sisteminin sorgulanır duruma düşmesine kadar uzanacak sonuçlara yol açabilir¹¹⁵.

Beyan usulü ile vergilendirme yönteminde verginin eksiksiz, adil ve güvenli bir biçimde uygulanabilmesi için; mükellefin şahsi durumu, gelir ve giderleri, iş hacmi, yaşayış düzeyi gibi hususlarla ilgili olarak düzenlemeler yapılması mümkündür.

Gelişmiş vergi sistemlerinde geniş bir uygulama alanı bulan beyan esas, bazı ülkelerin sosyal, kültürel ve iktisadi özelliklerine gerektiği ölçüde intibak ettirilemediğinden, bazen beyan usulünün dışında götürü usulün kullanılması zorunlu hale gelebilmektedir. Götürü vergilendirmede esas, mükelleften alınacak vergi tutarının, gösterilecek reaksiyonlarla değişmemesi olup, bu ilke, farklı (bütün) mükellefleri aynı ölçüde yükümlülük altına sokmaktadır¹¹⁶.

Vergi matrahının götürü olarak saptanması yöntemi, bu kapsamdaki mükelleflere önemli kolaylıklar sağlamakla birlikte, ne kadar fazla mükellefi kapsamına alırsa, beyan esasının işleyişini o ölçüde olumsuz etkileyecektir. Zira götürü usulde, mükelleflerin defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu bulunmadığından vergi

¹¹⁵ Zübeyir YILDIRIM-Serkan AĞAR, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009, s. 1224.

¹¹⁶ Yılmaz BÜYÜKERŞEN, **Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi**, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara 1976, s.89.

idaresinin de denetim imkânı kısıtlanmaktadır. Bununla birlikte, gerçek gelir üzerinden vergi hesaplanması yerine, götürü usulle vergi hesaplanması yapılması durumu, vergi adaletini olumsuz yönde etkileyebilir. Götürü usul, gerçek vergi matrahına ulaşılması halinde hiç vergi ödemeyecek veya bu usulün öngördüğü rakamlara kıyasla daha düşük tutarda vergi ödeyecek mükellefleri, genel olarak belirlenen matrahlar üzerinden vergi ödemeye mecbur bıraktığı için vergide adalet ilkesine ters düşer. Aynı durum, ters yönde de geçerlidir. Şöyle ki; gerçek usul uygulandığı takdirde, götürü usule kıyasla daha yüksek tutarda vergi ödemesi gereken pek çok mükellefin, sabit, sınırlı ve düşük tutarda vergi ödemelerine olanak sağladığından, vergi erozyonuna neden olur ve vergi ödeme gücünün gereği ölçüde dikkate alınmaması sonucunu yaratır.

Vergi sisteminde götürü vergilemenin uygulama alanının geniş olması, gerçek usulde vergilemede aksaklıklara neden olmaktadır. Götürü usulde vergilendirmeye tabi olanlar, defter tutmak ve belge düzenlemek ve beyanda bulunmak zorunda olmadıklarından belge düzeninde kopukluklar meydana gelmektedir. Bu kopukluk, vergi denetiminin işleyişine de engel olarak, bu kesimle iş ilişkilerinde bulunan mükelleflerin vergi kaçırmalarına neden olmaktadır. Bu durum, vergi denetiminin etkinliğinin azalmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin beyanı üzerine kurulmuş olan gelir vergisi sisteminde istenilen başarıyı yakalayabilmek için, her mükellefin mümkün olduğu ölçüde beyanda bulunmasını sağlayacak tedbirlerin alınması, vergi güvenliği açısından önem taşımaktadır.

Alternatif bir yöntem olarak, verginin idarece saptanması işlemi, ya bütün mükellefler için sistemli bir şekilde yapılır ya da beyana dayanan vergilerde bildirim görevini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflerin vergi matrahı için tamamlayıcı veya denetleyici bir işlem olarak kullanılır. Vergi matrahının idarece takdir edilmesi, bir yandan idareyi vergi matrahlarını mükellefe bırakmadan kendisinin belirlemesine yöneltirken, diğer taraftan da idareyi mükellef karşısında güçlendirerek vergi güvenliğine idare bakımından katkı sağlamış olsa da, mükellefler arasındaki otokontrolü ortadan kaldırarak; gerçekte geniş anlamda vergi güvenliğine zarar verici etkiler yaratabilir.

D- VERGİNİN TARHI

Vergileme tekniği bakımından tarh, “bir mükellefin ödemesi gereken vergi tutarının hesaplanması; hazine adına bir vergi alacağıının belirlenmesi için yapılan idari işlem” olarak tanımlanabilir.

VUK’un 20. maddesinde vergi tarhi; vergi kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle belirlemeye yönelik idari işlemdir” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi tarhiyatı yapılabilmesi için önce matrahın belirlenmesi, daha sonra bu matraha vergi kanunlarında yer alan vergi oranlarının uygulanması yoluna gidilecektir.

Vergi tarhiyatı farklı şekillerde gerçekleştirilebilmektedir. Genellikle mükellefin yaptığı bildirim üzerinden tarhiyat yapılması uygulanmakla birlikte, mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini ihmal etmeleri durumunda, re’sen veya ikmalen vergi tarhiyatı yapılabilmektedir.

İkmalen vergi tarhında, mükellefin bildiriminin gerçeğe uygun şekilde yapılmamış olması, verginin ve matrahın hatalı olarak belirlenmiş olması vb. durumlarda eksik alınmış verginin tamamlanması söz konusu olmaktadır. VUK 29. madde hükmüne göre, “bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve miktarı, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak belirlenen bir matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesidir”. Tamamlayıcı nitelikte olan bu tarh usulü esasında vergi güvenliğini sağlayıcı nitelikte bir önlemdir. Vergisini gereği gibi beyan etmeyen vergi mükelleflerinin, vergi incelemeleri sonucunda bulunacak matrah farkları üzerinden cezalı tarhiyatla karşılaşacaklarını bilmeleri, onları doğru beyana yönlendirebilir.

Vergi kanunlarında aksine bir hüküm bulunmadığı sürece, vergi, mükellefin beyanı üzerine tarh edilmektedir. Bununla birlikte, bazı durumlarda mükelleflerin eksik, hatalı veya hiç beyanda bulunmama hali söz konusu olabilmektedir. Re’sen vergilendirme, bu gibi durumlarda vergi alacağıının tespiti açısından bir vergi güvenlik önlemi niteliğindedir. Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde yer alan re’sen vergi tarhi, “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır” şeklinde tanımlanmaktadır. Re’sen vergi tarhiyatında ödenmesi gereken vergi,

doğrudan doğruya idare tarafından belirlendiği için, idare sanki mükellefmiş gibi hareket etmektedir. Yapılan inceleme sonucu, bu maddeye göre belirlenen matrah veya hesaplanan matrah farkı “re’sen takdir” edilmiş sayılmaktadır.

Uygulamada takdir komisyonları, VUK’un 30. maddesinde sayılan hallerin varlığında matrah takdiri yoluna gitmektedir. Takdir komisyonları bu işlemi yaparken keyfi ve götürü davranmaktan uzak durmalıdırlar¹¹⁷. Buna karşın pratikte inceleme elemanları tarafından incelemesine başlanmış veya incelemesi devam eden mükelleflerin beyanları sadece zaman aşımını durdurmak maksadıyla, zamanaşımının bitmesine az bir süre kaldığı halde, vergi matrahı takdir için takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Bu durumda, matrah takdiri işlemi “görünüşte” takdir komisyonu tarafından, gerçekte ise inceleme elemanı tarafından yapılmaktadır. Zira, inceleme raporlarının konu kısmında yer alan “takdir komisyonu için done” ifadesi, matrah takdir işleminin gerçekte inceleme elemanı tarafından yapıldığını, takdir komisyonlarının ise inceleme elemanı tarafından önerilen matrah üzerinden tarhiyat işlemi ve ceza öneren kararı vergi dairesine tevdi ettikleri görülmektedir¹¹⁸. Vergi güvenliği açısından da önem taşıyan hukuki güvenlik ilkesinin, mükellef hakları açısından zedelenmesine neden olan bu uygulama, 27.04.2017 tarihinde yayımlanan 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi ile şu şekilde çözümlenmeye çalışılmıştır¹¹⁹:

“Vergi Denetim Kurulu, zamanaşımına uğrama süreci yaklaşan konularla ilgili olarak inceleme görevlendirmelerini Haziran ayının sonuna kadar vergi inceleme elemanlarına incelemeleri göndermiş olacak,

Vergi inceleme elemanlarının zamanaşımının son yılında yaptıkları incelemelere ilişkin vergi inceleme raporları en geç Ekim ayının son gününe kadar ilgili vergi dairesinin kayıtlarına girmiş olacak, takdir edilecek bir matrah farkı yoksa takdire sevk işlemi yapılamayacak.

Ancak iade talepleri ve adli makamlardan gelen inceleme talepleri ile ihbar ikramiyesi talepli ihbarların takdir komisyonuna sevkinde bu kısıtlamalar dikkate alınmayacaktır.”

¹¹⁷ Metin TAŞ, **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1994, s.96.

¹¹⁸ Metin TAŞ, Sezgin ÖZCAN, “Zamanaşımın Durması ve Hukuksuz Bir Uygulama”, **Aksam**, 25.12.2012, <http://www.aksam.com.tr/metin-tassezgin-ozcan/yazarlar/zamanasiminin-durmasi-ve-hukuksuz-bir-uygulama-8690y/haber-198065>, Erişim (05.10.2017).

¹¹⁹ Bülent TAŞ, Nazmi KARYAĞDI, “Zamanaşımını Uzatmak için Takdire Sevk Yolu Kapatıldı”, **Vergi Algi**, 10.09.2017, <http://vergi.algi.net/vergi/vergide-zamanasimini-uzatmak-icin-takdire-sevk-yolu-kapatildi/>, Erişim (05.10.2017).

Vergi Denetim Kurulunca yayımlanan bu iç genelge ile, vergi güvenliğinin de önemli bir unsuru olan mükellef hakları açısından önemli bir gelişme sağlanmıştır.

Vergi güvenliğinin sağlanması açısından re'sen ve ikmalen tarhiyat dışında kalan hallerde mükelleflerin vergi tarhi için vergi kanunları ile belirlenmiş zamanlarda başvuramaları veya aynı kanunlarda kendilerine yüklenmiş zorunlulukları yerine getirmemeleri halinde, zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belirlenmiş matrahlar üzerinden idarece tarhi yoluna gidilmektedir. Bu yöntemde vergi, düzenlenen yoklama fişine dayanarak tarh olunmakta, ayrıca ceza uygulaması da gerçekleştirilmektedir. İdarece tarhiyatta, vergi tahakkuka hatta bir adım daha ileri taşınarak tahsile hazırlanarak güvenlik altına alınması hedeflenmektedir.

Bir diğer tarh yöntemi ise; herhangi bir nedenle gerçekleşmiş olan vergi hatalarının düzeltilmesi veya yargı kararları uyarınca daha önce yapılmış olan tarhiyatın düzeltilmesidir. Bu şekilde gerçekleştirilen yeniden tarh işlemine düzeltme yoluyla tarh denilmektedir¹²⁰.

Vergi matrahına vergi kanunlarında belirlenen oranların uygulanması yoluyla tarh işlemi gerçekleştirileceği için, vergi tarhi ile vergi oranı arasında yakın bir ilişki vardır. Dolayısıyla, vergi borcunun hesaplanmasında yani tarh işleminin gerçekleştirilmesinde matrah kadar vergi miktarı ve oran da önem taşımaktadır. Spesifik esaslı matrahlarda, matraha uygulanacak ölçüler vergi miktarı adını alırken, advalorem esaslı matrahlarda oran adını almaktadır. Oranlı vergilerle ifade edilmek istenen şey, matraha uygulanacak ölçünün oran şeklinde belirlenmiş olmasıdır. Vergi oranı, verginin belli bir yüzde şeklinde belirlenmiş olmasıdır. Matrahın advalorem esaslı olması halinde, vergi parasal tutarın belli bir oranı olarak hesaplanacağından orandan bahsedilir. Vergi oranları matrahla olan ilişkilerine göre; düz oran, artan oran ve azalan oran biçiminde bir sınıflamaya tabi tutulabilirler. Tarife, orana yakın bir kavram olmakla birlikte, oranla farklı şeyleri ifade eder. Tarife ise matrah ve oranların birlikte yer aldığı cetvellerdir¹²¹. Matraha tek oran uygulandığında ise tarife söz konusu olmaz.

Verginin, mükelleflerden ödeme gücüne göre alınması ve bu ilkenin Anayasanın 73. maddesinde de yer alması, vergi oranlarının ne derece önemli olduğunu bir kez daha ortaya koymuştur. Vergi oranları, en temel iki vergileme ilkesi olan eşitlik ve ödeme gücü prensiplerinin yapı taşıdır. Ödeme gücünün tespiti, Anayasada vergilerin

¹²⁰ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s.70

¹²¹ ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, a.g.e., s.111.

kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasını içeren “kanunilik” ilkesi ile hayat bulur. Kanunilik ilkesi, “temsilsiz vergi olmaz” prensibinin uygulamadaki görünümüdür. Bunun yorumu, ödeme gücünün ne olduğunun, buna nasıl ve kimler nezdinde ulaşılabileceğinin, kanun koyucunun takdir hakkı kapsamında belirlenmesi ve bu kapsamda kişilerin hangi durumda vergi yükümlülüklerinin ortaya çıkacağını bilmelerini gerektirir¹²². Belirlilik ilkesi olarak ifade edilen bu kavramın bir ayağını da, istikrar prensibi oluşturur. Bu kavram, vergi kanunlarının sık aralıklarla ve nedeni belli olmaksızın değiştirilmemesini içermektedir. Bu ilke, özellikle uzun dönemli kararlar alan ve kısa vadede bu kararlarını değiştirmeyen yatırımcılar açısından önem taşımaktadır. Vergi kanunlarında değişiklikler yapıldığında, yeni düzenlemelerin eski olaylara uygulanmaması, yaşamsal öneme sahiptir. Zira, bu hem hukuk devleti olmanın teminatı, hem de vergi güvenliği açısından da önem taşıyan hukuki güvenlik ilkesinin temelidir.

Bireylerin vergilendirilmesinin mali güce göre yapılması, anayasal anlamda adalet ilkesinin de bir sonucudur. Adalet ölçüsüne eşitlik kavramı kullanılarak ulaşılır. Eşitlik kavramı; biri “mutlak” diğeri “nispi” olmak üzere iki alt kavramla açıklanabilir¹²³. Mutlak eşitlik, “hukuk kurallarının aynı veya farklı konumda olsun ilgili kuralın herkese aynı biçimde uygulanmasıdır”.

Nispi eşitlik, “aynı durumda olanlara aynı (yatay eşitlik), farklı durumda olanlara farklı (dikey eşitlik) hukuk kurallarının uygulanmasıdır.”

Pratikte vergi tarifelerini oluşturan temel etkenler ise siyasi ve mali tercihlerdir. Vergi sisteminden beklenen ise mükellefler açısından hem yatay hem dikey adaletin sağlanmasıdır¹²⁴.

Bir vergi türünde mükellefiyetin genişletilmesi için vergi matrahının genişletilmesi veya vergi oranlarının yükseltilmesi yoluna gidilir. Bununla birlikte, çeşitli ülkelerde, vergi yükünü artırma imkânı, devlet borçlarının düzeyine, kişi başına milli gelir düzeyinin yüksekliğine ve dağılımına, idarenin etkinliğine, vergi ahlakına ve vergilerin çeşitlerine göre farklılıklar göstermektedir¹²⁵. Vergi gelirleri, yükselen artan oranlılık ile azalan ödeme gücünün vergiye karşı tepkisi sonucu, nispi olarak

¹²² ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, a.g.e., s. 144.

¹²³ ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, a.g.e., s. 145.

¹²⁴ Şükrü KIZILOĞLU, “Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 1997, Sayı: 111, s.65.

¹²⁵ Kenan BULUTOĞLU, **Vergi Politikası**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, s.20.

hatta bazı durumlarda mutlak olarak da azalma eğilimi gösterebilir¹²⁶. Literatürde, vergi oranları artırılmasına rağmen, vergi gelirlerinin artmadığı nokta, vergilemenin mali sınırı olarak tanımlanır. Bu tanımlamadan da anlaşıldığı üzere, vergi oranlarını artırmak, her zaman vergi gelirlerini de aynı düzeyde artırmaz. Vergi gelirlerinin artırılması amacıyla vergi oranlarının artırılması, mükelleflerin vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, gelir elde etmeme yoluyla matrah azaltma gibi vergi karşı mekanizmalar geliştirmelerine neden olur¹²⁷. Neticede, vergi gelirleri, artırılan oran kadar artış göstermez. Vergilemede iki kere ikinin dört değil; daha küçük bir rakam edeceği, mali literatürde Swift'in vergi çarpım tablosu olarak bilinir¹²⁸.

Vergilemenin mali sınırları konusunda yapılan çalışmalardan vergi oranlarının vergi güvenliğine etkisi açısından en bilineni, arz yönlü iktisatçı Artur Laffer tarafından ortaya konulan Laffer eğrisidir. Laffer eğrisi, vergi oranları ve vergi gelirleri ile tahmini olarak vergilendirilebilir gelirler arasındaki ilişkiyi göstermektedir¹²⁹. Laffer'e göre, vergi oranları belli bir sınırı aşarsa vergi hasılatı azalacaktır. Vergilemenin en uygun olduğu nokta, fiili vergi oranının optimal vergi oranına eşit olduğu noktadır. Fiili vergi oranı, optimal vergi oranından düşük olduğunda, vergi oranı artırıldığında, vergi hasılatı artar. Fiili vergi oranı, optimal vergi oranından yüksek olursa, vergi oranı artırıldığında vergi hasılatı düşer. Dolayısıyla, optimal nokta aşıldığında, oranlar artırılabilir, vergi hasılatı aynı şekilde artmaz¹³⁰.

Bu sonuç, vergi oranları ile kayıtdışı ekonomi arasında doğru yönlü bir ilişki olduğunu göstermektedir. Zira, vergi oranları yükseldikçe, mükellefler buna vergiye karşı tepki mekanizmaları geliştireceğinden, sistemin dışına çıkma ihtimali yükselecektir. Vergi oranlarının yüksekliği, kayıtdışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri olmakla birlikte, sadece vergi oranlarının düşürülmesiyle kayıt dışı ekonominin önlenemeyeceği de kabul edilmektedir. Kayıt dışı işlemler ve bununla bağlantılı vergi kaybının en önemli nedenlerinden biri de, belge alışverişinin yeterince

¹²⁶ TURHAN, a.g.e.,s.349.

¹²⁷ Bruno CHIARINI, Elisabetta MARZANO, Friedrich SCHNEIDER, "Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Structural Aspects and Long-Run Characteristics in Italy", April 2008, Discussion Paper Series, **IZA Working Paper** No:3447, <https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/dp3447.pdf?abstractid=1136252&mirid=1> Erişim:08.10.2017

¹²⁸ ERDEM,ŞENYÜZ,TATLIOĞLU, a.g.e., s.217.

¹²⁹ Daniel J.MITCHELL, "Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması", Çev. Sinan Çukurçayır, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s.327.

¹³⁰ ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, a.g.e., s.217.

sağlanamayışıdır¹³¹. Vergilendirmeye esas olan kazancın tespitinde gider yazılabilecek harcamaların kapsamının sınırlı oluşu, kanunen gider olarak kabul edilmeyen harcamalar için belge talep edilmemesi sonucunu doğurmakta ve bu durum kayıt dışı ekonomiyi körüklemektedir¹³².

E- VERGİNİN TAHSİLİ

Vergi güvenliği, vergilendirmenin tarh ve tahakkuk aşamalarında olduğu kadar, verginin mükellefin malvarlığından hazineye fiilen geçmesi şeklinde tanımlanabilecek tahsil aşamasında da önemini korumaktadır¹³³. Vergilendirmenin son aşaması olan tahsilat, Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde “verginin kanuna uygun biçimde ödenmesidir” şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergilerin tahsilinde yaşanan en önemli sorunlardan birisi de, vergi alacağının güvence altına alınması noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu noktada vergi yasaları, genellikle mükelleflere, gerekli ödeme kolaylıklarını sağlamaktadır. Bu kolaylıklar, verginin mükelleflerden uygun zamanda ve koşullarda alınmasını sağlayan uygunluk ilkesi biçiminde ortaya çıkmaktadır. Uygunluk ilkesi, vergilerin mükellefler ve hazine açısından en uygun zamanda tahsilini amaçlamaktadır.

Vergi tahsilatının kısa sürelerle sıkıştırılması, hem mükellefler hem de idare açısından olumsuz etkiler yaratabilir. Örneğin; piyasada nakit sıkıntısı yaratabilir ki, bu ekonominin genelinde sorunlara yol açacak nitelikte bir etkidir, vergi dairelerinin ise iş hacmini artırabilir. Dolayısıyla, vergi tahsilatının mali yıl içerisinde farklı aylara dağıtılması, idarenin iş yükünü azaltırken, mükelleflere de ödeme kolaylığı sağlamaktadır¹³⁴. Buna karşılık, vergi güvenliği açısından önemli nokta, tarhiyatla tahsil arasında geçen sürenin mümkün olduğu kadar kısa tutulmasını temin edecek şekilde tahsil sürecinin yönetilmesidir.

Bu noktada, daha önce değinilen uygunluk ilkesiyle, mükelleflere ödeme kolaylığı sunulmasının yanı sıra, vergilemeye ilişkin tüm ödevlerin yerine getirilmesinde

¹³¹ Burçin BOZDOĞANOĞLU, **Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Harcama Eksenli Önemler**, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2011, s.164.

¹³² Burçin BOZDOĞANOĞLU, “Türk Vergi Sisteminde Gider Yazılabilecek Harcamaların Kapsamının Sınırlı Oluşunun Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi,” **E-Yaklaşım**, Sayı:215, Kasım:2010.

¹³³ Ahmet G. KUMRULU, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Akif Erginay’a 65. Yaş Armağan’ı**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, s.647.

¹³⁴ Nuri DEĞER, “Vergi Projelerinin Hazırlanması ve Gelir İdaresinin Örgütlenmesi Üzerine”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 38,Ocak-Mart 1993, s.24.

olabilecek tüm kolaylıkların sağlanmasına vurgu yapılmaktadır¹³⁵. Uygunluk ilkesi çerçevesinde, vergilerin ödeme zamanları, ödeme şekli, ödeme yeri ve ödenecek tutar açısından kesinlik içermesi ve belirli olması beklenmekte, kanunların mükellefler tarafından kolayca anlaşılması ve bu şekilde hazırlanması öngörülmektedir. Günümüz vergi sistemlerinde, gelirin hızla vergilendirilmesi önem taşımaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın meydana gelip, gelirin elde edildiği anda, hatta mümkün olabiliyorsa gelir elde edilmeden kaynakta kesinti yöntemiyle vergisi tahsil edilmelidir. Gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesi olarak bilinen bu ilkeye göre, tarh ve tahsil işlemlerinin mümkün olduğunca aynı anda gerçekleştirilmesine çalışılmalıdır. Bu ilke, özellikle ekonomik krizlerin sıklıkla yaşandığı günümüz ekonomileri için önem taşımaktadır. Zira, ekonomik kriz riskinin söz konusu olduğu dönemlerde devlet, vergi alacağını garanti altına almak için vergi tahsilatını hızlandırıcı yöntemlere başvuracaktır. Stopaj dışı gelir ve kurumlar vergisi tahsilat yöntemlerinde yasal olarak ortaya çıkan tahsilat gecikmelerine, ekonomik kriz dönemlerinde meydana gelen ödeyememe veya vergi kaçırma girişimleri de eklendiğinde devlet, tahsili kolay, gecikmesiz ve masrafsız vergilemeye izin veren dolaylı vergilere yönelmektedir. Vergi sisteminde dolaylı vergilerin oranının dolaysız vergilere kıyasla artış göstermesi, kayıt dışılığa neden olabilecek, istenmeyen bir gelişmedir. Dolayısıyla, gelirin doğması ile vergilendirilmesi arasındaki sürenin kısaltılması, gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesi çerçevesinde vergi güvenliğine katkı sağlamış olacaktır. Bu noktada, çeşitli modern tahsil usulleri ve bazı tekniklerden yararlanılmasının vergi güvenliğinin sağlanmasında katkısı bulunmaktadır.

Günümüzde, ekonomik, sosyal gelişmelere ve toplum yapısına uygun şekilde vergi tahsilinde çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemlerin en önemlileri, kaynakta kesinti (stopaj), peşin ödeme (geçici vergi) ve tahakkuku tahsile bağlı vergilerdir¹³⁶.

Vergilemenin en önemli teknik problemlerinden birisi de, tahsil süresinin kısaltılmasıdır. Toplam gerçek geliri vergiye tabi tutmak ve vergiyi mümkün olduğu kadar gelirin elde edildiği dönem içinde ya da ona yakın bir sürede tahsil etmek, vergileme açısından ideal kabul edilir. Kaynakta kesinti (tevkifat veya stopaj), bunu

¹³⁵ Coşkun Can AKTAN, "Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler", **Maliye Yazıları**, Sayı: 24, 1990, s.40.

¹³⁶ Mustafa Saim UYSAL, "Vergi Tahsilinde Modern Yöntemler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 32, Nisan 1984, s.66.

gerçekleştirebilen tahsil yöntemidir. Bu yöntemde, vergi gelirin doğması ile vergilendirilmesi arasındaki zaman en aza inmektedir.

Stopaj yönteminin en geniş uygulama alanı, gelir vergisinin ücretlerden doğan gelir unsuru üzerindedir. Zamanla bu yöntem geliştirilerek diğer gelir unsurlarına ve kurumlar vergisi alanına da uygulanmaya başlanmıştır. Stopaj, gelir vergisinde, başta ücretler olmak üzere, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanan bir yöntemdir. Kurumlar vergisinde ise dar mükellefiyet kapsamına giren bazı kurum kazançlarının vergilendirilmesinde kullanılmaktadır. Stopaj yoluyla vergilendirmede, mükellefiyetin tespitine ve verginin ödenmesine ilişkin işlemlerin neredeyse tamamı, vergi sorumluları tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla, bu yöntemde, vergi kaçakçılığını önlemede önemli ölçüde başarı sağlandığı gibi, vergi idaresinin yükü de hafiflemiş olmaktadır. Stopaj yükümlülüğü bulunan bir vergi sorumlusu, asıl mükellef olmadığından vergiyi kesmemesi veya eksik kesmesi durumunda vergi ve cezanın ödenmesinden kendisi sorumlu olacağı için vergi kaçakçılığının gündeme gelmesi düşük bir ihtimaldir.

Pratikte basit olan bu tahsil yönteminin çeşitli nedenlerle uygulama alanı sınırlıdır. Kaynakta vergilendirme yöntemi, beyanname verilmesini ortadan kaldırmadığı gibi, sonradan yapılacak gerçek bir tarh işlemini de gereksiz kılmaz. Kaynakta kesinti (stopaj) yöntemi, vergi güvenliğinin sağlanması açısından önemli katkıları olan ve vergi kaçakçılığını büyük ölçüde engelleyen bir tahsil yöntemidir. Bununla birlikte, bu yöntem gerçek bir global gelir vergisi söz konusu olduğunda bir takım tamamlayıcı tedbirlere ihtiyaç duyan ve günümüz ücret gelirleri yönünden değerlendirildiğinde, ancak bazı durumlarda bir tahsil yöntemi olarak kullanılabilen ve gelir vergisinde tek başına bir tahsil yöntemi olarak kullanılmasına imkan olmayan bir tahsil yoludur. Türk vergi sisteminde, tüm kazanç ve irat sahipleri beyan esasına tabi değildir. Dolayısıyla bazı yükümlüler basit usule göre vergilendirilirken, stopaj yoluyla vergi ödeyen mükelleflerin bir kısmı da beyanda bulunmazlar. Belirli koşulları taşıyan mükellefler, vergilerini stopaj yoluyla ödemiş olsalar dahi, beyan döneminde ayrıca beyanda bulunmak zorundadır. Bu durumdaki mükellefler, kesinti yoluyla ödemiş oldukları vergiyi beyanname üzerinden toplayıp ödeyecekleri vergiden mahsup etme imkânına sahiptir. Bu noktada, stopaj nihai vergilendirme aracı değil, otokontrol ve peşin vergi aracı olarak kullanılmalıdır.

Alternatif bir tahsil yöntemi olan peşin vergide (geçici vergi) ana unsur, stopajda olduğu gibi, gelirin bir an evvel vergilendirilmesidir. Ücretler, serbest meslek

kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratlarında vergi stopaj yoluyla yıl içinde peşin olarak tahsil edilirken, diğer bazı gelir unsurlarının vergisinin, gelirin elde edildiği yılı izleyen yıl içinde alınması, mükellefler arasında adil olmayan bir dağılıma neden olacağı gibi hazine zararına da sebebiyet verebilir. Peşin ödeme esasının getirilme nedenlerinden birisi de, mükellef grupları arasında oluşan ödeme zamanı ayrılıklarını ortadan kaldırmak ve idare açısından önem taşıyan bir husus olan; gelirin elde edilmesini izleyen yakın bir zaman içinde verginin tahsilini sağlamaktır. Stopaj yönteminde olduğu gibi peşin vergide de gelirin hemen vergilendirilmesi amaçlanmakta ve böylelikle vergi tahsilatının ekonomideki yapısal değişimlerden etkilenmesi önlenmeye çalışılmaktadır. Bu yönüyle, vergi güvenliğini sağlayan önemli araçlardan birisidir.

Peşin vergi veya geçici vergi uygulaması, mükellefin yıl içinde söz konusu yıla ilişkin olarak tespit edilecek gelirinin vergisine mahsup edilmek üzere alınan bir “önvergi” niteliğinde olup, bu ön verginin yıl içinde bir kaç taksitle ödenmekte, mükelleflere gelir vergisi dışında farklı bir beyanname verme zorunluluğu yüklemekte, kesin gelirin tespiti ve bu gelirle ilgili verginin hesaplanmasından sonra ödenen önverginin mahsubu noktasında ilave yükler getirmektedir. Buna karşın, bu sistem ile vergi gelirlerinin tahsilinde daha adaletli bir yaklaşım uygulanabilmekte ve vergi güvenliğine dair uygun bir zeminde toplanabilmesi olanaklı hale gelmektedir. Ülkemizde ve geçici vergi uygulamasının mevcut olduğu Avrupa ülkelerinde, bu verginin hesaplamasının genellikle bir önceki yıl tahakkuk eden gelir veya kurumlar vergisi dikkate alınarak bu vergilerin belirli bir yüzdesi olarak hesaplandığı görülmektedir. Bu hesaplama biçimi de, geçici verginin vergi güvenliğini sağlamada etkin yöntemlerden biri olduğunun göstergesi sayılabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi uyarınca basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden tarifinin ilk dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Üçer aylık kazançların indirim ve istisnalar değerlendirildikten sonraki kısmı, GVK'nın ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde hesaplama yapılır. Hesaplanan geçici vergi üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına beyan edilir, 17. günü akşamına kadar ödenir.

Özellikle, son dönemde yılda dört kez uygulanması dolayısıyla meslek mensuplarından yoğun şekilde eleştiri alan geçici vergi uygulaması bazı uygulama

güçlüklerine karşın tahsil açısından, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi kısaltması yönüyle olumlu, tahsil edilecek vergisi bulunmayan mükellefler açısından bürokratik işlemleri artırması yönüyle eleştirilen bir yöntemdir. Ancak konuya tahsilatın vergi güvenliğine etkileri açısından yaklaşıldığında, otokontrolü sağlaması ve tahsilat süresini kısaltması yönleriyle avantajlı bir yöntem olarak değerlendirilebilir.

Tahakkuku ile tahsili aynı anda gerçekleşen vergilerde gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesi tahsilat açısından kendiliğinden yerine gelmiş olmaktadır. Teoride dolaylı vergiler, tahakkuku tahsile bağlı vergiler kategorisindedir. Bu tip vergilerde tarh, tahakkuk ve tahsil için farklı aşamalar yoktur. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerin en belirgin örneği, damga vergisidir. Damga vergisi basılı damga konulması, makbuz düzenlenmesi ve istihkaktan kesinti yoluyla tahsil edilebilmektedir. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerin bir diğer örneği, eğlence vergisidir. Eğlence vergisi, biletlere belediye tarafından özel damga konulması ile eklenmekte ve vergi, biletler henüz satılmadan peşin olarak tahsil edilmektedir¹³⁷.

VI- VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN TEMEL SORUNLAR

Vergi güvenliğine ilişkin sorunlar, kanunilik ilkesi, istikrar ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, mükellef hakları, vergi güvenliğine idarenin yaklaşımı ile idari yorumlar ve takdir yetkisi açılarından ele alınacaktır.

A- KANUNİLİK İLKESİ AÇISINDAN

Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için onun ana, temel öğelerinin yasa ile belirlenmiş ve saptanmış olması gerekmektedir. Böylece vergi konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran (tarife), istisnalar, muafiyetler, indirimler ile vergi ödevine ve vergi yöntemine ilişkin tüm düzenlemelerin yasalarda yer alması gerekecektir. Öyle ki, yasalar ile belirlenecek bu ana öğelere ilişkin olarak yürütmeye ve idarenin takdirine ilişkin hiçbir açık nokta bırakılmamalıdır¹³⁸.

¹³⁷ Mehmet ŞAFAK, “Vergilemede Tahakkukun Yeri ve Önemi”, **Dünya**, 04.06.2015. http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=17999, Erişim (11.10.2017).

¹³⁸ Güneş YILMAZ, Özgür BİYAN, “Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 433, Eylül 2017, s. 32.

Anayasa'nın 73. maddesinde bu temel ilke benimsenmiş olmakla birlikte, izleyen fıkrada kanunilik ilkesinin istisnasına yer verilmiştir. Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan hükme göre;

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda 73/4. madde dışında doğrudan Bakanlar Kurulu'na yetki veren bir madde daha bulunmaktadır. Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre;

“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.”

Vergileme alanında Bakanlar Kuruluna sınırlı da olsa düzenleme yetkisi verilmesinin çeşitli gerekçeleri vardır. Çağdaş demokratik ülkelerde parlamentoların işleyiş usulüne bağlı olarak kanun çıkarmanın zaman alması, özellikle ekonomi alanında gerekli tedbirlerin hızlı ve etkin bir şekilde alınmasını engellediğinden, ülkenin sosyoekonomik dengeleri için zararlı sonuçlar doğurabilir. Oysa yürütme organının toplanması ve çalışmasının, yasama organına göre çok daha hızlı ve kolay olması nedeniyle, günün ihtiyaçlarına göre idarenin ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edebilmesini sağlamak için Bakanlar Kuruluna düzenleme yetkisi verilmiştir. Yasama sürecinin uzunluğunun yanı sıra, bu süreçte mükelleflerin olumsuz tepkilerinin ortaya çıkması veya baskı gruplarının yasama organını etkilemesi gibi nedenler de, belirli sınırlar içinde düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesine yol açmıştır¹³⁹.

Değişen ekonomik durumlar karşısında, yürütmenin hızla karar almasına imkân verme amacına yönelik olarak getirilen bu istisna hükmü, vergilemede keyfiliğe yol açabilecek olması ve vergi yükümlüsüne sağlanan kanuni güvenceyi olumsuz etkilemesi yönünden eleştirilebilir¹⁴⁰.

¹³⁹ Adnan GERÇEK, Feride BAKAR, “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 2, Sayı, 1, 2017, s. 12.

¹⁴⁰ TEKBAŞ, a.g.m., s. 177.

Anayasa'nın izin verdiği böyle bir yetkilendirmenin yasama organının iradesini tamamen yok saymak veya değiştirmek yahut yasama organı yerine geçmek olarak yorumlanması, söz konusu değildir¹⁴¹. Bununla beraber, uygulama sonuçlarına bakıldığında, söz konusu yetkinin amacına uygun kullanıldığını söylemek oldukça zordur.

Nitekim, ülkemizde 2003 yılından sonra enflasyonun düşmesiyle birlikte, Bakanlar Kurulu'na yetki devrine yol açacak yeni düzenlemelerin sayısında azalma olması beklenirken, uygulamada böyle olmamış ve 32 tane yeni kanun maddesinde düzenleme yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verildiği görülmüştür. Bu durum da, ülkemizde “vergilemede kanunilik ilkesi” yerine, vergilerin kararlarla konulması eğiliminin aynen devam ettiğini göstermektedir. Diğer taraftan 1980-2017 döneminde vergilendirme ile ilgili 735 adet Bakanlar Kurulu Kararının çıkarıldığı ve neredeyse ayda iki defa yeni bir değişiklik yapıldığı dikkate alındığında, söz konusu yetki devrinin aynı zamanda belirlilik ilkesine de zarar verdiği söylenebilir¹⁴².

B- İSTİKRAR İLKESİ AÇISINDAN

Vergi yasalarının istikrarsızlığı, sürekli değişmesi, vergi güvenliğinin önünde önemli bir engeldir. Bunun nedeni, bir ekonomik birimin, gerçekleştireceği bir işleme ilişkin olarak işlem sonuçlanıncaya kadar uygulanacak vergi kuralını kesin olarak bilmemesidir¹⁴³.

Vergi kanunlarında sık yapılan değişiklikler, mevzuatı takip edilemeyecek boyuta getirmiştir. Bu derece sık kanun yayımlanması, artık günümüzde kanunun bilinmemesinin mazeret olamayacağı kuralının tartışılabilir hale gelmesine neden olmaktadır. Bu durum, mükellefler dışında yargıyı ve hatta idareyi de etkilemektedir.

Örnek vermek gerekirse, 2014 yılı başından bu yana VUK, GVK, KVK ve KDV'de değişiklik yapan kanun sayısı 19'a ulaşmıştır. Diğer bir deyişle, son 3 yılda her iki ayda bir vergi kanunlarında düzenlemeler yapılmıştır¹⁴⁴.

¹⁴¹ Bumin DOĞRUSÖZ, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul 1998, s.149.

¹⁴² GERÇEK, BAKAR, a.g.m., s.24-25.

¹⁴³ FOUQUET, a.g.ç., s.4.

¹⁴⁴ YILMAZ, BİYAN, a.g.m., s. 30.

Vergi mevzuatında değişiklikler yapılma çabası, bu çalışma yazıldığı sırada da tüm hızıyla devam etmekteydi. Mevzuatın sıklıkla değişmesi istikrar ilkesini bozmasının yanında kanunilik ilkesinin açısından da sorun ortaya çıkarmaktadır.

İstikrar ilkesini etkileyen hususlardan birisi de, kanunların geriye yürümezliği kuralıyla ilişkilidir. Bu konuya, hukuki güvenlik ilkesi açısından yapılacak açıklamalarda yer verileceğinden burada ayrıca değinilmeyecektir.

C- HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN

Hukuki güvenlik ilkesi gereğince devletin, vatandaşların mevcut kanunlara olan güvenine saygılı davranması, bu güvenlerini boşa çıkaracak uygulamalardan kaçınması gerekir. Bu durum, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu kadar Anayasa'nın 5. maddesiyle devlete yüklenen, vatandaşların refah, huzur ve mutluluk içinde yaşamalarını sağlama, maddi ve manevi varlıklarını geliştirmek için gerekli ortamı hazırlama ödevinin bir sonucudur. Bu yönüyle, hukuk devletinin önemli bir unsuru olarak hukuki güvenlik ilkesi, yalnızca hukuk düzeninin değil, aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün devlet faaliyetlerinin, belirli oranda önceden öngörülebilir olması anlamını taşır. Hukuki güvenlik, sadece bireylerin devlet faaliyetlerine duyduğu güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir. Bu nedenle, hukuk devletinde idareden beklenen, açık ve güvenilir olma yükümlülüğüne uygun davranmasıdır¹⁴⁵.

Bütün hukuk dallarında büyük bir önem taşıyan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık sık değişiklikler yapılarak hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden kurallar ihdas edilmemesi, geriye yürüyen kuralların kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alması gerektiğini ifade eder. Hukuki güvenliğin temelini; "bilmek ve öngörmek" oluřturmaktadır¹⁴⁶.

Hukuki güvenlik ilkesine göre bir mükellefin karşı karşıya kalacağı yükümlülüklerini, önceden bilebilmesi gerekmektedir. Bu ilkeye göre, vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilir olması son derece önemlidir.

Bu ilkeye göre, kanunlarda kullanılan dilin sade, açık, anlaşılır ve yorum farklılığı yaratmayacak şekilde olması gerektiği açıktır. Kanun metinleri ne derece kötü kaleme

¹⁴⁵ ALTUNDİŞ, a.g.m., s.62.

¹⁴⁶ Benoit DELAUNAY, "Faut-il Reconnaître Un Principe de Confiance Légitime En Droit Fiscal?", *La Sécurité Fiscale* (Sous La Direction de Jacques BUISSON), L'Harmattan, Paris 2011, s. 44.

alınırsa, uygulamada o kadar sıkıntı yaşanmakta, özellikle mükellefler idare ile sıkça ihtilafa düşmektedir. Kullanılan dilin açık olmaması, yorum farklılıklarına neden olduğundan, aslında vergi ihtilaflarının özünü de oluşturmaktadır. Özellikle karışık, uzun, birbiri ile bağlantı kurulmasında zorluk çekilen, “gibi” “ve benzeri” şeklindeki edatlarla tamamlanmaya çalışılan, anlatım bozukluğuna sahip cümlelerle dolu olan, aynı konuda farklı terimler kullanarak olayları açıklamaya çalışan kanuni düzenlemelerin uygulanması zordur ve yorum farklılığı yarattığı açıktır¹⁴⁷. Bu açıdan bakıldığında, vergi mevzuatımızın son derece karmaşık hale geldiği görülmektedir.

Hukuk devletinin önemli bir unsuru olan hukuki güvenlik ilkesi, yalnızca hukuk düzeninin değil; aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün devlet faaliyetlerinin, belirli oranda önceden öngörülebilir olması anlamını taşır. Hukuki güvenlik, sadece bireylerin devlet faaliyetlerine duyduğu güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir¹⁴⁸. Dolayısıyla, bu ilke istikrar ilkesiyle de yakından ilişkilidir.

İstikrar ilkesine aykırı olarak vergi kanunlarında sık yapılan değişikliklerin, mevzuatı takip edilemeyecek boyuta getirdiğine daha önce değinilmişti. Bu durum, hukuki güvenlik ilkesi açısından da sakıncalıdır.

Hukuki güvenlik ilkesiyle kanunilik ilkesi de yakın ilişki halindedir. Vergilemenin özünü etkileyen düzenlemelerin kanunla yapılması, mükellefler bakımından önemli bir güvence durumundadır. Kanunilik ilkesi açısından yapılan değerlendirmede bahsedildiği üzere, mevzuatımız ve uygulama bu güvenceden önemli sapmalar içermektedir. Bunların çokluğu, hukuki güvenlik ilkesine aykırı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesini gerçekleştirebilmenin önkoşulu, devletin de konulan kurallara uymasıdır. Bu şekilde vatandaşlar devletin eylem işlemlerine ve yürürlükte olan mevzuatın devamına güven duyabilirler. Hukuki güvenlik, ayrıca bireylerin devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden görebilmeleri ve durumlarını bunlara göre ayarlayabilmelerini gerektirir¹⁴⁹.

¹⁴⁷ YILMAZ, BİYAN, a.g.m., s. 30.

¹⁴⁸ ALTUNDİŞ, a.g.m., s. 62.

¹⁴⁹ Neslihan Coşkun KARADAĞ, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009, s. 721.

Hukuki güvenlik ilkesiyle ilgili olarak değinilmesi gereken önemli bir konu da, kanunların geriye yürümezliğiyle ilgilidir. Geriye yürüme normu, normatif düzene getirilen yeni normun, sadece yürürlük tarihinden sonra değil, yürürlük tarihinden önce de hüküm ifade etmesi anlamına gelir. Dolayısıyla, bir normun geriye yürür olup olmadığı, kabaca yayınlanma veya bildirilme tarihi ile yürürlüğe giriş tarihini karşılaştırmakla bulunabilir¹⁵⁰.

Konuya vergi hukuku açısından bakıldığında, vergi kanunlarının yürürlüğe girdikleri tarihten sonra meydana gelen vergiyi doğuran olayları kapsamı gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Kural olarak, vergi kanunlarının yürürlük tarihlerinden önceki vergiyi doğuran olaylara uygulanması düşünülemez. Bu kuralın temelinde kazanılmış haklara saygı ve hukuki güvenlik unsurları yatmaktadır¹⁵¹.

Bu bağlamda, gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme terimlerine değinmekte yarar bulunmaktadır. Gerçek olmayan geriye yürüme (geniş anlamda geriye yürüme), yeni normun yürürlük tarihinden önce, eski norm yürürlükte iken başlamış ancak henüz oluşumunu tamamlamamış hukuki işlem, durum, ilişki ve olaylara yeni normun yürürlük tarihinden itibaren uygulanması olarak tanımlanabilir¹⁵².

Gerçek geriye yürüme (dar anlamda geriye yürüme) ise yeni normun, eski norm yürürlükteyken başlamış, bitmiş ve eski norma uygun olarak sonuçlarını doğurmuş ve ortaya çıkmış hukuksal ilişkilere ve olaylara uygulanması halidir¹⁵³.

Anayasa'da vergi kanunlarına geriye yürüyen hükümler konulamayacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Erginay bunun gerekçesini, devletin olağanüstü dönemlerde geçmişe yönelik vergi salma ihtiyacı olarak ifade etmektedir¹⁵⁴.

Bununla beraber, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük yönlerinden yargısal denetim yapmaktadır. Mahkeme yapmış olduğu denetimler sonucunda vermiş olduğu kararlarda, gerçek olmayan geriye yürüme ile ilgili düzenlemeleri iptal etmezken, gerçek geriye yürüme niteliğindeki düzenlemelerin

¹⁵⁰ Ali Volkan ÖZGÜVEN, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 24.

¹⁵¹ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2013, s. 48.

¹⁵² ÖZGÜVEN, a.g.ç., s. 26.

¹⁵³ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s. 49.

¹⁵⁴ S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012, s. 48.

iptali yönünde karar tesis etmiştir. Anayasa Mahkemesi E. 2001/392, K: 2003/60 sayılı kararında bu hususu şu şekilde vurgulamıştır¹⁵⁵:

“Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle ‘kanunların geriye yürümezliği ilkesi’ uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanamaz... Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuksal ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz.”

Mahkeme kararları ve doktrindeki görüşlerin aksi yönde olmak üzere, vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yeni hükmün uygulanmasının hukuki güvenlikle bağdaşmayabileceği söylenebilir. Zira vergiyi doğuran olay, bazı vergi türleri açısından nokta bir olay olmayıp süreklilik taşımaktadır. Özellikle, gelir tipi vergilerde vergiyi doğuran olay sürekli olarak tekrarlanmaktadır. Dolayısıyla, yeni düzenlemeden önce tamamlanmış vergiyi doğuran olaylar zinciri söz konusudur. Hatta bu olaylara dayanılarak tarh edilen geçici vergi uygulanmıştır. Dolayısıyla, gelir tipi vergilerde, geçici vergi dönemleri geçtikten sonra, bu dönemlere ilişkin olarak, sonradan yürürlüğe giren hükümlerin uygulanmasının teknik olarak gerçek geriye yürüme kapsamında olacağı ileri sürülebilir.

Hukuki güvenlik ilkesiyle ilgili olarak değinilmesi gereken bir diğer husus ise kıyas yasağıdır.

Hukukta kıyas, bir olay hakkında kanunda yer alan kuralın niteliklerinin ve koşullarının, ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Vergi hukukunda kıyas yoluyla yorum yapılması, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olur. Vergi hukukunda “kanunsuz vergi olmaz” anayasal kuralının doğal sonucu olarak kıyas yapılması olanaksızdır. Bu kural, ceza hukukundaki “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesine benzemektedir. Ceza hukukunda kıyas, kanunda açık bir şekilde suç olarak tanımlanmamış olan bir fiilin, bununla bazı yönlerden benzerlik arz eden başka bir fiil

¹⁵⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s. 49.

ile ilgili suç tanımı kapsamında değerlendirilmesidir. Ceza hukukunda kıyasın kabul edilmesi “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi ile bağdaşmaz. Kıyas yasağının kanunlarda açıkça kabul edilmesi, aleyhte veya lehte olmasına bakılmaksızın kıyas yapılmasını engelleyecektir¹⁵⁶.

Vergi hukuku kurallarının kıyas yöntemi ile yorumlanması, hukuk devleti kavramının hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşer. Vergilendirmede kıyas yasağı aynı zamanda belirlilik ilkesini tamamlamaktadır. Kanuni idare ilkesi de, vergi kanunlarındaki boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasını engeller¹⁵⁷. Vergi hukukunda kıyas yasağı olması, hukuki güvenlik ilkesi açısından son derece önemlidir.

D- MÜKELLEF HAKLARI AÇISINDAN

Vergi güvenliği kavramının, devletin vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz tahsiline olanak vermesinin yanında, mükelleflerin korunmasını da içerdiği hususuna daha önce değinilmişti. Vergileme ilişkisinde, pasif taraf durumunda bulunan vergi mükelleflerinin idarenin eylem ve işlemlerine karşı korunması, büyük önem taşımaktadır. Bu husus, diğer konularla olduğu kadar mükellef haklarıyla da yakından ilgilidir.

Vergi hukukunda, vergilendirme yetkisi ile bireyin temel hak ve özgürlükleri arasında, hak ve özgürlükler aleyhine gerçekleşen sınırlamaların altı sıklıkla çizilmiş ve bireyin temel hak ve özgürlüklerinin vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olduğu belirtilmiştir. Bununla beraber, vergi mükellefinin korunması ve vergi mükelleflerinin haklarına geçiş kademeli olarak gerçekleşmiştir¹⁵⁸.

Vergi mükellefinin korunması kavramı, idare hukukundaki bireyin korunması kavramını içermekle birlikte daha geniş bir kavramdır. Bu açıdan, vergi mükellefinin korunması, yasama (kanunilik, hukuki güvenlik, eşitlik, belirlilik, geçmişe yürümezlik gibi), yürütme (yasal idare, mahremiyet, özel yaşama saygı, bilgi alma, itiraz ve dava gibi) ve yargı (bağımsız mahkeme, silahların eşitliği, makul süre, adil yargılanma gibi)

¹⁵⁶ Lütfiye Elmas KARA, **Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2014, s. 76-77.

¹⁵⁷ ÇAĞAN, a.g.e., s. 174.

¹⁵⁸ Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayım, İstanbul 2006, s. 2.

süreçlerinde mükelleflerin hukuki güvencelerle donatılması anlamını taşır. Ama koruma kavramı devlet içeriklidir; mükellef hakkı ise birey içerikli bir kavramdır. Çünkü hak kavramının özünde yetki unsuru vardır ve bir şeyi yapmak veya başkalarından belirli bir şekilde davranmayı veya bir şeyi yapmayı isteme yetkisini ifade eder¹⁵⁹.

Mükellef hakları, anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukten vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir. Günümüzde vergiye gönüllü uyumluluğu sağlamak, vergi idaresi ile iş birliğini yaratmak ve vergilemede mükellefi göz önünde tutmak amacıyla yapılan çalışmalar, mükellef haklarının varlığını ön plana çıkarmıştır¹⁶⁰.

Günümüzde, mükellefe odaklanmayan vergi idaresinin modern bir idare olduğu iddia edilemeyecektir. Mükellefe odaklı olmanın daha açık bir tanımını vermek gerekirse; değişen mükellef ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanması ve hatta bunun da aşılması yerine getirilmesidir. Bunun için organizasyonun mükellefi ön plana çıkaracak şekilde örgütlenip, kaliteli hizmetin özelliklerini bünyesine katabilmesi gerekir. Mükellef odaklı yaklaşımın vergi idaresi tarafından uygulanması, doğru ve eksiksiz işleyen bir vergi sistemi için gereklidir¹⁶¹.

Mükellef haklarını düzenleyen hukuksal dayanak veya kaynaklar incelendiğinde bunları; uluslararası anlaşma, anayasa veya kanunlarla yapılan düzenlemeler ve mükellef hakları bildireleri veya imtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler olmak üzere iki grupta tasnif etmek mümkündür.

Tüm vatandaşların temel haklarını güvence altına alan anayasal ilkeler ve düzenlemeler, etkisini mükellef hakları alanında da göstermektedir. Anayasalarda düzenlenen; kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır. Dolayısıyla,

¹⁵⁹ YALTI, a.g.e., s.2-3.

¹⁶⁰ Selçuk BUYRUKOĞLU, İrem ERASA, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım 2012, s. 117.

¹⁶¹ İmdat TÜRKAY, “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 299, Ağustos 2013, s. 149.

anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır¹⁶².

Bu açıdan, Türkiye'deki duruma bakacak olursak, Anayasa'da yer alan kişi hak ve özgürlükleri dışında doğrudan mükellef haklarına yönelik özel düzenlemelerin bulunmadığını söylemek mümkündür. Bununla beraber, 73. maddede yer alan hükümlerden hareketle; "herkes" ifadesiyle vergilemede eşitlik, "ödeme gücüne göre" ve "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ifadeleriyle de, vergilemede adaletle ilişkin soyut nitelikli hükümler bulunduğu söylenebilir.

Mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler, birçok ülkenin vergi kanunlarında yer almasına rağmen, bunlar ya sınırlı sayıda hüküm içermekte ya da hükümlere yer verilmekle birlikte, mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır. Anglo-Sakson hukukunun geçerli olduğu ülkelerde, vergi idaresine geniş takdir yetkisi tanındığından, genellikle mükellef hakları ile ilgili daha çok idari düzenlemelere yer verilmiş olup, vergi kanunlarında bu düzenlemelerin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik hükümler konulmasıyla yetinilmiştir¹⁶³.

Mükellef bildireleri veya imtiyazları şeklindeki ikinci grup kaynaklar, vergi konularıyla ilgili olarak, bir mükellefin hak ve ödevlerini sade bir dille özetleme ve açıklama girişimidir. Bu şekilde açıklanan bilgiler, daha geniş kesimler için erişilebilir ve anlaşılabilir olmaktadır. Mükellef bildireleri veya imtiyazlarının çoğu, vergi sistemlerinde "kural" getirmelerine rağmen, vergi kanunlarına yönelik bir rehber konumunda olup, kendi içinde yasal belge niteliğini taşımazlar. Bunlar genel olarak, ilgili mevzuatta bulunanlardan daha fazla bir hak ve ödev getirmezler¹⁶⁴.

Vergi sistemimizin genel olarak verginin tarh ve tahsilini güvence altına almaya yönelik düzenlendiği görülmektedir. Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunumuz mükellef haklarını düzenlemekten ziyade, mükellefin ödevlerini ve vergi idaresinin sahip olduğu yetkileri düzenleyen bir yapıdadır. Mükelleflerin haklarının neler olduğu

¹⁶² Adnan GERÇEK, "Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 209, 2006, s. 122.

¹⁶³ GERÇEK, a.g.m., s. 122.

¹⁶⁴ GERÇEK, a.g.m., s. 122-123.

konusundaki belirsizliğin giderilebilmesi amacıyla, söz konusu alana yönelik ayrı bir idari usul kanununa ihtiyaç duyulmaktadır¹⁶⁵.

Türk vergi hukukunda, mükellef haklarının önemli bir kısmı kanunlarda düzenlenmiş olmasına rağmen, bu haklar sistematik bir şekilde açıklanmış değildir. Çağdaş ülkelerdeki bazı haklar ile ilgili ise ülkemizde herhangi bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla, ülkemiz uygulamasında vergileme işlemine mükellef bakış açısından yaklaşılmadığı için, mükellef hakları konusunun ihmal edilmiş durumda olduğu söylenebilir¹⁶⁶.

E- VERGİ GÜVENLİĞİNE İDARENİN YAKLAŞIMI AÇISINDAN

Vergi güvenliği ifadesinden çoğunlukla, idarenin vergi alacağının güvence altına alınmasının anlaşıldığına değinilmişti. Bu yaklaşım tarzından dolayıdır ki, mükelleflerin güvenliği konusu ihmal edilmiş durumdadır. Bunun çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bunlardan birisi de, vergi mükelleflerinin güvence altına alınmasının, olumsuz etkiler doğuracağı yönündeki yaygın idari yaklaşımdır.

Özellikle, idarenin yorumunun ve takdir yetkisinin kısıtlanmasının vergi kayıp ve kaçagını arttıracığı yönünde siyasi ve idari zeminde yaygın görüş bulunmasına rağmen bu kanaat yanlıştır¹⁶⁷. Mükelleflerin hukuki güvenceyle donatılmış olmaları ile vergi kayıp ve kaçakları arasında bağ kurulması bizce de yanlış bir yaklaşımdır. Zira, mükelleflere hukuk devleti kapsamında vergisel güvenlik sağlayan sistem, vergilemede aktif durumdaki devlete de en azından eşit değerde güvenceler sağlamaktadır.

Mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelmeleri, sahip olduğu haklarla değil; vergi ahlakıyla açıklanabilir. Vergi ödeme isteğinin adalete, yargıya ve vergi ahlakına bağlı bir yapıya sahip olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü vergi ahlakı önemli ölçüde, dış müdahalelerden etkilenen bir yapıya sahiptir. Toplumda yaygın bir şekilde vergi kaçakçılığı olduğu izlenimi oluşmuşsa, bireylerin vergi ödeme konusunda içsel motivasyon olarak tanımlanan vergi ahlakı da, negatif olarak etkilenecek vergi ödeme

¹⁶⁵ Haluk EGELİ, Mehmet DAĞ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 141

¹⁶⁶ GERÇEK, a.g.m., s. 137.

¹⁶⁷ FOUQUET, a.g.ç., s. 5.

konusunda isteksiz davranacakları muhtemeldir. Bu bağlamda, devlete bağlılık ve vergi ahlâkının sıkı bir ilişki içinde olduğu söylenebilir¹⁶⁸.

Literatürde, devlet ve mükellefler arasındaki ilişki bir psikolojik sözleşme olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda, her iki tarafın da üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmesi beklenmektedir. Aksi takdirde, sözleşme bozulacak ve sistem gerektiği şekilde işlemeyecektir. Bu psikolojik sözleşmede en önemli etmen, tarafların birbirlerinin dürüstlüğüne olan inancıdır. Eğer sözleşmenin başında, taraflardan biri diğerinin dürüstlüğünden şüphe duyuyorsa, anlaşma baştan bozulmuş demektir. Devlet-vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olabilmesi ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak ve yeterli düzeyde yerine getirilebilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına ve özellikle devlete ait kurum ve kuruluşlarına yeterli bir düzeyde güvene gereksinim vardır¹⁶⁹.

Vergileme ilişkisinde mükelleflere daha fazla hukuki güvence tanınmasının önündeki engellerden birisi, vergi idaresinin hukuki güvenceler konusundaki hatalı yaklaşımıdır. Mükelleflerin daha fazla güvenceye sahip olmalarının vergi kayıp ve kaçaklarını artıracığı yönündeki yanlış inanç sebebiyle mükelleflerin daha fazla güvenceye sahip olmaları girişimleri sonuçsuz kalmaktadır.

Zira ülkemizde vergilerle ilgili yasal düzenlemeler, çoğunlukla idarenin taleplerine dayalı olarak yapılmaktadır. Şeklen ayrı gibi görünmelerine rağmen, kanun yapılması sürecinde yürütme organı oldukça etkili bir durumdadır. Bu olgu, idarenin bakış açısıyla birlikte değerlendirildiğinde, mükelleflerin vergi güvenliği konusunu tali bir husus olarak değerlendirmesi sürpriz değildir.

F- İDARİ YORUMLAR VE TAKDİR YETKİSİ AÇISINDAN

Bazen idarenin kuruluşunu ve işleyeni, görev ve yetkilerini düzenleyen kanunlarda ve diğer hukuk kurallarında kamu düzeni, kamu yararı, kamu görevi, genel ahlâk, hizmetin gerekleri, kamu güveni, kamu sağlığı, kamu esenliği, millî güvenlik, genel asayiş gibi belirsiz ve çok geniş yorumlanmaya elverişli kelime ve terimler kullanılmaktadır¹⁷⁰. Bu durum, yorum yapılmasını gerektirmektedir.

¹⁶⁸ Ufuk GENÇEL, Elif KURU, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 20, 2012, s. 33-34.

¹⁶⁹ GENÇEL, KURU, a.g.m., s. 34.

¹⁷⁰ Halil KALABALIK, “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2 (1), 1997, s. 222.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisini kullanan organlara bağlayıcı bir sınır çizerek; verginin konusu, matrahı, mükellefi, vergiyi doğuran olay ve ödeme zamanı gibi, verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesinin yanı sıra, verginin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara uygun olarak yürütülmesini gerekli kılmaktadır. Ancak, gerek vergi yasalarında, ekonomik ve sosyal olaylardaki değişiklikleri bir bütün olarak ve ayrıntılarıyla kavranmasının mümkün olmaması, gerekse vergileme sürecinde özel uzmanlık ve bilgiye gereksinim duyulması nedeniyle, vergilendirme işlemlerinde idareye takdir yetkisi tanınan haller bulunmaktadır. Vergi hukuku alanında idarenin istisnai durumlarda sahip olduğu takdir yetkisi, hem düzenleyici işlemler, hem de bireysel işlemler bakımından söz konusudur¹⁷¹.

İdare takdir yetkisini¹⁷² kullanırken aynı zamanda yorum da yapmaktadır. İdare tarafından vergi kanunlarının yorumu yapılırken kanunilik ilkesinden sapılmaması son derece önemlidir.

Düzenleyici işlemler, idarenin takdir yetkisinin bir yansıma biçimi olduğundan, idarenin düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda, doğal olarak takdir yetkisi de vardır. Vergi hukuku alanında en fazla kullanılan ve takdir sakatlıklarının rastlandığı idari düzenleyici işlemler, Bakanlar Kurulu Kararları, genel tebliğler ve sirkülerler olarak belirtilebilir¹⁷³.

Vergi hukuku alanında idare işlem ve eylemlerinde sahip olduğu takdir yetkisini hukuka aykırı olarak kullanırsa takdir sakatlığından söz edilmekte ve yapılan yargısal denetim sonucunda söz konusu idari işlemlerin iptali gündeme gelmektedir. Diğer taraftan idare takdir yetkisini, ihtiyaca aykırı bir şekilde kullanırsa takdir isabetsizliği ortaya çıkmaktadır¹⁷⁴. Gerek takdir sakatlığı ve gerekse takdir isabetsizliği halleri, mükelleflerin vergi güvenliği açısından sorun yaratabilmektedir.

İdare vergi konusundaki düzenlemeleri açıklamak ve ilgilileri aydınlatmak amacıyla, açıklayıcı tebliğlere başvurmaktadır. Söz konusu tebliğler, kanun hükmünü açıklamanın ötesine geçemezler. Bağlayıcılığı olmayan bu tebliğlerde yapılan yorumlar da, vergi güvenliğini etkileme potansiyeline sahiptir.

¹⁷¹ Adnan GERÇEK, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXIX, Sayı: 2, 2010, s. 32.

¹⁷² Takdir yetkisi konusunda ayrıca bkz. Ramazan ÇAĞLAYAN, “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, **AÜEHFD**, Cilt: VII, Sayı: 3-4, 2003, s. 171-208.

¹⁷³ GERÇEK, a.g.m., s. 32.

¹⁷⁴ GERÇEK, a.g.m., s. 45.

Vergi kanunları genel olarak uygulanabilir metinler olmaktan uzaktır. Burada taşıyan konulardan biri, devlet kaynaklı yorumlarda ciddi anlamda bir uyumun olmamasıdır. İdari birimler ile denetim birimleri arasında, denetim birimlerinin kendileri arasında, hatta denetim elemanları arasında bile birbirinden çok farklı nitelikte yorumlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum, doğal olarak mükellefin hangi yoruma uyacağı sorununu ve keyfi bazı uygulamaları da beraberinde getirmektedir¹⁷⁵. Bu durum, sadece mükelleflerin değil; devletin vergi güvenliği açısından da sakıncalıdır.

Diğer taraftan, özelge sistemi ile ilgili de sorunlar bulunmaktadır. Özelge (mukteza), vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer alır. Vergisel işlemlerin yürütülmesi konusundaki izahatlar olan özelgeler, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımazlar. Bu nedenle, vergi hukukunun asli kaynakları gibi bağlayıcı değildirler¹⁷⁶.

İzahat isteme hakkının etkin şekilde kullanılabilmesi için, idarenin özelge talebine doğru, açık, net ve zamanında cevap vermesi gerekir. Yapılacak bir işlemle ilgili olarak sonradan verilen bir özelgenin hiçbir önemi yoktur. Türk hukukunda süre ile ilgili kanunda net bir düzenleme bulunmamaktadır. GİB'in Gelir Müdürlüğü Kamu Hizmet Standartları Tablosuna göre 45 günlük bir süre öngörülmesine rağmen, uygulamada bu süreye uyulmamaktadır. Yapılacak bir işlemle ilgili olarak istenilen bir özelgenin, işlem yapıldıktan sonra gelmesi halinde, özelgenin koruma özelliğinin gerçekleşmesi de mümkün olamamaktadır¹⁷⁷.

Özellikle idarenin görüş değiştirmesi durumunda, bireysel bir teknik olan özelge sistemine kıyasla, bireysel bir teknik olmayan hukuki güvenlik ile düzenlemelere yer verilmiş olması, özellikle yabancı yatırımcıların gözünde vergi güvenliğini zedelemektedir¹⁷⁸.

¹⁷⁵ KARA, a.g.e., s. 163.

¹⁷⁶ Zeynep ARIKAN, "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları", **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:13, Sayı: II, Yıl: 1998, s. 130.

¹⁷⁷ Neslihan Karataş DURMUŞ, "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, Temmuz-Aralık 2016, s. 102-103.

¹⁷⁸ FOUQUET, a.g.ç., s. 4.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de vergi güvenliğine ilişkin düzenlemelere yer verilecek olan bu bölümde, mükelleflerin vergi güvenliğine yönelik düzenlemeler ve devletin vergi güvenliğine yönelik düzenlemeler ayrımı esas alınacaktır.

Kategorik olarak devletin vergi güvenliğine yönelik düzenleme durumunda olan vergi incelemesi konusu ise geniş kapsamı nedeniyle ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.

I- MÜKELLEFLERİN VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Vergi güvenliğine ilişkin düzenlemelere yönelik olarak yapılabilecek tasniflere değindiğimiz ilk kısımda da belirtildiği üzere, mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin düzenlemeler kaynaklarına göre tasnif edilerek incelenecektir. Buna göre, Türkiye'de mükelleflerin vergi güvenliğine yönelik düzenlemeler, anayasal, yasal ve diğer düzenlemeler başlıkları altında ele alınacaktır.

A- ANAYASAL DÜZENLEMELER

Türkiye'de mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin anayasal düzenlemeler, doğrudan düzenlemeler ve dolaylı düzenlemeler olmak üzere iki başlık altında incelenecektir. Bu ayırmada, düzenlemenin içeriğinin vergi güvenliğiyle doğrudan ya da dolaylı bağlantısı olması ölçüt olarak kullanılacaktır.

1. Doğrudan Düzenlemeler

Mükelleflerin vergi güvenliğine yönelik olarak Anayasa’da yer verilen doğrudan düzenlemeler, Anayasa’nın 73. maddesinde ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi, eşitlik ilkesi ve ödeme gücü ilkesidir. Aşağıda bu ilkelere değinilmektedir.

a) Vergilerin Kanuniliği İlkesi

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile temel hak ve özgürlüklere önemli bir müdahale niteliğinde olan vergilendirme hususunda, idarenin keyfi davranmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır¹⁷⁹.

Mükelleflerin vergi güvenliğini sağlayan en önemli ilkelere birisi olan vergilerin kanuniliği ilkesi, Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Anılan hükme göre;

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

Vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılmasına yönelik anayasal düzenleme, mükellefleri idarenin keyfi uygulamalarından koruyan önemli bir güvence niteliği taşımaktadır.

Zira vergilerle ilgili düzenlemeler halk temsilcisi durumunda bulunan yasama organınca yapılmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin özünde, vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildiği varsayımı yatmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, idarenin kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yoluyla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur¹⁸⁰.

Vergi mükellefleri açısından temel bir güvence durumunda olan vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnaları bulunmaktadır. Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında kanunda belirtilmek şartıyla Bakanlar Kurulu’na yetki verilebileceği hükme bağlanmıştır. Anılan hükme göre;

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

¹⁷⁹ KARAKOÇ, a.g.m., s. 1265.

¹⁸⁰ ÇAĞAN, a.g.e., s. 7.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda 73/4. madde dışında Bakanlar Kurulu'na yetki veren bir madde daha bulunmaktadır. Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre;

“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.”

Vergilerin kanuniliği ilkesinin katı biçimde uygulanmasının belli ölçüde önemini yitirdiği söylenebilir. Bunun nedeni, bu ilkenin siyasal gücü elinde tutan ve parlamentoya karşı sorumlu olmayan iktidarlara karşı özgürlüklerin korunması amacıyla kabul edilmiş olmasıdır. Bu yolla keyfi vergilendirmenin önüne geçilmiş olmaktadır. Günümüzde ise yürütme organı, yasama organına karşı siyasal açıdan sorumludur. Yasama organı da, vergi yükümlüsü olan seçmenlere karşı sorumludur. Bu sorumluluk, zincir içinde yürütme organı daha dolaylı da olsa vergi yükümlülerini temsil etmektedir¹⁸¹.

Bu anlayıştan hareketle, birçok ülkede çerçevesi anayasa ve yasalarla belirlenmiş hususlarda yürütme organının yetkilendirilmesi söz konusudur. Bu yetki devrinin vergilemenin kanuniliği ilkesi açısından değerlendirmesinin yapılması, uygulama ile de ilişkilidir. Başka bir deyişle, söz konusu yetkinin yürütme organı tarafından kullanılma şekli önem kazanmaktadır.

Örneğin, kanunda Bakanlar Kurulu'na bir vergi oranı için “sıfıra kadar indirme” yetkisi verilmesi ve bu yetkinin oran sıfıra indirilerek kullanılmış olması, pratik olarak verginin kaldırılması sonucunu doğuracağından sakıncalıdır. Keza kanunla belirlenmiş olan vergi oranının kanunla verilen yetkiye dayalı olarak “yüzde yüz” oranında artırılması da, hukuki güvenlik açısından son derece sakıncalıdır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi bakımından değinilmesi gereken bir diğer husus, vergi mükelleflerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımıyla ilgilidir. Bu varsayımın her zaman geçerli olmayacağına altını çizmek gerekmektedir. Bu varsayım, seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olduğu ülkeler açısından geçerli

¹⁸¹ ÇAĞAN, a.g.e., s. 109.

kabul edilebilir. Seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olmadığı ülkelerde, bu varsayım geçerli olmayacaktır.

Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olmadığı, vergi mükelleflerinin toplam seçmen sayısına oranının yüzde 30'lar düzeyinde olduğu görülmektedir¹⁸². Vergilerin kanuniliği ilkesinin belirtilen güvenceleri sağlayabilmesinin temel şartının, seçmen çoğunluğunun vergi mükelleflerinden oluşması olduğunun önemle altının çizilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

b) Vergilemede Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesinin dayanağı Anayasa'nın 10. maddesidir. Anılan madde hükmüne göre;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

Diğer taraftan anayasa hükümlerinin kimleri bağladığını açıklayan Anayasa'nın 11. maddesinde; *“Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır”* hükmüne yer verilmiştir.

¹⁸² Metin TAŞ, Sezgin ÖZCAN, “Vergi Mükellefi Seçmen İlişkisi”, **Akşam**, 12.03.2009. http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4021, Erişim (17.10.2017); Şükrü KIZILOĞLU, “Neden 50 milyon seçmene karşılık 1.7 milyon vergi mükellefi var?”, **Hürriyet**, 28.10.2013, <http://www.hurriyet.com.tr/neden-50-milyon-secmene-karsilik-1-7-milyon-vergi-mukellefi-var-24994293>, Erişim (17.10.2017).

İki madde hükmünün birlikte yorumlanmasından anlaşılan, eşitlik ilkesinin öncelikle kamu erkini kullanan yasama, yürütme, yargı, idare makamları gibi devletin organlarını bağladığı ve bunların işlevini yerine getirirken vatandaşlara karşı eşitlik ilkesini gözetmekle yükümlü kıldığıdır. Ancak, Anayasa bununla da yetinmeyip, Anayasa hükümlerinin kamu organları dışında diğer kuruluş ve kişileri de bağladığını düzenleyerek, sadece dikey etki bakımından değil, yatay olarak da özel hukuk kuruluş ve kişiler arasındaki ilişkilerde de eşitlik ilkesinin geçerli olacağını kabul etmektedir. Yani, Anayasa eşitlik ilkesini salt bir kamu hukuku kurumu olarak görmemekte, özel hukuk ilişkileri bakımından da geçerli bir temel ilke olarak benimsemektedir¹⁸³.

Eşitlik ilkesinin uygulama açısından büyük önemi vardır. Toplumun ortak vicdanından kaynaklanan yasaların herkese aynı biçimde uygulanması, eşitlik ilkesinin gereğidir. Tersi durumda, insanların önce kendilerine, sonra topluma ve devlete güveni kalmaz. Devlete güvenin yitmesi toplumsal karmaşaya sebep olur. Bu da yasaların amacına aykırı bir durum ortaya çıkartır¹⁸⁴.

Anayasa hukukunun temel ilkelerinden olan eşitlik ilkesi, vergi hukukunun da temelini oluşturmaktadır. Verginin karşılıksız bir mali yüküm olması nedeniyle, vergilendirme yetkisine dayanılarak çıkarılan kanunların herkese tam, doğru eşit olarak uygulanması son derece önemlidir¹⁸⁵.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içerisinde adalet düşüncesinden kaynaklanmakta olup, vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi, benzer durumda olanların benzer vergi yükümüne tabi olmalarını içermektedir¹⁸⁶. Başka bir deyişle, eşitlik ilkesi “mutlak eşitlik” olarak ele alınmamalı; “eşitler arası eşitlik” olarak değerlendirilmelidir.

Vergilemede eşitlik ilkesine ilişkin diğer bir Anayasa kuralı, 73. maddede yer alan “herkes” ifadesidir. Maddenin devamından hareket edildiğinde, “herkes” ifadesinin “mali gücü olan herkes” şeklinde anlaşılması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

¹⁸³ Devrim ULUCAN, “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, s. 372.

¹⁸⁴ Bülent SERİM, “Yasa Önünde Eşitlik İlkesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 3, Eylül 1994, s. 15.

¹⁸⁵ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, 17. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2006, s. 12.

¹⁸⁶ Tamer BUDAK, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, XII Levha Yayıncılık, İstanbul 2010, s. 60.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, salt vergi yüküne yönelik iktisadi sınıflandırmalarla ilgili değildir. Vergilendirmede eşitlik, vergi yasalarının kanun önünde eşitliğin, şekli ve maddi hukuki eşitliğe uygun olmalarıyla sağlanır¹⁸⁷.

2000’li yıllardan itibaren Anayasa’nın “kanun önünde eşitlik” hükmü, kapsam ve anlam bakımından zenginleştirilen değişikliklere tabi tutulmuş, kadınlar ve diğer korunmasız gruplara yönelik güvenceler getirilmiştir. Bu bağlamda, özgül kişi ve gruplar bakımından eşitliğin sağlanmasına yönelik pozitif önlemlere meşruiyet kazandırmak amacıyla 10. maddeye, “*çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacağı*” ibaresi eklenerek, ayrımcılık ve eşitsizliğin olumsuz sonuçlarından en fazla etkilenen dezavantajlı toplumsal grupların da korunması için gerekli koşulların hazırlanması olanağı yaratılmıştır¹⁸⁸.

Eşitlik ilkesinin vergilemede alanındaki etkilerinin ve vergi mükellefleri için güvence oluşturma derecesinin belirlenmesi için uygulama sonuçlarına bakılması gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarında düzenlenmiş olan istisna ve muafiyetlere bakılması gerekmektedir. İktisadi, sosyal, kültürel ve benzeri sebeplere dayalı olarak, istisna ve muafiyetler belirli faaliyet veya mükellef grupları için daha az vergi ödenmesi veya hiç vergi ödenmemesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

“Kamu yararı” kavramından ve düzenlemelerin kanunla yapıldığından hareketle, söz konusu düzenlemelerin varlığı açıklanabilir. Ancak bu açıklama biçimi, uygulamaların eşitlik ilkesine uygun olduğunu göstermez. Zira, Anayasa’nın 10. maddesinde hangi düzenlemelerin eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacağı açıkça yazılmıştır.

Buna göre, “kadınlar, çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler”¹⁸⁹ için yapılacak pozitif ayrımcılık düzenlemeleri

¹⁸⁷ CANYAŞ, SEÇİLMİŞ, a.g.m., s. 306.

¹⁸⁸ Selda ÇAĞLAR, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/3, s. 48-49.

¹⁸⁹ “Atılan son adım görünüşte olumlu olmakla beraber, güçsüz toplumsal kesimlere yönelik eşitsizliklerin giderilmesinde yaratacağı hukuki etki tartışmalıdır. Çünkü, düzenlemede sınırlı sayma yönteminin kullanılması, dezavantajlı diğer grupların hükmün kapsamı dışında bırakıldığı anlamına gelmektedir ki; bu durum, özel tedbirlerle korunmaya muhtaç diğer kesimlerin göz ardı edilmesine veya daha az korunmasına yol açabilecektir. Diğer yandan, mutlaka listeleme usulü kullanılacaksa, çocukların homojen bir toplumsal kesimi temsil etmediği hesaba katılarak, listenin sokakta yaşayan ve çalışan çocuklar, özgürlüklerinden yoksun çocuklar, mülteci ve göçmen çocuklar ile azınlık mensubu çocukları da içerecek şekilde düzenlenmesi düşünülebilirdi. Bu nedenle yeni bir düzenlemeyle, Anayasa’nın 10/1 hükmündeki gibi “benzer durumdakiler” şeklinde bir ibareyle korunmasız ve güçsüz

eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacaktır. Bunların dışında yapılacak istisna ve muafiyet düzenlemeleri, eşitlik ilkesi açısından sorunlu olduğu ifade edilebilir.

Eşitlik ilkesine uygun düzenleme yapılabilmesi amacıyla, ekonomik veya diğer sebeplerle yapılacak düzenlemeler objektif ölçütlere bağlanarak, bu düzenlemelerin eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacağı ifadesine Anayasa’da yer verilmelidir.

c) Ödeme Gücü İlkesi

Anayasa’da “ödeme gücü” ifadesi yer almamaktadır. Bunun yerine “mali güç” ifadesi kullanılmıştır. Anayasa’da kullanılan “mali güç” ifadesinin bir ilke değil; vergi ödemeyle ilgili bir “kural” olduğu, bu kuralın eşitlik ilkesiyle birlikte değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır¹⁹⁰.

Mali güç ve ödeme gücü kavramlarının aynı anlama gelmediği, ödeme gücünün nakdi durumla ilgili olduğu, mali gücün ise nakdi durumla birlikte mal varlığını da kapsadığı ve bu nedenle mali gücün daha kapsamlı olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır¹⁹¹. Bununla beraber, literatürde bu iki kavramın aynı anda kullanıldığına sıkça rastlanılmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızda, iki kavram aynı anlamda kullanılacaktır.

Vergi mükellefleri açısından bir güvence niteliğinde olan ödeme gücü ilkesi, Anayasa’nın 73. maddesinin ilk fıkrasında yer almaktadır. Söz konusu hüküm şu şekildedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”

Madde hükmünde yer verilen “herkes” deyimiyile ülkede yaşayan tüm insanların değil; vergi ödeme gücü bulunan ve vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla veya hukuksal durumla ilişki kuranların anlaşılması gerektiğidir. Ancak “ödeme gücü” tabirinin bu noktada bazı açılardan değerlendirilmesi gerekecektir. İlk olarak “ödeme

tüm toplum kesimler için önlem alınabileceğinin vurgulanması gerekmektedir. Diğer yandan, madde kapsamındaki grupların hak sahipliklerine vurgu yapılmamış olması da, hükmün pozitif gücünü zayıflatmaktadır. Buna, eşitsizliklerin önlenmesi ve giderilmesi bakımından devletin açıkça yükümlü kılınmamış olması da eklendiğinde, ilgili grupların sadece hakların öznesi olarak değil, korumanın konusu olarak bile zayıf konumda bırakıldığı söylenebilir.” ÇAĞLAR, a.g.m., s. 49-50.

¹⁹⁰ Bkz. BUDAK, a.g.e., s. 66.

¹⁹¹ Bkz. BUDAK, a.g.e., s. 7-10.

gücü” tabiri, belirlenmesi pek de kolay olmayan, biraz da kişiden kişiye değişen ve bu yönüyle subjektif karakterli bir çağrışım yapmaktadır. Bu aşamada, sözleşme anlayışını anayasaya yansıtmak üzere bir araya gelen toplum fertlerinin bir kısmının kendilerini ödeme gücünden yoksun görmesi makul görünse bile, ödeme gücü olanların da kendilerini bu kategoride değerlendirmek istemeleri ihtimali her zaman söz konusu olabilecektir. “Ödeme gücü” tabiriyle ilgili ikinci bir husus, ödeme gücü kriter veya kriterlerinin neye göre ve nasıl belirleneceği hususu ile ilgilidir. Örneğin, ödeme gücünün belirlenmesinde gündeme gelen en az geçim indirimi, ayırma prensibi, artan oranlılık gibi çeşitli uygulamalar mevcut olsa da, bunların ödeme gücünü tam olarak ne kadar yansıttığı da her zaman tartışmaya açık olabilmektedir¹⁹².

Kaldı ki, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bu araçların bütün vergiler için uygulanabilirliği bulunmamaktadır. Söz konusu araçlar, kişisel gelir üzerinden alınan vergiler için uygulama alanı bulabilmektedir¹⁹³. Dar uygulama alanına rağmen, vergi sistemimizde bu araçları nasıl kullanıldığına bakılmasında yarar bulunmaktadır.

Ülkemizde en az geçim indirimi, ilk kez 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile uygulanmıştır. Söz konusu uygulama, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda varlığını sürdürmüştür. Uygulandığı ilk yıllarda en az geçim indirimi tutarlarının gerçeğe yakın belirlenmesi sayesinde oldukça işlevsel olan bu uygulama, indirim tutarlarının fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen artışları izleyememesi nedeniyle önemini yitirmiş ve sembolik kalmıştır. Bunun üzerine, 3239 sayılı Kanunla 1985 yılında en az geçim indirimi yürürlükten kaldırılmıştır¹⁹⁴.

Yani mevcut sistemimizde en az geçim indirimi uygulaması söz konusu değildir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinde düzenlenen “asgari geçim indirimi” ise teorik temellerinden uzak ve götürü bir uygulama niteliğindedir. Ayrıca söz konusu müessese, sadece ücretliler uygulanması nedeniyle ayırma kuramına daha yakın durmaktadır.

Meseleye ayırma kuramı açısından bakıldığında ise daha olumlu bir görünüm ortaya çıktığı söylenebilir. Geçmişte uygulanan “özel indirim” yerine getirilen asgari

¹⁹² Engin HEPAKSAR, Tekin AKDEMİR, “Türkiye’de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, s. 136-137.

¹⁹³ Metin TAŞ, **Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa 1994, s. 74-78.

¹⁹⁴ TAŞ, a.g.e., s. 74.

geçim indirimi, kişisel ve ailevi durumu daha fazla dikkate alması sebebiyle uygun bir tercih olduğu ifade edilebilir.

Bunun dışında, ücret gelirleri için uygulanan gelir vergisi tarifesinin diğer gelir gruplarına göre daha avantajlı olarak düzenlenmiş olması da, ayırma kuramı bağlamında olumlu olarak değerlendirilebilir.

Ayrım kuramı konusunda bir noktaya daha değinilmesinde yarar bulunmaktadır. Bu da ücretlilerin gelir vergilerinin kaynakta vergilendirilmesiyle ilgilidir. Bu durum diğer gelir unsuru elde edenlere göre daha dezavantajlı olmaları anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, ücret gelirlerinin vergisinin kaynakta kesilmesi uygulaması, ayırma kuramının ters çalışmasına sebep olmaktadır¹⁹⁵.

Yaklaşık yüz yıldan beri iktisatçılar, artan oranlı vergilemenin temel ilkelere dayalı olarak nasıl haklı gerekçelere dayandırılabilirliğini göstermeye çalışmışlardır. Bu tür bir çaba içerisinde olanlardan biri olan Edgeworth, faydacılığın artan oranlılığı gerektirdiğini açıklamaya çalışmıştır. Edgeworth'un argümanı oldukça basittir. Tüm bireylerin aynı fayda fonksiyonuna sahip olduklarını ve bunun azalan marjinal faydaya konu olduğunu varsaymaktadır. Sosyal refah, tüm bireylerin fayda fonksiyonlarının toplamı olduğundan, zenginden alınan 1 birimlik gelirin, sosyal refahta yaratacağı azalışın, fakirden alınan 1 birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalıştan daha az olacağı sonucunu çıkarmaktadır¹⁹⁶.

Artan oranlılıkla ilgili teorik tartışmalar halen devam etmekte olup, çalışma konumuzun dışında olması sebebiyle bunlara değinilmeyecektir. Gelir vergisi sistemimiz artan oranlı vergilemeyi benimsemiş durumdadır. Ancak vergi tarifesinin oluşumunda hangi ölçütlerin dikkate alındığı belirsizdir. Yıllar içinde vergi dilimlerinde meydana gelen artışların, fiyatlar genel seviyesinde ortaya çıkan artışların gerisinde kalması, tarifenin adaleti sağlamak yerine daha fazla gelir elde etme amacına yönelik olduğu izlenimini ortaya çıkarmaktadır.

¹⁹⁵ Ücret gelirlerine yönelik vergisel öneriler konusunda kapsamlı bir çalışma için bkz. Özgür BİYAN, Güneş YILMAZ, “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 172, Ocak-Haziran 2012, s. 184-218.

¹⁹⁶ Ekrem KARAYILMAZLAR, Mehmet Cahil GÜRAN, “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 2, 2005, s. 151.

d) Adalet İlkesi

Vergi adaleti, soyut bir kavram olup, zamana, yere, değer yargılarına ve ideolojiye göre farklılıklar göstermektedir. Vergi adaleti, vergilerin mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağıtılacağı ile ilgilenmektedir. Adalet, dağıtıcı ve denkleştirici olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dağıtıcı adalet, ayırıcı özelliklerine göre kişilerin farklı işlemlere tâbi tutulmasını; denkleştirici adalet ise, kişilerin eşit işleme tâbi tutulmasını ifade etmektedir. Vergi adaleti ilkesi değerlendirildiğinde, mali güç yaklaşımı ve fayda yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım söz konusu olmaktadır. Fayda yaklaşımı, kişilerin kamu hizmetlerinden faydalandıkları ölçüde kamu giderlerine katılmalarını gerektirmektedir. Mali güç yaklaşımı ise, kişilerin mali güçlerine göre bir ayırma tâbi tutulmasını ve herkesin mali gücü oranında vergi ödemesini kabul etmektedir. Bu durumda, mali güç kavramı, dağıtıcı adalet ilkesi ile ilişkilendirilebilir. Anayasa'nın 73. maddesinde de, kişilerin mali güce göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmektedir¹⁹⁷.

Vergilemede adalet ilkesinin anayasal temeli, 73/2'de yer alan “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükmüdür.

Adalet kavramı, kesin ve değişmez değildir. Halkın anlayışına, zamana ve yere göre değişebilir. Vergi adaletini sağlamada herkes için geçerli ölçüler bulmak mümkün olmadığından, en az geçim indirimi, ayırma prensibi, artan oranlı tarife gibi bazı teknik esaslardan yararlanmak suretiyle, mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşmak istenmektedir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, fakir ve zenginlerin farklı oran ve tutarlarda vergilendirilmesi, kişilerin şahsi ve ailevi durumlarının dikkate alınması, emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi ve benzeri uygulamalar da vergi adaletine yaklaşılmasına olanak sağlayabilmektedir¹⁹⁸.

Adalet ilkesi açısından yapılacak değerlendirmeler konusunda dikkate alınması gereken ölçütlerden birisi, vergi tabanının yaygın olup olmamasıdır. Bu bağlamda, özellikle gelir vergisinin üzerinde durulmasında yarar bulunmaktadır.

¹⁹⁷ KARAKOÇ, a.g.m., s.1285.

¹⁹⁸ Birol KARAKURT, Tekin AKDEMİR, “İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2010, Cilt: 15, Sayı: 1, s. 146.

Gelir vergisinde beyanname verme sınırlarının çok yüksek olması ya da bazı gelirlerin vergi dışı bırakılması da vergi tabanının çok dar bir alan üzerinde inşa edilmesinin temel nedenlerinin başında gelmektedir. Çalışan kesiminin, tarım kesiminin, menkul sermaye iradı elde edenlerin, telif kazançları elde edenlerin beyan dışı olması bu kişilerin günlük hayatlarını sürdürürken katlandıkları giderlerini yansıtamamaları, bu durumda da harcamalarının bir kısmının kayıt dışı alanda cereyan etmesini ve sonuçta da bu kişilere mal ve hizmet sunan kişilerin kazançlarının kayıt dışı kalması sonucunu doğurmaktadır. Esasen yaygın bir tabana sahip gelir vergisi sistemi, daha fazla kişinin beyan vermesi ve giderlerinin büyük bir kısmının beyan edilmesini gerekli kılmaktadır¹⁹⁹.

Adalet ilkesi bakımından bir diğer ölçü, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payıdır. Türkiye’de yıllar itibarıyla toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payları artmıştır. Küreselleşme sürecinde özellikle kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler, dolaylı vergilerin artırılmasına neden olmuştur. 1980 yılında ülkemizde dolaylı vergilerin payı %37, dolaysız vergilerin payı %63 iken 2010 yılı için dolaylı vergi payı %70’e çıkarak büyük bir artış göstermiş, dolaysız vergi payı ise aynı yıl için %30’a düşmüştür. Aynı oranlar, AB ülkeleri için dolaylı vergilerde %35 ve dolaysız vergilerde %65 civarındadır. Yani tersine bir durum söz konusudur. Bir vergi sisteminin adilliğinden söz edebilmek için toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payının fazla olması gerekmektedir. Oysa, son yıllarda toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı giderek artmaktadır²⁰⁰. Dolaylı vergilerin ödeme gücünü dikkate almaması nedeniyle, bu durumun vergi adaleti açısından son derece sakıncalı olduğu görüşündeyiz.

Adil olarak nitelenen dolaysız vergilerin payının toplam vergi gelirleri içindeki payının giderek düşmesinin yanında, vergi tabanının dar olması ayrı bir sorun durumundadır.

Faiz ve rant gelirlerinin ön plana çıktığı bir ekonomik yapıda, vergi yükü düşük gelirli gruplar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Vergi sisteminin yüksek gelirli kesimleri kapsam dışına alması, kar, faiz ve rant gelirlerine çeşitli ayrıcalıklar sağlayarak, bu tür gelirlerin vergi yükünün azaltılması vergi gelir artış hızını yavaşlatmıştır. Vergi

¹⁹⁹ Nazmi KARYAĞDI, “Türkiye’de Gelir Vergisi Reformunun Gerekliliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 359, Temmuz 2011, s. 39.

²⁰⁰ İlhami SÖYLER, Ahmet OZANSOY, “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz -Aralık 2011, s. 205.

yükünün daha çok düşük gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşması sonucu, mali yük artışları çok dengesiz bir mali bölüşüme dönüşmüştür²⁰¹. Bu durum, Anayasa 73/2’de ifadesini bulan “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” hükmüne aykırı bir durum ortaya koymaktadır.

Vergi adaleti konusunda üzerinde durulması gereken son husus ise vergi aflarıyla ilgilidir. Vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olan vergi afları, genellikle “yapılandırma”, “vergi barışı” ve “tahsilatın hızlandırılması” gibi isimler altında gerçekleştirilmektedir.

Vergi afları, eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşmekte olup, vergisini düzenli olarak beyan eden ve ödeyen mükellefler aleyhine eşitsizlik oluşturmaktadır. Vergi aflarının sık sık tekrarlanması, mükelleflerin yeni af beklentisine girmelerine neden olmaktadır. Bu durum, zamanla vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri örnek almasına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmede zafiyete uğramalarına yol açmaktadır²⁰².

Vergi afları sebep ve sonuçları açısından problemlili alanlardan birini oluşturur. Serbest rekabet koşullarını sağlamakla görevli olan devletin, vergi afları ile yaptığı müdahaleler, mükellefiyetlerini yerine getirenlerin aynı şartlara uyarlanmasını gerektirir. Bu da hiçbir zaman yapılamamaktadır²⁰³.

Vergi yükünün adaletli dağıtıldığına inanan bireyler, devleti ve onun faaliyetlerini daha pozitif bir bakış açısıyla kabullenirken; vergi yükünün adaletli dağıtılmadığını düşünen bireylerin devlete bakışı olumsuz yönde olabilmektedir. Esasen bu durum, halkı ile barışık bir devlet anlayışı ve devlet-vatandaş ilişkilerinin pozitif bir şekilde kurulması bakımından, kamu otoritelerine de önemli bir fırsat sunmaktadır²⁰⁴.

Vergi yönetiminin vergilemede adaleti sağlama işlevi, öncelikle ahlâki bir görevdir. Vergi kaçırıcıların ortaya çıkarılıp cezalandırılmaması ve vergi ödemeyenlerin sık sık affedilmesi, vergisini ödeyen mükelleflere yapılmış bir

²⁰¹ Ali Rıza GÖKBUNAR; “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, **Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ’e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir 1997, s. 309.

²⁰² Recep AYGÜN, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 90.

²⁰³ Doğan ŞENYÜZ, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **Tesam Akademi Dergisi**, Temmuz 2014. 1 (2), s. 95.

²⁰⁴ İhsan Cemil DEMİR, Yıldırım GÜLTEN, “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, **CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 11, Sayı: 1, s. 271.

haksızlıktır. Böyle bir haksızlık, mükellefler tarafından, ahlâklı vergi mükelleflerinin cezalandırılması şeklindeki bir algılanma riskini de beraberinde getirmektedir²⁰⁵. Nitekim yapılan amprik çalışmalar²⁰⁶, mükelleflerin önemli bir bölümünün vergi sisteminin adaletsiz olduğu görüşünde olduğunu ortaya koymaktadır.

2. Dolaylı Düzenlemeler

a) Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokratik rejim içinde gelişmiştir. Hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri, hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür; kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altındadır. Literatürde, hukuk devleti kavramının içerdiği başlıca şu ilkeler üzerinde durulmaktadır: Kanunî idare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının sağlanması, kanunların anayasaya uygunluğunun sağlanması, idarî eylem ve işlemlerin yargısal denetime tâbi tutulması, yasama organından yürütme organına yetki devri koşullarının önceden belirlenmiş olması ve devletin malî sorumluluğu. Hukuk devleti kavramının tüm öğelerini içeren bir liste verebilmek olanaksızdır. Bununla beraber, çeşitli olay ve konularda hukuk devleti kavramı açısından çözümlenmeler yapılabilir²⁰⁷.

Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu Anayasa'nın 2. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

Anayasal bir ilke olarak hukuk devleti ilkesi, vergilendirme yetkisine sahip olan devlete bazı sınırlamalar getirmektedir. Aynı zamanda kişilere, çizilen sınırın

²⁰⁵ Mehmet TOSUNER; İhsan Cemil DEMİR, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 3, 2007, s. 16.

²⁰⁶ Bkz. Fatih SARAÇOĞLU, “Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Nisan 2008, s. 59-74; DEMİR, GÜLTEN, a.g.m., s. 269-286.

²⁰⁷ Nami ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 137.

aşılacağı şeklinde güvence vermektedir. Bu ilkeyi benimseyen bir devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken hukuk kurallarına (Anayasa ve yasalara) uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesi bir kararında; “yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti ilkesinden vazgeçilemez” (www.anayasa.gov.tr.../K198942.htm) ifadesiyle, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasal ilkelere uyulması gerekliliğini belirtmiştir. Diğer bir ifade ile hukuk devleti ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale etmesini sınırlandırmaktadır²⁰⁸.

Hukuk devletinde en önemli iki ilke, hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkesidir. Bu ilkeler, kişilerin tabi oldukları hukuk kurallarını bilerek ve onlara güvenerek, en azından hukuki ilişkileri sonuçlanıncaya kadar o kuralların değişmeyeceği inancı ile ekonomik ilişkilerini kurmalarına hizmet eder. Dolayısıyla bu ilkeler, verginin yasallığı ilkesi ve yasama yetkisinin devri yasağı ile birlikte ala alınınca, vergiye ilişkin konuların Bakanlar Kuruluna ve Maliye Bakanlığına bırakılmaksızın yasa ile düzenlenmesini emreder. Zaten bu yüzden, yürütme organına “usule” ilişkin düzenleme yetkisi verilmesi anlaşılabilirse de, “esasa” ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmesi mümkün değildir²⁰⁹.

Anayasa ile benimsenmiş olan hukuk devleti ilkesi, bütün vatandaşlar açısından bir güvence niteliğindedir. Dolayısıyla, bu ilkenin vergi mükellefleri açısından da bir vergi güvenliği sağlayıcı düzenleme olarak değerlendirilmesi gerekir.

b) Hak ve Özgürlüklerin Korunması İlkesi

Hak ve özgürlüklerin korunması ilkesinin dayanağı, Anayasa'nın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması” başlıklı 40. maddesidir. Anılan maddeye göre;

“Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.

²⁰⁸ Mahmut İNAN, M. Sena EKİCİ, “Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Güz-2010, Cilt:9, Sayı:34, s. 302-303.

²⁰⁹ Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, **Dünya**, 05.05.2016. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-bazi-anayasal-ilkeler/28032>. (Erişim: 18.10.2017).

Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.

Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”

Söz konusu madde hükmü, vergi mükellefleri açısından da bir güvence niteliğindedir. Kendisine vergilemeyle ilgili haksız bir işlem yapılan mükellefin, hangi yollara ve hangi süre içinde başvurabileceği yönünde bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan yapılan bu düzenleme, çağdaş, demokratik hukuk devletin bir gereği durumdadır.

Söz konusu ilke, hukuki güvenlik ilkesiyle de bağlantılıdır. Bu açıdan bakıldığında, 7061 sayılı Kanun’la yapılan değişikliklerden bazılarının bu ilkeye uygun olmadığını söylemek mümkündür. Anılan düzenleme ile GVK 74. maddede yer alan gayrimenkul sermaye iratlarında götürü gider oranı, % 25’ten % 15’e indirilmiştir. Değişikliğin yürürlük tarihi olarak 1.1.2017 belirlenmiştir. Mali yıl tamamlanmadığı gerekçesiyle, söz konusu düzenlemenin gerçek geriye yürüme olmadığı ileri sürülebilir. Ancak değişikliğin yılın son ayında yapılmış olması, düzenlemeyi gerçek geriye yürümeye yaklaştırmaktadır. Bu durum, tarafımızca hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır.

Anayasa maddesinin son fıkrası, vergileme açısından sorunludur. Zira Anayasa zarara uğrayanların tazminlerinin “kanuna göre” yapılmasına amirdir. Yani bu yönde bir kanun olmaması veya kanunda bu konuda bir hüküm bulunmaması halinde, üçüncü fıkra hükmünün işlerliği olmayacaktır. Vergi mükelleflerinin haksız vergileme işlemleri nedeniyle uğradığı zararın tazmin edilebileceği yönünde bir yasa hükmü yoktur.

B- YASAL DÜZENLEMELER

Türkiye’de mükelleflerin vergi güvenliğine yönelik yasal düzenlemeler, doğrudan veya dolaylı olarak mükellef haklarıyla da bağlantılıdır. Bunların tamamı, doğrudan mükelleflerin vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olmamakla birlikte, sonuçları itibarıyla mükelleflere güvence sağlayabilecek yapıdadırlar.

1. Vergi Mahremiyetine İlişkin

Vergilendirmeye ilişkin yapılan bir takım işlemler sırasında öğrenilen bilgilerin açıklanması, mükelleflerin maddi ve manevi zarara uğraması yanı sıra, vergi idaresine karşı olan güvenlerinin sarsılmasına da neden olur. Aynı zamanda bu bilgilerin üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığında aktarılması ya da menfaat karşılığı olmaksızın kamuoyuna açıklanması, hukuk güvenliği ilkesini zedeleyerek kamu düzenine de zarar verecektir²¹⁰.

Mahremiyet kişilerin sağlık, düşünce, inanç, yaşam tarzı ve mali durumlarına ilişkin olabilmektedir. Bu çerçevede mahremiyet, gerçek ya da tüzel kişilerin veya grupların kendileri hakkındaki birtakım bilgilerin başkalarına ne ölçüde, ne zaman ve nasıl aktarılacağına kendileri tarafından belirlenmesi olarak da tanımlanabilmektedir²¹¹.

Vergi Usul Kanununda mükellef ve bunlarla ilişkili kişilere ait mahremiyet hakkından (m. 5) ve bu hakkın ihlal edilmiş olması durumunda da ihlalin yaptırımından (m. 362) bahsedilmiştir. Ancak bu düzenlemelere baktığımızda, mahremiyetin sınırının sadece mükellefin vergisel ve mali durumuna ilişkin bilgileri içermediğini, aynı zamanda mükellef ve bununla ilgili kimselerin muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin sırlar veya gizli kalması lazım gelen diğer hususlara da ilişkin olduğunu görebilmekteyiz. Kanun koyucu, bu konuda mahremiyetin kapsamını geniş tutarak mesleki sırları da bunun içinde değerlendirmiştir²¹².

Benzeri nitelikte başka bir düzenleme, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 107. maddesinde yer almaktadır²¹³. Anılan madde hükmüne göre;

“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele

²¹⁰ Hatice YURTSEVER, Burçin BURAN, “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık 2012, s. 47.

²¹¹ Fatma TAŞ, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s.19.

²¹² Neslihan Karataş DURMUŞ, “Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:8, Sayı:31, Temmuz 2017, s. 375.

²¹³ Anılan düzenleme hakkında kapsamlı bilgi için bkz. İsa BAŞIBÜYÜK, “Kamu İcra Suçları-I: Sırrın İfşası Suçu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 2012, Sayı: 20, s. 111-128.

ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.”

Her iki düzenlemenin de hedefi, vergileme ile ilgili süreçte mükellefle ilgili “sır” kapsamında değerlendirilebilecek bilgilerin aktarılmasının önüne geçmektir. Bu yönüyle bakıldığında, yapılan düzenlemenin yerinde olduğu ve mükellefin kişisel²¹⁴ veya ticari sırları bağlamında güvence altına alınması amacına hizmet ettiği söylenebilir.

2. Açıklama İsteme

Vergilerle ilgili hukuki düzenlemelerin başta mükellefler olmak üzere, ilgili bütün çevrelerce kolayca anlaşılabilmesi gerekmektedir. Bununla beraber, kanun yapma tekniği ve benzeri sebeplerle bu her zaman mümkün olamamaktadır.

Bu nedenle, mükelleflerin uygulamada anlaşılmayan veya kararsız kaldığı hususlarla ilgili bilgi edinmeleri gerekebilmektedir. Bu amaçla, Vergi Usul Kanunu’nun 413. maddesinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmü aşağıda yer almaktadır.

“Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

Sirküler ve özeldeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özeldeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya

²¹⁴ Bkz. Ceren ŞARMAN, “Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 355, Mart 2011, s. 200-207.

özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamında yayımlanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

Madde metninde özelge talep edebilecek olanın mükellefler olduğu ifade edilmekle birlikte, talepte bulunabileceklerin kapsamı geniştir. Buna göre, mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekilleri özelge talebinde bulunabileceklerdir. Bu doğrultuda, mükellefler ile vergi sorumluları, bizzat kendileri, ölüm halinde mirasçıları veya bunların yetki verdikleri avukat, mali müşavir gibi temsilcileri ile vekil tayin ettikleri kişiler özelge talebinde bulunabilecektir. Odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacak olup, özelge taleplerinin üyelerin kendileri tarafından yapılması gerekmektedir²¹⁵.

Mükelleflerin hangi konularda açıklama isteyebileceklerine ilişkin açıklamalar, “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”²¹⁶te yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre, mükelleflerin aşağıda belirtilen konulardaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir²¹⁷:

- Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri,
- Yargıya intikal etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri,
- Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri,
- Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri,
- Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler,

²¹⁵ İbrahim ERCAN, “Mükelleflerin Özelge Taleplerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Çözüm**, Eylül-Ekim, 2010, s. 173.

²¹⁶ 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁷ Necmettin GÜNDÜZ, “Vergisel İşlemlerde Mükelleflerin Sahip Olduğu Haklar”, **Çözüm**, Mayıs-Haziran 2016, , s. 224.

- Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile Kanunun 122. maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124. maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar,
- Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.

Mükelleflerin bilgi edinmek amacıyla özelge talep edebilmesine olanak veren bu düzenleme, bu haliyle tam bir güvence niteliği taşımamaktadır. Bunun iki sebebi bulunmaktadır. İlk sebebi, yetkili makamlarca mükellefin talebine hiç cevap verilmemesi veya geç cevap verilmesi halinde ne olacağı konusunda bir düzenleme yoktur. Başka bir deyişle, idareyi hem özelge verme hem de talebi kısa sürede cevaplama konusunda zorlayan bir düzenleme bulunmamaktadır.

İkinci nokta ise özelgeye uygun hareket edilmesi haliyle ilgilidir. Özelgeye uygun davranan mükellefin bir yaptırıma tabi tutulup tutulmayacağı konusu son derece önemlidir. Zira idarenin verdiği görüşe uygun davranan bir mükellefin daha sonra cezalandırılması, kamuya olan güveni zedeleyecektir.

Bu noktadan hareketle, Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlığını taşıyan madde hükmüne göre;

"Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."

Yapılan bu düzenleme, özelge talep hakkıyla birlikte değerlendirildiğinde, mükellefler açısından önemli bir güvence niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla, bu düzenleme son derece yerinde bir düzenleme olarak değerlendirilebilir.

3. Yanlıştan Dönme Olanığı

Açıklık ilkesinin gereğı olarak, vergilerle ilgili düzenlemelerin kolay anlaşılabilir şekilde kaleme alınması gerektiğine daha önce değinilmiştir. Bununla beraber, uygulamada kolay anlaşılması bir yana, uzmanların bile tam olarak fikir birliğine varamadığı düzenlemeler olduğu bilinmektedir.

Diğer yandan, çeşitli sebeplerle vergi mükelleflerinin vergiye tabi olması gereken bazı faaliyetlerini hiç bildirmedikleri ya da yükümlülüklerini gerektiği gibi yerine getirmedikleri de bilinmektedir. Bu iki durum birlikte değerlendirildiğinde, yapılan hatalardan geri dönülmesine yönelik bir düzenlemenin gerekliliğı gündeme gelmiştir.

Söz konusu gereklilik, sadece mükelleflerin vergileme sürecinde yapmış olduğu kanuna aykırı hareketler için değil; ceza kanunlarında da bazı fiiller için öngörölmüştür. Ceza kanunlarında yer alan bazı suçlar için geçerli kılınan “etkin pişmanlık” hükümleri, cezayı kaldıran ya da azaltan şahsi nedenlerdendir²¹⁸. Ceza hukukunda etkin pişmanlık; suçun tamamlanmasından sonra ortaya çıkan ve suçun zararlı veya tehlikeli etkilerini ortadan kaldırmak veya hafifletmek için aktif bir çaba içine girmesiyle cezayı azaltan veya azaltan bir kurumdur²¹⁹.

Benzeri yönde bir düzenlemeye Vergi Usul Kanunu’nda da yer verilmiştir. VUK’un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık, vergi ziyayı ve/veya vergi kaçakçılığı cezasını gerektiren fiilleri işleyen ve bu nedenle idari ve/veya adli yaptırıma muhatap olabilecek kişilerin bu yaptırımlardan kurtulmalarını sağlayan bir kurumdur.

Mükelleflerin çeşitli sebeplerle yaptıkları kanuna aykırı hareketlerin belirli şartların sağlanması halinde cezalandırılmamasını öngören bu düzenleme, mükellefler için bir güvenlik aracı olarak değerlendirilebilir. Gerçekten, bilerek ya da bilmeyerek kanuna aykırı fiil işleyen mükelleflerin sürekli olarak tedirgin durumda olmaları, kendilerini güvende hissetmemeleri beklenen bir durumdur. Pişmanlıktan yararlanan mükelleflerin bu yolla kendilerini güvende hissetmelerinin önü açılmaktadır.

²¹⁸ Bilgehan SAVAŞCI TEMİZ, “İştirak Hükümleri Açısından Bağlılık Kuralı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (4) 2016, s. 2497.

²¹⁹ TOROSLU’dan aktaran Ensar BAKI, “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/2, s. 30.

Pişmanlık ve ıslah kurumu salt mükelleflerin güvenliği açısından değil; aynı zamanda devletin belki hiçbir zaman ulaşamayacağı vergilerin tahsil olanağını sağlaması bakımından, devletin vergi güvenliğine de hizmet eden bir yapıdadır.

Ancak, pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulaması ile ilgili olarak VUK hükümlerinin yeterince netlik içermemesi dolayısıyla uygulamada bazı tereddütler yaşanmaktadır. Ayrıca, pişmanlıkla verilen beyannamelerde zarar beyan edilmesi veya matrah gösterilmemesi, pişmanlıktan yararlanılması için vergi ziyai koşulunun mutlak surette aranması da, uygulamanın etkinliğini zayıflatmaktadır²²⁰.

4. Mücbir Sebepler ve Zor Durum

Vergi hukukunda belirlenmiş olan sürelerin sadece bazı durumlarda uzaması söz konusu olabilmektedir. Kanunlarla belirlenmiş olan sürelerin geçirilmesi halinde, bazı durumlarda mükellefler ciddi ceza riskiyle karşı karşıya kalabilmektedirler. Mükellefin elinde olmayan sebeplerle veya içinde bulunduğu şartların ortaya çıkardığı durum sebebiyle süreleri kaçırması halinde, başvurulabilecek bir yol olmaması kamuya olan güveni zedeleyici bir sonuç ortaya çıkarabilir.

Vergileme alanında bu tür sonuçların ortaya çıkmasına engel olmak amacıyla, iki düzenleme söz konusudur. Bu düzenlemeler, mükelleflerin vergi güvenliğinin sağlanması bağlamında değerlendirilebilir. Aşağıda kısaca bunlara değinilmektedir.

a) Mücbir Sebepler

Vergi Usul Kanunu, mücbir sebeplerin varlığı halinde, bunlar ortadan kalkıncaya dek sürelerin işlemeyeceğini belirtmektedir. Yasa mücbir sebebin tanımını yapmamış, sadece mücbir sebepleri saymıştır.

VUK'un 13. maddesine göre mücbir sebepler;

“1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

²²⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Burçin BOZDOĞANOĞLU, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 2, Yıl: 2016, s. 25-46.

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;

gibi hallerdir.”

Yasa, mücbir sebepleri sayarken şu hususları dikkate almıştır. Bunlardan ilki, mücbir sebep sayılacak durumların derecesini ortaya koymaktadır. İlk iki mücbir sebep halinde yer alan hükme göre; burada sayılan hallerin mücbir sebep olarak değerlendirilebilmesi koşula bağlıdır. Buradaki durumların varlığının mücbir sebep olarak nitelendirilebilmesi için, bunların “vergileme ile ilgili ödevlerin yerine engel olacak derecede” olması gerekmektedir²²¹.

Üçüncü ve dördüncü bentlerde ise, mücbir sebep olarak sayılan durumların mücbir sebep sayılması, bu durumların oluşma nedeniyle bağlantı kurularak belirlenmiştir. Buna göre, bunların mücbir sebep sayılması, irade dışı olarak ortaya çıkmasıyla mümkündür.

Son olarak, yasa mücbir sebep hallerini dört durumla sınırlandırmamış ve “gibi” edatını kullanmak suretiyle mücbir sebeplerin çoğaltılabileceğini belirlemiştir. Yasada sayılan mücbir sebep halleriyle ortak özellikler taşıyan diğer haller de mücbir sebep sayılabilecektir.

Buna göre, kişinin iradesi dışında meydana gelen, önlenemez ve karşı konulamaz diğer durumlar da mücbir sebep olarak nitelendirilebilir. Ancak, bu hallerin mücbir sebep olarak sayılabilmesinin temel koşulu, bu haller ile sürelerin geçirilmesi arasında bir nedenselliğin bulunmasıdır²²².

Mücbir sebeplerin süreleri uzatıcı etkisi, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulaması bakımından tartışmasız

²²¹ Şükrü KIZILOL, Metin TAŞ, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 90.

²²² KIZILOL, TAŞ, a.g.e., s. 91.

olarak geçerlidir. Bunların vergi yargısında geçerli olup olmadıkları ise, tartışmalı bir konu durumundadır²²³.

b) Zor Durum

Zor durumun VUK'ta tanımı yapılmamıştır. Bu sebeple, doktrindeki tanımlamalara başvurulması gerekmektedir. Bir tanıma göre zor durum, “kişinin irade ve ihtiyarı dışında meydana gelen, mücbir sebeplere göre etki alanı daha dar ve o kişiye yönelik özel nitelikteki tesadüfi olaylardır.”²²⁴

Zor durum hali, mükellefin kendi şahsi durumu ile ilgili olduğundan ve bu sebeple idarece bilinemeyeceğinden, mükellef tarafından idarenin konu ile ilgili olarak bilgilendirilmesi gerekmektedir²²⁵.

Zor durum nedeniyle sürelerin uzaması, VUK'un 17. maddesinde “mühlet verme” başlığı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. Anılan madde hükmüne göre, zor durumda bulunmaları nedeniyle vergileme ile ilgili ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, yasal sürenin bir katını geçmemek kaydıyla Maliye Bakanlığı tarafından uygun bir süre verilebilmektedir.

Aynı madde, zor durum nedeniyle sürenin verilmesini, dört durumun birlikte gerçekleşmesi şartına bağlamıştır. Bunlar²²⁶;

- Süre isteyen, sürenin bitmesinden önce yazılı olarak talepte bulunmalıdır.
- Süre uzatımı için ileri sürülen gerekçe, karar verecek makam tarafından kabul edilebilir nitelikte bulunmalıdır.
- Süre verilmesi, verginin alınmasını tehlikeye düşürmemelidir.
- Başvuru Maliye Bakanlığı'na yapılmalıdır.

Görüldüğü gibi, mücbir sebep halinde vergileme ile ilgili süreler “yasal hüküm gereği” kendiliğinden uzarken; zor durum halinde ise idarenin takdirine bırakılmış durumdadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, mücbir sebep konusundaki

²²³ Bkz. Metin TAŞ, “Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Etkiler mi?”, **Yaklaşım**, Mayıs 1997, s.156-157.

²²⁴ Selahattin TUNCER, “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım**, Eylül 2001, s.14

²²⁵ Şayan BERBER, **Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul-2014, s. 87.

²²⁶ KIZILOĞLU, TAŞ, a.g.e., s. 91.

düzenlemenin mükellefler açısından güvence niteliği taşıdığına kuşku yoktur. Zor durum konusundaki düzenleme de olumlu olmasına karşın, takdire bağlı oluşu, söz konusu düzenlemenin görece daha az güvence niteliğinde olması sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

5. Vergi Borcunun Silinebilmesi

Devlet ve vergi yükümlüsü arasındaki borç-alacak ilişkisi borcun ödenmesiyle sona ermektedir. Söz konusu ilişki ödeme hali dışında terkin işlemiyle de sona erebilir. Terkin, silinme anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda terkin, bazı koşulların varlığı durumunda devletin vergi alacağını bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir²²⁷.

Tahakkuk etmiş olan bir verginin terkin edilmesi ancak yasal koşulların bulunması durumunda söz konusu olabilmektedir. Yasal dayanakları ve koşulları bakımından farklı olan bu durumlar, aşağıda kısaca dört başlıkta incelenecektir.

a) Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Doğal afetler nedeniyle yapılacak terkin, VUK'un 115. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre;

“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve buna benzer afetler yüzünden;

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdikleri gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.

²²⁷ KIZILOT, TAŞ, a.g.e., s. 84.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.”

Sosyal devlet anlayışının bir gereği olan bu düzenleme, doğal afetlerde dolayı mağdur olan mükellefler açısından bir güvence niteliğindedir. Zira doğal afetler²²⁸ sebebiyle yapılan terkinde doğmuş olan vergi (varsa cezalar) silinmektedir.

b) Yargı Kararına Dayanan Terkin

İdare ile vergi yükümlüsü arasında vergi ve/veya cezaya ilişkin uyuşmazlık olabilir. Bu uyuşmazlıklar, idari aşamada çözülebileceği gibi, yargı organları aracılığıyla da çözülebilir.

Vergi idaresi tarafından mükellef aleyhine yapılan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemine karşı mükellefin yasal süre içinde dava yoluna gitmesi mümkündür. Mükellef tarafından açılmış bulunan bu tür davanın mükellef lehine kesinleşmesi halinde, haksız olarak tarh edilen vergi ve kesilen cezalar idare tarafından terkin edilir.

Dayanağını Anayasa'dan alan yargıya başvurma hakkının doğal uzantısı niteliğinde olan bu düzenleme, mükellefleri idarenin hatalı işlemlerine karşı koruması açısından önemli bir güvence niteliğindedir.

c) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Nedeniyle Terkin

Hata kavramı, dilimize Arapçadan geçmiştir. Hata, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, gerçeğe uygun olmayan ve hata eden kişi tarafından kesin olarak, yani kuşkusuz biçimde gerçek kabul edilen eylem olarak da tanımlanabilmektedir. İstmeden ve bilmeyerek insanın hata yapması ya da yanılabilmesi hayatın bütün alanlarında, bilimde, siyasi ve ekonomik yaşayışta, günlük yaşamda, genel ve özel hayatta, hukuki alanda kendini gösteren bir durumdur. Hata kavramına hukuk açısından, borçlar hukukunda, ceza hukukunda, idare hukukunda ve vergi hukukunda rastlanmaktadır²²⁹.

²²⁸ Doğal afetler ile vergileme ilişkisi hakkında kapsamlı bilgi için bkz. Derya TABİLOĞLU, **Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2015, s. 1-157.

²²⁹ Nihan KAŞIKÇI, **Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s. 26.

Vergi hataları, vergilendirme sürecinin her aşamasında ortaya çıkabilen ve vergi ilişkisinin tarafları olan vergi idaresinden veya vergi mükelleflerinden kaynaklanabilen hatalardır. Verginin gerek eksik alınması gerekse fazla alınması veya istenmesi hallerinde ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi, verginin kanuniliği ilkesi gereğince bir zorunluluktur²³⁰.

Vergi Usul Kanunu vergi hatasını şu şekilde tanımlamıştır: “*Vergi hatası vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*”

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, hem idarenin hem de mükelleflerin uygulamada hatalar yapmasına yol açmakla birlikte, bu kanunlarda sıklıkla yapılan değişiklikler, kanunların anlaşılabilirliğinin daha da azalmasına yol açmaktadır. Tüm bunların sonucu olarak, vergilerin tam ve doğru bir miktarda alınmasına veya istenmesine ve dolayısıyla, vergilerin etkinliğinin azalmasına yol açan vergi hatalarını doğurmaktadır²³¹.

Vergi hataları, yükümlünün başvurusu üzerine veya idarenin kendiliğinden yapacağı işlemle düzeltilebilir. Mükellefin aleyhine yapılan vergi hatalarının zamanaşımı süresi içinde düzeltilebilmesi olanağı da, mükellef açısından önemli bir güvence durumundadır. İdarenin düzeltme talebini reddetmesi halinde, dava açma olanağı bulunmasının, hata düzeltme yolunun daha etkin olmasını sağlayacağına kuşku yoktur.

d) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a Göre Terkin

Kamu alacağı niteliği taşıyan alacakların tahsil edilmesi bazı durumlarda olanaksız olabilir. Bazı durumlarda da, alacağın tahsil edilmesi için yapılacak harcamalar alacağı karşılamayabilir. İşte bu gibi durumlarda da vergi terkin edilebilmektedir.

6183 sayılı AATUHK m. 106 hükmüne göre, Yapılan takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılan giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 213 sayılı Kanun kapsamına giren alacaklarda 10 TL’ye, diğer kamu alacaklarında 20

²³⁰ Mine BİNİŞ, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2012, s. 33.

²³¹ BİNİŞ, a.g.t., s. 35.

TL'ye kadar kamu alacakları, terkin yetkisi taşıyanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin edilebilir. Burada yazılı parasal tutarı Bakanlar Kurulu on katına kadar artırmaya yetkilidir.

Devletin görece önemsiz sayılabilecek bir miktardaki alacak için tahsil işlemleri yapması, etkinliği azaltmaktadır. Yapılan düzenleme ile bunun önüne geçilmek istenmiştir.

Düzenleme iki yönden eleştiriye tabi tutulabilir. İlk olarak, kanun metninde yer alan “terkin olunabilir” ifadesidir. Söz konusu ifade, terkin işlemini takdire bırakmış durumdadır. İkinci olarak, kanun metninde yer alan parasal değerler, 2009 yılından bu yana güncellenmemiştir.

6. Tarhiyat, Ceza Kesilmesi ve Tahsil Süreleri

a) Genel Açıklama

Vergileme, vergi mükellefleri ile devlet arasında bir borç-alacak ilişkisinin doğmasına neden olmaktadır. Asıl olan, bu ilişkinin belirlenmiş sürelerde sona ermesidir. Çeşitli sebeplerle, bu ilişki zamanında doğmamakta veya doğmuş olmakla birlikte zamanında sona ermemektedir. Bu durumlara yönelik olarak, bazı hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da zamanaşımına yer verilmiştir.

Vergi hukukunda zamanaşımının kabul edilmesinin temel nedeni, kamu yararıdır. Zamanaşımının hukuki anlamda alacaklıyı cezalandırmak amacı yoktur. Devletin vergi alma yetkisinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması, vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmasını önler; çünkü vergi idaresi alacaklarını izleme konusunda daha dikkatli olma zorunluluğunu duyar. Böylece kamu yararı kadar tek tek kişilerin yararı da korunmuş olur²³².

Zamanaşımı, yasalar tarafından belirlenmiş koşullar çerçevesinde belirli bir sürenin geçmesi nedeniyle, bir hakkın kazanılması veya borçtan kurtulma yoludur. Vergi hukukunda zamanaşımı ise, yasada belirlenmiş olan koşullara uygun olarak yasa

²³² Adil NAS, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 60 (2) 2011, s. 311.

tarafından belirlenmiş sürenin geçmesi nedeniyle, devletin vergi alacağını isteme olanağını yitirmesidir²³³.

b) Tahakkuk Zamanaşımı

Tahakkuku zamanaşımına, zamanaşımının başlangıcı için verginin tarh ve tebliğinin gerekmesi nedeniyle, “tarh ve tebliğ zamanaşımı” da denilmektedir. Tahakkuk zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu’nun 114. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre; “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.*” Yasada öngörülen bu süre içinde idarenin tarh ve tebliğ işlemlerini yapmaması durumunda, vergiyi tahakkuk ettirme olanağı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, tahakkuku yapılmamış verginin “alacak” niteliği bulunmadığından dolayı, yükümlüden istenme olanağı bulunmamaktadır²³⁴.

Tarh ve tebliğ zamanaşımı için öngörülen beş yıllık süre içinde bazı işlemlerin yapılması veya bazı durumların gerçekleşmesi halinde zamanaşımı durmaktadır. Zamanaşımın durması, yasayla öngörülmüş olan bir durumun ortaya çıkması veya bir olayın gerçekleşmesi nedeniyle, işlemiş olan sürenin durmasını ifade eder. Duran zamanaşımı, söz konusu olaydan sonra kaldığı yerden işlemeye devam etmektedir.

c) Ceza Kesme Zamanaşımı

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışları için çeşitli cezalar uygulanmaktadır. Bunlar için de zamanaşımı söz konusudur. VUK m. 374’e göre;

“Vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 nci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 ncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

²³³ KIZILOT, TAŞ, a.g.e., s. 80.

²³⁴ KIZILOT, TAŞ, a.g.e., s. 81.

Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.”

d) Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zamanaşımı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre, “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.*”

Tahsil zamanaşımının başlangıcı, kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını izleyen takvim yılı başıdır. Tahsil zamanaşımı dolduktan sonra, vergi borcunun idare tarafından istenmesi yolu kapanmaktadır.

e) Zamanaşımının Vergi Güvenliğine Etkisi

Vergi borçlarının uzun süre ödenmeden kalması, yükümlülerin ticari ve iktisadi hayatının devamlılığı ile diğer yükümlülerin ticari güvenlikleri bakımından sakıncalı olacağı tartışılmaz bir gerçektir. Ayrıca bütün yükümlüler, defter ve belgelerini yıllarca saklama külfetinden ve gereksiz vergi incelemelerinden kurtulurlar. Böylece, bu gibi durumlarda, hem kamu yararı hem de bireysel yarar birlikte sağlanabilmektedir. Devlet ile yükümlü arasında doğan uzun süreli borç-alacak ilişkisini askıda bırakmanın ortaya çıkarabileceği belirsizliklerin giderilmesi, toplum çıkarını korurken, bu durumun yükümlülerin kişisel çıkarlarına da hizmet ettiği son derece açıktır²³⁵.

Bu açılardan bakıldığında, zamanaşımının mükelleflerin vergi güvenliği açısından olumlu yönleri olduğu belirtilebilir. Buna karşın, vergileme ile ilgili ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren yükümlüler aleyhine sonuç yaratması,

²³⁵ Yiğit KOVANCI, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, 2. 5.

vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine aykırıdır. Özellikle, vergi yönetiminin etkin olarak iş göremediği ülkelerde, bu etki daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır²³⁶.

Uygulamada, zamanaşımının mükellefler açısından vergi güvenliği sağlama özelliğinin zayıflamasına yönelik bazı durumlarla karşılaşılabilir. Bunlardan ilki, takdire sevtir. Zamanaşımının dolmasına kısa süre kalan incelemelerde, sıkça başvurulmuş takdire sevk yolu, yürürlükteki yasal düzenlemelerin kötüye kullanılmasına ilginç bir örnek oluşturmaktadır. Bu yola muhatap olan mükelleflerin önemli bir bölümü, konu hakkında yeterli bilgisi olmadığından mağdur olabilmektedir²³⁷.

İkincisi ise tahsil zamanaşımını kesmek üzere, idarenin kendi kendine ödeme yapmasıdır. Tahsil zamanaşımının kanunla mükellefe tanınmış bir hak olduğu açıktır. Vergi idaresinin, zamanaşımı süresi içinde vergi alacağını tahsil etmek için üzerine düşen yükümlülüklerini yerine getirmemesi ve zamanaşımına uğrayacak olan borç için, söz konusu zamanaşımı süresini kesmek amacıyla, mükellef adına sembolik olarak çok cüzi bir miktar ödeme yapması, bu hakkın mükellefin elinden alınması olarak değerlendirilebilir²³⁸.

7. Fazla ve Yersiz Ödemelere Faiz Ödenmesi

Mevzuatımıza göre, kamu alacaklarının vadesinde ödenmemesi durumunda, mükellefler, yasa da belirlenmiş oranlar üzerinden faiz ödemek durumunda kalmaktadır. Böylelikle, paranın zaman içinde uğrayacağı değer kaybı faiz uygulanarak telafi edilmeye çalışılmaktadır. Anayasa Mahkemesi de, faizi paranın fiyatı olarak değerlendirmekte; borç verme ile bugünkü ihtiyaçların karşılanmasının ertelenmesi ile yapılan fedakârlığın (tasarrufta bulunmanın) karşılığı ve enflasyon karşısında paranın satın alma gücündeki kaybın telafisi ile açıklamaktadır²³⁹.

Vergi mevzuatımızın tarihsel seyri içerisinde devlet, kendi alacakları için mükelleflerden faiz talep ve tahsil ederken, mükelleflere olan kendi borçları için

²³⁶ KIZILOT, TAŞ, a.g.e., s. 80-81.

²³⁷ Bkz. Fatma TAŞ, “İnceleme Elemanlarının Mükellefi Takdir Komisyonuna Sevki Halinde Zamanaşımı”, **Yaklaşım**, Şubat, 2016.

²³⁸ İbrahim ORGAN, Doğan BOZDOĞAN, “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart 2012, s. 182.

²³⁹ Selami ER, “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 81, Nisan-Haziran 2011, s. 13.

ve/veya mükelleflerin fazla ya da yersiz olarak devlete ödediği ve kendilerine iadesini talep ettikleri vergiler için faiz ödeme konusunda uzun yıllar direnç göstermiştir²⁴⁰.

Devletin fazla ve yersiz olarak tahsil ettiği vergiler için faiz ödenmesine ilişkin düzenleme, VUK'un 112. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde hükmü aşağıda yer almaktadır.

“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.”

Fazla ve yersiz ödemelere faiz ödenmesine ilişkin düzenleme, vergi güvenliği açısından olumlu olarak değerlendirilebilir.

8. Kamunun İşlemlerinin Denetimi

İdarenin işlem ve eylemlerinin denetimi, modern idare hukukunun en tartışmalı konularından birisidir. Denetim ya da kontrolün gerekliliği konusunda görüş ayrılığı

²⁴⁰ Mehmet YÜCEL, “Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı”, **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2011, s. 183.

olmasa da, denetimin yoğunluğu konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bu kapsamda, idarenin faaliyetlerinin yürütme organı tarafından iç denetim yoluyla ya da parlamento denetimi şeklinde yasama organı tarafından yapılması yönünde öneriler mevcut bulunmaktadır²⁴¹.

İdarenin denetlenmesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu denetim yöntemlerini, “siyasi denetim, idari denetim, ombudsman denetimi, yargı denetimi, baskı grupları ve kamuoyu denetimi, yönetimde açıklık” olmak üzere altı grupta toplamak mümkündür²⁴².

İdarenin işlem ve eylemlerinin denetlenmesi, işlemlerin tarafı durumunda olan vatandaşlar açısından bir güvence unsuru olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda, idarenin vergileme ile ilgili işlemlerinin denetlenmesi de, vergi mükellefleri açısından bir güvenlik mekanizması durumundadır.

Kamunun vergileme ile ilgili işlemlerinin denetimine ilişkin olarak, yargısal denetim ve kamu denetçiliği denetimi konuları üzerinde durulacaktır.

a) Yargısal Denetim

Vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında çıkan sorunların idari aşamada çözümlenemeyen kısmının, bağımsız bir mercii tarafından çözüme bağlanması gerekmektedir. Bu durum, hukuk devleti olmanın temel unsurları arasında yer alan idarenin her türlü işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tâbi olmasının bir gereğidir. İdarenin eylem ve işlemleri konusunda hukuk devleti ilkesini gerçekleştiren en önemli iki özellik, idarenin hukuka bağlılığı ve mali sorumluluğudur. İdarenin yargısal denetimi ise, bunu sağlayan bir başka ögedir. İdarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağlayan vergi yargılaması, hukuk devleti içerisinde, son derece önemlidir. Vergi yargılaması hukuku, Anayasal temelini hukuk devleti ilkesinden ve hukuk devletinin bir gereği olan idarenin yargısal denetiminden almaktadır²⁴³.

Ülkemizde idari yargı alanında görev yapmakta olan mahkemelerin iş yüklerinin son yıllarda ciddi oranda arttığı herkesçe bilinmektedir. Bunun başlıca nedenleri

²⁴¹ Mahmut ŞEN, “İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, Y. 2013, Sa. 1-2, s. 1624.

²⁴² Bilal ERYILMAZ, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaacılık, İstanbul, 2000, s. 302.

²⁴³ Burcu Demirbaş AKSÜT, “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 260.

olarak, toplumun hak arama noktasında bilincinin artması, iletişim olanakları ve ulaşım kolaylığı nedeniyle, dava açmanın daha kolay ve daha az maliyetli bir hale gelmesinin yanı sıra, idarenin hukuk dışı işlemlerinin artması gösterilmektedir. İş yükünün artması, idari yargı alanında üst derece ve içtihat mahkemesi olarak Danıştay'ı bu niteliğinden uzaklaştırmakta ve esas görevi olan “ıçtihat yaratma” fonksiyonunu yerine getiremeyen bir kurum konumuna getirmektedir. Bu nedenle, gerek Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek, gerekse kişilerin adil yargılanma haklarının bir gereği olarak idari yargı sisteminde Bölge İdare Mahkemelerinin istinaf mahkemelerine dönüştürülmesi zorunlu hale gelmiştir²⁴⁴.

Bu zorunluluğun bir sonucu olarak, vergi yargısı üç aşamalı hale getirilmiştir. Yeni düzenleme ile birlikte ilk derece yargılama mercii konumunda bulunan idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurmadan önce, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine istinaf başvurusunda bulunma zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda, itiraz yolu kaldırılmış ve Bölge İdare Mahkemeleri “istinaf mercii” olarak yapılandırılmıştır.

Vergi yargısı sisteminin yeniden yapılandırılması sonrası, yargı aşamasında karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin olarak henüz somut veriler ortaya çıkmamıştır. Bununla beraber, vergi yargısında uzmanlaşma olmaması, yargı kararlarının yerine getirilmesinde idarenin isteksizliği ve liyakat sisteminin yeterince gelişmemesi vb. genel sorunlar olarak halen varlığını sürdürmektedir. Bu sorunların çözümü noktasında sağlanacak gelişmelere paralel olarak, mükelleflerin vergi güvenliği de artacaktır.

b) Kamu Denetçiliği Kurumu Denetimi

İdarenin eylem ve işlemlerinin denetimi konusunda, bazı ülkelerde ombudsman kurumuna yer verilmiştir. Ombudsmanlık, “kamuyu denetleyen” bir kurumdur. Kurulma nedeni, yönetilenleri idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerine karşı korumak ve kötü yönetim uygulamalarını ortadan kaldırmaktır. Şikâyet üzerine ya da

²⁴⁴ Betül HAYRULLAHOĞLU, “Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, **Vergi Raporu**, Sayı: 196, Ocak 2016, s. 129.

re'sen harekete geçen kurum, incelediği olayla ilgili olarak araştırma, soruşturma, inceleme, denetleme ve sonuçları kamuoyuna duyurma yetkisine sahiptir²⁴⁵.

Ombudsman, ilke itibariyle parlamento tarafından atanan, ancak hükümete karşı olduğu kadar parlamentoya karşı da bağımsız olan, yönetimin mağdur ettiği bireylerin hiçbir şekle bağlı olmaksızın yaptıkları şikâyetler üzerine harekete geçen, geniş bir soruşturma ve araştırma yetkisi ile donatılmış olan, yönetimin yaptığı haksızlıkları ortaya koymak, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını engellemek, mevzuata saygılı olmayı ve uygun hareket etmeyi temin etmek, icrai nitelik taşımayan önerilerde bulunmak, adaletin sağlanmasına katkı sağlamak ve nihayet kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesi adına gerekli reformların yapılması için önerilerde bulunmak amaçlarını güden bir kamu görevlisidir²⁴⁶.

İdari işlemlerinin yargısal denetiminde ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi amacıyla da başvurulabilen ombudsman yolunun, bazı avantajlı yönleri bulunmaktadır.

Yargı yerleri, şikâyet konusu olan kötü yönetim bulgularını hukuka uygunluk açısından denetlemekte ve yönetime herhangi bir şekilde yönetsel uygulamaların iyileştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunamamaktadır. Aksi durumda, yönetimin faaliyetlerinin ihtiyaca uygunluğunu bir nevi hiyerarşik amir gibi denetlemiş olacaktır. Ombudsmanın kötü yönetim şikâyetlerini incelemesi, hukukilik yönünden olabileceği gibi, hizmetin mevcut koşullar altında rasyonel bir şekilde yerine getirilip getirilmediği yönünden de olabilecektir. Yönetimin karar ve uygulamalarının etkinlik ve verimlilik açısından da denetimi yapılmış olacaktır²⁴⁷.

Ülkemizde, 2012 yılında çıkarılan 6328 sayılı Kanun²⁴⁸la Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmuştur. Kanun'da yasama, yargı ve askeri nitelikli işlemler kamu denetçisinin yetki alanı dışında bırakılmıştır.

²⁴⁵ İpek Özkal SAYAN, "Türkiye'de Ombudsmanlık Kurumunun Uygulanabilirliği ve Alternatif Denetim Yöntemleri", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 69, No. 2, 2014, s. 338.

²⁴⁶ Doğan KESTANE, "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)", **Maliye Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz-Aralık 2006, s. 132.

²⁴⁷ Ramazan ŞENGÜL, "Ombudsman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir mi?", **Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi İİBF Yayını, 2015, s. 136.

²⁴⁸ 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İdarenin tutum ve davranışları ile kanunlarda kesin olduğu belirtilen işlemlere karşı, tutum ve davranışın gerçekleştiği veya öğrenildiği tarihten veya işlemin tebliği tarihinden itibaren altı ay içinde, Kurum'a şikâyet başvurusunda bulunulabilir.

Dava açma süresi içinde, Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan şikâyet başvurusu, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaktadır (m.17). Duran süre, Kurum'un vereceği karar tarihi izleyen günden başlayarak kaldığı yerden işlemeye başlar.

İnceleme ve araştırma sonucunda şikâyetin yerinde olduğu kanaatine varılması hâlinde, "tavsiye kararı" verilir. Kararda, idare hakkında aşağıdaki tavsiyelerden bir veya birkaçına yer verilir:

- Hatalı davranıldığıının kabulü,
- Zararın tazmini,
- İşlem yapılması veya eylemde bulunulması,
- Mevzuat değişikliğinin yapılması,
- İşlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya düzeltilmesi,
- Uygulamanın düzeltilmesi,
- Uzlaşmaya gidilmesi,
- Tedbir alınması.

Kamu Denetçiliği Kurumu, yukarıda sıralanan tavsiyeler kararlarıyla sınırlı olmayıp, bunların dışında başka bir tavsiye kararı da verebilir. Buna karşı ilgili merci, tavsiye doğrultusunda tesis ettiği işlemi, aldığı önlemi veya tavsiye edilen çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde, bunun gerekçesini otuz gün içinde Kuruma bildirmelidir.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun vereceği kararların yaptırımını, önemli bir meseledir. Çünkü Kurum'un vereceği kararlar, yalnızca "tavsiye" niteliğindedir. Bu tavsiye niteliğindeki kararların kamuoyu üzerinde etkili olması ise, o ülkedeki demokrasi mekanizmasının işleyişine ve medya gibi baskı mekanizmalarının halk üzerindeki etkisinin yaygın olmasına bağlıdır²⁴⁹.

²⁴⁹ SAYAN, a.g.m., s.335.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun liyakat ve bağımsızlık esaslarına dayalı oluşturulması, idarenin ve yargının tavsiye kararlarını dikkate alma derecesi, söz konusu kurumun, mükelleflerin vergi güvenliği açısından işlev görmesiyle yakın ilişki içindedir.

9. Verginin Tahsili

Devlet vergi tahsilatında sürekliliği sağlamak için, alacak tahsil edildikten sonraki aşamada, vergi borçlusunun içinde bulunacağı ekonomik koşulları düşünmek durumundadır²⁵⁰. Gerçekten, vergi borcunun tahsili sonrasında borçlunun faaliyetlerini sürdüremeyecek hale gelmesi durumunda, devlet gelecekte elde edeceği potansiyel vergi gelirinden mahrum kalabilecektir. Dolayısıyla, vergi alacağını tehlikeye sokmayacak şekilde borçluya bazı kolaylıklar sağlanması, iki tarafın da çıkarına olabilmektedir.

Mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin olarak, verginin tahsili aşamasında sağlanan kolaylıklar, aşağıda iki başlık altında ele alınacaktır.

a) Tahsilatın Zamana Yayılması (Tecil)

Vergi borçlusunun, borcunu zamanında ödemesi halinde çok zor duruma düşmesi söz konusu olabilmektedir. Bu tür durumların önüne geçmek için tecil yoluna gidilebilmektedir. Tecil şartlarının sağlanması halinde, kamu borçları tecil faizi alınarak 36 aya kadar tecil olunabilmektedir.

Tecil işleminin genel amacı kamu yararı olup, kanunun ruhuna inildiği zaman özel amacı ise, zor durumdaki mükellefleri mali yönden rahatlatmak, kamu alacağının tahsilini kolaylaştırarak vergi kaynağını korumak, sürekliliğini sağlamak ve kamu alacaklısı ile borçlusunun çıkarlarını denkleştirmektir²⁵¹.

Tecil için yasayla belirlenmiş olan şartlar, borçlunun çok zor duruma düşme olasılığının bulunması, borçlunun yazılı talepte bulunması ve borçlunun teminat

²⁵⁰ Adnan GERÇEK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2011, s. 85.

²⁵¹ Zeynep ARIKAN, "Vergi Borçlarında Tecil", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 46. Seri, Yıl 2004, Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan, s. 18.

göstermesidir²⁵². Tecil ve taksitlendirme olanağından yararlanabilmek için idarenin talebi uygun bulması gerekmektedir.

Mükelleflerin vergi güvenliği açısından yararlı bir yol olan tecil, aynı zamanda vergi idaresi bakımından da yararlı sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir.

b) Tahsilatın Geri Bırakılması (Tehir)

Tahsilat aşamasında mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla, yetkili birimlerin kararına dayalı olarak veya kanunlarda belirtilen durumların varlığı halinde, tahsilat işleminin geri bırakılmasına (tehir) imkân verilmiştir. Tahsilatın geri bırakılması, yargı organlarınca yürütmenin durdurulması kararı verilmesi, aciz halinde ve ölüm halinde söz konusu olabilmektedir²⁵³.

Tahakkuk aşamasında idarenin işlemlerine karşı dava açılması halinde, mahkemenin vereceği karara kadar yürütme kendiliğinden durmaktadır. Tahsilat aşamasında ise yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi ve mahkemenin de bu yönde karar vermesi gerekmektedir. Bu durumda verginin tahsilat işlemleri mahkemenin nihai kararına kadar askıya alınmaktadır.

Borçlunun aciz halinde olması durumunda da tahsilat işlemleri, bu hal ortadan kalkıncaya kadar askıda kalmaktadır. AATUHK m. 75 uyarınca; *“yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır.”*

Borçlunun aciz halinde olmasının sonuçları ise 76. maddede ifade edilmiştir. Maddeye göre;

“Aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan 48 inci madde hükmü tatbik olunabilir. Alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun mali durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip eder.”

Tahsilatın geri bırakılmasının söz konusu olduğu son durum, ölüm halidir. Kamu borçlusunun ölümü halinde, sürelerin üç ay uzamasının sonucu olarak, ödeme süreleri de bu sürelerle bağlantılı olarak uzamaktadır.

²⁵² Ayrıntılı bilgi için bkz. GERÇEK, a.g.e., s. 89-95.

²⁵³ Bkz. GERÇEK, a.g.e., s. 97-103.

Ölümün tahsilatı etkilediği diğer bir durum ise borçlunun yakınlarının ölümüdür. Kanun'un 50. maddesine göre, *“karısı, kocası, kan veya sıhriyet itibariyle usul fiuruundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır.”*

Düzenleme olumlu olmasına karşın, örf ve adetlere uygun olduğu söylenemez. Zira geleneklerimize göre, ölümden sonrası için “daha 7’si geçmedi” ve “40’ı çıkmadı” gibi deyimler bulunmaktadır.

C- DİĞER DÜZENLEMELER

Günümüzde, vergilemede başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının sağlanmasının şart olduğunu anlayan vergi idareleri, vergileme işlemini “mükellefe rağmen” değil, “mükellefle birlikte” yürütmeyi ve onların beklentilerini de dikkate almayı hedef almışlardır. Dolayısıyla, mükellef haklarının belirlenmesiyle hedeflenen amaç, vergileme işlemine mükellef açısından yaklaşılması ve mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacak düzenlemelerin yapılmasıdır²⁵⁴.

Mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin düzenlemelerin bir bölümü için literatürde “mükellef hakları” ifadesi de kullanılmaktadır. Mükellef haklarıyla ilgili yapılmış doğrudan düzenlemeler, birçok ülkenin vergi kanunlarında yer almasına rağmen, bunlar ya sınırlı sayıda hüküm içermekte ya da hükümlere yer verilmiş olsa dahi mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır. Anglo Sakson hukukunun geçerli olduğu ülkelerde, vergi idaresine geniş takdir yetkisi tanındığından, genellikle mükellef hakları ile ilgili idari düzenlemelere yer verilmiş olup, vergi kanunlarında bu düzenlemelerin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik hükümler konulmasıyla yetinilmiştir²⁵⁵.

Türkiye’de mükellef haklarının büyük bir kısmı, anayasal normlarda ve vergi kanunlarında düzenlenmiş olmasına rağmen, “adil, eşit ve saygılı hizmet hakkı”, “belirlilik hakkı” ve “temsil edilme hakkı” gibi bazı temel haklarla ilgili net hükümlerin veya düzenlemelerin olmadığı görülmektedir. Ülkemizde mükelleflerin bu

²⁵⁴ Adnan GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 209, Şubat 2006, s. 122.

²⁵⁵ Güneş ÇETİN, Ramazan GÖKBUNAR, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:2010, Cilt: 17 Sayı: 1, s. 26.

çeşit haklarının da mevcut olduğu, ancak uygulamalardan ve bu yöndeki yargı kararlarından anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, bunların yasal güvence ve koruma altında olduğunu söylemek zordur. Aslında ülkemizde mükellef haklarının önemli kısmı, vergi kanunlarında düzenlendiğinden, mükelleflere sağlam güvence ve koruma sağlanmaktadır. Ancak, vergi idaresi klasik çalışma anlayışını ve mükellefe bakış açısını sürdürdüğü için, vergi idaresi - mükellef ilişkilerinde mükellef haklarının ön plana çıkarılması ve duyurulması ihmal edilmektedir²⁵⁶.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nde²⁵⁷;

“Bu bildirme, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar” ifadesi yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu bildirme ile mükellef odaklı yaklaşım konusunda önemli bir adım atıldığı ifade edilebilir. Ancak, bu adımların yeterli olduğunu söylemek güçtür.

II- DEVLETİN VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Devletin vergi güvenliğine yönelik düzenlemelerin sınıflandırılması noktasında bazı sorunlar yaşanabilmektedir. Çalışmamızda, vergi kanunları açısından bir sınıflandırma yapılması yoluna gidilmiştir. Bu sınıflandırma tercih edilmekle birlikte, ortak nitelikteki düzenlemeler ile bilgi edinmeye yönelik düzenlemeler ayrı başlık altında ele alınmıştır.

A- VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

1. Matrah Takdirine İlişkin

Beyan usulüne tabi vergilerde yükümlü ya da vergi sorumlusu vergi matrahına esas olacak bilgi ve olayları kendisi bildirmektedir. Mükellefin bildirdiği matraha dayalı olarak düzenlenen beyannamenin vergi idaresine teslimi anında, vergi idaresi

²⁵⁶ GERÇEK, a.g.m., s. 146.

²⁵⁷ <http://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> (Erişim: 24.10.2017)

tarh işlemini yaparak tahakkuk fişini düzenler. Beyan üzerinden alınan vergilerde, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin bir arada gerçekleşmesi, bir yandan idareye ek iş çıkmasını önler, bir yandan da yükümlüyü sonuçtan anında haberdar eder. Bu usulde önce vergi idaresi yükümlünün bildirimine dayanarak, ilk elden bir vergi tarhı yapmakta fakat bu bildirimleri inceleyip eksik kalmış matrahlar bulursa, bu eksiklikler için de ek tarhiyat yapma hakkını bir güvenlik önlemi olarak elinde bulundurmaktadır.

Beyan esasının bu avantajlarına karşı, mükellef beyanlarının gerçeği yansıtmaması her zaman ihtimal dahilindedir. Bu nedenle, vergi idaresi beyanların doğruluğunu denetlemekte ve gerekmesi halinde mükelleflere yaptırım uygulamaktadır. Mükelleflerin denetlenmesi, çalışmamızda ayrıca ele alınacağından bu bölümde üzerinde durulmayacaktır.

Mükelleflerin vergiye tabi alanlarda faaliyette bulunmasına rağmen, hiç beyanda bulunmadığı hallerde ise vergileme işleminin gerçekleşmesi için bazı verilere ihtiyaç bulunmaktadır. Özellikle, kayıt dışı alanlarda faaliyet gösterilmesi halinde veya kayıt altında olmakla beraber defter tutma ve belge düzenleme ödevlerinin yerine getirilmediği durumlarda vergi matrahının belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi idaresinin hukuka uygun vergileme işlemi yapabilmesi için matrahın belli ölçülere göre belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi matrahının idarece belirlenmesini sağlamak üzere, VUK'ta bazı hükümlere yer verilmiş bulunmaktadır. Bunlar iki başlıkta incelenebilecektir.

a) Matrahın İdarece Takdiri

Vergi matrahının mükelleflerce beyan edilmediği durumlar için VUK'ta iki tür²⁵⁸ matrah belirleme yolu düzenlenmiştir: ikmalen ve re'sen tarhiyat. Bunlardan ilki, VUK m. 30 hükümlerine göre matrahın re'sen belirlenmesidir. Anılan maddeye göre;

“...Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh

²⁵⁸ Mükelleflerin beyanları üzerine belirlenen matrahın doğru olmadığı anlaşılması halinde VUK 29. maddeye göre ikmalen vergi tarhına esas olmak üzere matrah belirlenmesi, denetim kısmında ayrıca ele alınacaktır.

olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.”

Madde başlığında ve metinde yapılan tanımlamada “re’sen vergi tarhi” ifadesi yer almakla birlikte, söz konusu madde kapsamında yapılan, vergi matrahının belirlenmesidir.

Vergi matrahının idarece takdiri konusunda re’sen matrah belirlenmesi yolu dışında, uygulamada kanunlara dayalı olarak belirlenmiş “hazır matrahlar” bulunmaktadır. Ücret gelirleri “diğer usul” kapsamında vergilendirilenlerin matrahı ile emlak vergisinde vergi matrahının belediye tarafından belirlenmesi bu duruma örnek gösterilebilir²⁵⁹.

b) Emsal Bedel ve Emsal Ücret

Emsal bedel ve emsal ücret, doğrudan matrah belirlenmesiyle ilgili olmamakla birlikte, matraha ulaşmakta kullanılabilecek değerlerin belirlenmesi açısından işlev görmektedir.

VUK m. 267’ye göre; *“emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.”*

Anılan madde hükmünde emsal bedelin belirlenmesinde kullanılacak yollar sırasıyla sayılmıştır. Aynı maddenin son fıkrasında;

“Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur” ifadesi yer almaktadır.

2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Vergi yükümlü ve sorumlularının, özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını kendi olağan kullanımları dışında, kötüye kullanarak, vergi kaçırma amacıyla yaptıkları sözleşmeler, peçeleme sözleşmeleri olarak adlandırılmaktadır. Mevzuatımızda,

²⁵⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s. 172-173.

peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine yer verilmemiştir. Peçeleme kavramı, literatür tarafından üretilmiştir²⁶⁰.

Peçeleme işlemi ile yapılmak istenen, gerçek iktisadi ilişkinin üzerinin örtülerek gizlenmeye çalışılmasıdır. İşlemlerde peçeleme yapılmasıyla esasen vergiyi doğuran olayın gizlenmesi amaçlanır. Peçeleme işlemlerini içeren sözleşmeler, özel hukuk açısından geçerli olmasına rağmen, vergilendirmede gizlenen iktisadi sonuçlar dikkate alınır. Yani, vergiyi doğuran olay açısından gerçekleşenin yerine ikame edilen işlem, vergi idaresine gerçekmiş gibi gösterilmeye çalışılır²⁶¹.

Peçelemenin önüne geçilebilmesi amacıyla, vergi hukukumuzda “ekonomik yaklaşım” ilkesi kabul edilmiştir. VUK m.3’te yapılan düzenleme, “vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlığını taşımaktadır. Anılan madde, akademisyenlerce “yorum kuralı” olarak değerlendirilmektedir. Ekonomik yaklaşım yorum kuralı olmasının yanında, aynı zamanda peçelemeyi engellemesi yönüyle de bir vergi güvenliği aracı durumundadır.

Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamına gelir. Ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olup, hem maddi olayın saptanmasını hem de hukuk kuralının yorumunu içermektedir. VUK’un 3. maddesinin (B) fıkrasında “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm içeriği itibariyle bir ispat kuralından çok, vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın uygulanacağı kuralını öngörmektedir²⁶².

Ekonomik yaklaşım ilkesinin²⁶³ uygulanmasıyla karşılaşılabilecek sorunların çözümüne yönelik olarak da kural getirilmiştir. Zira, vergileme işleminin tarafları arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda, ispat külfetinin hangi tarafa düştüğü önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK m. 3’ün son fıkrası, ispat külfetiyle ilgili olarak, “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın*

²⁶⁰ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s. 60.

²⁶¹ Bu konuda kapsamlı bir çalışma için bkz. Doğan ŞENYÜZ, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Aralarındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Mayıs 2008.

²⁶² KIZILOĞLU, TAŞ, a.g.e., s. 47.

²⁶³ Ekonomik yaklaşım ilkesiyle ilgili olarak ayrıca bkz. Yasemin TAŞKIN, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, **Mali Çözüm**, Ocak-Şubat 2012, s. 69-76.

özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” hükmüne yer vermektedir. Bu hükümle, ekonomik yaklaşım ilkesinin daha da güçlendirildiği söylenebilir.

3. Belge ve Kayıt Düzenine İlişkin Düzenlemeler

Beyana dayanan vergi sistemlerinde, belge ve defter düzenin sağlanması sağlanabilmesi için güçlü bir muhasebe sisteminin varlığı esastır. Zira muhasebe sistemi, belge ve kayıt sistemi esasına dayanmaktadır²⁶⁴.

Belge düzenin sağlanmasında kullanılacak en önemli argüman, mükellefler arasındaki çıkar birliğinin bozulup çıkar ayrılığına dayalı bir sistem kurulmasıdır. Böylelikle bir mükellefin geliri, diğer mükellefin gideri olacağından sistem, mükellefleri belge alışverişine zorlayacaktır. Teoride işlerliği kusursuz görünen bu sistemin otokontrol mekanizması, pratikte tam ve kesintisiz şekilde işlememektedir. Örneğin, KDV'yi ödemek istemeyen nihai tüketici "fiş almazsam ne kadar olur" cümlesi ile bu otomatik kontrol mekanizmasını kırmakta ve denetim zinciri kendiliğinden kopmaktadır.

Bu noktada, belge düzeninin sağlanmasında otokontrol mekanizmasında oluşan boşlukları doldurmak, vergi idaresine düşmektedir. Gelişen teknolojinin de yardımıyla, merkezi bir bilgi ağı oluşturularak mükelleflerin kendi aralarında yaptıkları her nev'i ticari işlemin takibi sağlanarak, vergilemeye konu unsurların denetimi sağlanabilir. Böylelikle, belge düzenindeki aksamalar kontrol edilirken vergilendirme noktasında yaşanan boşluklar da tespit edilerek, olası vergi kayıplarının önüne geçilebilecektir.

Ülkemizde vergi kayıplarının en önemli nedenlerinden birisi olarak kabul edilen belge düzenine uyulmaması noktasında bir alternatif olarak getirilen ücretli ve emeklilere vergi iadesi uygulaması, bu yönüyle aynı zamanda uygulandığı dönem için bir vergi güvenlik önlemi niteliğindedir²⁶⁵. Ücretli ve emeklilere fatura üzerinden vergi iadesi uygulaması ile belge kullanma alışkanlığının yaygınlaştırılması amaçlanırken istenilen sonucun elde edilmesi noktasında yeterli düzeye ulaşamamıştır. Zira, bu

²⁶⁴ Talat SARAL, “Vergilerle İlgili Yasa Tasarında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri**, İ.İ.T.İ.A. Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1980, s.112.

²⁶⁵ Gülser KARAMAN, “Faturalı Yaşam Esasları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 31, Mart 1984, s.32.

sistem sadece ücretli ve emeklileri kapsamakla birlikte, yalnızca belirli mal ve hizmet gruplarında alınan faturalar için geçerli bir uygulama olarak geçerli olmuştur²⁶⁶.

Ülkemizde 1984 yılı ile 2006 yılları arasında uygulanan Vergi İadesi Sistemi, ücretlileri alışverişleri karşılığında fiş ve fatura almaya teşvik etmekte, bu durum da alışverişlerin kayıt altına girmesine neden olarak vergi kayıp ve kaçığını azaltmaktaydı²⁶⁷. Bu uygulama olumlu yanlarına rağmen, 28.3.2007 tarih ve 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 31. maddesi ile 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılarak aynı kanunun 2. maddesi ile GVK'nın 32. maddesinde yapılan düzenleme ile ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde belge düzenine bir katkısı olmayan ve idare açısından daha maliyetli olan, asgari geçim indirimi sistemine geçilmiştir. Söz konusu kanun ile ücretliler için en az geçim indirimi yöntemlerinden vergiden indirim yöntemi belirlenmiştir. Türk Vergi hukukunda bu yöntem 1968-1980 yılları arasında da uygulanmıştır.

Asgari geçim indirimi müessesesi, bir vergi güvenlik önlemi olmaktan ziyade ayırma kuramının yansıması olarak emek unsurunun vergi yükünü azaltmaya yöneliktir. Nitekim, asgari geçim indirimi uygulamaya konulurken; hükümet gerekçesinde, mali gücün bir ölçütü olduğu vurgulanmış, komisyon gerekçesinde ise sosyal adaletin bir gereği olduğu belirtilmiştir²⁶⁸. Oysa vergi iadesinin amacı, uygulamanın kapsamında olan ücretli ve emeklilerinin vergi yükünü azaltmaktan öte, belge düzeninin işleyişine yönelik bir sistem kurmaktır. Ancak asgari geçim indirimi uygulamasının, ücretlerde vergi iadesi kaldırılarak yerine getirilen bir uygulama veya bir alternatifi olduğu yönünde bir izlenim yaratılmıştır. Kanunun gerekçesinde de, ücretlilerde vergi iadesi sisteminin kaldırılarak, en az geçim indirimi sisteminin getirildiği belirtilse de, iki sistemin de uygulanma nedenleri ve uygulamadan beklenen sonuçları, birbirinden çok farklıdır ve birbirinin alternatifi değildir²⁶⁹. Dolayısıyla, bu uygulamanın kaldırılması yerine, kapsamının genişletilerek tüm mükellef gruplarına ve farklı mal ve hizmet türlerini de kapsayacak şekilde uygulanması, belge düzenine

²⁶⁶ Yahya ARIKAN, "Özel Gider İndirimi Sistemi ve Vergi İadesi (Ücretliler)" **Vergi Dünyası**, Sayı:245, Ocak 2002, s.168.

²⁶⁷ Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi İadesinin Kalkması Yanlış", **Hürriyet**, 16.11.2006, <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-iadesinin-kalkmasi-yanlis-5445509>, Erişim (15.10.2017).

²⁶⁸ Nurettin BİLİCİ, "Kamu Maliyesinde Vergi Güvenlik Müessesesi İhtiyacı", **Yaklaşım**, Sayı: 176, Ağustos 2007, s. 25.

²⁶⁹ BOZDOĞANOĞLU, a.g.e.,s.124.

katkı sağlayacak nitelikte bir düzenleme olabilirdi. Fakat emekli ve ücretlilere vergi iadesi uygulamasının kaldırılması ile ortaya ciddi bir boşluk çıkmış ve bu boşluğun doldurulması noktasında, "yeni vergi güvenlik müesseseleri" ihtiyacı doğmuştur²⁷⁰.

Türk vergi sisteminde, kayıt düzenine ilişkin usul ve esaslar, Vergi Usul Kanununun tutulması zorunlu defterler ve fatura ile ilgili maddelerinde yer almaktadır. Vergi Usul Kanununun 227. maddesi uyarınca, vergi yasalarına göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ilişkin kayıtların belgelendirilmesi zorunludur. Vergi konusuyla ilgili farklı işlemlerde kullanılması gereken belgeler ve bu belgelerde yer alması gereken bilgiler, yine Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi vergi numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı adresi, varsa vergi dairesi (TC Kimlik numarası), malın nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı bilgilerinin yer alması gerektiği belirtilmektedir.

Belge düzenine ilişkin olarak yasalarda belirtilen usule uygunluğun kontrolünün sağlanması, vergi idaresinin görevidir. Mükellefler elde ettikleri gelir unsuruna göre defter tutmak ve fatura düzenlemek, giderleri için belge almak, gelir ve gider belgelerini kayıt sistemine uygun şekilde ve sürede defterlere kaydetmek, istenildiğinde, yasal süresinde ibraz yükümlülüğünü yerine getirmek zorundadır. Mükelleflerin gelir, kurumlar ve katma değer vergisi işlemlerine ilişkin olarak düzenlemeleri zorunlu olan fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve benzeri öteki belgelerin şekli ve basımına ilişkin düzenlemeler, Maliye Bakanlığının kanundan aldığı yetkiyle çıkarılan ve 01.03.1985 tarihinden itibaren geçerli olan "Yükümlüler Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik"te ilk olarak yer almış; daha sonra bu yönetmelik teknolojiye yaşanan gelişmelerle birlikte, zaman içinde değişikliklere uğramıştır. Belge düzeninin sağlanmasında önemli rolü olan bu düzenleme temel olarak, mükelleflerin faaliyetlerinde kullandıkları yasal belgeleri adı geçen yönetmelik hükümleri uyarınca anlaşmalı matbaalarda bastırmaları gerekliliğini içermektedir.

Vergisel yükümlülüklerin, defter tutma ve belgelerin, bu defterlere kayıt nizamına uygun şekilde işlenmesinin bir gereği olarak başvuru olan muhasebe sistemi, mükellefler ve vergi idaresi arasında köprü görevi üstlenen meslek

²⁷⁰ BİLİCİ, a.g.m., s. 26.

mensuplarının, doğru kullanımı ile vergi kaybının önlenmesinde etkili bir araçtır²⁷¹. Vergi sisteminde önemli bir yere sahip olan Gelir ve Kurumlar vergisi kanunları ile Vergi Usul Kanunu hükümlerinin önemli çoğunluğunun muhasebe ile ilgili olması, bu etkinliğin bir göstergesidir²⁷².

Vergi yasalarının önemli ölçüde beyan esasına dayalı olması, vergi idaresinin mükellef beyanlarını kontrol edebilmesi açısından meslek mensuplarıyla yakın ilişkiler içinde olmasına neden olmuştur. Vergi idaresinin mükellef beyanlarının kontrolünü sağlaması noktasında, belge ve kayıt düzeni önemli bir fonksiyon görmektedir. Bu noktada, defter ve belgelerin açık ve anlaşılır olması, hem vergi idaresinin iş yükünü azaltmakta, hem de mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu ispatlayabilmeleri için kanıt görevi görmektedir. Dolayısıyla, 3568 Sayılı Kanunda mesleki düzenlemeleri yer alan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler olarak gruplandırılan meslek mensupları, belge ve kayıt düzenine uyulması ilişkin hükümler konusunda önemli katkılar sağlamakta ve vergi güvenliğine destek olmaktadır²⁷³.

VUK ve 3568 sayılı Kanunda Maliye Bakanlığına SMMM ve YMM'lerin mesleğinin kapsamı hakkında düzenlemeler yapma yetkisi veren hükümler yer almaktadır. VUK'un 175. maddesi ile Maliye Bakanlığına, Muhasebe Standartları, Tek düzen hesap planı, mali tabloların çıkarılması ve çeşitli bildirimler konusunda kapsamlı yetkiler verilmiştir. Bu yetkisini ilk kez 1 Sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile kullanan Maliye Bakanlığı, uluslararası standartlara paralel şekilde hazırlanan bu Tebliğ ile tek düzen hesap plana uygun bir kayıt sistemi oluşturulmasını sağlamış ve mesleğin gelişimine katkıda bulunmuştur. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini kullanırken yapmış olduğu düzenlemeler, muhasebe sisteminin vergi güvenliğine sağladığı katkıyı dikkate aldığıın göstergelerindedir. Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin SMMM'lerce imzalanması hakkındaki 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden aktif toplamı ve net satışlar toplamı belirli haddi aşmayanlar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi

²⁷¹ Yusuf KILDİŞ, "Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri" **Maliye Yazıları**, Sayı: 66, Ocak-Mart 2000, s.113.

²⁷² Mehmet GÜLTEKİN, "Muhasebe Mesleğinin Ticaret ve Vergi Hukuku Açısından Sorunları", **Vergi Sorunları**, Sayı:109, Ekim 1997, s.8.

²⁷³ Niyazi CANGIR, "Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül 2001, s.29.

beyannamelerini 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu getirmiştir²⁷⁴. Söz konusu tebliğde belirtilen hadleri aşan mükellefler ise beyannamelerini YMM'lere tasdik ettirecektir. Bu tebliğde belirtilen hadler, her yıl yeniden değerlendirilme oranında güncellenmektedir. Meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından doğan vergi ziyanına bağlı olarak uygulanacak vergi ve cezalardan, yükümlülerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları ilgili tebliğde belirtilmiştir²⁷⁵. Bu düzenleme, meslek mensuplarıyla bağlantılı bir vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirilebilir.

Meslek mensuplarının tasdik ve vergi incelemesi yetkisinin, vergi güvenliğinin sağlanması noktasında kullanılması, vergi idaresinin de yükünü hafifletecektir.

Muhasebe kayıtlarının vergi sistemine uygun bir şekilde yapılması gerektiği açıktır. Dolayısıyla, teknolojiye yaşanan gelişmelerin vergi mevzuatına yansıtılması, muhasebe sisteminin de hem vergi mevzuatıyla hem de uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi, vergi güvenliği açısından önem taşımaktadır. Etkin bir vergi denetimi için bilişim teknolojisindeki gelişmelerden faydalanılarak, muhasebe sisteminin de vergi mevzuatıyla entegrasyonu sağlanmalıdır.

Ülkemizde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmaya başlaması sonrasında, bağımsız denetime tabi olunması hususunda karar yayımlanmış ve buna ilişkin şartlar belirlenmiştir. Bu karar sonrasında, meslek mensuplarının iş yükü ve sorumluluğu önemli ölçüde artarken, muhasebe sisteminden kullanılan ve finansal raporlamaya esas olan temel ölçüler ile vergi mevzuatının değerlendirilme, amortisman gibi temel ölçülerinde farklılıklar meydana gelmiştir. Vergi incelemesi veya denetimi muhasebe sisteminin oluşturduğu finansal tabloları esas alan ve bu tablolar üzerinden inceleme yaparak raporlarını oluşturan bir sistem olduğundan, birbirine bu kadar entegre iki konu arasında önemli ayrılıkların bulunması sıkıntılara yol açmaktadır.

Teknolojinin hızla ilerlediği ve dijitalleşme kavramının ekonominin her alanında görüldüğü günümüzde, e-ticaret giderek yaygınlaşmakta; bu olgu, dijital ürün, elektronik işyeri gibi kavramları ortaya çıkarmaktadır. Gelişen bu ekonomiye uygun

²⁷⁴ 26.12.1996 tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁷⁵ 29.06.1997 Tarih ve 23034 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergileendirme modelleri ve muhasebe sistemine ihtiyaç olduğu açıktır. Özellikle, uluslararası şirketlerde, farklı ülkelerdeki kullanımlar için yazılan raporların uyumlaştırılması, ilave maliyetleri doğurmasının yanı sıra, bir sistemden diğer bir sisteme geçişi içerdiğinden, yanlış yorumlamalarla vergi güvenliğini riskli hale getirebilmektedir²⁷⁶. Dolayısıyla, her ülkenin muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına, vergi mevzuatında yer alan muhasebeye ilişkin hükümleri de, bu standartlara entegre etme ihtiyacı ortaya çıkmaktadır²⁷⁷.

Son yasal düzenlemelerle, denetim ile kayıtların ve finansal tabloların muhasebe standartlarına uygunluğu belirlenmiş olacaktır. Bu noktadan sonra vergi idaresinin görevi, vergi uygulamalarına ilişkin özel hükümlere uyulup uyulmadığının kontrolünün sağlanmasıdır.

4. İzaha Davet Uygulaması

Günümüzde, vergi idareleri gelişen teknoloji ve bilgi birikimini dikkate alarak, geleneksel vergi incelemeleri dışındaki yöntemleri de kullanarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlamaya çalışmaktadır. Bu bağlamda, yeni bir uygulama ile mükellefleri izaha davet ederek, vergi idaresi oluşabilecek uyuşmazlıkların azaltılması, vergi idaresinin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesi, mükelleflerce vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır²⁷⁸.

Vergi idaresinin belirli kurum ve kuruluşlardan alınan verilerle mükelleflerin beyanları arasındaki uyumsuzluk sayısının, yüzlerce hatta binlerce olması durumunda, ortaya bazı sorunlar çıkması kaçınılmazdır. Bu kadar fazla sayıda mükellefin basit, sınırlı ve üstelik izah konusu edilebilecek bir konu için vergi incelemesine alınması, hem idarenin iş yükünü artıracak hem de mükellefler açısından gereksiz yere zaman ve enerji kaybına neden olacaktır. İşte bu yönde yaşanacak sıkıntıları gidermek üzere,

²⁷⁶ Şeref DEMİR, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 113, Şubat 1998, s. 27.

²⁷⁷ Abitter ÖZULUCAN, Zeki DOĞAN, “Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukukuna Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 203, Temmuz 1998, s.117.

²⁷⁸ Leon Aslan COŞKUN, “Vergide Yeni Bir Uygulama: İzaha Davet”, **Fortune**, <http://www.fortuneturkey.com/yazarlar/leon-aslan-coskun/vergide-yeni-bir-uygulama-izaha-davet--178#popup> (Erişim: 24.10.2017)

Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesinde yapılan düzenlemeyle, "izaha davet" adı altında yeni bir uygulama yürürlüğe girmiş bulunmaktadır²⁷⁹.

Söz konusu madde hükmü aşağıda yer almaktadır.

"Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Birinci fıkra kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin (50.000)Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkroda

²⁷⁹ Bülent AK, "İzaha Davet Uygulaması", **Vergialgı**, 14.08.2016. <http://vergi.algi.net/vergi/izaha-davet-uygulamasi/> (Erişim: 24.10.2017)

yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Maliye Bakanlığı ön tespitinin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

İzaha davet konusundaki düzenlemenin yeni olması nedeniyle, henüz uygulama sonuçlarına yönelik veriler bulunmamaktadır. Ancak, doğru ve etkin uygulandığında, mükelleflerde oluşturacağı “vergi idaresi iyi çalışıyor” algısının, mükellefleri doğru beyana yönlendireceği umulabilir.

5. Ceza Sistemi

a) Genel Açıklama

Genel amacı kamu düzenini ve adaleti sağlamak olan hukuk, bazı değerlerini bu genel amaçlar üzerine inşa eder. Dolayısıyla, hukuk alanı için ihlal niteliğinde olan hareketlere, hareketin ağırlığına göre çeşitli yaptırımlar uygulanır²⁸⁰.

Bu noktadan hareketle, vergileme alanında da kanuna aykırı fiiller için çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Kısaca “ceza” olarak nitelenecek olan bu yaptırımlar, işlenen fiile göre, kabahatler ve suçlar olarak iki ana grupta toplanabilir.

Suç, toplumsal kamu düzeninin sağlanması için korunan hukuksal değerleri ihlâl eden ve cezaî yaptırım uygulanabilen davranıştır. Kabahat ise, esas itibarıyla –idarî– kamu düzenini korumak için öngörülen hukukî değerleri ihlâl eden ve idarî yaptırım uygulanabilen hukuka aykırı davranıştır. Suçlarla korunan hukukî yarar, kabahatlere nazaran daha fazla ve önemli kabul edilmektedir²⁸¹.

Korunan hukuki yarar açısından bakıldığında, vergi kabahatlerinin getirilmesindeki temel amaç, hazine zararına yol açılarak devletin vergi gelirinden yolsun bırakılmasının önlenmesidir. Vergi suçlarının ana amacı ise kamu düzeninin

²⁸⁰ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2017, s. 1.

²⁸¹ Aziz TAŞDELEN, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 59 (4), 2010, s. 771.

korunmasıdır²⁸². Vergi kanunlarına aykırı fiiller için öngörülen cezalar, suç ve kabahat ayrımı dikkate alınarak aşağıda kısaca ele alınacaktır.

b) Vergi Kabahatleri

Vergi kabahatleri, vergi ödevlerine ilişkin hükümlerin ihlalini içeren ve kanunların para cezası ve diğer idari tedbirlerle cezalandırdığı fiillerdir²⁸³. Ceza sistemimizde yer alan vergi kabahatleri, “vergi ziyai kabahati” ve “usulsüzlük kabahatleri” olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir. Usulsüzlükler kendi aralarında, tahakkuk üzerinde ortaya çıkardığı tehlike düzeyine göre “genel” ve “özel” şeklinde ikiye ayrılır. Genel usulsüzlükler, kendi içinde önem ve ağırlıklarına göre birinci ve ikinci derece ayrımına tabi tutulmuştur²⁸⁴.

Vergi ziyai ile usulsüzlüklerin ayrılmasındaki temel ölçüt, vergi kaybının varlığıdır. Ortada bir vergi kaybı söz konusu ise vergi ziyainın varlığından söz edilir. Vergi ziyai cezası, vergi ziyainın belirlenme şekline göre kayba uğratılan verginin yarısı veya 1 katı şeklinde uygulanmaktadır. Bu ceza, vergi kaybına kaçakçılık suçu için belirlenmiş fiillerle sebep olduğunda üç kat olarak uygulanmaktadır.

c) Vergi Suçları

Kabahatlere göre daha ağır yaptırıma bağlanan vergi suçları, başta VUK olmak üzere çeşitli kanunlarda düzenlenmiştir. VUK’ta düzenlenen vergi suçları;

- Kaçakçılık,
- Vergi mahremiyetinin ihlali,
- Mükelleflerin özel işlerini yapma,
- Haysiyet ve şerefe tecavüz,
- Ekim sayım beyanlarını denetlememe olmak üzere 5’e ayrılabilir.

VUK dışında AATUHK’da da bazı suçlar düzenlenmiştir. Bunlar;

²⁸² ŞENYÜZ, a.g.e., s. 49. Bu konuda ayrıntılı açıklamalar için ayrıca bkz. Funda Başaran YAVAŞLAR, “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 72-93.

²⁸³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 55.

²⁸⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 86.

- Mal bildiriminde bulunmama,
- Sırrın ifşası,
- Artırmaya katılma yasağını ihlal,
- Mal kaçırmak,
- Kamu borçlusuna ait malları bildirmeme,
- Gerçeğe aykırı bildirimde bulunma,
- Mal artışlarını bildirmeme,
- Bilgi vermeme olarak sayılabilir.

Bunlar dışında, Vergi Kimlik Numarası Kanunu'nda da vergi kimlik numaralarını gizleyen, bilerek gerçeğe aykırı beyanda bulunan, sahte veya yanıltıcı belge ibraz edenler için ceza öngörülmüştür.

d) Ceza Sisteminin Değerlendirilmesi

Vergi ceza sisteminin iyi çalışmasının temel şartı, kanuna aykırı fiillerin tespit derecesiyle yakından ilişkilidir. Başka bir deyişle, denetim sisteminin iyi çalışması, ceza sisteminin amacına ulaşmasının olmazsa olmazı durumundadır. Bu açıdan bakıldığında, denetim sisteminin istenilen ölçüde etkin olmadığı ifade edilebilir.

Ceza sistemi konusunda üzerinde durulması gereken bir diğer nokta, uzlaşmayla ilgilidir. Gelir idaresinin tahsilat odaklı olarak hareket etmesi, uzlaşma müessesine önem vermesine neden olmuştur. Uzlaşma sonuçlarına göre, potansiyel davaların %71,48'i engellenerek vergi mahkemelerinin yükü azalmıştır. Ancak uzlaşma sonrasında, teamül haline gelen cezalardaki yaklaşık % 90 indirim, vergi mükelleflerinin kanuna aykırı eylemlerinin mali riskini düşüren bir hal almıştır. VUK'un 376'ncı maddesinde yer alan tahsilat şartına bağlı, kanuni olarak 1/2 veya 1/3 indirim oranına karşılık uzlaşmada tahsilat şartına bağlı olmayan % 90'luk indirimin mükellefler tarafından tercih edilmesi rasyonel bir davranış olmaktadır. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, vergi aslından da indirim yapılması, müesseseyi ibra veya af kurumuna dönüştürme tehlikesi ile karşı karşıya bırakmaktadır²⁸⁵.

²⁸⁵ Memduh ASLAN, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s. 394.

Çeşitli isimlerle sıklıkla aflara başvurulması da, ceza sisteminin etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır. Çıkarılan afla ilgili düzenlemelerde genellikle cezaların önemli bir bölümü silinmektedir. Bu da, cezalandırma amacına aykırılık oluşturduğu gibi, kurallara saygılı mükelleflerin uyumunu etkilemektedir.

Kabahatlere göre daha ciddi sonuçları olan vergi suçlarının cezalandırılmasında hapis cezası uygulaması, mükelleflerce daha çok önemsenmektedir. Nitekim, yapılan araştırmalarda²⁸⁶ mükelleflerin % 80'lik kısmının hapis cezasını daha çok önemsedikleri ortaya konulmuştur.

Vergi suçlarında, öncelikle suçun tespitinin gerekmesi ve bu tespitin de çoğunlukla, vergi incelemesiyle yapılmasının gerekmesi, önemli bir açmaz durumundadır.

Ceza kanunlarında kaçakçılık suçu için öngörülen 8 yıllık zamanaşımı süresi şeklen mevcuttur. Zira, kaçakçılık suçunun tespiti için vergi incelemesi gerekmektedir. Vergi incelemesinin yapılabileceği süre 5 yıla sınırlı olduğundan, ceza kanununda belirtilen sürenin önemi kalmamıştır.

Ceza yargılamasının uzun sürmesi de, “geciken adalet” konusundaki deyişi akla getirmektedir. Diğer bir konu, vergi suçlarının uzmanlaşmış mahkemelerde görülmesi gereğidir. Son olarak, aynı mükellef hakkında benzer konuda yargılama yapan organların (kanunlardaki hüküm gereği) birbirlerinin kararlarını dikkate almamalarının, uygulamada sorunlar ortaya çıkardığı belirtilmelidir.

B- GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Devletin vergi güvenliğini sağlamaya yönelik önlemler daha çok dolaysız vergilerde, özellikle de gelir vergisinde uygulama alanı bulmuştur. Ülkemizde de gelir vergisinde zaman içinde farklı vergi güvenlik önlemleri uygulanmıştır. Bu nedenle, gelir vergisinde vergi güvenlik önlemlerini iki ayrı başlık altında incelemekte yarar görüyoruz.

²⁸⁶ Mehmet HATİPOĞLU, *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2007, s. 72.

1. Geçmişte Uygulanan Düzenlemeler

Gelir vergisinde geçmişte uygulanan vergi güvenlik önlemlerinden bazıları, günümüzde de halen tartışılmaktadır. Bu kısımda, geçmişte gelir vergisinde uygulanan vergi güvenlik önlemleri altı alt başlıkta ele alınacaktır.

a) Ortalama Kar Haddi Esası

Ortalama kar haddi esası, Türk vergi sistemine ilk kez 1950 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile girmiş ve söz konusu yılın başından itibaren elde edilen gelirlere uygulanmaya başlanmıştır²⁸⁷. Bunu müteakip, Gelir Vergisi Kanununun 111. maddesinde düzenlenen ortalama kar haddi esası, 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılıncaya dek birçok kez değişikliğe uğramıştır²⁸⁸.

Gelir Vergisi Kanununun 111. maddesinin 1. fıkrasında; *“kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tespit olunan ortalama kar hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayri safi kazançlar yerine bu suretle bulunan miktarları ikmalen vergi tarhına esas alınır. Perakende satıştan maksat, satışı yapılan madde veya malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındaki kimselere satılmasıdır”* ifadesi yer almaktadır. Bu maddenin üçüncü fıkrasında, ikmalen tarhiyat yapılabilmesi için tespit edilecek farkın belli bir rakamı (100.000 TL) aşması ve tespit edilen farklılık nedeniyle mükelleften açıklama talep edilmesine rağmen, mükellefin süresi içinde izahat vermemiş olması veya vermiş olduğu izahatın yeterli görülmemesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır.

4108 Sayılı Kanun’un 39. maddesiyle yürürlükten kaldırılan ortalama kar haddi müessesesi ile mükellefler asgari bir oranda kar beyan etmeye mecbur bırakılmış, beyan etmemeleri halinde de, bu asgari kar oranına göre hesaplanan kazancın vergisinin alınacağı belirtilmiştir. Beyan edilen kazançların kanuni ölçülere göre tespit edilen miktarlardan düşük olması durumunda, vergi mükelleflerine bu düşüklüğün

²⁸⁷ Şükrü KIZILOT, *Vergi Uygulamasında Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası*, 4. Baskı, Vergi Yayınları, Ankara, 1983, s.38

²⁸⁸ KIZILOT, a.g.e., s.39.

nedenini açıklama imkânı tanınmakla birlikte; yapılacak açıklamaların yeterli olup olmadığı konusunda takdirin vergi idaresine bırakılması, öngörülebilirliği zedelediğinden, bu durum belirlilik ilkesine de zarar vermektedir. Dolayısıyla, bir vergi güvenlik önlemi olarak tasarlanan müessese, vergi güvenliğinin temel belirleyicilerinden olan hukuki güvenlik ilkesi ile çelişir hale gelmektedir. Bu açıdan doktrinde de ortalama kar haddi esası, yükümlülerin beyannamelerinde gösterdikleri gayrisafi kazançlar yerine, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen bazı kanuni ölçütlerin uygulanması suretiyle bulunan miktarların vergi tarhına esas alındığı, gelir vergisinin gerçek gelir üzerinden alınması kuralına istisna oluşturan bir vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirilmektedir²⁸⁹.

Kısmen veya tamamen perakende satış yapan vergi yükümlülerinin doğru beyanda bulunmasını sağlamak amacıyla getirilen ortalama kar haddi müessesesi, ortalama kar hadlerine ilişkin cetvellerin yıllık gelir vergisi beyannameleri verilmeden önce ilan edilmesi nedeniyle, uygulamada doğru beyanı sağlamaktan çok vergi yükümlüleri bakımından asgari bir vergiye dönüşmüş ve vergi güvenliğini sağlamakta beklenenden uzak kalmıştır.

Ortalama kar haddi esası, belge düzeninde yaşanan tüm sorunlara rağmen uygulanmış ve belge düzenlemeyen çoğu mükellef, bu müessese dolayısıyla hiç değilse ortalama kar hadleri üzerinden gelir beyan etmeye zorlanmıştır. Ancak özellikle 1985 yılından itibaren vergi mevzuatımızda yapılan düzenlemeler sonucu, KDV Kanununun uygulamaya konulması ve vergi iadesi uygulaması ile belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılması ya da noterlere onaylattırılması, belge alışverişinin nispeten kontrol altına alınmasını sağlamıştır²⁹⁰. Özellikle belge düzenine uymayanlar için getirilen hürriyeti bağlayıcı cezalar, belge düzenleme alışkanlığının yerleşmesinde etkili olmuştur.

Ortalama kar haddi esası müessesesi, serbest rekabet anlayışına dayalı bir ticari ve ekonomik sistemin uygulandığı ülkemizde, önemli bir sorun haline dönüşmüş ve varsayım dayalı bir vergileme halini almıştır. Ticari hayatın ortaya çıkardığı bazı gelişmeler veya olumsuzluklar sonucu belli bir kar haddinin altında satış yapmak, her zaman mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla, müessese, hem ticari hayatın

²⁸⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.349.

²⁹⁰ TOBB, 1992, s.101.

gerçeklerinden hem de etkin bir vergi güvenlik önlemi olma fonksiyonundan uzaklaşmıştır²⁹¹.

b) Asgari Gayrisafi Hasılat Esası

Türk vergi sistemine 2361 Sayılı Kanunla getirilen asgari gayrisafi hasılat esası, 1980 yılından itibaren hizmet işletmeleri ve her türlü taşıma işleriyle uğraşan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için getirilmiş bir uygulamadır. Ortalama kar haddi uygulamasının kaldırılması sonrasında, hizmet işletmeleri ve taşıma işleriyle uğraşanlar asgari gayrisafi hasılat esasına tabi tutulmuşlardır²⁹².

Gelir Vergisi Kanununun mülga 111. maddesinde ortalama kar haddi ile birlikte asgari gayri safi hasılat esasına ilişkin hususlar açıklanmıştır. Söz konusu maddenin asgari gayrisafi hasılat esası ile ilgili ikinci ve üçüncü fıkrası hükmü;

“Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, bar, pavyon, dansing, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçesi, plaj, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve emsali hizmet işletmeleri sahiplerinin ve her nevi taşıma işleriyle uğraşanların gösterdikleri gayrisafi hasılat, inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler esas alınarak hesaplanacak asgari gayri safi hasılatı göre düşük olduğu takdirde, beyan olunan gayri safi hasılat yerine bu suretle tespit edilecek asgari gayri safi hasılat vergi tarhına esas tutulur. Şu kadar ki, bu suretle bulunacak safi kazanç, mükelleflerce tevsik edilen mutad giderler toplamının %20’sinden düşük olduğu takdirde, vergi tarhına esas alınacak miktar, bu giderler toplamının %20’sidir. Bu maddeye göre tarhiyat yapılabilmesi için tespit olunacak farkın belli bir rakamı (300.000 TL) aşması ve tespit edilen bu farklılık nedeniyle mükelleften izahat talep edilmesine rağmen, mükellefin süresi içinde izahat vermemiş olması veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi şarttır.”

Asgari gayrisafi hasılat esasının bir işletme için uygulanabilmesi için, inceleme elemanlarınca, yıl içinde bir kaç kez o işletmede hasılat tespiti yapılmış olması gerekmektedir. Bu yönde bir hasılat tespitinin yapılmadığı durumlarda, asgari

²⁹¹ Arman Zafer YALÇIN, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Analizi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 1999, s.16.

²⁹² Şükrü KIZILOĞLU, “Asgari Gayrisafi Hasılat Esası Uygulaması ve Etkinliği”, **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs 1993, s.10.

gayrisafi hasılat esası uygulanamaz²⁹³. Ortalama kar haddi esasının yetersiz kaldığı iş kollarında faaliyet gösteren vergi yükümlülerinin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla getirilen asgari gayrisafi hasılat esasının uygulanabilirliğinin vergi incelemesi yapılması şartına bağlanması, söz konusu faaliyet alanlarının genişliği ve vergi denetimlerinin yetersizliği göz önüne alındığında, bu müessesenin işlerliğinin büyük ölçüde kaybolmasına neden olmuştur²⁹⁴. Bununla birlikte, vergi incelemelerinden hareketle elde edilen veriler neticesinde, vergi mükellefinin bir yıllık kazancının asgari ölçüde saptanması uygulamasının, gelirin gerçekliği ilkesiyle, vergi yükümlülerine tanınan açıklama hakkının da hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaştırılması güçtür²⁹⁵.

Ortalama kar hadleri ve asgari gayrisafi hasılat esası uygulamaları ile kazançlarının doğru olarak saptanması mümkün olmayan kısmen veya perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların, eğlence ve dinlenme yeri işletenlerin, tamirhanelerin ve her türlü taşıma işleriyle uğraşanların beyan ettikleri gayri safi hasılatları dolaylı bir şekilde kontrol edebilmek ve bu alanlarda ortaya çıkabilecek vergi kaybını engellemek amaçlanmıştır²⁹⁶. Ancak uygulamada, bu her iki müessesenin de işletilmesi neredeyse götürü usul haline gelmiş, vergi güvenliği sağlamadığı gibi, sistemin işleyişindeki sorunlar, mükellefleri belge ve kayıt düzenine uymamaya yöneltmiştir²⁹⁷.

c) Asgari Zirai Kazanç Esası

Asgari zirai kazanç esası, zirai kazançlar için ortalama kar haddi gibi işleyen bir müessese olarak fonksiyon görmüş ancak yürürlükten kaldırılmış bir vergi güvenlik önlemidir. Asgari zirai kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 112. maddesinde açıklanmıştır.

Bu madde hükmü uyarınca, asgari zirai kazanç esası, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre belirleyen mükelleflerin beyan ettikleri hasılat

²⁹³ KIZILOT, a.g.m.,s.11.

²⁹⁴ Şükrü KIZILOT, **Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Ankara, 1983, s.469; Nahit KİTİŞ, "Asgari Gayrisafi Hasılat Esasının Eleştirisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:2, 1981, s.39.

²⁹⁵ İnci SOLAK, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004, s.24.

²⁹⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, Şükrü KIZILOT, Saygın EYÜPGİLLER, **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Üniversitesi Yayını, No: 104, Ankara, 1987, s.204

²⁹⁷ Ruşit ŞİRİN, **Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1989, s.37

dikkate alınarak uygulanmaktadır. Asgari zirai kazanç esasında; zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit edenlerin beyan ettikleri hasılat ve giderler ile götürü gider usulüne göre tespit edenlerin beyan ettikleri hasılatın, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan ekim sayım beyanları dikkate alınarak, aynı kanunda söz edilen zirai kazanç ölçülerine göre tespit edilen hasılat ve giderlerin ikmalen vergi tarhına esas alınacağı hükme bağlanmıştır²⁹⁸.

Asgari zirai kazanç esasının uygulanabilmesi için, çiftçilerin VUK uyarınca ekim sayım beyanında bulunmaları gerekmektedir. Ayrıca idare tarafından vergi incelemesi yapılmışsa, bu incelemenin sonuçları dikkate alınacaktır. Burada da ortalama kar haddi esasında olduğu gibi, matrahlar arasındaki farkın belli bir rakamı aşması ve farkın haklı nedenlerle açıklanması gerekmektedir.

Ekim sayım beyanı, sadece zirai işletmelerin GVK'nın 12. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerinin üstünde olan çiftçiler tarafından yapılır. İşletme büyüklüğü belli edilmeyen ziraat türlerinde, satış tutarı ölçüsünün, GVK'nın 13. maddesinde belirtilen sınırları aşması gerekmektedir. Asgari zirai kazanç esası 22.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırıldığından, söz konusu madde hükümleri de bu kanun kapsamında yürürlükten kaldırılmıştır²⁹⁹.

Asgari zirai kazanç esası, zirai kazanç elde edenlerin doğru beyanda bulunması sağlamak amacıyla öngörülmüş bir vergi güvenlik önlemi olmakla birlikte, ekim sayım beyanlarının tam olarak yapılamaması ve müessesinin dayandığı temel bu beyanlar olması, zirai kazanç ölçülerinin hükümetlerin destekleme fiyat politikaları nedeniyle yüksek belirlenmesi, zirai ürünlerin üretiminde kuraklık, haşere istilası, hastalık vb. nedenlerle ortaya çıkan verim düşüklüğü ve bunun kanıtlanmasının zor olması nedeniyle bu müessesinin bir vergi güvenlik önlemi olarak işlerliği ve etkinliği azalmıştır³⁰⁰.

²⁹⁸ ŞÜKRÜ KIZILOĞLU, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt II, Savaş Yayınevi, Ankara, 1989, s.2212.

²⁹⁹ Mehmet ARSLAN, **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s.85.

³⁰⁰ SOLAK, a.g.e., s.26.

d) Asgari Zirai Vergi

Zirai faaliyetlerin ve bu sektörde faaliyet gösterenlerin durumları dikkate alındığında, bu alanda etkin ve verimli şekilde vergileme yapmanın güçlüğü ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde nüfusun önemli bir kesiminin tarım sektöründe faaliyet göstermesine karşın, bu kesimdeki gelir vergisi tahsilatının düşük seviyede kalmasının çeşitli nedenleri olmakla birlikte³⁰¹; en önemlisi, mevzuatın tarımın vergilendirilmesi konusunda gerekli belge ve kayıt düzeninin işletilmesi noktasında aksaklıklar yaşaması ve güvenlik önlemlerinden yoksun olmasıdır³⁰². Asgari zirai vergi, kaynaktan kesilen bir vergi şekli olup, zirai mahsul satanlardan tahsil edilmekte ve çiftçilerin verecekleri yıllık beyannamelerde gösterilen zirai kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinin belli bir miktardan az olmaması ilkesine dayandırılarak tasarlanmıştır. Söz konusu güvenlik önlemi, çiftçilerin ödeyecekleri verginin en alt sınırını göstermektedir.

04.12.1985 tarih ve 3289 Sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayan mükerrer 112. madde hükmü uyarınca, çiftçilerin GVK'nın 94. maddesine göre zirai mahsullerinin satış kazancı üzerinden stopaj yoluyla ödedikleri vergi, asgari zirai vergi olarak addolunur. Bu itibarla, teorik olarak çiftçi tarafından beyannameye göre ödenmesi gereken gelir vergisi kaynaktan kesilmiş vergiden az olamamaktadır³⁰³.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 11. fıkrasınca çiftçiler stopaj yoluyla, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %2, diğer zirai mahsuller için %4 oranında vergi ödeyeceklerdir.

Asgari zirai vergi, mükelleflerin belli bir miktardan daha az vergi ödeyememesi kriterini getirmesi açısından, vergi gelirlerinin azalmasını önleyici niteliktedir. Ancak uygulamanın etkinliği, zirai ürünlerin alımını yapanların, bu alımlar sırasında belge düzenlemelerine (müstahsil makbuz) ve vergi kesintisi yapmalarına bağlıdır³⁰⁴.

Çiftçilerden yapılan alımlarda belge düzenlenmemesi, vergi kayıplarına yol açabileceği gibi, bu uygulamanın etkinliğini de azaltmıştır. Stopaj yoluyla kesilen

³⁰¹ Sait ENGİNDENİZ, "Türkiye'de Gelir Vergisi Açısından Kayıtdışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi", **Vergi Sorunları**, Sayı:92, Mayıs 1996, s.127.

³⁰² Harun YENİÇERİ, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s.193.

³⁰³ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayın No:165, Ankara, 1991, s.262.

³⁰⁴ ARSLAN, a.g.e.,s.90.

verginin asgari vergi sayılması, mükelleflerin ürünlerini kesinti yapmak zorunda olmayan alıcılara satma eğilimine girmesine neden olmaktadır. Bu eğilim, paravan firmaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır³⁰⁵.

Vergi kesintisi oranlarının iki grupta toplanması da, uygulamanın soruna neden olan bir başka yönüdür. Zira, vergilendirilen ürünler açısından doğaya bağlılık, risk derecesi gibi yönlerden önemli farklılıklar bulunmaktadır.

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılan asgari zirai vergi esası, götürü usul niteliğinde olması, kolektif şirket ortakları ile ferdi işletme sahipleri arasında vergilendirme açısından eşitsizliklere yol açması gibi nedenler dolayısıyla, hem gerçek gelirin kavranması hem de vergilendirmede eşitlik ilkesinin uygulanması yönlerinden, olumsuz sonuçlar doğurmuştur³⁰⁶.

e) Hayat Standardı Esası

Hayat standardı esası, ülkemizde beyan esasını gereği gibi işletebilmek amacıyla geliştirilmiş, bazı dönemlerde uygulanan ve yürürlükten kaldırılan bir “asgari vergileme” ve vergi güvenlik önlemidir³⁰⁷. Bu tip bir vergilemenin amacı, olabildiğince dış göstergelerden hareketle, mükellefin gerçek gelirin ulaşarak, Anayasa’da öngörülen mali güce göre vergilendirme ilkesinin gerçekleştirilmesidir³⁰⁸.

Hayat standardı esası, 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 116. madde ile Türk vergi sistemine girmiş olup, kanunun kabulü 31.12.1982 olmasına rağmen, 1982 yılı kazançlarına da hayat standardı esası uygulanmıştır. Düzenlemenin kapsamında kazançları gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve serbest meslek erbabı girmektedir. 15.12.1990 tarih ve 3689 sayılı Kanunla eklenen geçici 35. madde ile 01.01.1990-31.12.1999 yılları arasında zirai kazanç sahipleri hayat standardı esası kapsamında çıkarılmıştır. 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun geçici 35. maddesinin uygulama süresinin bitimi bir yıl geriye alınmış ve aynı kanunun mükerrer

³⁰⁵ Sakıp ŞEKER, “Zirai Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi ve Asgari Zirai Vergi Uygulaması, **Vergi Sorunları**, Sayı: 6, 1986, s.59.

³⁰⁶ ŞEKER, a.g.m., s.59.

³⁰⁷ Abdülkadir YILDIRIM, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Hayat Standardı Uygulaması”, **Vergi Raporu**, Yıl: 7, Ağustos-Eylül 1998, s.68.

³⁰⁸ Halim ERGEN, “Hayat Standardı Esasında Ücret Gelirlerinin İzahı”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı:53, Mayıs 1997, s.83.

116. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve son kez 1998 yılı gelirlerine uygulanmıştır. Ancak başta iş dünyası olmak üzere, hemen hemen her kesimden gelen yoğun eleştirilere rağmen, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanunun geçici 58. maddesi ile 01.01.2000-31.12.2001 tarihleri arasında hayat standardı esası yeniden uygulamaya konulmuştur. Söz konusu uygulama, 31.12.2001 tarihinde sona ermiş ve 01.01.2002 tarihinden geçerli olmak üzere hayat standardı esası yürürlükten kalkmıştır³⁰⁹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116. maddesinde yer alan hayat standardı esasının getirilme amacı, söz konusu maddenin gerekçesine göre, kişilerin harcamalarından hareketle gelirlerine ulaşmaktır. Hayat standardı esasının getiriliş nedenleri ve bu esasa güdülen amaçlar, madde gerekçesinde şöyle açıklanmıştır:

“Bu madde ile Kanuna 2361 sayılı Kanunla eklenen ve gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere getirilen peşin ödeme esası, bugüne kadar geçen süre içerisinde beklenen vergi emniyeti ve fiskal amacı yeterince sağlayamadığından, peşin ödemeye ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmış ve madde ‘hayat standardı’ esası başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.”

Hayat standardı esasının 1982-1987 yılları arasındaki süredeki uygulamasında, mükelleflerin beyan ettikleri gelirleri ile hayat standardı temel ve ilave göstergeleri dikkate alınarak, hayat standardı esasına göre bulunan gelir mukayese edilmekte ve mükelleflerin gelirleri, bu tutarlardan düşükse, hayat standardı esasına göre tespit edilen gelir, vergi tarhına esas alınmaktaydı³¹⁰.

Beyan edilmesi zorunlu gelirlerin "hayat standardı temel gösterge tutarları" ve hayat standardı ilave göstergeleri" olmak üzere, iki tür göstergedan yararlanılarak tespit edilmesi şu varsayımlara dayandırılmıştır: Bir gerçek kişinin geçimini sürdürebilmesi için belirli bir harcama yapması, dolayısıyla asgari bir yıllık gelir elde etmiş olması gerekir. Bir diğer varsayım ise, bu kişi bazı servet unsurlarına sahip ise örneğin; evi (birden fazla), arabası varsa bunlar da, ek gelir elde ettiğinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir³¹¹.

³⁰⁹ Şükrü KIZILOT, “Hayat Standardı Vergisi Kalktı”, **Sabah**, 01.01.2002, <http://arsiv.sabah.com.tr/2002/01/01/y24.html>, Erişim (28.10.2017)ç

³¹⁰ Yener MERCİMEKÇİ, “Hayat Standardı Esası”, **Yaklaşım**, Şubat 1993, s.64.

³¹¹ Ramazan ARMAĞAN, “Gelir Vergisinde Hayat Standardı Esası”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl: 2003, C.8, S:1, s.267.

Bu bağlamda, mükellefler iki ayrı gösterge tutarına göre hesaplanan asgari bir gelir vergisini ödemek durumunda kalmaktadır. Mükellefler, önce faaliyet konuları ve faaliyette buldukları yöreye göre temel gösterge tutarlarını belirlemekte; daha sonra durumlarına uyan ilave gösterge tutarlarını bu tutarlara ekleyerek, hayat standardı esasına göre beyan etmeleri gereken asgari gelir tutarını hesaplamaktadırlar.

Hayat standardı esas, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı için getirilen bir vergi güvenlik önlemi olarak, kazanç elde edilsin veya elde edilmesin belirli bir verginin ödenmesini gerektirir. Prensip olarak beyan edilen kazanç, temel gösterge tutarından az olamaz³¹².

Hayat standardı esasının temelinde, mükelleflerin gelirleri ile ilgili doğru beyan vermemeleri nedeniyle yaşanan sorunların azaltılması ve gerçek gelirlerin tespit edilerek bunların vergilendirilmesi bulunmaktadır. Ancak bunun sağlanması için, gerçek gelirin saptanmasında vergilendirilmiş diğer gelirler veya vergiye bağlı olmayan gelirlerin bulunması halinde, hayat standardı esasının dikkate alınması ve mükellefe tam açıklama ve kanıtlama hakkının verilmesi, bu müessesenin amaçlarındandır³¹³.

Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek kazançlarından dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olanların (zirai kazançlar uygulamanın ilk halinde müessese kapsamında iken daha sonra yapılan düzenleme ile kapsam dışı bırakılmıştır), elde ettikleri gelirlerin asgari ücret düzeyinin altında kalamayacağı varsayımına dayanan bu yöntem, hayat standardı göstergelerinin de dikkate alınması suretiyle, yaşam düzeyi beyan edilen gelirin sağlayabileceğinin çok üstünde olan mükelleflerin, gerçek gelirleri ile ilgili olarak vergi incelemeleri dışında da fikir sahibi olunabilecek bir yol sunmaktadır³¹⁴. Bir başka ifade ile, bu mekanizma ile mükelleflerin tüketim düzeylerini takip ederek gerçek gelirlerine ulaşmak, böylelikle yaşam düzeyi ve tüketim güçleri ile beyan ettikleri gelir arasında bir tutarsızlık varsa, bunu ortaya çıkararak ödedikleri vergiyi gerçek gelirlerine uygun bir seviyeye yükseltmektir³¹⁵.

Hayat standardı esasının mükellef grubu belirlenirken, gerçek usulde gelir vergisine tabi olan ticari ve serbest meslek kazanç sahipleri gibi belirli mükellef

³¹² Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2001, s.283.

³¹³ Mustafa ÖZYÜREK, "Hayat Standardında İzah", **Yaklaşım**, Yıl:9, Sayı: 99, Mart: 2001, s.10.

³¹⁴ Şükrü KIZILOĞLU, **Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası**, 3. Basım, Vergi Yayınları, Ankara, 1983, s.249.

³¹⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.342.

grubunu kapsayan bir düzenleme yapılmıştır, buna ek olarak 4605 sayılı Kanunda ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının sahip olduğu gayrimenkul ile yat, özel uçak, sürat teknesi, silindir hacmi yüksek otomobil, yarış atından, bu mükelleflerin şoför, hizmetçi, mürebbiye, aşçı, bahçıvana kadar yanlarında çalıştırdıkları görevlileri, hayat standardı göstergesi olarak değerlendirmiştir. Ancak şoför, aşçı, bahçıvan gibi bireyleri çalıştıranlar ya da hava taşıtı, yat, kotra gibi araçlara sahip olanlar, zaten yüksek gelir sahipleridir. Bunların işletmeleri, hukuki statü itibariyle genellikle sermaye şirketi biçimindedir. Dolayısıyla, hayat standardı esasına tabi değildir. Uygulama bu yönüyle, mükelleflerin vergiden kaçınmak için gerçekte sahip olmadıkları bir hukuki statüye geçmeleri sonucunu doğurmuştur. Özellikle, küçük ölçekli gelir vergisi mükelleflerinin bazen elde edilmeyen gelirlerinin vergilendirilmesi suretiyle, “ödeme gücü” ve “elde etme” ilkelerine zarar vermek gibi bir sakıncayı bünyesinde bulundurmıştır³¹⁶. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanununda hayat standardı esası veya benzeri bir uygulamanın kullanılmaması, kurumlar vergisi mükellefleri açısından bir avantaj olmuştur.

Hayat standardı esasına ilişkin bir başka olumsuzluk ise, söz konusu yöntemin “yapılan gideri karşılayan bir gelir olmalı ki; yaşam düzeyi sağlanabilsin” varsayımına dayanan götürü bir asgari vergileme tekniği olmasıdır. Türk vergi sistemi gibi beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, bu tip uygulamaların yeri olmamakla birlikte, böylesi bir vergileme tekniği zorunluluktan kaynaklanmıştır³¹⁷. Zira sistemin beyan esasına dayanıyor olmasına rağmen, kayıt dışılığın yüksek olması ve vergi uyumunun düşüklüğü, idareyi bu tip bir uygulamaya mahkûm etmiştir. Oysa, gelir vergisi beyana dayalı olduğu gibi, hayat standardı esası da, başarı şansı beyanın doğruluğuna bağlı bir uygulamadır. Hayat standardı esasında da, mükellefin durumunun ilave gösterge tutarlarına girip girmediği konularındaki belirsizlikler nedeniyle gerçek durumun tespiti her zaman mümkün olamamaktadır. Örneğin, servet ve harcama unsurlarını yakınları üzerine göstermek veya yapılan seyahatlerin gerçekten iş gezisi olup olmadığını belirlemek, tespiti çok da mümkün hususlar değildir. Bu tip durumların önlenmesi ve hayat standardı esası gibi bir müesseseden verim alınabilmesi için mükelleflerin yakın takibini sağlayacak mükellef sicilleri, belge düzenininin

³¹⁶ Özhan ULUATAM- Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s.106.

³¹⁷ ARMAĞAN, a.g.m.,s.274.

yerleştirilmesi ve etkin denetim yapılması konularında harekete geçilmesi gerekmektedir³¹⁸.

Hayat standardı esas, gerçek usulde vergileme mantığına uygun düşmemektedir. Uygulandığı dönemdeki şekli ile hayat standardı göstergeleri karineler yöntemi ile götürü usulde vergileme yöntemine benzerlikler göstermektedir. Ayrıca ticari ve mesleki kazanç sahipleri, hayat standardı esasına göre hesaplanan miktardan daha düşük kazanç elde edilmiş veya faaliyetlerini zararlar kapatmışlarsa, hayat standardı esasına göre belirlenen miktar üzerinden gelir vergisi ödemek zorunda kalmaları gelirin “gerçekliği” ile çeliştiğinden, vergilemede adalet ilkesinin zedelenmesine neden olmaktadır³¹⁹. Oysa vergilemede temel ilke, gerçek ve safi tutarlar üzerinden verginin tarh edilmesidir.

Hayat standardı esas, mükelleflerin gelir düzeylerine uygun şekilde beyanda bulunmalarını hedeflemekle birlikte, zarar beyan eden mükelleflerin vergi güvenliğini sağlamak adına, hayat standardı göstergelerine göre belirlenen tutar üzerinden vergi ödemek zorunda bırakılmalarının veya bu esasa göre belirlenenden düşük kazanç elde ettiklerini açıklama ve kanıtlama haklarının sınırlandırılması, anayasal ilkeler ve vergi hukukunun temel ilkeleri ile uyumsuzdur. Nitekim, hayat standardı esas yürürlükte kaldığı süre içinde birçok kez değişikliğe uğramış ve yapılan değişikliklerin önemli bir kısmı Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa mahkemesinin önüne gelmiştir³²⁰. Anayasa Mahkemesi 3505 ve 3689 sayılı kanunlar ile öngörülen hayat standardı esasında zarar beyanın kabul edilmemesi ve vergi mükellefinin ispat hakkının sınırlandırılmasına ilişkin benzer düzenlemeleri hukuki güvenlik, sosyal devlet ve buna bağlı olarak mali güce göre vergilendirme ilkesi, çalışma hakkı, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması bakımından Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir³²¹.

³¹⁸ Doğan ŞENYÜZ, “Hayat Standardı Esasının Türk Vergi Hukukundaki Gelişimi ve Değerlendirilmesi”, **Mali ve Ekonomik Yayınlar**, Mayıs-Haziran 1991, s.36.

³¹⁹Metin TAŞ, **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1992, s.62.

³²⁰ Merih ÖDEN, Mustafa AKKAYA, “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **AÜHFD**, C.50, S.2, 2001, s.23.

³²¹ ÖDEN, AKKAYA, a.g.m, s.24.

f) Servet Beyanı Esası

Servet beyanı esası ilk olarak, 31.12.1960 tarih ve Gelir Vergisi Kanununun 114,115 ve 116. maddeleri ile “Sekizinci Bölüm” başlığı altında düzenlenmiş; diğer vergi güvenlik önlemlerinde olduğu gibi yürürlükte kaldığı süre boyunca birçok kez değişikliğe uğramıştır³²². Mükellefler tarafından beyan edilen gelir vergisi matrahının servet beyanı yoluyla kontrolü, Türk vergi sisteminde ilk kez görülen ve uygulanan bir vergi güvenlik önlemidir³²³.

Servet, gelirin donmuş şeklidir. Bir başka deyişle, tüketilmeyip menkul ve gayrimenkul durumuna getirilmiş olan gelir, serveti oluşturmaktadır. Bu şekildeki servet, gelir birikiminin sonucu sayılmaktadır³²⁴.

Gelir ile servet arasındaki bu ilişki vergilendirmede bir denetim aracı olarak kullanılmış ve bu noktada servet beyanı müessesesi ortaya çıkmıştır. Bir gelir vergisi mükellefinin belli bir dönem içinde beyan ettiği gelirinin düşük olmasına karşın, kontrolünde bulunan servet miktarında belirgin düzeyde bir artış meydana gelmesi, bazı gelirlerini beyan dışı bıraktığının bir göstergesi kabul edilmektedir. Servet beyanının temel çıkış noktası, beyan esasına dayalı olan gelir vergisinin mükelleflerce tam ve doğru olarak beyan edilmemesi dolayısıyla idarece kavranamayan kısmının servet artışları yoluyla tespiti³²⁵.

Bu müessese ile iki dönem arasındaki servet artışından hareketle, o dönem içinde beyan edilen gelirin gerçeğe uygunluk derecesi, başka bir deyişle, vergi dışı bırakılan gelir ya da gelir kısmının olup olmadığı araştırılmaya çalışılmaktadır³²⁶.

Gelir Vergisi Kanununun 114. maddesinin 1. fıkrasında yıllık beyanname vermek mecburiyetinde bulunan gerçek kişilerin her yıl verecekleri gelir beyannamelerinde 116. maddede yazılı servet unsurlarını bildirmeye mecbur oldukları, 2. fıkrasında servet beyanına tabi olmayanlar, 3. fıkrasında servet beyanlarını incelemeye yetkili olanların incelemeye gerekli gördükleri takdirde, bu maddeye göre servet beyanında bulunmak zorunda olmayanlardan da, geçmiş iki yıla ilişkin olarak servet beyanında

³²² KIZILOT, Servet Beyanı Uygulaması, a.g.e., s.49-52.

³²³ HAKKI MUSABALLI, “Gelir Vergisinde Servet Beyanı”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Altıncı seri, 1960, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 989, İstanbul, 1962, s.113.

³²⁴ SELAHATTİN TUNCER, **Teoride ve Pratikte Servet Vergileri**, Eskişehir İ.T.İ.A Yayınları No:32/19, 1966, s.30

³²⁵ MEMDUH COŞKUNER, “Servet Beyanı”, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Sayı:280, 36/25, İzmit, 1962, s.24

³²⁶ YALÇIN, a.g.e., s.18.

bulunmalarını isteyebilecekleri ve bu talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar hakkında uygulanacak hükümler, 115. maddesinin 1. fıkrasında servet beyanı esasına göre bildirilen veya maddi delillere dayanılarak tespit edilen servetin toplam değerinin servet beyanında bir önceki yıl beyannamesinde gösterilen veya maddi delillere dayanılarak tespit edilen servetin değerinden fazla olduğu ve bu fazlalığın, iki beyanname arasındaki süre içinde beyan olunan (ikmalen veya res'en matrah tespitleri yapılmışsa bu tespitler ayrıca nazara alınır) gelir toplamını aştığı takdirde aşan miktarın, gelir beyannamesinin ilgili olduğu devre içinde elde edilmiş ve gelir vergisi ödenmemiş gelir sayılacağı; 2. fıkrasında, bu suretle tespit olunan gelir üzerinden ilgili olduğu yıl için ikmalen vergi tarhiyatı yapılacağı ve bu tarhiyatın yapılabilmesi için gerekli olan koşullar, 3. fıkrasında ikmalen tarhiyat dolayısıyla mükellefler adına kaçakçılık cezası kesilemeyeceği; 4. fıkrasında ise mükelleflerce yapılmış servet beyanlarının, ilk defa verilmek zorunda olduğu yıldan önceki devrelere ilişkin hiçbir işleme dayanak teşkil etmeyeceği; 116. maddesinde ise servet beyanı ile bildirilecek servet unsurları hükme bağlanmıştır.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, servet beyanının vergi güvenliğini sağlamak konusundaki kesin etkisi, bir yandan kıyaslama yolu ile servet artışlarının ortaya çıkmasında ve bunun mükellefler tarafından açıklanmasında, bir yandan da serveti oluşturan başlıca unsurların gizlenememesinde veya gizlenmesinde güçlük yaşanması noktasında ortaya çıkar. Servet beyanında gizlenen gelirlerin harcanmayan kısmının, belli bir süre sonra herhangi bir servet unsuruna dönüşebileceği ilkesinden hareket edilmekte ve bu itibarla gizlenen gelirlerin tespit edilebileceği düşünülmektedir. Bu çerçevede, servet beyanı, hayat standardı esasından iki noktada ayrılmaktadır. İlk olarak, servet beyanında iki döneme ait servetlerin toplam değeri varsayımlara değil; maddi delillere dayanılarak tespit edilmektedir. Bir diğer husus ise, söz konusu iki dönem arasında meydana gelen servet artışının, bu süre zarfında beyan edilen gelir toplamından fazla olması halinde, bu fazlalığın beyannamenin ilgili olduğu dönem içinde elde edilmiş ve gelir vergisi ödenmemiş gelir sayılarak ikmalen tarhiyat yapılabilmesi için servetteki artışın gelir vergisi kapsamındaki gelir unsurları dışında kalan kaynaklardan doğduğunun, vergi mükellefleri tarafından açıklanamaması ve ispat edilememesi ile servet beyanlarının söz konusu dönemde vergi incelemesine yetkili olan Maliye Müfettişleri veya Hesap Uzmanları tarafından incelenmiş bulunması şartlarının aranmasıdır. Daha açık bir ifadeyle, servet beyanında hayat

standardından farklı olarak, vergi tarhına esas alınacak tutarlar, genellemeler yoluyla belirlenmemekte, vergi mükelleflerinin açıklama ve kanıtlama hakkı sınırlandırılmamakta, tersine, iki döneme ait servetlerin toplam değerinin tespitinde maddi delillere dayanılmakta ve vergi yükümlülerine iki dönem arasındaki servet artışının, bu süre içinde beyan ettikleri gelirden fazla olması halinde, bu fazlalığın nedenini açıklama ve ispat imkânı sunulmaktadır³²⁷.

Servet beyanı esaslı Türk vergi sisteminde, mükelleflerin servetlerindeki artıştan hareketle, gelirlerinin tespiti ve bu şekilde doğru beyanda bulunmalarını sağlamak adına büyük önem taşıyan ve düzenlenme şekli itibariyle gelirin gerçekliği ilkesine en çok yaklaşan, aynı zamanda mükelleflere açıklama ve ispat hakkı vergi vermesi yönüyle hukuki güvenlik ilkesine uygunluk içeren bir uygulamadır.

Gelir vergisinin yürürlüğe girdiği 1950 yılında vergi güvenlik müessesesi olarak sadece ortalama kar hadleri ve gider esaslı getirilmiş, servet beyanı ise sisteme dahil edilmemiştir. 27 Mayıs 1960 askeri müdahalesinin hemen ardından çıkarılan GVK'da servet beyanına yer verilmesi ise zamanlama yönünde doğru bir karar olmamıştır. Zira, o tarihteki psikolojik ve sosyal koşullar, servet beyanı gibi bir müessesenin konulması için uygun görünmemektedir. Bu nedenle denilebilir ki; servet beyanı, ölü doğmuş bir müessesedir³²⁸. Servet beyanı, eğer daha uygun bir ortamda örneğin 1950 yılında ilk gelir vergisi kanunu ile birlikte konulsaydı o tarihten bu yana hem vergi hukukuna hem de mükellef bilincine yerleşmesi daha kolay olabilirdir. Devrim hükümetinin pek çok alanda olduğu gibi vergilemede de giriştiği işlerin iyiniyete dayanmış olmasına karşın, askeri müdahaleden kısa sonra ilk olarak servet beyanının yürürlüğe konması, özellikle iş çevrelerinde tepkilere neden olmuştur³²⁹. Bu nedenle, servet beyannamelerinde genellikle gerçeğin altında bildirimler olmuş, ekonomide görülen durgunlukta, bu durumun da etkisi olmuştur.

Servet beyanı, gerek toplumun hazır olmadığı bir konjonktürde uygulamaya konulmuş olması, gerekse uygulama esnasında yaşanan sorunlar nedeniyle, yürürlükte kaldığı süre boyunca farklı gerekçelerle eleştirilmiş ve 18.04.1984 tarih ve 2995 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

³²⁷ SOLAK, a.g.e., s.34.

³²⁸ KIZILOĞLU, Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri, s.466.

³²⁹ Halil NADAROĞLU, "Servet Beyannamesi ve Otokontrol Sistemi", **Muhasebe ve Maliye Mecmuası**, Cilt:21, Sayı:247, Mart 1967, s.10.

g) Gider Esası

Gider esası da ortalama kar hadleri gibi 1950 yılı vergi reformu ile benimsenmiş, daha sonra 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 113. ve 91. maddeleri ile yeniden düzenlenmiş ve yürürlükte kaldığı süre içinde bazı değişikliklere uğramıştır³³⁰.

Ortalama kar hadleri uygulamasında olduğu gibi, gidere dayanan tarh yönteminde de, mükellefin bildirimine güvenilemediğinden gerçek matraha dolaylı bir yoldan yaklaşım istenilmektedir³³¹.

Gider esasının uygulamasının temeli, mükellefler tarafından yıllık beyannamelerde gösterilen veya vergi incelemeleri esnasında delillere dayanarak beyanı zorunlu giderlerden daha düşük bulunan ve söz konusu düşüklük miktarının belli bir tutarı aşması halinde, aşan kısmın tamamının, beyanın ilgili bulunduğu dönem içinde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş gelir sayılarak bu tutar üzerinden ikmalen ve cezalı vergi tarh olunmasına dayanmaktadır. Ancak tarhiyat yapılabilmesi için beyannamedeki fazlalığın, servetten yapılan harcama ile borçlanma yoluyla ya da başka bir kaynaktan karşılandığının, mükellefçe vergi incelemesi esnasında kanıtlanamamış olması gerekmektedir.

Servet beyanı esasında gelir-servet bağlantısından yola çıkan kanun koyucu, gider esasında gelir-gider ilişkisinden hareketle, vergi mükelleflerinin gelirlerini kavramaya çalışmıştır. Böyle bir vergi güvenlik önleminde amaç, mükellef beyanlarının doğruluğunu, harcamaları da göz önünde bulundurarak denetlemektir. Nitekim, bu konuda GVK 113. maddesinin getirdiği temel düşünce, mükelleflerin gelirleri gider ve harcamaları arasında fonksiyonel bir ilişki olduğu yönündedir. Zira, eğer mükellef gelirini gizlemiş ise bu gizleme, harcamalar esnasında ortaya çıkacak ve gelir bildirimini ile beraber yapılacak bir gider-harcama bildirimini, bu durumu ortaya koyabilecektir³³².

27.12.1980 ve 2361 sayılı Kanun ile değiştirilen Gelir Vergisi Kanununun 91. maddesinin gerekçesinde, “*Maddenin gider beyanında bulunacak mükellefler ve bunlar tarafından beyan edilecek giderleri gösteren üçüncü fıkrası, gider beyanında*

³³⁰ Halil NADAROĞLU, Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi” **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onbirinci Seri, 1965, İstanbul Üniversitesi, Yayın No:1147, İstanbul 1965 ,s78-80; KIZILOĞLU, Gelir Vergisi Kanunu, s.2226.

³³¹ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s.254.

³³² Selahattin TUNCER, **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.242.

bulunacak mükellefleri açık olarak belli edecek tarzda yeniden yazılmış ve ayrıca beyan edilecek giderler uygulamalardaki aksaklıkları önleyecek şekilde genişletilmiştir (...) Beyan edilecek giderler arasına bu yeni unsurların eklenmesi ile, mükellefin geliri, tüketimi ve serveti arasındaki organik bağlantının kurulması daha kolay olacak; bu da mükelleflerin gelirlerini doğru beyan etmelerini sağlayacaktır.” ifadesine yer verilmektedir³³³.

Bu açıdan gider esası, vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerinin idarece kavranması noktasında, servet beyanının bir tamamlayıcısı olarak özelliğini taşımaktadır.

Gelirin giderler ile kavranması açısından önemli bir vergi güvenlik önlemi olan gider esası, ancak mükellefin beyan etmesi halinde tespit edilebilen giderler esas alınarak yapılan tarhiyatlara dayanması ve vergi denetimlerinin yetersizliği nedeniyle, uygulamada istenilen sonucu vermemiş; 18.04.1984 ve 2995 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

2. Halen Uygulanan Düzenlemeler

a) Emsal Kira Bedeli

Türk Vergi Sistemi içinde yer alan gelir vergisi uygulamasında önemli bir unsuru da, gayrimenkul sermaye iratları oluşturmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradında hasılatın temsil edilen kira bedeli olduğu, Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Sahip olunan gayrimenkul niteliğindeki varlıkların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin vergiye tabi tutulması açısından “gerçek” irat tutarının gizlenmesi veya kısmen beyan dışı bırakılması, önemli bir sorun teşkil etmektedir³³⁴.

Gayrimenkul sermaye iratları uygulamasında, emsal kira bedeli kavramı da önem taşıyan bir husus olarak ortaya çıkmaktadır. Zira bu düzenleme, belirli hallerde gündeme gelebilmekte ve sonuçta mükellefin vergisel durumunu etkilemektedir. Emsal kira bedeli uygulaması, gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesinde belirli hallerde devreye giren (gayrimenkulün bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilmesi hallerinde) ve vergi kaybını engelleme amacı güden bir vergi güvenlik

³³³ KIZILOĞLU, Gelir Vergisi Kanunu, s.1817.

³³⁴ Yakup TOKAT, “Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilemesinde Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, **Yaklaşım**, Ocak 2014, Sayı:253, s.152.

müessesesidir³³⁵. Düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde yer almaktadır. Anılan madde kapsamında emsal kira bedeli esası;

-Kiraya verilen mal ve haklara ait kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olması,

-Mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması durumunda uygulanır.

Gayrimenkulün bedelsiz olarak bir başkasının kullanımına bırakılması dolayısıyla emsal kira bedeli uygulaması yapılabilmesi için, mülkiyet veya tasarruf hakkının bütünüyle mal sahibine ait olması, bu şekilde sahip olunan yararlanma hakkının başkasına bırakılmış olması gerekir. Bir başkası lehine tapuya tescil suretiyle intifa hakkı tescil edildiği takdirde, emsal kira bedeli uygulaması yapılamaz. Bu gibi durumlarda, intifa hakkının ivazsız veya ivaz karşılığı devredilmiş olması halinde veraset vergisi veya tapu harcı ödenir. Gayrimenkulün sağladığı irat, intifa hakkı sahibinin geliri sayılmaktadır³³⁶.

Bir vergi güvenlik önlemi olarak emsal kira bedeli, esas itibariyle gayrimenkullerin bedelsiz olarak GVK'nın 73. maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleri ile muvazaalı olan gerçek kira gelirlerinin altında beyanda bulunulması hallerinde kullanılmak amacıyla getirilmiştir³³⁷. Bu madde hükmüne göre kiraya verilen mal ve hakların kira bedeli emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılmaktadır.

Söz konusu kanun maddesinde, bina ve arazi için emsal kira bedeli tespit edilirken, öncelikle yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce belirlenmiş bir kira bedelinin olup olmadığının araştırılacağı belirtilmektedir. Eğer mahkemece tespit edilen bir bedel varsa, emsal kira bedeli uygulaması açısından bu bedel esas alınacaktır. Şayet böyle bir belirleme yoksa, Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'i

³³⁵ Mehmet Ezhan DOĞRUSÖZ, "Emsal Kira Bedeli Kavramı", **Yaklaşım**, Temmuz 2015, Sayı: 271, s.63.

³³⁶ Mehmet YÜCEL, "Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması", **Mali Çözüm**, Kasım-Aralık 2015, s.131.

³³⁷ Mustafa DURMUŞ, "Bedelsiz Olarak Kiralanan Gayrimenkullerde Emsal Kira Bedeli, Gelir Vergisi Tevkifatı ve Beyanı", **Yaklaşım**, Sayı:103, Temmuz 2001, s.211.

bina ve arazinin emsal kira bedeli olacaktır³³⁸. Vergi değeri ise, Vergi Usul Kanununun 268. maddesine göre, bina ve arazinin rayiç değeridir. Bina ve arazi dışında kalan mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

Emsal kira bedeli bir ölçü olarak, vergi idaresi lehine adi kanuni karine niteliğinde olup, mükellefçe her zaman çürütülebilir. Bu nedenle, beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde emsal kira bedeline göre vergi salınmaz³³⁹. Vergi İdaresince yayımlanan 05.01.1999 tarihli ve 1999/1 sayılı İç Genelge ile elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu ve benzeri belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği hallerde, ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırması uygulaması yoluna gidilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, bu gibi haller, emsal kira bedeli uygulamasına bir istisna teşkil etmektedir³⁴⁰. Aynı genelgede, sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulacağı da ifade edilmektedir.

Söz konusu genelgeyle vergi idaresi, emsal kira bedeli uygulamasının bir adi kanuni karine olduğunu, diğer bir ifadeyle, emsal kira bedelinin altında kira geliri elde edildiğinin mükelleflerce VUK'un 3/B maddesi kapsamında ispatlanması halinde ilave tarhiyat yapılamayacağını kabul etmiştir. Gelir İdaresi Ocak 1999'dan sonra "bedelsiz kiralama veya kira bedelinin tespit edilememesi hallerinde ve muvazaalı bir kiralama işlemi söz konusu olduğunda" emsal kira bedeli esasını devreye sokmaya başlamıştır³⁴¹.

Emsal kira bedeli, yıllık olarak hesaplanmaktadır. Kiralamanın bir veya birkaç aylık döneme isabet etmesi veya kiralamanın bu kadar süreyle yapılması halinde alınan kira bedeli, yıllık emsal kira bedelinin kiralama süresindeki aylara isabet eden tutarıyla karşılaştırılır. Belirlenen ve gayrimenkul sermaye iradının gayrisafi tutarını ifade eden

³³⁸ Soner ÜLGEN, "Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Esası", **Yaklaşım**, Sayı: 109, Ocak 2002, s.69.

³³⁹ Doğan ŞENYÜZ-Mehmet YÜCE-Adnan GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s. 83.

³⁴⁰ DOĞRUSÖZ, a.g.m., s.64.

³⁴¹ Zübeyir BAKMAZ, "Yargı Kararları Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması", **Mali Çözüm**, Sayı:90, 2008, s.188.

emsal kira bedelinden, istisna ve diğer gider unsurlarının ayrıca düşülebilmesi mümkündür³⁴².

Emsal kira bedeli esasında tartışılabilir bir başka husus da, emsal kira bedeli kavramında tahsilat ilkesinin yasal düzenleme kapsamında dikkate alınıp alınmadığıdır. Bu noktada, 3239 sayılı Kanun ile yapılan “kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz” hükmü önem taşımaktadır³⁴³.

Emsal kira bedeli uygulamasında, nakden veya hesaben bir ödeme söz konusu olmadığından gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Örneğin, bir limited şirket, ortağına ait gayrimenkulü herhangi bir kira ödemeksizin bedelsiz olarak kullandığında, nakden ve hesaben bir ödeme olmadığı için gelir vergisi kesintisine ilişkin bir işlem yapmayacak ve muhtasar beyanname vermeyecektir. Ortağın ise, emsal kira bedeli üzerinden hesaplanan gayrimenkul sermaye iradını, yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edeceği tabidir³⁴⁴.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde dört bent halinde emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı hallerde yer verilmiştir. Buna göre; boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla başkaları tarafından kullanılması, binaların sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine ayrılması, mal sahibiyle birlikte akrabaların da aynı evde oturması, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kuruluşlarınca yapılan kiralamalara emsal kira bedeli uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Emsal kira bedeli esası, gayrimenkullerin kira bedeli almaksızın başkasının kullanımına bırakılması veya kira bedelinin emsal kira bedeli tutarından düşük olması durumunda devreye giren bir müessesedir. Vergi hukukunda zaman zaman tartışmalara neden olan bu vergi güvenlik önlemi niteliğindeki müessesenin, Anayasada düzenlenen eşitlik, sosyal devlet ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine yapılan itiraz başvurusu Yüksek Mahkeme tarafından reddedilmiştir³⁴⁵.

³⁴² Ezhan DOĞRUSÖZ, a.g.m., s.65.

³⁴³ Ali BEYLİK, “Emsal Kira Bedeli Esasının Uygulanamazlığı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:351, Kasım 2010, s.49

³⁴⁴ Erkan GÜRBOĞA, “Emsal Kira Bedeli Uygulamasına İlişkin Esaslar İle Bu Esasların Mükellefiyet Kaydı, Stopaj ve KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları**, Sayı:197, Şubat 2005, s.15

³⁴⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 01.04.2010 Tarih ve E.2008/110, K.2010/55 Sayılı Kararı.

b) Talih Oyunlarında Asgari Vergi

Ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasılat esası müesseseleri uygulamadan kaldırıldıktan sonra, 2364 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu çerçevesinde faaliyet gösteren talih oyunları işletmeleri belge ve kayıt düzenindeki aksaklıklar nedeniyle talih oyunları salonu işletenlere özel olarak "Asgari Vergi" adı altında bir vergi güvenlik önlemi getirilmiştir³⁴⁶. Ancak bahse konu Turizm Teşvik Kanunu ile 1995 yılında 4108 Sayılı Kanunla Türk vergi sistemine giren bu güvenlik önlemi, söz konusu salonların kapatılması nedeniyle, işlerliği bulunan bir uygulama değildir³⁴⁷.

Bu güvenlik önleminin uygulanabilmesi için vergi mükelleflerinin;

- Gerçek usulde (bilanço ve işletme hesabı esasına göre) gelir vergisine tabi olması,
- Talih oyunları salon işletmeciliğinin 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanununa göre yapılması gerekmektedir.

Asgari vergi tutarı talih oyunları salonlarında bulunan oyun masalarının ve oyun makinalarının sayısına bağlı olarak hesaplanmaktadır. İlgili yıl için uygulanan tutarlar, VUK'un ilgili hükümlerine göre o yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle bulunan tutar kadar artırılır. Bakanlar Kurulu kanunda yazılı tutarları 10 katına kadar artırmaya ve turizm bölge alan merkezleri itibariyle farklı şekilde tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Aylık dönemler itibariyle hesaplanan asgari vergi, takip eden ayın 20. günü akşamına kadar gelir vergisi bakımından bağlı bulunulan yerin vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Asgari vergi cari vergilendirme döneminin vergisine mahsup edilmek üzere cari yıl içinde ödenir. Mahsup edilemeyen vergiler iade edilmez. Bu nedenle yapılan işlem, asgari vergilendirme özelliği gösterdiğinden bu müesseseye asgari vergi adı verilmiştir.

Vergi mevzuatı incelendiğinde, kumar ve kumarhane işletmeciliği sektörünün vergilendirilmesi ile ilgili olarak sadece Turizmi Teşvik Kanunu kapsamındaki oyun salonları işletmeciliğine ilişkin düzenlemenin Gelir Vergisi Kanunu'nda yer aldığı görülmektedir. Ancak; Turizm Teşvik Kanunu'na göre talih oyunları salonları

³⁴⁶ Yalçın DEMİRSOY, "Ortalama Kar Hadleri Esası Hakkında Açıklamalar ve Gayrisafi Kazançtaki Düşüklüğün İzah Şartları", **Vergi Dünyası**, Sayı:115, Mart 1991, s.3.

³⁴⁷ Ali SERDAR, "Vergi Güvenliği Sorunu", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:152, 2000, s.12.

işletmeciliği faaliyetinde bulunulması, 4302 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla 11.02.1998 tarihinden itibaren yasaklanmıştır. Buna karşın, kumar, farklı isimler adı altında dernek, ev, kahvehanelerde büyük tutarda kayıt dışı kazançların elde edildiği illegal bir sektör çerçevesinde oynanmaya ve oynatılmaya devam etmektedir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ehliyeti"ne ilişkin 9. maddesinde, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, Türk Ceza Kanunu'nun ve diğer kanunlarla oynatılması ve işletilmesi yasaklanan illegal kumar ve kumarhane işletmeciliği faaliyetlerinin vergilendirilmesine engel teşkil eden bir durum bulunmamaktadır³⁴⁸.

Bir yönüyle caydırıcılık etkisi de bulunan "2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'na göre talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan" gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesine yönelik olarak, mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 111. Maddesi, 4302 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla talih oyunları salonları işletmeciliğinin 11.02.1998 tarihinden itibaren yasaklanmasıyla işlevsiz kalmış durumdadır.

İllegal kumar ve kumarhane işletmeciliği sektörünün, adli ve idari tedbirler ötesinde kontrol altına alınmasına, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 111. maddesinin kapsamının genişletilerek şartlara uygun hale getirilmesi ile etkin bir katkıda bulunulabilecektir³⁴⁹.

3. Gelir Tanımının Vergi Güvenliğine Etkisi

Vergi güvenliğinin sağlanması ve vergilemede adalet ilkesinin de göz önünde bulundurularak ödeme gücüne göre vergi alınması, Anayasanın 73. maddesi ile güvence altına alınmış bir husustur. Bu nedenle gelir vergisinin oluşumunda en önemli unsur, vergilendirilebilir gelir kavramına ulaşma noktasında kullanılan yöntemler ve gelirin idarece kavranabilirliğidir. Zira ödeme gücünün en önemli göstergesi kabul

³⁴⁸ Mehmet ABANOZ, "İllegal Kumar ve Kumarhane İşletmeciliği Sektörüne Karşı Polisiye Tedbirlere Vergilendirmenin Caydırıcılığı Desteği: Talih Oyunlarına Asgari Vergi Uygulaması", **Yaklaşım**, Haziran 2011, Sayı: 222, s. 112.

³⁴⁹ ABANOZ, a.g.m., s.113.

edilen gelir tanımının yasada iyi bir şekilde yapılmış olması, vergi güvenliği bakımından stratejik öneme sahiptir.

Gelir vergisi, geliri vergilendirerek ödeme gücünü kavramaya çalışır. Günümüzde, iktisatçılar tarafından yapılan gelir kavramı, klasik gelir kavramından daha farklıdır ve sermayenin değerindeki artışları ve karşılıksız zenginleşmeleri de kapsamaktadır³⁵⁰.

İktisadi anlamda gelir, bir kimsenin belirli bir dönem başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak koşuluyla, o dönem boyunca tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamıdır. Bu tanımıyla gelir, iktisadi bir kavramdır.

Vergisel açıdan ise mali gelir kavramının ne demek olduğunu açıklanması gerekir. Zira gelir, gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Diğer şartlar veri iken, kural olarak bir verginin kanunlarda belirtilen konusun genişliği ile vergi güvenliği arasında pozitif bir ilişki olduğu kabul edilir³⁵¹. Bu ilişkiyi yorumlayabilmek için vergilendirilebilir gelir tanımını ve kapsamını belirleyen iki temel teori olan "kaynak teorisi" ve "net artış teorisi"ni vergi güvenliği açısından incelemek gereklidir.

Kaynak teorisinde gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler olarak tanımlanmakta; bu çerçevede ücret, faiz, rant ve kar dar anlamda gelir tanımı içinde yer almaktadır³⁵². Üretim faktörlerinin birinin veya birkaçının karma şekilde üretim sürecine dahil olması, gelirin dar anlamdaki tanımını değiştirmemektedir. Bu teoriye göre, üretim faktörlerinden elde edilen değerlerin gelir sayılabilmesi için devamlılık ve bir üretim faktörüne bağımlılık şeklinde iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla, üretim faktörlerinden devamlı olarak elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Bu çerçevede, hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, arızı olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucu oluşmayan miras, milli piyango ikramiyesi, bağış ve yardımlar gibi transfer niteliğindeki değer akımları gelir olarak nitelendirilmemektedir³⁵³. Bu itibarla, kaynak teorisine göre üretim faktörü sunmaksızın elde edilen menfaatler ve kazançlar gelir sayılmamaktadır.

³⁵⁰ Gülşen GÜNEŞ, "Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelir'in 'Harcama' Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri İle Önerilebilecek Sistemler" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:172, Ocak 2003, s.90.

³⁵¹ Yenal ÖNCEL, "Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi", s.45.

³⁵² Funda BAŞARAN, "4369 Sayılı Kanuna Göre Gelir Kavramının Anlamı", **Vergi Dünyası**, Sayı:223, Mart 2000, s.115.

³⁵³ Kamil MUTLUER, Aykut HEREKMAN, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:941, Ankara, 2004, s.2.

Bununla birlikte, söz konusu teori kapsamında servet unsurlarında meydana gelen değer artışları, realize edilmiş olsalar dahi vergiye tabi gelir kapsamında değerlendirilmemektedir³⁵⁴.

Safi artış teorisine göre gelir, bir kimsenin belli bir devredeki tüketimi ile yine aynı dönemde, servetinde (mal varlığında) meydana gelen net artışlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla, bu tanımda vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde kaynak ve devamlılık ölçütlerinin kullanılmasına gerek yoktur. Safi artış teorisine göre, kaynağı ne olursa olsun ilgili dönemde gerçekleştirilen tüketime ve servet artışlarına kaynaklık eden tüm gelirler, "gelir" kapsamında değerlendirilecektir. Bu nedenle, üretim faktörlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkmayan piyango, ikramiye gelirleri, hibe, yardım, nafaka, kumar ve bahisler ile yolda bulunan bir miktar sahipsiz para, hırsızlık olarak elde edilen şeyler vb. gelir kapsamında sayılır³⁵⁵.

Safi artış teorisinde, kaynak teorisinin aksine üretim faktörlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkmayan transferler, arazi gelirler ve çeşitli nedenlerle servet unsurlarında ortaya çıkan değer artışları da, gelir kavramı kapsamında değerlendirilmektedir.

Her iki teoriye de çeşitli noktalardan eleştiriler yapılmaktadır. Ancak eleştirilerin odak noktası, kaynak teorisinde gelirin dar, safi artış teorisinde ise geniş anlamda tanımlanmasına yönelik oluşudur.

Kaynak teorisine yöneltilen en büyük eleştiri, teorinin dar kapsamlı bir gelir tanımı yaparak mali gücün önemli bir kısmını vergi dışında bıraktığı yönündedir³⁵⁶. Kaynak teorisinde gelirin tanımlanması için kullanılan belli bir kaynağa bağlılık ve devamlılık unsurları açıklık içermediğinden, bazı gelir unsurları vergilenecek gelir kapsamına alınamamaktadır. Teknolojik gelişmeler ve hızlı iletişim süreci, üretim faktörlerinin mobil hale gelmesi gibi etkenler, gelirin kaynağının ve bunun sürekliliğinin tespitinin zorlaşmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte, bu teoriye göre transfer ödemeleri ve arazi kazançlar bireylerin ödeme güçlerinde artış yaratıyor olmasına rağmen, vergiye tabi gelir kapsamına dahil edilmemektedir.

³⁵⁴ YENİÇERİ, a.g.e., s.183.

³⁵⁵ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, Türk Vergi Sistemi, a.g.e., s.83, s.4.

³⁵⁶ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2003, s.67.

Kaynak teorisinin eleştirilen yanlarından birisi de, vergilendirilebilir gelirin kavranmasında vergi adaletine uymayan sonuçlara neden olmasıdır. Zira, kaynak teorisine göre, vergilendirme yapılan bir gelir vergisi sisteminde, vergi yükü belirli kesimlerin üzerinde yoğunlaşmakta, mali şartları eşit olan iki kişiden biri, sadece uygun bir gelir elde etmediği için vergilendirilememektedir³⁵⁷. Bu itibarla, kaynak teorisinin kullanılması, eşitlik ve ödeme açısından da olumsuz sonuçlar doğurmaktadır³⁵⁸.

Safi artış teorisi, geliri kaynak kuramına kıyasla daha geniş anlamıyla kavrayıp, bireylerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini sağlama açısından, vergi adaletine daha uygun bir yaklaşım olarak görülmekle birlikte, vergileme tekniği noktasında uygulama zorlukları içermesi nedeniyle eleştirilmektedir. Temel eleştiri noktası, servet unsurlarında realize olmamış gelirlerin de, vergiye tabi gelir kapsamına dahil edilmesidir. Bu çerçevede, örneğin bir gayrimenkulün değeri arttığı zaman, gayrimenkul elden çıkarılmasa bile değer artışı vergilenecek gelir kapsamına girecektir. Bir başka eleştiri unsuru ise, gelirin geniş tanımlaması nedeniyle, ölçülmesi çok güç olan ve sosyal açıdan da vergilendirilmesi anlamlı olmayan öz tüketimin, vergilendirilecek gelir kapsamına dahil edilmesidir.

Kaynak kuramı da safi artış kuramı da hiçbir ülkede saf haliyle kullanılmamaktadır. Genel olarak gelişmiş batı ülkelerinde safi artış teorisine doğru bir yöneliş gözlenmektedir³⁵⁹. Bununla birlikte, bazı ülke uygulamalarında kaynak teorisine daha yakın düzenlemeler yer alırken, bazı ülkelerde ise safi artış kuramına ağırlık veren düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir.

Gelir yaratan faaliyetlerin ekonomik ve sosyal değişimlere eş zamanlı şekilde artması ve çeşitlilik göstermesi, gelirin ayrıntılı bir tanımının yapılmasını güçleştirmektedir³⁶⁰. Bununla birlikte, kanunda yer alan gelir tanımı ve gelirin niteliği gelir vergisinin ne şekilde uygulanacağı konusunda anahtar niteliğinde bir belirleyicidir. Türk vergi sisteminde gelir tanımı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde "Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi

³⁵⁷ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, Ankara,1998, s.152.

³⁵⁸ Fevzi Rifat ORTAÇ, "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımları", **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, Ankara 1999, s.4.

³⁵⁹ MUTLUER, HEREKMAN, a.g.e., s.4.

³⁶⁰ Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayın No: 165, Ankara,1991, s.12.

tutarıdır" şeklindeki tanımlamayla yapılmış olup, bu haliyle kaynak teorisinin benimsendiğini göstermektedir. Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesi ise gelirin unsurlarını yedi bent halinde sıralamaktadır. Gelir vergisi açısından vergilendirmenin de temelini oluşturan bu sistematığe göre, herhangi bir ekonomik değerin vergiye konu olabilmesi için kanunda belirtilen yedi unsurdan birinin içinde yer alması gerekir.

Gelir getiren faaliyetin kanuna, ahlaka, adaba aykırı olmaması genel kuraldır. Ancak kanuna, ahlaka, adaba aykırı olan bir faaliyetin yasalarla yasaklanmış olması bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmeyeceği anlamına gelmez³⁶¹. Başka bir deyişle, vergi hukuku açısından, bir fiil yasalarla yasaklansa ve suç oluştursa dahi kanunda nitelikleri belirtilen vergiyi doğuran olaya sebebiyet veriyor ve bundan dolayı gelir elde ediliyorsa, vergiye tabi tutulacaktır. Örneğin, kumardan elde edilen kazanç gelirin yedi unsurundan birinin kapsamına dahil edilebildiği takdirde, gelir vergisi kapsamında vergilendirilebilecektir³⁶². Bunların hiçbirinin kapsamına sokulamazsa, gelir niteliği olsa dahi, gelir vergisine tabi tutulamayacaktır.

Türk vergi sisteminde, gelir tanımında 1.1.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunla değişiklik yapılmaya ve kapsam genişletilmeye çalışılmıştır. Yapılan bu değişiklik ile kaynak teorisinden safi artış teorisine geçiş sağlanmış, vergi tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelenin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve vergi güvenliğinin sağlanması gibi amaçların yanı sıra gelişen ekonomik hayatın getirdiği yeni gelir unsurlarının da kavranabilmesi hedeflenmiştir³⁶³.

Yapılan düzenleme sonrası, Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesi değiştirilerek, "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarındır" şeklinde bir "gelir" tanımı yapılmıştır. Ayrıca, GVK'nın 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından yedinci unsur "Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile gelir kapsamına giren kazanç ve iratların tek tek sayılması uygulaması yerine, ilk altı unsura girmeyen kazanç ve iratların kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve irat kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceği

³⁶¹ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s.5.

³⁶² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.241.

³⁶³ Murat ÇAK, "Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi" **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:140, Aralık 1999, s.77.

belirtilmiştir. Bu noktada idare, bireylerin servet ve harcamalarındaki artışları beyan ettikleri kayıtlı gelirleri ve diğer yasal kaynaklarla açıklayamamaları durumunda, kaynağı tespit edilemeyen bu ilave varlığı vergiden kaçırılmış bir gelir olarak değerlendirmekte ve vergilendirmektedir. Modern vergi sistemlerindeki vergilendirilebilir gelir kavramı ile uyumlu olan bu tanım ve sistematik, uygulamada vergi güvenlik önlemleri ile ilgili bazı zorlukları beraberinde getirmektedir. Zira, gelirin kavranması anlamında, bu derece geniş tanımlanmasının vergi güvenliğine katkısı büyük olmakla birlikte, bu ölçüde geniş bir gelir tanımının bir takım teknik izleme imkânlarıyla yani yeni vergi güvenlik mekanizmalarıyla desteklenmesi gerekmektedir.

Daha önce belirtildiği üzere, gelir vergisi kaynak kuramı üzerine kurulmuş olup, bu kuram, gelirin belirli kaynaklardan elde edildiği ve bu kaynakların da vergi kanunlarında açık bir şekilde yer alması gerektiği esasına dayanmaktadır. Bu itibarla, vergi kanunlarında gelirin hangi kaynaklardan elde edilebileceği yedi unsur halinde sayılmıştır. Gelir tanımının değiştirilmesi yerine, tasarruf ve harcamalardan hareketle gelirin kavranmaya çalışılması yöntemine, 4369 sayılı Kanun öncesinde "servet beyanı" ve "gider esası" müesseseleri uygulamaya konulduğu dönemlerde de başvurulmuş ancak sonuç alınamamıştır.

Türk vergi sisteminde geçmiş dönemler itibariyle uygulamaya konulan ve yürürlükten kaldırılan vergi güvenlik önlemlerine ve bunların etkinlik düzeylerine çalışmanın önceki bölümlerinde yer verilmiştir. Bu uygulamalar arasında servet beyanı ve gider esası, özünde etkili vergi güvenlik önlemleri olmalarına rağmen gerek uygulandıkları dönemlerin konjonktürel zorlukları, gerekse vergi denetim mekanizmasındaki sıkıntılar nedeniyle beklenen etkinliği ve verimliliği yakalayamamıştır. 4369 sayılı Kanunla yapılmaya çalışılan düzenlemeler de, Türk vergi sisteminde etkin vergilendirme konusunda önemli engellerden birisi olan gelirin kavranabilirliği noktasında reform niteliği taşıyan bir gelişme olmakla birlikte, vergi sistemimizde bu kanunla uyumlu olabilecek "servet beyanı" ve "gider esası" gibi otokontrol müesseseleri, vergi sisteminde yer almadığından kanunun işlerliği desteklenememiştir.

Buradan da anlaşılacağı üzere, yaşanan aşamalar itibariyle, 4369 sayılı Kanunla gelirin kavranması noktasında, gelirin tanımının tasarruf ve harcamaları kapsayacak şekilde yapılmış ancak bu süreç uygun vergi güvenlik mekanizmalarıyla

desteklenememiştir. Öncesinde ise tasarruf ve harcamalardan hareket ederek, gelirin kavranması için aslında birbirini tamamlayıcı nitelikte uygulamalar olan servet beyanı ve gider esaslı müesseseleri, farklı dönemlerde vergi güvenlik önlemleri olarak vergi sisteminde yer almış ancak etkinlik gösterememiştir. Hem gelir tanımının kaynak kuramı ve safi artış kuramını içerecek şekilde genişletilmesi, hem de bu tanımın uygun vergi güvenlik önlemleriyle desteklenmesi daha yerinde bir yaklaşım olacaktır.

Vergi sistemlerinde vergiler, temel olarak gelir ve harcamalar ile servet unsurları üzerinden alınmaktadır. Her ne kadar harcama ve servet biriktirme aşamasında, vergi alınmasının temelinde, gelir dağılımının düzeltilmesi, sosyal adaletin sağlanması ve kamu vicdanının rahatlatılması gibi görüşler varsa da, bir diğer amaç olarak da, gelirin elde edilmesi aşamasında ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçağının, bu tip gelirlerin harcanması sırasında kısmen de olsa vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Özellikle, son yıllarda harcamalar üzerinden alınan vergilere doğru bir kayma eğilimi oluşsa da, bu durum, sadece tahsilat kolaylığından kaynaklanmakta olup, gelir üzerinden alınan vergilerin önemini azaltmamıştır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerden gelir üzerinden alınan vergilere doğru eğilimin artması, vergilemede etkinliğin ve adaletin sağlanabilmesi açısından da önemlidir³⁶⁴. Bu durum, vergi sisteminde özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde, vergi güvenliği önlemlerinin bulunmasını gerekli kılmaktadır.

C- KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Artan küreselleşme olgusu ile birlikte, birçok ülke vergi sistemlerini OECD'nin temel vergilendirme prensipleri olan adalet, haksız vergi rekabetinin önlenmesi, vergi sisteminde basitlik ve sadelik, vergilendirmede etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırmaya çalışmaktadır. Ülkemizde de bu gelişmelere uygun olarak, vergi kanunlarının yeniden yapılandırılması gereksinimi ortaya çıkmıştır.

Yeni düzenlemelerle vergi sistemimizde gerçekleşen yapısal dönüşüm, üç ana ilkeye dayanmaktadır. Bu ilkeler, vergi mevzuatının ana esaslar itibarıyla, vatandaşlar tarafından anlaşılır ve basit şekilde uygulanabilir olması, mevzuatın sık sık değişmeyen, yatırımcıların gelecek planlaması yapabilmelerine izin verecek şekilde

³⁶⁴ YENİÇERİ, a.g.e., s.190.

istikrarlı ve öngörülebilir, bununla birlikte ekonominin önünü tıkamayacak yapıda ve düzeyde olması, mükelleflere daha kaliteli hizmet sunmayı ve gönüllü uyumu esas alan, bilgi teknolojilerini de vergi gelirlerini toplamakta etkin şekilde kullanan bir idarenin varlığı olarak özetlenebilir³⁶⁵.

Bu noktada, Türk vergi sisteminde yapılan düzenlemelerden birisi de, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2006 yılında yürürlüğe girmesidir. Vergi sisteminin; daha basit, anlaşılır, belirli, öngörülebilir, mükellef haklarını gözetin, uluslararası trendlere uygun, dünyadaki gelişmelere açık bir yapıya kavuşturulması amacıyla yapılan çalışmalar sonrasında, kurumlar vergisi elli altı yıl sonra yeniden yazılarak yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, yeni vergi güvenlik müesseseleri ihdas etmiş, eski kanunda var olan bazı vergi güvenlik müesseselerini de geliştirmiştir. Halihazırda yürürlükte olan ve yukarıda belirtilen ilkeler gözetilerek hazırlanmış Kurumlar Vergisi Kanunu'nda; örtülü sermaye, transfer fiyatlamasıyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve vergi cennetlerine yapılan ödemelerde vergi kesintisi olmak üzere dört adet vergi güvenlik müessesesi bulunmaktadır³⁶⁶. Vergi kesintisi konusu bütün vergiler için ayrı başlıkta ele alındığından, burada ayrıca değinilmeyecektir.

1.Örtülü Sermaye

Örtülü sermaye kavramı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde düzenlenmiş olup; bu madde kapsamında, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun amacı basit, sade ve anlaşılır bir dilde mükellefe bazı müesseseleri anlatabilmek olduğundan, bu tanım çerçevesinde öncelikle “ilişkili kişi” ve “borç-öz sermaye oranı” kavramlarının Kanun ve tebliğindeki tanımlamaları doğrultusunda açıklanması önem taşımaktadır.

³⁶⁵ Filiz EKİNCİ, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2007 (17), s.88.

³⁶⁶ Abubekir TAŞYÜREK, “Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri”, 09.04.2007, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abubekir/002/>, Erişim (04.11.2017)

“İlişkili Kişi: Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu” tanımlamaktadır.

Borç-öz sermaye oranı: Hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan borçlanmaların, aşan kısmı örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Örtülü sermaye hesabında oranlar, ortaklar ve ilişkili kişiler için topluca dikkate alınacaktır. Öz varlık hesaplamasında, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilen hesap dönemi başındaki öz sermayesi dikkate alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde örtülü sermayenin tanımının yanı sıra, hangi faaliyetlerin örtülü sermaye sayılıp sayılmadığı ve örtülü sermayenin şartları açıkça belirtilmiştir. Buna göre:

“1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere, kurumun ortaklarından gerçekleştirdiği borçlanmalar, belirli unsurları taşımaları halinde, sermaye yerine ikame edilmiş sayılmakta ve örtülü sermaye olarak nitelendirilmektedir³⁶⁷.

³⁶⁷ Veysi SEVİĞ, “Örtülü Sermaye Nedir?”, **Yaklaşım**, Sayı: 118, Ekim 2002, s.33-34.

5520 Sayılı KVK, uluslararası uygulamalar mümkün olduğunca dikkate alınarak yapılmış bir düzenleme olup, örtülü sermaye müessesesinde de buna uygun şekilde gerekli değişiklikler yapılarak, 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunundaki belirsizlikler giderilmiştir.

Bu kapsamda, ortaklar ve ortakların ilişkili olduğu kişilerden doğrudan ya da dolaylı olarak alınan borcun ilgili mali yıl içinde herhangi bir tarihte öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılmaktadır yani; ilişkili kişilerden temin edilen borçların oran, miktar veya emsaller ile kıyaslaması sonucu belirlenen oranı aşması gerekmektedir³⁶⁸.

Örtülü sermaye uygulamasında, ilişkili şirketlerden alınan borcun öz sermayeye oranı 3 olarak belirlenirken, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi kurumları hariç ilişkili banka veya benzeri kurumlardan alınan borçların yarısı, başka bir deyişle, sadece bu kuruluşlardan alınan borçlar öz sermayenin altı katına kadar örtülü sermaye oluşturmayacaktır³⁶⁹.

Kurumun gerçekleştirdiği borçlanma miktarının, örtülü sermaye olarak nitelendirilmesi için aranan koşullar, her ülke mevzuatında farklılık göstermekle birlikte, genel özellik, kurumun ilişkili kişiden borçlanması ve borç miktarının belli bir oranı aşmasıdır³⁷⁰.

Kurumların kazanç elde etmesi veya faaliyetlerini devam ettirmesi noktasında ihtiyaç duydukları sermayenin tamamını, özkaynaklarından elde etmeleri zordur. Bu durumda, ihtiyaç duydukları sermayeyi elde etmek için borçlanma yoluna başvururlar ve borç verenlere ödedikleri faizleri, vade farklarını, kur farklarını ve borçlanmaya ilişkin diğer masraflarını da gider kaydedebilirler³⁷¹. Kurumlar borçlanma işlemini, finans kuruluşları, bankalar ve diğer tacirlerden gerçekleştirebilecekleri gibi,

³⁶⁸ Emrullah ASLAN, **Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.5.

³⁶⁹ Kadir BAŞ, “İşletmelerde Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Taslağı ve İşletmelere Etkileri”, <https://www.vergiportali.com/doc/bulten/KBasSunum.pdf> , Erişim (05.11.2017)

³⁷⁰ ASLAN, a.g.e.,s.5.

³⁷¹ Şükrü KIZILOĞLU, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2002, s.456.; Şükrü KIZILOĞLU, “Şirkete Verilen Borca Üç ayrı Vergi Var”, **Hürriyet**, 26.07.2006, <http://www.hurriyet.com.tr/sirkete-verilen-borca-3-ayri-vergi-var-4814186> , Erişim (05.11.2017)

ortaklarından da gerçekleştirebilirler. Ancak ortaklardan beklenen, şirkete borç vermesinden ziyade sermaye koymasındır³⁷².

Ortakların şirkete borç vermeleri, suistimale açık bir işlemdir. Çünkü şirket, gerçekte öz sermayeye dahil olması gereken fonları ortaklarından alınmış kredi gibi göstererek, bu kredilere ilişkin faizleri gider olarak kurumlar vergisi matrahından indirebilir. Bu sayede, kurumlar vergisi matrahı aşınmış olur, karın bir kısmı sadece gelir vergisi ödemek suretiyle ortağın eline geçmiş olur³⁷³. Başka bir anlatımla, kuruma ve bu kapsamda sermaye şirketlerine, kanunda belirtilen tanımıyla ilişki kişiler yani yakın ekonomik ilişki içinde buldukları kişi veya kurumların verdikleri borçlar, gerçek bir sermaye koyma durumu olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla, şirketin, böyle bir borca karşı ödediği faiz şirket açısından masraf olarak kabul edilemez. Zira, ödenen tutar gizli ortağa yapılan kurumlar vergisiz bir kar aktarmasıdır³⁷⁴. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde yer alan örtülü sermaye müessesesi, bu durumu engellemek açısından düzenlenmiş olup, bu bağlamda uygulanan bazı yaptırımlar, kurumların ilişkili kişilerden borçlanmalarına ve faiz ödemelerine bir sınır getirmektedir. Bu nedenle, örtülü sermaye, ilişkili kişi veya kurumların ilgili kuruma borç sağlama kapasitelerine getirilen kurallar olarak da tanımlanabilir³⁷⁵.

Örtülü sermaye, kurumların kazançlarını sermaye yerine borç vermek şeklinde bir muvazaa yoluyla gizleyerek, vergi matrahını aşındırmayı amaçlayan işlemlerini önlemek maksadıyla getirilmiş bir vergi güvenlik önlemidir³⁷⁶. Bu müessese, kurumun sermaye yapısının, kurumun ortaklarından, grup içi şirketlerin bağlı olduğu diğer kişilerden veya kurum ile yapay olarak ilişkisi bulunan kişilerden temin edilen ve belirli unsurları taşıyan borçlarla oluşturulmasını ifade etmektedir³⁷⁷. Şirkete sermaye olarak konularak değerlendirilebilecek bir tutarın borç olarak verilmesinin, çeşitli nedenleri olabilir. Şirkete sermaye olarak konularak değerlendirilebilecek bir tutarın borç olarak verilmesinin çeşitli nedenleri olabilir. Bunun en önemli nedeni,

³⁷² Burhan GÜNDOĞDU, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Örtülü Sermaye”, **Yaklaşım**, Nisan 2007, Sayı:172, s107.

³⁷³ KIZILOĞLU, Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, s.456.

³⁷⁴ Nergis Feride KAPLAN, **Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye Faizi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.27.

³⁷⁵ Namık Kemal UYANIK, **Örtülü Sermaye Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi Düzenlemeleri**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2008, s.10.

³⁷⁶ Hasan Hüseyin SAVAŞ, “Örtülü Sermayede Borçlanma, Kur Farkı, Tahvil İhracı ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Yaklaşım**, Sayı: 77, Yıl:1999, s.157.

³⁷⁷ Hüseyin IŞIK, **Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005, s. 29.

sermayenin düzenli bir gelir getirmesi garantisine karşın, borç olarak verilen para karşılığında faiz geliri elde edilerek bu riskin bertaraf edilmesidir. Borç ilişkisinde ortaklar, şirketin kar/zarar durumundan bağımsız olarak faiz elde etmekte ve verdikleri borçları geri almaktadır. Borç ile şirket sorumlulukları arasında ilişki kurulmadığından, ortaklar açısından şirkete borç vermek sermaye koymaktan daha karlı ve daha az risk içeren bir yatırım olarak görülmektedir. İflas durumunda da, sermayenin tamamının geri alınamaması veya yatırılardan daha az tutarda geri alınması olasılık dahilinde iken borç verme yolu ile bu risk de alınmamaktadır³⁷⁸.

Örtülü sermaye, KVK'da kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılan bir vergi güvenlik müessesesi olmakla birlikte, konuya sadece kurumlar vergisi bağlamında yaklaşmak örtülü sermaye uygulamasının işlevini sınırlı tutarak olumsuz sonuçlara neden olabilecektir. Zira, bu konuda benzer bir müessese, GVK 41. maddesinde de yer almakta olup, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler gider olarak kabul edilmemekte, teşebbüs sahibi, eşi ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap ve sair şekillerde mevcut alacakları için yürütülen faizler gider olarak indirilememektedir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizin kar payı hükmünde sayılması, tek başına vergilemeye yol açmamaktadır. Çünkü bu noktada kanun dışı olan yol, sermaye faizinin kurum kazancından indirilmesidir; yani ödenen faiz kurum kazancını olumsuz etkilemediği sürece, kurumlar vergisi açısından bir sorun teşkil etmeyecektir³⁷⁹.

Sermaye şirketlerine koyulan sermaye için faiz hesaplanamayacağı ve bunun gider yazılamayacağı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesinin 1/a bendinin yanı sıra, Türk Ticaret Kanununun 509. maddesinde de belirtilmiştir³⁸⁰.

İşletme ortakları veya ilişkili olduğu kişiler, işletmelerine koymaları gereken sermayeyi "borç" adı altında işletmeye koyarlarsa ve bu maskelenmiş sermaye (borç)

³⁷⁸ Billur YALTI SOYDAN, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul, Beta Basım Yayın, 1995, s.296.

³⁷⁹ Yılmaz ÖZBALCI, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s.378.

³⁸⁰ Bumin DOĞRUSÖZ, Öznur ONAT, Funda TUNÇEL, *Türk Ticaret Kanunu (Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak Hükümleri)*, İSMMMO, Ekim 2012, 2. Baskı, s.753.

öz sermayenin 3 katını aşarsa örtülü sermaye meydana gelmekte, bu borçlar için oluşan maliyetlerin ise kurum kazancından indirilmesi söz konusu olmamaktadır³⁸¹.

Bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bir borçlanmanın örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi ve buna bağlı olarak söz konusu borç üzerinden hesaplanan ya da ödenen faiz, kur farkı ya da benzeri giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabilmesi, bir vergi önlemi olup bunun için bir kısım koşulların varlığı gereklidir. Buna göre, borcun temin edildiği kişi ya da kurum ile borcun tutarı da büyük önem taşımaktadır³⁸². Bununla birlikte, alınan borç tutarının hesap dönemi içindeki herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşmış olması gerekmektedir. Örtülü sermaye sayılacak kısım ise, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısım olacaktır. VUK'un 192. maddesinde, bilançonun aktif toplamı ile borç toplamı arasındaki farkın öz sermayeyi teşkil ettiği belirtilmiştir³⁸³. Bu itibarla, örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacak öz sermaye tutarı, kurumun dönem başı bilançosunda görüne aktif toplamı ve borç arasındaki farktır. Ayrıca kurumlarda örtülü sermayenin varlığından bahsedebilmek için "örtülü sermaye tanımında geçen tüm unsurların bir arada bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için³⁸⁴:

-Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesi,

-İşletmede kullanılması ve

-Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabulünde bu unsurlar objektif unsurlar olarak kabul edilirken³⁸⁵, ortaklardan alınan borç tutarları üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilerek kurumlar vergisi matrahının aşındırılması ve vergi kaçırma amacı örtülü sermayenin

³⁸¹ Nedim TÜRKMEN, **Örtülü Sermaye & Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kılavuzu**, Türkmen Yayınları, Nisan 2008, s.12.

³⁸² Cem TEKİN, Emre KARTALOĞLU, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İSMMM, Aralık 2007, s.16.

³⁸³ Tuğba ÖZ, "Örtülü Sermaye Kapsamında Ortak ve Ortakla İlişkili Kişinin Tespitinde Yaşanan Sorunlar", **Vergi Sorunları**, Sayı:252, Eylül 2009, s.213.

³⁸⁴ Bumin DOĞRUSÖZ, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Örtülü Sermaye Düzenlemesi, Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Önemli Değişiklikler**, İSMMM, 2006, s.225.

³⁸⁵ Mualla ÖNCEL, **Kurumlar Vergisi Açısından Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:131, Ankara 1978, s.173.

sübjektif unsuru olarak nitelendirilmektedir. Bunlar dışında temin edilen borcun, işletmede ne kadar süre kullanılacağına veya kullanılan borcun faiz oranının örtülü sermayenin varlığının tespitinde önemi bulunmamaktadır³⁸⁶.

Kurumlar Vergisi Kanunu 12/6 bendinde örtülü sermaye sayılmayan durumlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

“1) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

2) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

3) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

4) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.”

Örtülü sermaye üzerinden yürütülen kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar borç alan ve borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmakta ve buna göre vergilendirilmektedir.

Ayrıca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurum kazancı düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaktadır.

³⁸⁶ Serdar BEKTAŞ, “Örtülü Sermaye Hesaplanmasında Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:356, Nisan 2011, s.126.

2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Örtülü kazanç müessesesi, KVK'da kanunen kabul edilmeyen indirimler başlığı altında yer alan bir vergi güvenlik önlemi olup, Türk vergi sistemine ilk kez mülga 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesi ile girmiştir.

En geniş anlamıyla örtülü kazanç; bir şirketin kurum kazancını olduğundan düşük göstermek maksadıyla, kar zarar hesabını direkt etkileyen alım-satım, imalat, inşaat işlerinin, hizmet ilişkilerinin ve ücret ilişkilerinin gerçeğe aykırı büyüklük veya küçüklüklerde gösterilerek kurum bünyesinde kalması gereken bir kazancın kurum ortaklarına veya diğer ilgili kişilere aktarılmasıdır³⁸⁷.

Örtülü sermaye uygulamasında olduğu gibi, örtülü kazanç müessesesi de esas olarak KVK'da düzenlenmiş ve kurumlar vergisi mükelleflerini bağlayıcı bir vergi güvenlik önlemi olmasına rağmen, örneğin GVK'nın 41. maddesinde de dönem kazancını azaltacak şekilde teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri ya da aynen aldıkları sair değerler ile bu kişilere işletmeden ödenen aylık, ücret, ikramiye vb. ödemelerin gider olarak kabul edilmeyeceği öngörülmüştür. Böylelikle, teşebbüs sahibinin eş ve çocuklarının işletmeye koydukları varlıklarda teşebbüs sahibi ile olan yakınlık nedeniyle örtülü kazanç gibi değerlemeye tabi tutulmuştur³⁸⁸.

Örtülü kazanç ile benzerlik gösteren bir başka müessese ise 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 4487 Sayılı Kanunla değişik 15. maddesinin son fıkrasında yer almaktadır. Bu fıkra; "Halka açık anonim ortaklıklar yönetim, denetim ve sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsaline göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını veya mal varlığını azaltamaz" ifadelerine yer verilmiştir³⁸⁹.

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, var olanı değil; olması gerekeni tespit ederek ortaklara gizli kazanç aktarımını engellemeye yönelik bir vergi güvenlik önlemidir. Bu yönüyle, muvazaadan ayrılık göstermektedir, zira muvazaada gerçek olay,

³⁸⁷ Fatih GÜNER, "Örtülü Kazanç Dağıtımı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Belirleme Yöntemleri", **E-Yaklaşım**, 2004, www.yaklasim.com

³⁸⁸ ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi., a.g.e. s.395.

³⁸⁹ Yavuz AKBULAK, Ahmet KORAY, "Örtülü Kazanç Aktarımının Halka Açık A.Ş.'ler Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:257, 2003, s.134.

görünürdeki hukuki işlemin kısmen veya tamamen ardına gizlenmiştir. Böyle bir durumda, olayların gerçek mahiyeti tespit edilmekte, görünürdeki olayın ardındaki gerçek durum vergilemeye esas alınmaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, durum mutlak veya kısmi muvazaa içermediğinden, farklıdır. Burada gerçekten var olan olaydan hareketle, olması gereken duruma ulaşılmakta ve olması gereken olay kurumlar vergisine esas alınmaktadır³⁹⁰.

5422 sayılı KVK'nın 17. maddesinde de yer alan örtülü kazanç kavramı, 5520 sayılı yeni KVK'nın 13. maddesi ile önemli değişikliklere uğramıştır. Bu maddede yapılan değişiklikler örtülü sermaye müessesinde yapılan değişikliklerden daha farklıdır. Esasında KVK'nın 13. maddesi ruhu itibariyle değiştirilmemiş, transfer fiyatlandırması başlığı ile yeniden ele alınmıştır. Transfer fiyatlandırması ise; bir ticari işletmenin kendi bölümleri veya kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyattır.

5520 sayılı Kanunun 13. maddesinde; *“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir”* ifadesiyle transfer fiyatlandırması konusuna daha güncel bir yaklaşım getirilmiştir.

Kanun maddesinin devamında, transfer fiyatlandırmasının tamamlayıcı unsurları olan ilişkili kişi, emsallere uygunluk, transfer fiyatının tespitinde uygulanması gereken yöntemler, transfer fiyatının Maliye Bakanlığı ile anlaşarak tespit edilebileceği, emsallere uygun transfer fiyatı uygulanmamışsa aradaki farkın kar payı dağıtımı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan kar sayılacağı ve kanunun yürütülmesiyle ilgili usullerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği yönündeki kuralları kapsamaktadır.

Bu madde metni genel olarak, Türkiye'nin de üye olduğu OECD'nin çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için 1995 yılında bir rapor şeklinde yayınlamış olduğu genel transfer fiyatlandırması prensipleriyle uyumludur.

³⁹⁰Mesut KOYUNCU, **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2005,s.150.

Maddenin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ya da fiyat üzerinden mal ya da hizmet alım-satım işlemlerinde buldukları takdirde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç sayılır denilerek hangi olayların müessese kapsamında olduğu belirtilmiştir. Madde kapsamında, bahse konu ilişkili kişi ile; fıkra da belirtilen gerçek kişi ifadesi örtülü sermaye uygulamasında olduğu gibi, GVK'daki gerçek kişiyi temsil ederken, kurum ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerini ve iş ortaklarını kapsamaktadır.

Birinci fıkra da bahse konu "ilişkili kişiler" ile şirket ortağı gerçek ve tüzel kişiler kastedilmekte olup, bu ortakların şirketteki ortaklık paylarının önemi bulunmamaktadır. Şirket ortaklarının ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler değerlendirildiğinde ise; gerçek kişi ortaklar açısından ilgili olma durumu, esas itibarıyla beşeri ilişkileri kapsamaktadır. Tüzel kişi statüsündeki ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişiler ise, tüzel kişinin ortaklarını, bunların yakınlarını ve yöneticileri ile yöneticilerin yakınlarını kapsamaktadır.

Kanunda ifade edilen; kazancın elde edildiği vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme kapasitesi yaratıp yaratmadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle, Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış işlemlerde ilişkili kişilerle yapılmış sayılmasıdır. Bu konuda ilk akla gelen unsur, vergi cenneti olarak ifade edilen ülkelerdir. Özellikle, bu tür ülkelerde bilgi paylaşımı olmadığı ve Türkiye'deki vergilendirme kapasitesi ile aynı olup olmadığı konusunda tereddütler yaşandığı için bu bölgelerde yapılmış tüm işlemler kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla, işlemin ispatındaki güçlükler nedeniyle ilişkili kişiyle yapılmış sayılacaktır³⁹¹.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamasının konuya getirdiği en büyük yeniliklerden birisi de, emsallere uygunluk ilkesi (Arm's Length Principle) olmuştur. Emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarında uygulanan fiyatlar ve bedellerin, arada böyle bir ilişki

³⁹¹ M. Ali KAPLAN, "Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısında Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri", *Vergi Dünyası*, 2006, Sayı: 296, s.51.

bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ve bedele uygun olması prensibini ifade etmektedir³⁹².

Kanunda emsallere uygun fiyat belirlenmesi ile ilgili olarak OECD'nin de ÇUŞ'ler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberinde geleneksel işlemler yöntemi olarak öncelikle önerdiği üç yöntem yer almaktadır. Bu yöntemler; Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi ve Yeniden Satış Fiyatı yöntemidir.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminde; ilişkili kuruluşlar arası ya da kontrollü mal veya hizmet işleminde uygulanan fiyatı, benzer şartlar altında gerçekleşmiş ancak bağımsız, kontrol dışı bir mal veya hizmet fiyatı ile karşılaştırılır. Eğer iki fiyat arasında farklılık varsa ve bu durum bağlantılı kuruluşlar arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferine ilişkin ticari ve finansal koşulların emsal bedel prensipleri dışındaysa, emsale uygun olmayan bir işlemin varlığı tespit edilmiş olacaktır³⁹³.

Maliyet artı yönetiminde ise, alt şirkete veya diğer bir bölüme satışta maliyete ilave edilen uygun bir paydan sonra oluşan fiyat mevcuttur³⁹⁴. Yeniden Satış Fiyatı yönteminde, bağımsız tarafın ürün için ödediği fiyata, satıcının harcamalarını ve kabul edilebilir bir karı kapsayan ekleme yapıldıktan sonra oluşan fiyat söz konusudur³⁹⁵.

Mükellefler kanun gereği ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde, bu yöntemlerden işlemin niteliğine uygun olanı seçmek suretiyle, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat veya bedel belirleyebilmektedir. Ancak bu yöntemlerden hiç biri, emsallere uygun fiyatın belirlenmesi konusunda mükellefe imkân tanımıyorsa, işin mahiyetine uygun olarak başka bir yöntem kullanılması mümkündür. Bu yola başvurulabilmesi için kanunda sayılan üç yöntemden de sonuç alınamamış olması gerekmektedir.

Mükellef tarafından uygulanacak diğer yöntemler, işin niteliğine en uygun yöntemlerdir. Ayrıca mükellefler KVK'nın 13. maddesinde sayılmayan ancak OECD'nin rehberinde bulunan diğer yöntemleri de uygulayabilirler. Zira OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberinde geleneksel işlemler olarak belirtilen KVK'daki emsal fiyat belirleme ilkelerinin kullanılması imkânının olmadığı durumlarda, diğer

³⁹² Zeki KURTÇU – Hülya YILMAZ, "Transfer Fiyatlandırması Geliyor", http://www.verginet.net/dtt/4/TransferFiyatlandirmasiGeliyor_5575.aspx, Erişim (06.11.2017).

³⁹³ Fatih GÜNER, "Örtülü Kazanç Dağıtımı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Belirleme Yöntemleri", **E-Yaklaşım**, 2004, www.yaklasim.com.tr

³⁹⁴ TOBB, **Vergilendirmede Global Eğilimler**, AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, No:359, Bölüm:59, Ankara,s.21.

³⁹⁵ TOBB, a.g.e., s.22.

yöntemler başlığı altında yer alan; kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemlerinin uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Emsallere uygun olarak tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait, cetvel ve belgelerin ispat edici belge olarak saklanması zorunludur. Zira bu belge ve hesaplamalar yöntemin seçilmesinin en önemli kanıtı niteliğindedir.

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda, Maliye Bakanlığına başvuru yaparak anlaşma yapma olanağı da bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'na gerekli bilgi ve belgelerle başvurup yöntem üzerinde anlaşma sağlandığı takdirde anlaşma sağlanan yöntem üç yılı aşmamak üzere uygulanabilecektir.

Vergi güvenlik önlemlerinin gelişmekte olan ülkeler açısından önemi gelişmiş ülkelere göre daha fazladır. Çünkü çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması manipülasyonlarını kullanması, yabancı sermayeye ihtiyaç duyan gelişmekte olan ülkelerin kaynak dağılımını, vergi sistemini ve ödemeler dengesini, dolayısıyla da ülke ekonomisini olumsuz etkilemektedir. Gelişmekte olan ülkelerin bu etkilere maruz kalmaması için transfer fiyatlandırması ile ilgili kanuni düzenlemelerin varlığı son derece önemlidir³⁹⁶. Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müesseseleri, bir tür vergi güvenlik önlemi olup, kurum kazancının şu veya bu şekilde aşındırılmasını ve küçük hissedarların çıkarlarının korunmasını amaçlamaktadır. Bununla birlikte, 5520 sayılı KVK'da, kontrol edilen yabancı kurum ve zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik olarak vergi kesintisi uygulamaları gibi vergi güvenlik önlemleri de mevcuttur.

3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Bazı ulusal ekonomiler, vergi matrahlarındaki aşınmanın önüne geçebilmek için vergi sistemlerinde, tam mükellef kişi ve kurumların yurt dışında elde ettikleri kar paylarının vergilendirilmesiyle ilgili bazı özel müesseseler oluşturmaktadır. Bu müesseseler arasında, kontrol edilen yabancı kurum müessesesi, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması gibi vergi güvenliğini sağlayıcı düzenlemeler olduğu gibi, belli şartları sağlayan yurtdışı kurum kazançlarına veya işyeri ya da daimi temsilciler

³⁹⁶ PAZARÇEVİREN, AYGEN, a.g.m., s.95.

aracılığıyla elde edilen kazançlara istisna tanınması şeklinde uygulamalar da yer almaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması, yurtdışındaki bağlı şirket karının, dağıtılmamış da olsa ortakların mukim olduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır³⁹⁷. Kontrol edilen yabancı kurum müessesesini benimsemiş pek çok vergi sisteminde, kontrol edilen yabancı kurumlar, yabancı ülkelerde ikamet eden ve kaynak ülkede doğrudan vergiye tabi olmayan "bağımsız vergilendirilebilir kişilikler" olarak kabul edilmektedir. Kaynak ülkede mukim olmayan kontrol edilen yabancı kurumda iştiraki bulunan tam mükellef kişi ve kurumlar ise kontrol edilen yabancı kurum müessesesi sayesinde, doğrudan kaynak ülkede vergilendirilmektedir. Bu yolla, bu tip kurumların vergi erteleme yoluyla vergiden kaçınması otomatik olarak önlenmiş olmaktadır³⁹⁸.

Ülke uygulamalarında genellikle bağlı işletmelerin, hem kurumlar vergisi mükellefi hem de gelir vergisi mükellefi ortakları kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerine tabi olmaktadır. Bazı kontrol edilen yabancı kurum uygulamalarında ise kurallar, kontrol edilen yabancı kurum (KEYK) iştiraki konumunda olmayan ve kaynak ülkede mukim konumunda olan yatırım fonları (trusts) ve varlıkları da (estates) kavrayabilmektedir³⁹⁹.

Bu müessese ile KEYK'in belirli gelirleri yurt içinde ikamet eden (mukim) ortaklarının gelirleri olarak vergilendirilmektedir. KEYK ile ulusal vergi sistemlerindeki düzenlemeler, ülkede mukim mükelleflerin yurtdışında faaliyette bulunan ve önemli ölçüde etkide buldukları şirketlerle ilgilidir. Böyle düzenlemeler, vergi ödemeyi ertelemek ya da vergi ödemedi kaçınmak amacıyla kazançların yurtdışındaki bu işletmelere aktarılmasını önlemek amaçlıdır⁴⁰⁰. KEYK uygulaması, genellikle transfer fiyatlandırması gibi yöntemlerin, düşük vergi oranları uygulayan vergi cenneti niteliğindeki ülkelerle mücadele etmede, sınırlı ve yetersiz nitelikte olması nedeniyle uygulanmaya başlanmıştır⁴⁰¹.

³⁹⁷ Semih ÖZ, "Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması", **TÜRMOB Sirküler Rapor**, Sayı:2006-10, Ekim, 2006, s.7-8.

³⁹⁸ Renata FONTANA, "The Uncertain Futures of CFC Regimes in Member States of Union-Part I", **European Taxation**, June 2006, s.260.

³⁹⁹ FONTANA, a.g.m.,s.260.

⁴⁰⁰ ÖZ, a.g.e.,s.7-8.

⁴⁰¹ ÖZ,a.g.e.,s.9.

Kontrol edilen yabancı kurum rejimlerinin en tipik özelliklerinden biri, ülkede mukim kurum ortağının elde ettiği KEYK'in dağıtılmayan karının en azından bir bölümünü vergilendiriyor oluşudur. KEYK müessesesinin kendisinin mukim ülkede yapılan bu vergileme ile bir ilgisi olmadığı gibi, herhangi bir sorumluluğu da bulunmamaktadır. Bu durumda, KEYK'den gelir elde eden mukim ortağın vergilendirilmesinde, kar sanki dağıtılmış gibi kabul edilmektedir⁴⁰².

KEYK düzenlemelerinde ortakla kurum arasında bağlantı kurulmakta ve ekonomik olarak kazancın ortağın kullanımına girdiği kabul edilmektedir.

Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından daha fazla pay alabilme çabası ile uluslararası vergi rekabetinin etkilerinin daha yoğun şekilde hissedildiği ve vergi kanunlarının bu değişimi yakalayabilmek için yeniden düzenlenmekte olduğu bir ekonomik ortamda, “kontrol edilen yabancı kurum” düzenlemesi, Türkiye’de de bir vergi güvenlik müessesesi olarak, 01.01.2006 tarihinden itibaren kazançlara uygulanmak ve 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Sistemine girmiştir.

5520 Sayılı KVK’nın gerekçesinde, KEYK düzenlemesinin Türk vergi sistemine getirilme amacı, “uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi olarak” belirtilmiştir.

Kontrol edilen yabancı kurum rejimleri, düşük vergi oranları uygulanan ülkelerde yatırım yapan mükelleflerin, bu ülkelerde yatırım yapmaları dolayısıyla vergiden kaçınma veya vergi erteleme biçiminde elde ettikleri faydaların bertaraf edilmesini hedeflemektedir. Bu çerçevede, bir ekonomide nispeten düşük vergi oranının uygulanması, yatırımcıların ikamet ettikleri ülkede ya da yurt dışında yatırım yapma kararlarını etkilememelidir. Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri ile bu amacın gerçekleştirilmesi için yurtdışı yatırımlar üzerindeki vergi yükü, yurtdışı ülke vergi oranları ikamet ülke vergi oranına kadar artırılarak eşitlenmektedir ki, uluslararası vergi literatüründe, bu durum sermaye ihracının tarafsızlığı olarak tanımlanmaktadır⁴⁰³.

⁴⁰² ÖZ, a.g.e.,s.8.

⁴⁰³ Jens SCHONFELD, “The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of United Kingdom’s CFC Legislation Numbered?”, **European Taxation**, October 2004, s.443.

KEYK'in vergi sistemlerine adapte edilmesini savunan "sermaye ihracının tarafsızlığı" yaklaşımının aksine, "vergiden kaçınma yaklaşımı", KEYK'in mükelleflerin vergiden kaçınmalarına karşı geliştirilmiş bir vergi güvenlik önlemi olduğunu savunmakta ve KEYK uygulaması ile asıl hedeflenenin, bu uygulamanın gerçekleştiği ülkenin vergi hasılatının artırılmasından ziyade, mükelleflerin, yurtdışındaki bağlı işletmelerinin kullanılarak vergiden kaçınma şeklindeki davranışlarının önüne geçmek olduğunu vurgulamaktadır. Bu yaklaşımda, KEYK'in bir vergi güvenlik önlemi olarak caydırıcılık yönü daha ağır basmaktadır. Nitekim, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun gerekçesinde de KEYK düzenlemesi ile asıl hedeflenenin mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarına karşı bir tedbir getirmek olduğu açık şekilde belirtilmiştir.

Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerinde, kar payı elde edenlerin vergilendirilmesi, "tahakkuk esasına" dayandırılmaktadır. Bu düzenlemeler, aşağıdaki amaçların gerçekleşmesini hedeflemektedir⁴⁰⁴.

-Yurtdışında faaliyette bulunan bağlı işletmelerde, elde edilen kar payları ayrı varlık yaklaşımının doğal sonucu olarak, ancak ikamet ülkesinde vergilendirildiğinden, bu kar paylarından doğan verginin ertelenmesinin önlenmesi,

-Yurtiçi ve yurtdışı yatırımlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini sağlayarak, sermaye ihracının tarafsızlığı ilkesinin sağlanması.

-Vergi cennetleri ya da tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerle mücadele aracı olarak kullanılması,

-Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinden doğan uygulama sorunlarının çözülmesi,

-Özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin vergilendirilmesinde, "mali ikametgâh ölçütü" uygulaması yetersizliklerinden doğan sorunların çözümü için bir araç olarak kullanılması.

Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerinde bazı ortak özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler⁴⁰⁵;

⁴⁰⁴ Fédération des Experts Comptables Européennes, Fee Position Paper on Controlled Foreign Company Legislation in the EU, 2002, s. 4-5. https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/PP_Controlled_Foreign_Companies1632005381014.pdf, Erişim (15.11.2017)

⁴⁰⁵ ÖZ, a.g.e., s.13.

- Vergilendirilebilir gelirin özelliği ya da elde edildiği yerin tanımlanması,
- Ortağın işletme üzerindeki kontrolünün tanımlanması,
- Vergi mükellefinin tanımlanması,
- Dolaysız ya da dolaylı yöntemler aracılığıyla kurum ortağı olmanın tanımlanması,
- Gelirin hesaplama yöntemlerinin ortaya konması,
- Kazanç üzerinden yapılabilecek indirimlerin neler olduğunun ortaya konması olarak sıralanabilir.

Kontrol edilen yabancı kurum rejimleri, uluslararası vergi rekabetinin arttığı bir ortamda, devletlerin ülkelerinde yerleşik birey ve kurumların, düşük vergi oranlarına sahip diğer ülkeleri kullanarak, kendi ülkelerinde vergi ödememeleri sonucunu ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. KEYK düzenlemelerinin olmadığı bir durumda, bir yükümlü, bağlı işletme ya da iştirakini dilediği ülkede kurabilmekte ve kar dağıtım politikaları ile işletme grubunun toplam vergi yükünü azaltma yoluna gidebilmektedir. Bu itibarla, kontrol edilen yabancı kurum rejimlerinde temel amaç, vergi matrahlarının aşınmasını engellemektir. Bununla birlikte, bu rejimlerin vergi ertelemesinin önlenmesi, sermaye ihracının tarafsızlığı ilkesinin gerçekleştirilmesi gibi işlevleri de bulunmaktadır⁴⁰⁶.

Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri, vergi sistemlerinde, esas olarak, yurt içi ve yurt dışı yatırımlar arasındaki vergi farklılığını ortadan kaldırmak için dizayn edilmişlerdir. Bu açıdan yaklaşıldığında, düşük oranda vergilendirilen gelirin ikamet edilen ülkede ayrıca vergilendirilmesi, eşitliği sağlamaya yönelik olmaktadır. Diğer taraftan, vergi gelirlerinde azalmadan kaçınılması, bu ayrımı ortadan kaldırmanın bir gerekçesi olarak kabul edilmemelidir⁴⁰⁷.

Sonuç olarak, kontrol edilen yabancı kurum müessesesinin vergi sistemine adapte edilmesinin ve etkin şekilde uygulanmasının ulusal ekonomilere sağlayacağı faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir⁴⁰⁸:

⁴⁰⁶ ÖZ, a.g.e.,s.32.

⁴⁰⁷ Michael LANG, "CFC Legislation and Community Law", **European Taxation**, September 2002, s.376.

⁴⁰⁸ Leyla ATEŞ, Hakan ERKUŞ, "Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007, s.3.

-Kamu finansmanı için gerekli olan kaynakların daha adaletli ve uygun yollarla temini sağlanmış olur,

-Yatırım kararlarında verginin olumsuz etkisi minimize edilmiş olur,

-Vergileme konusundaki uluslararası normlarla uyum sağlanmış olur,

-Vatandaşlar haksız rekabetten kaynaklanan yükten kısmen de olsa kurtulmuş olur.

D- AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Vergilendirmede temel amaç, mükelleflerin vergi ödevlerini süresi içinde ve tam olarak yerine getirmesinin sağlanmasıdır. Vergi sistemleri önemli ölçüde beyan esasına dayanmakla birlikte, vergi borcunun ödenmesi süreci, sadece borçlunun iradesine bırakılabilecek bir konu değildir. Bu noktada, borçluyu, borcunu ödemeye zorlayacak veya vergi alacağının zor kullanılarak tahsil edilmesine sağlayan vergi icra hukuku devreye girmektedir. Bu hukuk dalı, başta vergi alacakları olmak üzere, genel olarak kamu alacaklarının cebri icra yoluyla takibi ve tahsiline ilişkin kurallarla bu alacakların korunmasını amaçlayan güvence önlemlerini inceleyen bölümdür⁴⁰⁹.

Vergi icra hukukunda, devlet, kamu gücüne dayanarak kendisine ait olan bir alacağın tahsiline yönelir⁴¹⁰. Başka bir ifadeyle, vergi yükümlüsü borcunu ödemediği takdirde, devlet zor kullanma yetkisini kullanarak borcun tahsilini sağlayabilecektir⁴¹¹.

Cebri icra hukukundaki temel işleyişte, borçlunun borçları dolayısıyla mal varlığıyla sorumlu olması esastır. Bu durum özellikle, vergi idarelerinin borçluların borç ödendikten sonraki ekonomik durumlarını da göz önünde bulundurmaları gerektirmektedir. AATUHK ile düzenlenen ve zor duruma düşmüş borçluların taksitler halinde ve göreceli olarak elverişli faiz koşulları sunularak, kamu borcunu ödemesini sağlayan tecil kurumu, bu ilkenin vergi icra hukukundaki yansıması olarak kabul edilebilir.

⁴⁰⁹ MUTLUER, HEPER, DÖNMEZ, a.g.e., s. 231.

⁴¹⁰ Ahmet KUMRULU, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", **Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, s. .

⁴¹¹ MUTLUER, HEPER, DÖNMEZ, a.g.e., s.231.

Bununla birlikte, aynı yasada haciz işlemleri bakımından ifade edilmiş olmakla birlikte, vergi icra hukukunun temel ilkesi olarak kabul edilebilecek bir ifade olan, "tahsil dairesinin kamu alacaklısıyla kamu borçlusunun çıkarlarını olabildiğine bağdaştırma yükümlülüğünü" de bu bağlamda düşünmek ve kabul etmek gereklidir⁴¹².

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan ve tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşamalarını izleyen vergilendirme sürecine cebri icra aşamasında yeni adımlar eklenmektedir. Vergi borçlusu olan kişi, kendi mal varlığı üzerinde hukuki olarak tam bir fiili ve hukuki tasarruf yetkisine sahiptir. Kötü niyetli bir borçlu, söz konusu yetkiyi alacaklı tahsil dairesi aleyhine kullanmak suretiyle cebri icra takibinin sonuçsuz kalmasına yol açabilmektedir⁴¹³. Bu noktada, kamu alacaklarını korumaya yönelik olarak AATUHK'da teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, ivazsız tasarruflarda hükümsüzlük, haksız çıkma zammı gibi güvence önlemlerine yer verilmiştir.

1. Haciz

Haciz, cebren tahsilat yöntemlerinin en önemlisi ve en fazla uygulananı olup, para alacaklarının ödenmesini sağlamak için borçluya ait mal ve haklara tahsil dairesi tarafından hukuken ve fiilen el konması şeklinde tanımlanabilir⁴¹⁴.

Bu tanım çerçevesinde haciz;

- Para alacaklarının ödenmesini sağlamaya yönelik,
- Ancak borçlunun malvarlığı üzerinde, hacedilebilir mal ve haklar üzerinde uygulanabilen,
- İcra dairesi olarak görev yapan tahsil dairesi tarafından gerçekleştirilen,
- Borçlunun mal varlığına hukuken veya fiilen el koyma şeklinde uygulanan bir müessesedir.

⁴¹² MUTLUER, HEPER, DÖNMEZ, a.g.e., s.232

⁴¹³ Recai DÖNMEZ, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Haciz Uygulaması Sorunu", **Yaklaşım**, Sayı: 76, Nisan 1999, s. 82

⁴¹⁴ GERÇEK, a.g.e., s.209.

Uygulamada haciz işlemi, ödeme emri tebliğ edilmiş olmasına rağmen, tanınan 7 günlük ödeme süresi içinde kamu borçlusu borcunu ödemediği takdirde, tahsil dairesi icra dairesi sıfatıyla cebri tatbikata başlaması şeklinde gerçekleşmektedir.

Genel olarak haciz işlemi, kesinleşmiş bir icra takibinin, söz konusu olan belli bir para alacağının tahsilini sağlamak için alacaklı lehine, söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara icra dairesi tarafından el konulmasıdır⁴¹⁵. El koyma, gayrimenkullerde tapu kaydına haciz şerhi koydurmak şeklinde yapılırken, menkul mallarda fiili haciz uygulanması şeklinde olmaktadır⁴¹⁶.

Cebri icra hukuku uygulamasında temel prensip, alacaklının para ile tatmin edilmesidir. “Paraya çevirme prensibi” olarak da adlandırılan bu kurala göre, borçluya ait mal ve haklar haczedildikten sonra, yasada belirtilen usullere uygun olarak paraya çevrilir ve elde edilen meblağdan alacaklının tatmini yoluna gidilir⁴¹⁷. Dolayısıyla haciz, mal ve hak iktisabı için yapılan bir işlem ve eylem olmadığından, alacaklıya haczedilen malı kullanma yetkisi vermeyip, sadece rehne benzer bir durum meydana getirmektedir.

Bir kamu idaresi tarafından yapılan hacizlere, kamu alacağı bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar diğer kamu idareleri de iştirak edebilir. Bu durumda, hacizli malın bedelinden ilk önce, haczi yapan dairenin alacağı tahsil edilir. Artanı hacze iştirak sırasıyla alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenir⁴¹⁸.

AATUHK'nın 62. maddesinde, borçlunun mal bildiriminde göstermiş olduğu veya tahsil dairesince tespit edilen menkul ve gayrimenkul mallar ile alacak ve haklardan kamu alacağına yetecek miktarının haczedileceği belirtilmiştir. Bu nedenle, borçlu mallarından kamu alacağını karşılamaya yetecek miktarından fazlası haczedilemez⁴¹⁹.

⁴¹⁵ Baki KURU, Yılmaz ASLAN, Ejder YILMAZ, **İcra ve İflas Hukuku**, 24. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010, s.229.

⁴¹⁶ Serdar ÖZGÜROL, “Haciz ve İhtiyati Haciz Üzerine”, **Adalet Dergisi**, Yıl:76, Sayı:4, Temmuz-Ağustos:1985, s.35.

⁴¹⁷ Saim ÜSTÜNDAĞ, **İflas Hukuku Esasları**, İstanbul 2004, s. 239.

⁴¹⁸ Yrg.19. HD.,23.01.1997,E:1996/8797,K:1997/278 Aktaran: Mustafa GÜLSEVEN, **Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999, s.476-477.

⁴¹⁹ Dnş.3.D.,21.04.1993,E:1991/3465,K:1993/1455 Aktaran: ÜLSEVEN, a.g.m., s.420.

Tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilen kamu alacakları için yurt çapında mal varlığı araştırması yapılmaktadır. Fer'ileri ile birlikte toplam tutarı 5.000 TL ve üzerindeki kamu alacakları için kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile her türlü hak ve alacaklarından borcuna yetecek tutarda olan kısmının tespiti ve haczi için yurt çapında mal varlığı araştırması yapılması uygun görülmüştür. Takip konusu kamu alacağının belirlenen tutarın altında kaldığı durumlarda, yurt çapında mal varlığı araştırması yapılmamaktadır. Alacaklı tahsil daireleri, haciz bildirisini düzenlemek suretiyle, haczedilebilecek mallardan elektronik ortamda araştırması yapılabilecek olanları araştırarak, yetki alanlarına bağlı kalmaksızın, doğrudan elektronik ortamda haciz bildirisini tebliğ etmek suretiyle haczedebileceklerdir. Bu mallar için ayrıca yazılı ortamda mal varlığı araştırması yapılmayacaktır. Maliye Bakanlığına bağlı tahsil daireleri haciz bildirisini düzenlemek suretiyle haczedilebilecek mallardan elektronik ortamda haciz mümkün olanları yetki alanlarına bağlı kalmaksızın, elektronik ortamda haciz bildirisininin tebliği ile doğrudan ya da elektronik ortamda GİB aracılığıyla haciz bildirisini tebliğ etmek suretiyle haczedebileceklerdir.

E-haciz uygulaması olarak adlandırılan uygulamanın hukuki dayanağı, 6183 Sayılı Kanun'un 79. maddesi olup, söz konusu maddede yapılan değişiklik ile üçüncü kişiler nezdindeki varlıkların elektronik ortamda haczine imkân veren yasal proje yapılmış ve projenin tarafları olan bankalar ile görüşmeler yapılarak projenin altyapısı oluşturulmuştur. AATUHK'nun 79. maddesine göre; *“Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirisini; amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığıyla tebliğ edilebileceği gibi Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edebilirler”*. Bu takdirde, haciz bildirisini alan banka genel müdürlüğü, yedi gün içinde bütün şubelerinden kamu borçlusunun alacak hakkı olup olmadığını öğrenmek ve yoksa olmadığını bildirmek durumundadır⁴²⁰.

Kamu borçlularının, mal varlığına dahil olan menkul veya gayrimenkul malları ile hak ve alacaklarına haciz uygulanabilmesi için hacze yetki veren haciz varakasının düzenlenerek onaylanması gerekmektedir. Haciz varakası, haciz işlemlerine başlanabilmesi için tahsil dairesinin yetkili birimlerinin imzasını taşıyan, borçlunun

⁴²⁰ Hakan AY, Mustafa ALPASLAN, Eda KAYA, **Kamu Alacaklarının Takibinde E-Haciz Uygulamaları**, İzmir, Kanyılmaz Matbaası, 2011, s.19.

kimlik bilgileri, gönderilen ödeme emri bilgileri ile haciz uygulamasına neden olan kamu alacağının türü, yılı, taksitleri, vade günü ve miktarını tespit eden ve mahalli en büyük memuru veya yetkili kıldığı kişi tarafından onaylanan belgedir. Gelir İdaresi Başkanlığına doğrudan bağlı olarak kurulan Vergi Dairesi Başkanlıklarında bu yetki, vergi dairesi başkanı veya yetkili kıldığı kişiye aittir.

Haciz işleminin en doğal sonucu, borçlunun alacaklı kamu idaresinin izni olmadan, hacizli mallar üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunamamasıdır. Ancak, haczedilen mal üzerinde kural olarak, borçlunun tasarruf hakkı men edilmiş değildir. Sadece borçlunun bu mallar üzerinde tasarrufta bulunması, bazı koşullara bağlanmıştır. Buna göre, borçlu hacizli mallar üzerinde tasarrufta bulunmak istediği takdirde, alacaklı kamu idaresinin olurluğunu almak zorundadır. Bu haliyle haciz, en katı güvenlik önlemlerinden biri durumundadır.

Uygulamada, hacizli bir malın borçlu tarafından daha yüksek bir bedelle satılarak paraya çevrileceği iddia ve talep edildiği takdirde, kamu alacağını güvence altına almak şartıyla, tahsil dairesinin borçluya tasarruf imkânı vermesinde herhangi bir sakınca yoktur⁴²¹.

2. İhtiyati Haciz

Vergi alacaklarının kamu borçlusuna geçmesi süreci, ödeme tebliği, dava açma süresinin beklenmesi ve dava açılması halinde ise bunun sonuçlanmasını gerektiren uzun ve zorlu bir süreçtir. Bu süreç devam ederken kamu borçlusunun malvarlığı üzerinde, tam bir hukuki tasarruf yetkisi mevcuttur. Borçlunun kötü niyetli olması halinde, bu yetkinin alacaklı taraf aleyhine kullanılarak cebri icra takibinin sonuçsuz kalması söz konusu olabilecektir. Hatta cebri icra süreci sonunda kamu alacağının tahsilini mümkün kılacak borçluya ait hiçbir mal varlığı bulunmayabilir. Dolayısıyla, bu gibi durumları önlemek, kamu alacağını güvence altına almak için ihtiyati haciz müessesesi geliştirilmiştir⁴²².

Vergi hukuku alanında ihtiyati haciz, AATUHK'nun 13-16. maddelerinde düzenlenmiş olup, kamu alacağını güvence altına almak bakımından uygulanan en

⁴²¹ ÖZBALCI, AATUHK Yorum ve Açıklamaları, a.g.e.. s.736

⁴²² ÖZGÜROL, a.g.e., s.42.

etkili yollardan birisidir. İhtiyati haczin var oluş sebebi, ileride tahakkuk edecek ve ödeme vadesi gelecek ya da ödeme emri gönderilecek bir kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, borçlu tarafından bazı malların kendi tasarruf alanından çıkarılması yoluyla, cebri icradan kaçırılmasına engel olmaktadır⁴²³.

Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ihtiyati haciz, “*ileride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş ya da vadesi geldiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz*” şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir deyişle, ihtiyati haciz kamu alacağının borçlu tarafından ödenmesini veya cebren tahsilini güvence altına almak için yasada öngörülen hallerin varlığı durumunda, idari bir kararla borçlunun bazı mal, alacak ve haklarına önceden el konularak, tasarruf yetkisi alanı dışına çıkarılması işlemidir.

İhtiyati haciz, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul mallarıyla alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebri icra takibinin, borçlu tarafından engellenmesini ya da önemli ölçüde zorlaştırılmasını önlemek maksadıyla düzenlenmiş bir müessesedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, ihtiyati haciz, alacağın zamanında ödenmesini güvence altına almak için yapılan bir işlemdir. AATUHK’nun kamu alacaklarının korunmasına yönelik hükümleri karşılaştırıldığında, ihtiyati haczin bir teminat niteliği taşıdığı söylenebilir. Nitekim, AATUHK’nun 16. maddesinde, kamu borçlusu tarafından teminat gösterildiğinde ihtiyatin haczin kaldırılmasının öngörülmesi ve 14. maddesinde de, ihtiyaten haczolunan malların değerleri depo edilmek ya da kamu alacaklısının kabul edeceği bir kişi müteselsil kefil gösterilmek koşuluyla bırakılması bu görüşü destekler niteliktedir⁴²⁴. Ancak ihtiyati haciz uygulaması, teminat istenmesinden daha ağır sonuçlar doğurmaktadır.

İhtiyati haciz müessesinin hukuki niteliği ile ilgili olarak iki ayrı görüş mevcuttur. Birinci görüşe göre, ihtiyati tedbirin özel bir şeklini teşkil eden ihtiyati haciz, aynı zamanda bir icra takip muamelesidir. Zira ihtiyati haciz, icra takip muamelesinin bütün unsurlarını içermektedir. Ancak Yargıtay görüşüne göre, ihtiyati haciz kararının alınması ve uygulanması icra takibinin başlaması anlamına gelmediğinden, ihtiyati haciz işlemi ile icra takip işlemi ayrı muamelelerdir⁴²⁵. Bu nedenle, doktrinde yaygın kanı, haczin bir nevi emniyet tedbiri olduğu yönündeki görüştür. Zira ihtiyati hacizde

⁴²³ Recai DÖNMEZ, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1023, Eskişehir, 1998, s.12.

⁴²⁴ DÖNMEZ, a.g.e.,s.15-18.

⁴²⁵ GERÇEK, a.g.e.,s.148.

önlem, doğrudan doğruya kamu borçlusunun mal varlığının aktifi üzerinde alınarak, kamu borçlusunun zilyetliği kaldırılmakta ve kamu idaresi tarafından mala el konulmaktadır.

İhtiyati hacizde, “*kamu borçlusunun borcunu ödemek için ortaya çıkan şüpheli durum nedeniyle tedbir alınmış olmaktadır*”⁴²⁶. Burada dikkate alınması gereken nokta, “*kamu alacağının tahsilinin tehlikede bulunması halidir*”⁴²⁷. AATUHK’nun 13. Maddesinde, yedi bent halinde sayılan ve varlığı halinde vergi dairesi tarafından derhal ihtiyati haciz uygulanması gerektiren tehlike halleri; teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı, borçlunun ikametgâhının bilinmemesi, borçlunun kaçması ya da mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması olasılığının varlığı, belli sürelerde teminat gösterememiş olması ya da gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olması, mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bulunmuş olması, borçlu hakkında para cezasını gerektiren fiili dolayısıyla kamu davası açılmış olması, borçlunun iptal davasına konu olabilecek hükümsüz tasarrufları bulunması olarak sıralanmaktadır.

İhtiyati haciz işlemi, kamu borçlusunun ihtiyati hacze konu mallar üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırmaktadır. Kamu alacaklısı ise, kamu alacağının vadesi dolduktan sonra, ihtiyaten haczedilen malların satışını gerçekleştirebilir⁴²⁸. Haklarında ihtiyati haciz kararı verilen şahıslar, haczin uygulanması ve gıyapta yapılan hacizlerde kendilerine yapılan tebliğden itibaren onbeş gün içinde alacaklı vergi dairesinin görev alanında bulunan vergi mahkemesi nezdinde itirazda bulunabilmektedirler. Bununla birlikte, itirazda bulunulması ihtiyati haczi durdurmayacağı gibi vergi mahkemesince borçlu lehine karar verilse dahi ihtiyati haciz kararı İYUK’nun 28. maddesi uyarınca nihai karara kadar devam etmektedir⁴²⁹. Bu yönüyle ihtiyati haciz müessesesi, vergi alacağını güvence altına alan önemli bir vergi güvenlik önlemidir.

3. İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk, kamu alacakları içinde sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için öngörülen bir koruma önlemidir. Bazı hallerde, borçlunun şüphe

⁴²⁶ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s.135.

⁴²⁷ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s.141.

⁴²⁸ MUTLUER-HEPER-DÖNMEZER, a.g.e.,s.245.

⁴²⁹ YENİÇERİ, a.g.e., s.223.

uyandıran durumu ve davranışları nedeniyle, vergi alacağının ödenmeme tehlikesine karşı bir güvenlik önlemi olarak ihtiyati tahakkuk müessesesi uygulanmaktadır⁴³⁰.

İhtiyati tahakkuk kavramı, AATUHK'da tanımlanmamıştır. Bununla birlikte, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 11. maddesinde, ihtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş, ancak ileride tahakkuk edecek vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için başlangıçta yapılan tahakkuk olarak tanımlanmıştır.

İhtiyati tahakkuk uygulaması, icrai bir karara ve idari bir tasarrufa dayanmakta olup, Vergi Dairesi Müdürünün yazılı isteği üzerine Vergi Dairesi Başkanı veya Defterdarın yazılı emri ile yapılmaktadır.

Vergi alacağının korunması için uygulanan önlemler karşılaştırıldığında; teminat uygulamasında borçlunun doğrudan doğruya malvarlığının aktifinin etkilenmediği, sadece idari bir kararla bu varlığın pasifini etkileyecek nakdi, ayni ya da kefalet şeklinde bir teminat alındığı görülmektedir. İhtiyati haciz uygulamasında ise; idari bir kararla ve idari icra yolları kullanılarak borçlunun malvarlığının aktifine giren bir unsuruna el konulması söz konusu olmaktadır⁴³¹. Öte yandan ihtiyati tahakkukta alınan karar ve önlemler doğrudan doğruya vergi alacağının kendisine yönelik olup, vergi alacağı, tarh ve tahakkuk işlemleri tamamlanmadan ve tahsil ile ilgili icrai karar verilmeden önce ihtiyaten (tedbiren) tahakkuk ettirilmektedir⁴³². Bununla birlikte, ihtiyati tahakkuk işleminin uygulaması sonucunda kesin bir borç ortaya çıkması söz konusu olmayıp, uygulamanın işlerliği ihtiyati haciz müessesesinin uygulanması ile birlikte ortaya çıkmaktadır⁴³³.

İhtiyati tahakkuk, sadece vergi ve resimlerin korunması amacıyla getirilmiş bir müessese olduğundan, bunun diğer kamu alacakları için uygulanması kanunen mümkün değildir⁴³⁴. Ayrıca, AATUHK'nun 17. maddesine göre, hangi vergi ve resimlerin ihtiyati tahakkuk kapsamına alınacağını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu Tahsilat Genel Tebliği Seri A, Sıra No:1 ile Gelir Vergisi (geçici vergi dahil), Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans

⁴³⁰ KIRBAŞ, a.g.e, s.142.

⁴³¹ GERÇEK, a.g.e., s.160.

⁴³² Sıddık Sami ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.I, 3.Baskı, Akgün Yayınları, İstanbul, 1966, s.1656.

⁴³³ ÖZBALCI, AATUHK Yorum ve Açıklamaları, a.g.e., s.254.

⁴³⁴ Coşkun Can AKTAN, "AATUHK Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar", **Vergi Dünyası**, Aralık 1990, s.49-50.

Oyunları Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Veraset İntikal Vergisi ile bu vergilere ait gecikme faizi ve cezaları hakkında ihtiyati tahakkuk uygulaması yapılması uygun görmüştür. Belediye ve il özel idarelerine ait kamu alacakları için ihtiyati tahakkuk uygulaması yapılmamaktadır.

Teminat isteme ve ihtiyati haciz gibi, ihtiyati tahakkuk da kamu alacaklarının tahsilatını tehlikeye girmesini önlemek için getirilmiş bir müessesedir. Dolayısıyla, ileride tahakkuk edebilecek vergi borcunun tahsilini güvence altına almak üzere uygulanan bu önlem için gerekli koşullar AATUHK'nun 17. maddesinde;

- a) Teminat istenmesi gereken hallerin varlığı,
- b) Borçlunun belli ikametgâhının olmaması,
- c) Borçlunun kaçmış olması veya kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara başvurma ihtimalinin bulunması ve
- d) Mal bildirimine çağırılan borçlunun, belli süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması şeklinde sayılmıştır.

Haklarında ihtiyati tahakkuk kararı alınıp uygulanan mükellefler, tahakkuk nedenleri ve tutarlarını dava konusu yapma hakkına sahiptir. Ancak ihtiyati tahakkuk uygulama açısından, ancak ihtiyati haciz ile birlikte anlam ifade edeceğinden, ihtiyati tahakkuka karşı dava açarken de, ihtiyati hacizle birlikte dava açma olanağı bulunmaktadır. Zira hukuki açıdan da ihtiyati tahakkuk müessesesi tek başına, yükümlülerin menfaatini ihlal eden ve ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğurabilen bir idari işlem değildir⁴³⁵. Nitekim, AATUHK'nun 20. maddesi haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati tahakkukun nedenlerine ve miktarına karşı aynı Kanununun 15. maddesi hükümleri çerçevesinde dava açma esaslarını düzenlemiştir⁴³⁶. İhtiyati haciz, tahakkuk itibarıyla kesinleşmiş kamu alacaklarına uygulandığından, kanun koyucu bu noktayı göz önünde bulundurarak AATUHK'nun 15. maddesinde, ihtiyati haczin sadece nedenlerine karşı dava açılabilceğini, miktarına ise itiraz edilemeyeceğini belirtmiştir. Buna karşın, ihtiyati

⁴³⁵ Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, 1989, s.435.

⁴³⁶ GERÇEK, a.g.e., s.165.

tahakkuka karşı dava açılmasını düzenleyen AATUHK'nun 20. maddesine göre, ihtiyati tahakkukun miktarına da itiraz edilerek dava açılabilir⁴³⁷.

4. Rüçhan Hakkı

Kamu alacaklarından biri olan vergi alacağını güvence altına almak için kullanılan önlemlerden birisi de rüçhan hakkıdır. AATUHK'nun 21. maddesinde yer alan rüçhan hakkı, haciz ve iflasta vergi idaresine alacağın tahsili bakımından bir ayrıcalık tanımaktadır. Rüçhan hakkı, bir hakkın aynı derece ve nitelikteki diğer haklardan üstün tutulmasını ifade etmektedir⁴³⁸. Rüçhan hakkı ile kamu alacağı borçlunun diğer borçlarından üstün tutulmuş ve bazı durumlarda kamu alacağının tahsili konusunda tahsil idaresine öncelik tanınmıştır. Bu sayede, kamu alacağının korunması noktasında önemli bir avantaj yakalanmıştır⁴³⁹.

Kamu alacaklarına öncelik hakkı veren AATUHK'nun 21. maddesinde, üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce, o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulduğunda, satış bedelinin ne şekilde dağıtılacağına ilişkin düzenlemeler yer almakta, borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde kamu alacağının sırası belirlenmektedir.

Söz konusu madde hükmü uyarınca, üçüncü kişiler tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce, o mal üzerinde kamu alacağı için de haciz konulduğunda, satış bedeli alacaklılar arasında garameten taksim edilmektedir. Satış bedelinin dağıtımında, kamu alacaklarından önce tesis edilmiş olan rehinli alacakların hakları saklı tutulmuş, ancak eşya ve gayrimenkulün aynı dolayısıyla ortaya çıkan kamu alacaklarının rehinli alacaklardan önce tahsil edileceğine ilişkin olarak öncelik hakkı tanınmıştır.

⁴³⁷ Cengiz ÜNLÜ, **Amme Alacaklar Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s.222.

⁴³⁸ H. Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi İcra Hukuku**, 2. Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:38, 2001, s. 64.

⁴³⁹ Ahmet GÜZEL, Muharrem ÖZDEMİR, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, Ankara, 2007, s.41.

5. İvazsız Tasarruflarda Hükümsüzlük

İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğü, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen diğer koruma hükümlerindedir. Kanunun 27. maddesi hükmüne göre, kamu alacağını ödememiş borçlulardan, süresinde veya hapse atılmasına rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veya bildirdiği malları borcuna yetmeyenlerin geriye doğru iki yıl içinde veya daha sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız (bedelsiz) tasarruflar hükümsüz sayılmaktadır.

İvazsız tasarruf kavramı, karşılık alınmaksızın yapılan vasiyet, hibe gibi hukuki muameleleri kapsamaktadır⁴⁴⁰. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, ivazsız tasarrufların iptali bazı şartlara bağlanmış olup bu şartlar;

- Borcun kısmen veya tamamen ödenmediğinin kesinleşmiş olması,
- Borçlunun zamanında veya hapsen tazyikine rağmen mal bildiriminde bulunmamış olması,
- İvazsız tasarrufun ödeme süresinin başlamasından önceki iki yıl içinde yapılmış olması olarak sıralanmaktadır.

Bu noktada, ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıllık süre içinde gerçekleşen tasarrufların iptalinde, öncelikle borcun ödenmediğinin kesinleşmiş olması hususu dikkate alınacaktır⁴⁴¹. Bir başka önemli nokta ise 26. maddede belirtilen beş yıllık hak düşürücü süreden önce tasarrufun iptali için bu maddede yer alan özel hüküm olan iki yıllık sürenin uygulanacağıdır. Nitekim, yerleşik yargı kararları da bu yöndedir⁴⁴².

Bağışlama ise özetle, borçlunun malvarlığından çıkan mal veya haklar karşılığında bir şey alınmamasıdır⁴⁴³. AATUHK'nun 28. maddesinde de 27. maddenin uygulanması noktasında, bağışlama sayılan tasarruflar sayılmış olup aşağıda yer alan tasarrufların bağışlama sayıldığı belirtilmiştir. Buna göre;

- Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,

⁴⁴⁰ ÜNLÜ, a.g.e.,s.269.

⁴⁴¹ Burçin BOZDOĞANOĞLU, "6183 Sayılı Kanun Gereğince İptal Davasına Konu Tasarruf ve İşlemlerin Tüzel Kişiler Açısından Uygulanması", **Çalışma Dünyası Dergisi**, Cilt:1 Sayı:2, Ekim-Aralık 2013, s.115.

⁴⁴² ÜNLÜ, a.g.e.,s.265.

⁴⁴³ ÜNLÜ, a.g.e.,s.269.

-Kendi verdiği malın, akdin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat olarak kabul ettiği akitler,

-Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler bağışlama sayılan tasarruflardır.

Kanununun 27. ve 28. maddesinde sayılanlar dışında kalan bazı tasarruflar da, kamu borçlusunun mal veya varlık kaçırmasını engellemek amacıyla yine 27. maddede belirtilen şartların varlığı göz önünde bulundurularak geçersiz sayılmıştır.

Bu itibarla 27. maddede yer alan şartların sağlanması koşulu ile aşağıda sıralanan tasarruflar da hükümsüz kabul edilmiştir. Bu tasarruflar AATUHK'nun 29. maddesinde yer almakta olup,

-Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere, borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinler,

-Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından başka bir suretle yapılan ödemeler,

-Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Genel olarak bakıldığında, bu tasarrufların ödeme güçsüzlüğü içindeyken gerçekleşmesi muhtemel ödemeler olduğu anlaşılmaktadır. Bu noktada, bir kısım alacaklıya öncelik verilerek, eldeki malvarlığının kaydırılması suretiyle, kamu alacağının tahsilinin engellenmesi söz konusudur. Kanun koyucu, bu durumun önüne geçmek amacıyla, bu tip bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir⁴⁴⁴.

Ayrıca AATUHK'nun 30. maddesi uyarınca, borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde, kamu alacağının bir bölümünün veya tamamının tahsiline imkân vermemek amacıyla, borçlu tarafından yapılan tek taraflı işlemlerde borçlunun amacını bilen veya bilmesi gereken kişilerle yapılan tüm işlemler tarihleri ne olursa olsun hükümsüz kılınmıştır.

Bu madde hükmü ile kamu alacağının tahsilini olanaksızlaştırmayı sağlayacak tasarrufların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Söz konusu düzenleme ile malı bulunmayan veya mevcut malı borç tutarını karşılamayan kamu borçlusunun kamu alacağının tahsilini engellemek amacıyla yaptığı tek taraflı tasarruflar hükümsüz

⁴⁴⁴ BOZDOĞANOĞLU, a.g.m.,s.116.

sayılmaktadır⁴⁴⁵. Bu madde hükmünde ayrıca, borçlunun tahsilatı engellemek kastıyla hareket ettiğini bilen veya bilecek durumda olan üçüncü kişilere de vurgu yapılmıştır. Daha önce belirtilen maddeler de dikkate alındığında anlaşılacağı üzere, tasarrufun iptali ile ilgili diğer maddelerde kamu borçlusu ile işlemde bulunan kişilerle ilgili olarak kötü niyet karinesi hiç bir maddede yer almamaktadır. Söz konusu maddede ise süre açısından özel bir düzenleme yer almadığından, 26. maddede yer alan beş yıllık hak düşürücü süre, bu madde açısından da geçerli olacaktır⁴⁴⁶.

6. Teminat ve Kefil

6183 Sayılı Kanun'un 9. maddesi ile düzenlenmiş olan teminat istenmesi yolu, alacaklı tahsil dairesinin isteği üzerine kamu borçlusunun mal varlığındaki kıymetlerden kendi seçtikleri borcuna karşılık göstererek, kamu alacağını güvence altına almaya yöneliktir⁴⁴⁷.

Teminat, en genel haliyle, elde edilememe riski taşıyan bir alacak için güvence önlemi olarak tanımlanmaktadır. Vergi icra hukuku bağlamında ise, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düştüğü kabul edilen belli sebeplere dayanılarak, kamu alacaklısının talebi üzerine, kamu borçlusuna borcuna karşılık olmak üzere, kanunda öngörülen değerleri güvence olarak sunması anlamına gelmektedir. Bu noktada, kamu alacağının ödenmesi gereken tutarı kesinleştiğinde, kamu alacaklısı teminat olarak elinde bulunan miktarı paraya çevirmek suretiyle alacağını tahsil edebilecektir. AATUHK'nun 9. maddesinde teminat istenecek haller ikiye ayrılarak düzenlenmiştir.

Bunlardan birincisi, VUK'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken haller ile 359. maddesinde sayılan hallerde, bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlandığında teminat istenmesidir. İkincisi ise, Türkiye'de ikametgâhi bulunmayan vergi borçlusunun durumunun, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi halidir.

Vergi ziyayı ve kaçakçılık hallerinde teminat istenebilmesi için vergi alacağının tehlikeye düşmesi tek başına yeterli koşul olmayıp, buna ilave olarak işlenen fiiller dolayısıyla re'sen veya ikmalen vergi tarhi yapılması için gerekli işlemlere başlanmış

⁴⁴⁵ BOZDOĞANOĞLU, a.g.m.,s.117.

⁴⁴⁶ ÖZBALCI, AATUHK Yorum ve Açıklamaları, a.g.e.,s.336.

⁴⁴⁷ Binnur ÇELİK, **Kamu Alacağının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara,2000, s.51.

olması da gerekmektedir⁴⁴⁸. Burada bahse konu gerekli işlemlerle kastedilen, verginin tarihine ilişkin vergi inceleme elemanları tarafından yapılan ön işlemler olduğundan, tarihyatın tamamlanması şart değildir⁴⁴⁹. Dolayısıyla, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren hallerde ya da kaçakçılık suçu ve cezaları ile ilgili durumlarda, vergi inceleme elemanlarınca yapılan “ilk hesaplara göre” belirtilen tutar üzerinden, tahsil dairesince teminat istenmesi gerekmektedir. Bu tutar, alacak aslı ile gecikme faizi ve zammını karşılayacak şekilde belirlenmektedir.

AATUHK'nın 9/2. maddesinde, Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösterdiği takdirde, tahsil dairesince kendisinden teminat istenebileceğini ifade edilmektedir. Aynı maddenin 1. fıkrası sadece, VUK kapsamına giren vergi, resim ve harç şeklindeki kamu alacakları ile ilgili olduğu halde, 2. fıkra hükmü her türlü kamu alacağını kapsamaktadır⁴⁵⁰.

Bu maddeye göre, teminat istenebilmesi için iki koşulun bir araya gelmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki, kamu borçlusu olan kişinin Türkiye'de ikametgâhının olmaması, ikincisi ise bu kişinin durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesidir. Maddede, kamu alacağının hangi durumlarda tehlikede sayılacağı belirtilmemiştir. Ancak tahsil dairesi bu durumu bir ihbar üzerine veya basından öğrenebilir, kendisine intikal eden bir işlem veya yaptığı icrai takibat sırasında, borçlunun işlerini tasfiyeye başladığını, menkul, gayrimenkul mallarını elden çıkarmakta olduğunu ve alacağının tahsilini imkânsız kılacak hareketlere başvurduğunu, örneğin adresini sakladığını görerek öğrenebilir⁴⁵¹.

Teminat olarak kabul edilecek nakdi ve ayni değerler, AATUHK'nun 10 ve 12. maddesinde belirtilmiş; 11. maddede ise teminat olarak kabul edilen ayni ve nakdi değerlerin sağlanamaması halinde, bazı koşullarda şahsi kefaletin de teminat olarak gösterilmesi düzenlenmiştir. Teminat olarak gösterilebilecek ayni ve nakdi değerler; para, banka teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belirlenen hisse senedi ve tahviller, menkul ve gayrimenkullerdir. Bu değerleri teminat olarak gösteremeyenler, güvenilir bir bilirkişiyi müteselsil kefil ve müteselsil borçlu olarak

⁴⁴⁸ GERÇEK, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, a.g.e., 139.

⁴⁴⁹ ÇELİK, a.g.e.,s.53.

⁴⁵⁰ Yılmaz ÖZBALCI, **AATUHK Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s.163.

⁴⁵¹ Kemal AYKAÇ, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliği**, Ankara, Kardeş Matbaası, 1974, s.29.

gösterebilirler. Ancak kamu alacaklısı kefaleti ve gösterilen kişiyi kabul edip etmemekte serbesttir⁴⁵².

7. Haksız Çıkma Zammı

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesine göre, ödeme emrine karşı dava açan ve davasında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, davanın reddedildiği miktardaki vergi alacağı yüzde 10 zamla tahsil edilmektedir. Bu zamma uygulamada, "haksız çıkma zammı" denilmektedir.

Haksız çıkma zammı, ödeme emri aleyhine dava açan hemen herkese, idare tarafından davanın aleyhine sonuçlandığı tutar üzerinden uygulanmaktadır. Davanın esasına girilmeksizin süreaşımı ve benzeri sebeplerle reddedilmesi halinde, haksız çıkma zammı uygulanması söz konusu değildir⁴⁵³.

Haksız çıkma zammının hak arama özgürlüğü açısından bir tehdit olduğu ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuru reddedilmiştir. Bununla beraber, uygulamada konu halen tartışılmaktadır.

Gerçekten, ödeme emrine karşı dava açılması halinde, takip ve tahsil işlemlerinin kendiliğinden durmaması nedeniyle, ödeme emrine karşı dava açılmasının alacaklıyı zarara uğratmasından söz edilememektedir. Başka bir deyişle, ödeme emrine karşı dava açılması -doğrudan ve tek başına- kamu zararına neden olacak nitelikte değildir. Dolayısıyla, dava açmadan kaynaklanan bir zarar da söz konusu değildir⁴⁵⁴.

Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu karara rağmen konunun halen tartışılmakta olması⁴⁵⁵, düzenlemenin gözden geçirilmesinin gerekli olduğu ortaya koymaktadır.

⁴⁵² MUTLUER, HEPER, DÖNMEZ, a.g.e., s.244.

⁴⁵³ GERÇEK, a.g.e., s. 201.

⁴⁵⁴ Mustafa AKKAYA, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 2009, s. 342.

⁴⁵⁵ Bkz. AKKAYA, a.g.m.; Soner YAKAR, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı", **Vergi Sorunları**, Temmuz 2009; Billur YALTI, "Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Yukos Kararının Düşündürdükleri" **Vergi Sorunları**, Ekim 2012.

E- BAZI VERGİ TÜRLERİNDE UYGULANAN ORTAK DÜZENLEMELER

Vergi alacağının güvence altına alınabilmesi için başvuru yolları zaman içinde farklılaşmaktadır. Bu başlık altında, vergi alacağının güvence altına alınmasına katkıda bulunabilecek olan bazı yollara değinilecektir.

1. Verginin Kaynakta Kesilmesi

Vergi güvenliği bakımından vergi borcunun vergi dairesine ödenmesi noktasında, asıl borçlu dışındaki bazı gerçek ve tüzel kişilere de sorumluluk yüklenmiştir. Bu durum, VUK'un 8. maddesinin ikinci fıkrasında "*vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*" ifadesiyle yasal bir dayanağa oturtulmuştur.

Vergi kesintisi (tevkifat, kaynakta kesme ya da stopaj), Türk vergi hukukunda çok yaygın olarak kullanılan tahsilat yöntemlerinden biridir. Nitekim, birçok vergi kanununda, verginin kaynakta kesilmesi yöntemi geniş uygulama alanı bulmaktadır⁴⁵⁶.

Verginin kaynakta kesilmesi yoluna gidilmesi, vergi tahsilatı bakımından idareye büyük bir kolaylık sağlamaktadır. Bu yolla vergi kısa bir süre içinde devlete aktarılmaktadır. Verginin kaynakta kesilmesi uygulamasına aşağıda vergi türleri itibariyle kısaca değinilmektedir.

a) Gelir Vergisinde

Verginin kaynakta kesilmesi yolunun en çok kullanıldığı vergi türü, gelir vergisidir. Gelir vergisinde vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, GVK'nın 94. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak

⁴⁵⁶ Adnan GERÇEK, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 54, Sayı: 3, Yıl: 2005, s. 168.

ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.”

Düzenlemeye bakıldığında, neredeyse bütün mükelleflerin vergi kesintisi yapmak zorunda kaldıkları görülmektedir. Bu mükelleflerin kesinti yapmak durumunda olduğu ödemeler ise anılan maddede 18 bent halinde sayılmıştır.

b) Kurumlar Vergisinde

Verginin kaynakta kesilmesi, kurumlar vergisinde dar mükellefler için öngörülmüştür. KVK'nın 30. maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumlara ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gibi kazanç ve iratları sağlayanlar, yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak, bu kesintileri zamanında vergi dairesine yatırmak ve bununla ilgili diğer şekli ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulmuşlardır.

c) Katma Değer Vergisinde

Vergi kesenlerin sorumluluğunun geniş uygulama alanı bulduğu kanunlardan biri de KDV'dir. Kanun'un 9/1. maddesine göre, *“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”* Bu hükme dayanarak Maliye Bakanlığı mükelleflerin ikametgâhı, işyeri, kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunmamasının yanı sıra, çeşitli tebliğlerle diğer birçok haldeki işlemlere taraf olanları da vergi kesintisi yapmak ve bunları vergi dairesine yatırmaktan sorumlu tutmuştur. *“Gerekli görülen diğer hallerde”* Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi çerçevesinde düzenlenen sorumluluk uygulamalarından bazıları şunlardır:

- Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen telif faaliyetleri,
- Kiralama işlemlerinde sorumluluk uygulaması,
- Reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulaması,
- Tekstil ve konfeksiyon fason imalat işlemlerinde sorumluluk uygulaması,

- İnşaat, taahhüt, temizlik, özel güvenlik, bakım onarım, yemek servisi, danışmanlık hizmetleri alımında sorumluluk uygulaması ve
- Akaryakıt teslimlerinde sorumluluk uygulaması⁴⁵⁷.

d) Diğer Vergilerde

Verginin kaynakta kesilmesi uygulaması, yukarıda yer verilen vergiler dışında başka vergi kanunlarında da düzenlenmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre kesinti yapmak zorunda olan kamu idare ve müesseseleri, bankalar⁴⁵⁸, sigorta şirketleri, diğer şirket ve kurumlar ile mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin konusuna giren ödemeleri yaparken, veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair vergi dairesinden verilmiş bir belge isterler. Bu belgenin sunulmaması halinde, veraset yoluyla intikaller üzerinden % 5, ivazsız intikaller üzerinden ise %15 oranında kesinti yaparak kanunda belirlenen süreler içinde vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Ayrıca, gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen futbol müsabakaları ve at yarışları üzerine müşterek bahisler ile yarışma ve çekilişlerden kazanılan ikramiyelerin vergilendirilmesinde de kaynakta vergileme esası benimsenmiştir. Buna göre, söz konusu kişilere dağıtmış oldukları ikramiyeler üzerinden %10 oranında kesinti yapmak ve bunları kanunda belirlenen süre içinde vergi dairesine yatırmak zorunluluğu getirilmiştir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13 ve 35. maddelerinde de vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun 13. maddesine göre, *“ilan ve reklam işlerini meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellef adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar.”* Kanunun 35. maddesine göre ise, elektrik ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini tahsil etmek ve ilgili belediyeye yatırmak zorundadırlar. Benzer şekilde, Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, iktisadi kamu

⁴⁵⁷ GERÇEK, a.g.m., s. 168.

⁴⁵⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Nevzat ŞENSES, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Bankaların Sorumluluğu”, *Yaklaşım*, Kasım 2017, s. 62-64.

teşekkülleri ve bankalar damga vergisine tabi ödemeleri yaparken, vergiyi kesinti yoluyla tahsil etmekle sorumludurlar⁴⁵⁹.

2. Geçici Vergi

Geçici vergi uygulamasıyla, mükellefin gelecek dönemde ödeyeceği verginin bir bölümü cari dönemde tahsil edilir. Tahsil edilen bu tutar, gelecek dönem gerçekleştiğinde, devlet açısından vergi hasılatında kayba sebep olamayacak şekilde çifte vergilemenin engellenmesi amacıyla ödenecek vergiden mahsup edilir⁴⁶⁰.

Geçici vergi uygulaması, gerçek usulde gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusudur. Gelir vergisinde geçici vergi oranı % 15, kurumlar vergisinde ise % 20 olarak uygulanmaktadır. Halen üçer aylık dört dönemde uygulanan geçici vergi uygulaması, mükelleflerin gelecek yılda ödemeleri gereken vergilerin çok önceden alınabilmesine imkân vermesi bakımından bir vergi güvenlik önlemi durumundadır.

Mükellefler açısından beyanname verme külfetine neden olduğu, enflasyon oranının düşük olduğu dönemlerde gereksiz olduğu, mükellefler açısından kısa vadeli finansman sıkıntısına yol açtığı gerekçeleriyle eleştirilen geçici vergi uygulamasının kaldırılması gerektiği yönünde görüşler⁴⁶¹ bulunmaktadır. Bununla beraber, devlet açısından önemli bir tahsilat güvencesi olması yönüyle, vergi güvenliği bakımından belirtilen aksaklıklar giderilerek korunması gerektiği düşüncesindeyiz.

3. Kanuni Temsilci Sorumluluğu

Kısaca, bir kişinin başkası adına işlem yapabilme konusundaki yetkisi olarak tanımlanan temsil⁴⁶², vergileme alanında, iradi temsil ve kanuni temsil olmak üzere iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. İradi temsilcinin, vekâletnamelerde yer alan yetkisini kullanmasından veya kullanmamasından kaynaklanan tüm vergi ve ceza

⁴⁵⁹ GERÇEK, a.g.m., s. 169.

⁴⁶⁰ Özgür SARAÇ, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 267.

⁴⁶¹ Nazmi KARYAĞDI, “Geçici Vergi Kaldırılmalı”, **Dünya**, 04.06.2015, <https://www.dunya.com/gundem/gecici-vergi-kaldirilmali-haberi-282602> Erişim: 01.11.2017.

⁴⁶² ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s. 81.

sorumluluğunun asıl mükellefe ait olması⁴⁶³ nedeniyle, burada değinilmesine gerek görülmemiştir.

Vergi alacağı için bir güvence niteliğinde olan, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusu aşağıda üç başlık halinde ele alınmıştır.

a) Gerçek Kişilerde

Fiil ehliyetine sahip olmayan (küçük veya kısıtlı) vergi mükelleflerinin vergilemeyle ilgili ödevleri, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir ve vergi borcunun ödenmemesi (küçük veya kısıtlının mal varlığından alınamaması) halinde, ödenmeyen vergi borcu, bu kişilerin temsilcilerinden alınmaktadır. Temsilcilerin bu vergiler için temsil ettikleri kişilere rücu imkânı vardır⁴⁶⁴.

Vergi cezalarında ise durum farklıdır. Vergileme ile ilgili ödevlerin gerektiği gibi yerine getirilmemesine dayalı olarak kesilen vergi cezaları, doğrudan kanuni temsilciler adına kesilmektedir. Kanuni temsilcilerin kendileri adına kesilen cezalar için temsil ettikleri gerçek kişilere rücu imkânı yoktur.

b) Tüzel Kişilerde

Tüzel kişilerin vergileme ile ilgili ödevleri, temsile yetkili organları tarafından yerine getirilmektedir. Kısaca kanuni temsilci olarak nitelendirilebilecek olan bu organlar, görevlerin yerine getirilmemesinden sorumlu tutulmuşlardır. Tüzel kişilerde vergiler ve vergi cezaları öncelikli olarak tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilmeye çalışılır. Tahsilatın kısmen veya tamamen yapılamaması halinde, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden alınır. Kanuni temsilciler, ödemiş oldukları bu vergi ve cezalar için tüzel kişiye rücu edebilirler⁴⁶⁵.

⁴⁶³ Ayrıntı için bkz. Hatice YURTSEVER, “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık 2013, s. 113-120.

⁴⁶⁴ Gerçek kişilerin kanuni temsili ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Yasemin Aktaş KULAÇ, **Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2008, s. 1-148.

⁴⁶⁵ Ayrıntı için bkz. Mert SİLAHŞÖR, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu”, **Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, Yıl: 2016, s. 67-79.

Tasfiye dönemlerinde ise tüzel kişiliğin tasfiye memuru tarafından temsil edilmesi nedeniyle, sorumluluk tasfiye memuruna geçmektedir.

c) Dar Mükelleflerde

Dar mükellef esasına tabi kişiler açısından, kazanç ya da iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılabilmesi için, ticari kazançlarda kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilcisinin bulunması gerekmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurumlar ise, Türkiye’de faaliyette bulunarak kazanç elde eden, fakat kanuni ve iş merkezleri ülke sınırları dışında bulunan yabancı kurumlardır⁴⁶⁶.

Dar mükellef konumunda olan gerçek ve tüzel kişilerin vergileme ile ilgili ödevleri, hizmet veya vekâlet akdi ile çalışan “daimi temsilci” tarafından yerine getirilir. Daimi temsilci, asıl mükellef tarafından ödenmeyen vergi ve cezalardan sorumludur.

Normal koşullarda tarhiyatın muhatabı, bizzat mükelleflerin kendileridir. Ancak dar mükellefler bakımından, Türkiye’deki daimi temsilciler, daimi temsilci yoksa kazanç veya iradı dar mükellefe sağlayanlar tarhiyata muhatap tutulabilmektedir⁴⁶⁷.

4. Başkalarının Vergilerinden Sorumluluk

Bu başlık altında asıl mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerden sorumluluk halleri açıklanacaktır. Ele alınacak sorumlukların bir kısmı, ödmeden sorumluluk, bir kısmı ise ödemenin kontrol edilmesinden sorumluluktur.

a) Mirasçılarda

Vergi borcu olan bir kimsenin ölümü, onun mirasçılarını vergi sorumlusu durumuna getirir. Böylelikle ölümle mirasçı, şahsen vergi borçlusu sıfatıyla

⁴⁶⁶ Mustafa ÇOLAK, “Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ticari Kazancın Tespiti”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2016, s. 51.

⁴⁶⁷ Yunus DEMİRLİ, Kadir AYYILDIRIM, “Yabancıların Türkiye’de Taşınmaz Satışından Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesi “, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016, s. 208.

nitelenebilecek hale gelir⁴⁶⁸. Mirasçılarının sorumluluğu, mirası reddetmemiş mirasçılar için geçerli olup, miras paylarıyla sınırlıdır.

VUK'un 372. Maddesinde, “ölüm halinde vergi cezası düşer” denilmektedir. Bu durum, cezaların şahsiliği ilkesinin nedenidir. Mükellefin ölümü halinde kesilmiş ve tahakkuk etmiş usulsüzlük, özel usulsüzlük, idari para cezaları veya vergi ziyayı gibi cezalar terkin edilir, henüz kesilmemişse kesilmez. Ancak, miras bırakanın limited şirket ortağı, kanuni temsilci veya tasfiye memurluğu gibi sıfatlarla tüzel kişilere ait vergi borçlarından sorumluluğu bulunduğu anda, cezaların tüzel kişiye ait olması nedeniyle, sorumlu miras bırakanın bu cezalardan dolayı sorumluluğu da kendi mirasçılarına geçecektir. Burada şunu da belirtmek gerekir ki; ölümden sonra mükellefin ödevlerini yerine getirmek zorunda olan mirasçılarının bu sorumluluklarını zamanında yerine getirmemiş olması nedeniyle kesilecek vergi cezaları artık mirasçılarının kendi şahsi eyleminden kaynaklandığından bunlar adına vergi cezası kesilebilecektir⁴⁶⁹.

b) Ortaklarda

Limited şirketlerin şirketten alınamayan borçları, önce kanuni temsilciden istenir. Kanuni temsilciden alınamayan borçlar için şirket ortaklarına gidilir. Şirket ortaklarının sorumluluğu, sermaye payları oranındadır. Limited şirket ortakları gerçek kişi olduklarında ise sorumluluk gerçek kişilerin tüm malvarlıklarını kapsamaktadır. Ortaklar tüzel kişi olduklarında ise sorumluluk, ortak tüzel kişinin mal varlığı ile sınırlı olur. Limited şirketin ortakları arasında başka bir limited şirket bulunması halinde, ortak olan limited şirketin ortaklarının sorumluluğu olmaz. Çünkü kanundaki sorumluluk “ortak sorumluluğu” şeklinde düzenlenmiş olup, sorumluların da sorumluluğunu kapsamaz⁴⁷⁰.

⁴⁶⁸ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s. 86.

⁴⁶⁹ Memduh ASLAN, “Mirasçılarının Vergi Borçlarından Sorumluluğu“, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2011, s. 132.

⁴⁷⁰ ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s. 90.

c) Devir Alanlarda

Kurumlar vergisinde, devir işleminde, devralan kurumun devir alınan kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından sorumlu olduğunu taahhüt etmesi halinde, borçtan sorumlu hale gelmektedir.

Devir alanlar bakımından sorumluluğun farklı bir türü, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Kanun'un 35. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları şu şekildedir:

“Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”

Devir alanların sorumluluğuna yönelik başka bir düzenleme ise Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, vergiye tabi gayrimenkullerin devredilmesi halinde (devir şekline bakılmaksızın), eski mükellefe ait ödenmemiş borçlardan devreden ve devralan mükellef müteselsilen sorumludur.

d) İşlemlerde

İşlemlerde sorumluluk, verginin ödendiğinin denetlenmesini kapsamaktadır. Motorlu taşıtlara uygunluk belgesi verme yetkisine sahip kurum ve kuruluşlar, bu belgeleri vermeden taşıta ait vergilerin ve cezaların ödendiğini araştırmak zorundadırlar.

Aynı nitelikteki zorunluluk, taşıtların satış ve devir işlemlerini yapma yetkisine sahip olanları da kapsamaktadır. Bu sorumluluklar kapsamında yer alanlar, taşıta ait borçlardan müteselsilen sorumludurlar.

İşlemlerden sorumluluğa diğer bir örnek, harca tabi işlemleri yapan memurlar için öngörülmüştür. Harçlar Kanunu'nun 128. maddesine göre, harca tabi bir işlemde harcın tahsil edilmesini sağlamadan işlem yapan memurlar, harcın tamamen ödenmesinden asıl mükellefle birlikte sorumludurlar.

e) Belgelerde

Belgelerde sorumluluk, damga vergisine tabi olan belgeler için geçerlidir. Damga vergisine tabi bir kâğıdı icraya koymak için ibraz eden bir kimse, söz konusu belgeye ilişkin ödenmemiş damga vergisi ve cezalarından sorumludur.

Damga vergisine ilişkin diğer bir sorumluluk ise ceza sorumluluğudur. Buna göre, resmi daire ve noterler tarafından düzenlenerek verilen veya daire ve notere bırakılan kâğıt için ödenmeyen veya eksik ödenen vergilerden asıl mükellef, cezalardan ise resmi daire veya noterler sorumludur.

F- BİLGİ EDİNMEYE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Vergi güvenliğinin sağlanmasında, vergi kanunlarında veya diğer kanunlarda yer alan güvenlik önlemleri kadar vergi mükellefleri ve sorumlularının vergiyi doğuran olaya neden olan faaliyetlerinin çeşitli mekanizmalar veya kurumlar aracılığıyla takibi de önem taşımaktadır.

1. VEDOP Uygulaması ve Veri Tabanı Oluşturulması

Ülkemizde, özellikle 2000’li yıllardan itibaren teknolojiye yaşanan hızlı gelişmelere ve internet kullanımının yaygınlaşmasına da paralellik gösterecek şekilde, e-devlet uygulamaları içinde yer alan e-mali uygulamalar konusunda önemli gelişmeler yaşanmış ve yaşanmaktadır. Bu uygulamalardan önemli bir tanesi de, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)’dir⁴⁷¹.

VEDOP, bilgisayar ve internet teknolojisi olanakları ile vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırılması ile bölge ve network yapısının kurulmasını sağlayan bir projedir⁴⁷².

VEDOP ile hedeflenen ise, vergi dairelerinin işlemlerinin tümünün bilgisayar ortamında yapılmasının sağlanması ve böylelikle iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinliğin ve verimliliğin artırılarak mükelleflere daha iyi ve hızlı

⁴⁷¹ Engin HEPAKSAZ, Betül HAYRULLAHOĞLU, “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, Cilt:3, No:2, 2011, s.109.

⁴⁷² HEPAKSAZ, HAYRULLAHOĞLU, a.g.m., s. 109.

şekilde hizmet sunulması, vergi yükünün daha adaletli şekilde dağıtılmasını sağlamaya katkıda bulunarak vergi tahsilatını verimli hale getirebilmektir⁴⁷³.

1995 yılında vergi dairelerinin otomasyona geçirilmesi amacıyla pilot proje olarak başlayan VEDOP, pilot projenin başarılı olmasıyla 1998’de VEDOP-1 projesi ile iki yılda 22 ilde 155 vergi dairesi ve 5 defterdarlığın otomasyon sistemine entegre olmuştur. 2004 yılında projenin ikinci aşaması olan VEDOP-2, 2007 yılında ise üçüncü aşama olan VEDOP-3 projesi başlamıştır⁴⁷⁴.

VEDOP-I projesi ile iş yükünün azaltılması, etkinlik ve verimliliğin artırılması amaçlanırken, bu amaçları gerçekleştirebilmek için, evrak girişinden başlanarak, tahakkuk, tahsilat, borç sorgulaması, muhasebe ve haciz işlemleri gibi vergi dairesinin yürütmesi zorunlu işlemlerinin bilgisayar ortamında gerçekleşmesi sağlanmıştır. Projenin bu aşamasında, kurum içi otomasyon büyük ölçüde tamamlanarak, e-kurum olma noktasında önemli bir yol alınmıştır.

Projenin 2004 yılında başlayan ikinci kısmı ise, otomasyona bağlı vergi dairesi sayısının artırılması, beyannamelerin internet üzerinden gönderilmesi (e-beyanname), GİB Veri Ambarının oluşturulması, Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sisteminin (EMKAS) kurulması gibi uygulamaları içermiş, VEDOP-1 projesi ile otomasyona geçen vergi dairesi ve defterdarlıklara ek olarak henüz otomasyona geçmemiş olan birimler otomasyon kapsamına alınmıştır⁴⁷⁵. Ayrıca VEDOP-2 projesi kapsamında geliştirilen ve 1 Ekim 2004 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan e-beyanname uygulaması ile vatandaşların da vergi beyannamelerini internet üzerinden verebilmeleri olanaklı hale gelmiştir⁴⁷⁶.

Projenin üçüncü ayağı olan VEDOP-3 2007 yılında başlatılmış olup, bu kapsamda Gelir İdaresinin daha etkin ve mükelleflere daha iyi hizmet veren bir yapıya kavuşturulması çalışmalarına devam edilmiştir. Bu aşamada, e-VDO uygulamasının yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması ve mevcut yapının bu kapsamda güçlendirilmesi amaçlanmıştır.

⁴⁷³ A. Atilla UĞUR, İbrahim ÇÜTÇÜ, “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Sayı:2, 2009, s.11.

⁴⁷⁴ UĞUR, ÇÜTÇÜ, a.g.m., s.11.

⁴⁷⁵ UĞUR, ÇÜTÇÜ, a.g.m., s.13.

⁴⁷⁶ Mümin Hakkı AY, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiye Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü”, **Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi**, Sayı:11, 2006, s.11.

VEDOP-3 projesiyle birlikte çevrimiçi olarak hizmet verecek olan vergi dairelerinin e-tahsilat ile vergi, ceza ve gecikme zamlarını, elektronik ortamda tahsil edebilmeleri, Mükellef Cari Hesap Uygulaması ile mükelleflerin vergi borç ve alacaklarının banka hesaplarında görülebilmesi, e-haciz uygulaması ile de devletin vadesi geçen vergi alacaklarının tahsili için elektronik ortamda haciz işlemi gerçekleştirilebilmesi amaçlanmıştır⁴⁷⁷.

Maliye Bakanlığı'nın ve Gelir Başkanlığı'nın vergi mükelleflerini müşterileri olarak değerlendirerek, müşteri tatmini sağlamayı hedefledikleri, aynı zamanda teknolojinin imkânlarından faydalanarak çalışanlarının da iş yükünü hafiflettikleri ve mükelleflerin takibini kolaylaştırmayı hedefledikleri bir sistem olan VEDOP'un işlerlik kazanması ile mükelleflerin vergi dairelerindeki işlemleri hızlanmış, birçok işlemin vergi dairesine gitmeden yapılabilmesi olanaklı hale gelmiş, mükelleflerin kendi hesaplarını sorgulayabilmeleri ve beyannamelerini internet ortamında verebilmeleri sağlanmıştır. Her mükellef vergi kimlik numarası/vatandaşlık numarası sahibi olduğundan, ağ üzerinden vergi sorgulaması ile vergi durumlarını kolaylıkla takip edebilmektedir. Muhasebeciler aracılığı ile işlem yapan mükellefler, beyanname verilme ve ödeme işlemlerinin gününde yapılıp yapılmadığını denetleme imkanına sahiptirler. Vergi idaresi açısından ise sistemde kayıtlı tüm mükelleflerin vergiye ilişkin verilerine ulaşabilmek mümkün olduğundan, eleman yetersizliğinden kaynaklı hız problemleri önemli ölçüde çözülmüştür.

2. Vergilerin Açıklanması

Vergi matrahlarının gerçek durumdan daha düşük gösterilmesinin engellenmesinin amaçlandığı yöntemlerden birisi de vergilerin açıklanmasıdır. Ödenen gelir ve kurumlar vergisinin açıklanmasının bir vergi güvenlik önlemi olarak uygulanması, Türkiye'de ilk kez 26.06.1964 tarih ve 485 sayılı Kanun ile uygulanmaya başlanmış ve VUK'un 5. maddesi ile vergi kanunlarındaki yerini almıştır.

Söz konusu uygulama, vergi mahremiyetinin bir istisnası niteliğinde olup, bu noktada vergilerin açıklanması uygulanmasının vergi güvenliği açısından bulunduğu

⁴⁷⁷ İsmail BEKTAŞ, **Celal Bayar Üniversitesi Öğrenci İşleri E-Devlet Uygulamasının Kamu Tasarrufu Üzerindeki Etkisi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2010, s.48-49.

nokta ve taşıdığı kritik önem, vergi gizliliğinden önde tutulmuş gibi bir algıya yol açsa da, açıklanan bilgilerle mükelleflerin kişilik haklarının korunacağı, onur, şeref ve haklarına tecavüz edilmeyeceği güvence altına alınmıştır. Bu kapsamda, söz konusu yasağa uymayanlara VUK'un 5. maddesinde yer alan cezaların uygulanacağı belirtilmiştir.

Önem taşıyan vergi güvenlik önlemlerinden birisi de, vergisini ödeyen mükelleflerin listelerinin ilan edilerek açıklanmasıdır. Mükelleflerin bu şekilde ilan edilmesi ile doğru beyanda bulunmaya teşvik etmek ve mükelleflerin matrah bilgileri hakkında bilgi sahibi olan üçüncü kişilerin idareye, sahip oldukları bilgileri aktarmaları amaçlanmaktadır. Söz konusu mekanizmanın etkin şekilde kullanımı, vergi matrahının kavranması noktasında katkı sağlayabilecektir.

Vergilerin ilanına ilişkin düzenleme, VUK'un 5. maddesinde yer almakta olup söz konusu hüküm uyarınca, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla, Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamesinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı buldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin uygun yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükelleflerin bağlı bulunduğu kuruluşlar varsa bu ilan oralarda da yapılır.

VUK'un 5. maddesine 4369 Sayılı Kanun ile eklenen fıkra kapsamında ise, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanlarının, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabileceği belirtilmiştir.

Vergilerin açıklanması uygulaması yoluyla, vergi kaybının azaltılması hedeflenmektedir. Burada, mükelleflerin açıklama yapıldığını bildikleri için vergi matrahlarını düşük göstermekten bir noktaya kadar kaçınmaları beklenmektedir. Bu noktada, vergilerin açıklanması uygulamasının etkinliği önemli ölçüde toplum fertlerinin bu konudaki duyarlılığına bağlıdır. Özellikle, mükellefleri ihbar eden fertleri toplum nezdinde de zor durumda bırakmayacak şekilde teşvik edecek bazı uygulamalar getirilerek mekanizmanın işlerliği artırılabilir.

3. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması

Vergi güvenliğinin sağlanmasında nakit ödemelerin sınırlandırılması, özellikle kayıt dışı işlemlerin oranının düşürülebilmesi açısından önemli bir role sahiptir. Kayıt dışı ekonomide genel olarak nakit para kullanımının daha çok tercih edildiği kabul edilmektedir. Faaliyetlerin nakit para yoluyla yapılması ise ödeme delillerini ortadan kaldıran bir uygulamadır. Gelişmiş ülkelerde, vergi güvenliğinin de önemli araçlarından birisi olan vergi denetimleri, önemli ölçüde para hareketlerinin izlenmesi temeline dayandırılarak gerçekleştirilmektedir. Çünkü bu ülkelerde gelişmiş bankacılık ve finans sistemleri mevcut olmakla birlikte, bu sistemler vergi denetim birimlerinin otomasyon ağı ile entegre şekilde işlemektedir. Bu ülkelerde, para hareketlerinin önemli bir bölümü bankalar üzerinden gerçekleşmekte ve bu hareketler de bankacılık sisteminde iz bırakmakta, dolayısıyla dikkate değer para hareketlerinin istenildiği zaman tespiti mümkün olmaktadır. Gelişmemiş ülkelerde ise işlemlerin nakde dayalı olarak yürütülmesi alışkanlığı söz konusu olduğundan, finans sistemi yeteri kadar gelişmemiştir. Bu itibarla, vergi denetimleri de genellikle izlenmesi mümkün olmayan nakde dayalı olarak değil, mal hareketlerine dayalı olarak gerçekleştirilmektedir.

Nakit ödemeler, genellikle sahte belge kullanımı veya içeriği itibariyle netlik içermeyen işlemlerle ilgili muhasebe kayıtlarında ortaya çıkmaktadır. Ticari işlemlerde nakit kullanımını sınırlandırarak, banka sisteminin kullanımının yaygınlaştırılması, yapılan ödemelerin vergi idaresinin de kolayca ulaşabileceği şekilde sistemde iz bırakmasını sağlayarak, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkı sağlar⁴⁷⁸.

Bu amaçla, 22.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanunla, VUK'un mükerrer 257. maddesine eklenen hükümlerle Maliye Bakanlığı'na, "*Mükelleflere muameleleri ilgili tahsilat ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarınca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme*" yetkisi verilmiştir. Bakanlık söz konusu yetkiyi ilk kez 2003 yılında kullanmıştır.

Maliye Bakanlığı, VUK'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, ticari işlemler ve finansal hareketlerin

⁴⁷⁸ BOZDOĞANOĞLU, Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadelede Harca Eksenli Önlemler, a.g.e.,s. 142.

taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi amacıyla yayımladığı 320⁴⁷⁹, 323⁴⁸⁰, 324⁴⁸¹ ve 332⁴⁸² Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁴⁸³,’nde tahsilat ve ödemelerini banka veya benzeri finans kurumlarının düzenleyeceği belgelerle tevsik zorunluluğunun kapsamı, zorunluluk kapsamında olmayan işlemler ve tahsilat ve ödemelerin tevsikine aracılık edecek kurumlara yönelik açıklamalar yapmıştır. 320 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde; VUK’un mükerrer 257. maddesinde geçen bankanın, 4389 sayılı Bankalar Kanunu’na göre banka adı altında Türkiye’de kurulan kuruluşlar ile yurt dışında kurulan bankaların Türkiye’deki şubelerini, benzeri finans kurumunun da aynı Kanun’un 20. maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen özel finans kurumlarını ifade ettiği belirtilmiştir.

VUK’un mükerrer 257. maddesinde 4962 sayılı Kanunla⁴⁸⁴ yapılan değişiklikle, Posta İdaresi de banka ve benzeri finans kurumlarının yanına eklenerek, tahsilat ve ödemelerini düzenleyecekleri belgeler vasıtasıyla tevsik edilebilecek kurumlar arasında Posta İdaresi de alınmıştır.

320 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile;

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar,
- Kazancı basit usulde tespit edilenler,
- Defter tutmak zorunda olan çiftçiler,
- Serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın

kendi aralarında yapacakları ticari işlemler ile nihai tüketicilerden (Türkiye’de mukim olmayan yabancılar hariç) mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları 5 bin TL (bu tutar 323 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 10 bin TL’ye yükseltildikten sonra 332 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1 Mayıs 2004 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 8 bin TL’ye düşürülmüştür.) lirayı aşan tahsilat ve ödemelerinin 1 Ağustos 2003 tarihinden itibaren banka ve özel finans

⁴⁷⁹ 04.07.2003 Tarih ve 25158 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁸⁰ 01.08.2003 Tarih ve 25186 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁸¹ 28.10.2003 Tarih ve 25273 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁸² 27.04.2004 Tarih ve 25445 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁸³ 29.07.2008 Tarih ve 16951 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁸⁴ 07.08.2003 Tarih ve 25192 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

kurumları vasıta kılınarak yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunluluğu getirmiştir. Bu tutarın avans olarak ödenecek olmasının bir önemi yoktur.

Yukarıda belirtilen sınırın altında kalan ve 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen işlemler dışında tahsilat veya ödemelerin banka veya Posta İdaresi aracılığıyla yapılması zorunlu değildir.

324 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, mal veya hizmet bedelinin peşin veya vadeli olarak tahsil edilmesinin tevsik zorunluluğu açısından önemi yoktur⁴⁸⁵. Limitin aşılmış aşılmadığına fatura tutarı dikkate alınarak karar verilir. Tevsik zorunluluğu kapsamına ilişkin limitin üstünde olan tutarlarda, her bir taksit banka veya Posta İdaresince düzenlenen belgelerle belgelendirilmelidir. Örneğin, KDV dahil tutarı 10.000,00 TL olan bir malın 10 eşit taksitte satılması halinde, her bir taksite ilişkin ödeme ve tahsilatın bu kurumlarca düzenlenen belgelerle tevsiki zorunludur. Fatura tutarı olarak, iskonto ve indirimlerden sonra ancak katma değer vergisi dahil toplam bedelin dikkate alınması gerekir.

324 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde cari hesap hareketlerinde de işlemin ticari bir niteliği bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, limiti aşması halinde tevsik zorunluluğu aranacağı belirtilmiştir. Bu anlamda, ortaklardan borç olarak alınan paranın limiti aşması halinde tevsik zorunluluğu bulunmaktadır. Uygulamada, nakit işlem hareketine en açık ve vergi güvenliğini de en çok tehdit eden unsurlardan birisi, cari hesap hareketleri olmakla birlikte, söz konusu tebliğ ile bu işlemlerin nakit niteliğine sınır getirilmiştir.

Serbest meslek erbabının tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemesi tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Örneğin, bir hastanede çalışan doktorun, muayene ücretleri karşılığında hastaneye makbuz düzenlemiş olsa da, tahsil ettiği bedelin limiti aşması halinde ayrıca tevsik zorunluluğuna da uyması gerekir.

Bankalar ve Posta İdaresi aracı kılınmak suretiyle; Havale, çek, kredi kartı ve bu kurumlar aracılığıyla tahsil edilen senetler gibi bankacılık araçları kullanılarak yapılan ödemeler ve tahsilatlar karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden, bu şekilde yapılan ödeme ve tahsilatlar tevsik edilmiş sayılır. Banka

⁴⁸⁵ Mehmet Ali ÖZYER, "Tahsilat ve Ödemelerin Banka veya Posta İdaresince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Zorunluluğu", **Yaklaşım**, Sayı:189, Eylül 2008, www.yaklasim.com.tr, Erişim (24.10.2017)

ve özel finans kurumlarının (daha sonra katılım bankası olan kurumların) internet şubeleri üzerinden yapılan işlemler de aynı kapsamda değerlendirilmiştir.

Tevsik zorunluluğu kapsamına giren kişiler ile nihai tüketicilerin; Genel ve katma bütçeli idareler ile döner sermayeli işletmelere yapacakları ödeme veya tahsilatların bankalar veya Posta İdaresi'nce düzenlenen belgelerle tevsiki zorunluluğu yoktur. Ayrıca, Türkiye'de mukim olmayan yabancıların bütün işlemlerinde tevsik zorunluluğu bulunmamaktadır.

Nakit işlemler için işlem limiti konulmasının yanı sıra, gelir idaresinin diğer idari birimler ile oluşturacağı iletişim ağının güçlendirilmesi vergi güvenliğinin sağlanması bakımından oluşturulmak istenen veri tabanının kurulmasına katkı sağlayacaktır. Bu tip bir yapılanma ile bir yükümlünün gelir ve servet durumunun tam olarak tespiti yapılarak denetimin etkin ve verimli hale gelmesi sağlanabilecektir. Günümüzde, en küçük banka ve finans kurumlarının dahi güçlü teknik altyapılara ve bilgi sistemlerine sahip olduğu göz önünde bulundurulursa, karar verici konumundaki mekanizmaların bu konudaki politikalarını ve perspektiflerini gözden geçirmeleri yerinde olacaktır.

4. Vergi İstihbarat Arşivi

Çağdaş vergileme sistemlerinin birçoğunda olduğu gibi ülkemizde de vergileme sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu sistemin temeli mükelleflerin bildirecekleri veriler esas alınarak vergilendirmenin yapıyor olmasıdır. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde, vergi ceza sisteminin etkin şekilde işlememesi, vergi ahlakının düşük olması, vergi tahsilatında sorunlar yaşanması dolayısıyla sık ve geniş kapsamlı aflar çıkarılması, bu durumun vergi uyumu yüksek mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratması gibi nedenler dolayısıyla vergi idareleri ile mükellefler arasında bir güven sorunu yaşanmakta ve mükellefler bazı bilgileri idarenin bilgisi dışında bırakmaktadır. Dolayısıyla, beyan usulünde vergilendirme yapabilmenin ilk koşulu, mükellef beyanlarının kontrolüdür. Bu noktada, tüm mükelleflerin beyanlarının kontrolü mümkün olmayacağından bazı bilgilerin toplanarak risk gruplarına ayrılması ve bu yolla vergi incelemesine tabi tutulması sürecine girilmektedir. Söz konusu risk

gruplarının tespit edilebilmesi açısından, bilgi toplama ve analiz faaliyeti vergi istihbaratı olarak tanımlanmaktadır⁴⁸⁶.

Bir vergi güvenlik önlemi olarak tasarlanan vergi istihbaratı, özellikle vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin daha kolay tespit edilmesi, izlenmesi ve vergi denetim birimlerine sağlıklı ve sürekli bilgi aktarımı noktasında önem taşımaktadır.

21.07.1951 tarih ve 7864 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25.06.1951 tarih ve 13287 sayılı BKK ile yürürlüğe giren Mali İstihbarat Yönetmeliği ile VUK’un 149. maddesine göre bilgi verecek kamu idareleri ve müesseseleri belirlenmiştir. Söz konusu Yönetmelik, 05.10.2006 tarih ve 26310 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 28.08.2006 tarih ve 2006/10933 sayılı Yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır. Aradaki süre zarfında ve yönetmeliğin yürürlükten kaldırılması sonrasında ise, istihbarat arşivi konusunda bazı gelişmeler olmuştur.

İstihbarat arşivi 1989 yılında kurulmuştur. Bu yılda çıkarılan 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Hekim ve Eczanelerle İlgili Düzenlemeler, Gayrimenkul Alım-Satımı İle İlgili Düzenlemeler, Mühendis ve Mimarlar Tarafından Düzenlenen Plan, Proje, Resim ve Hesapları Onaylayan Valilik, Belediye ve Türkiye Elektrik Kurumu gibi Kurum ve Kuruluşlarca Devamlı Bilgi Verme Zorunluluğu, Kıymetli Maden, Taş ve Eşyaları İşleyen veya Şekil Verenlere İlişkin Düzenlemeler, İmalatçı Sınai Müesseseler, Avukatlarla İlgili Düzenlemeler yapılmıştır. Bunu müteakiben, 1990 yılında 205 ve 206 seri nolu tebliğler çıkarılmış, takip eden yıllarda da 210 ve 216 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği çıkarılmıştır. Bunlardan 191, 210, 194, 197, 198, 205, 217 ve 216 sayılı VUK Genel Tebliği 16.12.1997 tarih ve mükerrer 23202 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan VUK Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu tebliğlerin kaldırılma nedeni olarak “...tek vergi numarasının kullanılmasının yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmaların” sürdürülmesi gösterilmiştir. Daha sonra VUK’un verdiği yetkiye dayanarak, tek vergi numarası (gerçek kişiler için vatandaşlık numarası) kullanılan yerlerden alınan bilgiler, Bakanlığın VERİA kısaltması altında topladığı veri ambarında toplanmaya başlamıştır. Veri ambarı 2004 yılında kurulmuş,

⁴⁸⁶ Ahmet OZANSOY, “Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi”, **Yaklaşım**, Sayı: 202, Ekim 2009, www.yaklasim.com, Erişim (30.11.2017)

2005 yılından itibaren tek vergi numarası zorunluluğu getirilen kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi alınmaya başlanmıştır.

Vergi uygulaması ile ilgili olarak toplanan kişisel veriler, mükellef ve sorumluların kendilerinden alınan verilerle, diğer kaynaklardan toplanan veriler olarak sınıflandırılabilir.

Mükellef ve sorumluların kendilerinden alınan veriler, yoklama ve inceleme ile sağlanan veriler ve beyannameler, beyanname eki belgeler ve bildirimler yoluyla mükellef ve sorumluların idareye bizzat sundukları veriler olarak alt tasnife tabi tutulabilir⁴⁸⁷.

Bu noktada, özellikle beyannameler, beyanname eki belgeler ve bildirimler yoluyla mükellef ve sorumluların idareye bizzat sundukları veriler, çeşit ve sayı olarak oldukça fazlalaşmıştır. Tamamı elektronik ortamda verilen bu bilgi ve belgelerin toplanması ve hazırlanması, işletmelerin muhasebe servislerinin ve serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin önemli ölçüde vakit harcamasına neden olmaktadır.

Diğer kaynaklarda toplanan veriler ise; devamlı bilgi verme yükümlülüğü kapsamında toplanan veriler ve diğer bilgi işlem sistemlerinden elde edilen veriler ile ÇVÖA (çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının) “bilgi değişimi” maddeleri gereği alınan veriler olarak sıralanmaktadır.

Devamlı bilgi verme yükümlülüğü kapsamında toplanan veriler, gerek VUK gerekse diğer kanunlar gereği olarak GİB’e gönderilen verilerdir.

Diğer bilgi işlem sistemlerine girilerek elde edilen veriler ise, diğer kamu kurumlarının bilgi işlem sistemleri ile sağlanan bağlantı ile elde edilen verilerdir. Örneğin, Emniyet Genel Müdürlüğünden araçların devir tescil işlemleri ile ilgili alınan bilgiler bu kapsamda değerlendirilebilir.

ÇVÖA’nın “bilgi değişimi” maddeleri gereği alınan veriler ise, “Talep üzerine bilgi değişimi”, “otomatik bilgi değişimi” ve “kendiliğinden bilgi değişimi” olmak üzere üç çeşittir.

⁴⁸⁷ Bekir BAYKARA, “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2015, Sayı: 404, www.vergidunyasi.com

Buradan da anlaşılacağı üzere, Gelir İdaresi Başkanlığında bulunan veri ambarında, mükellef ve sorumlular ile bunun dışındaki ilgili kişilere ait çok çeşitli (kişisel, mali, ekonomik) ve çok sayıda bilgi bulunmaktadır⁴⁸⁸.

Vergi istihbaratının; vergi güvenliğinin sağlanması açısından önemli araçlardan olan vergi incelemesine katkısı bağlamında konu değerlendirilecek olursa; vergi incelemeleri mevcut haliyle önemli ölçüde mükellef işlemlerinin revizyonundan ibaret olup, tam olarak vergi kaybını önlemeye yönelik değildir. Zira, vergi kaybı daha çok tutulan defter ve belgeler dolayısıyla değil, tutulmayan defter ve düzenlenmeyen belgeler nedeniyle gerçekleşmektedir. Bu itibarla, vergi incelemelerinin incelenmesine karar verilen bir mükellefin baştan aşağı tüm faaliyetlerinin kontrolü yerine, konu bazlı yapılacak risk analizleriyle, belli bir konuda aynı risk grubundaki tüm mükelleflerin incelenmesi şeklinde yapılması amaca daha uygun olacaktır⁴⁸⁹. Bu tip bir inceleme yöntemi mükelleflere, olabildiğince fazla sayıda mükellef beyanının denetlendiğini göstereceğinden, mükellef psikolojisi üzerinde vergi kaçırma eğilimini azaltıcı yönde etki yaratacak ve vergi uyumunu yükseltecektir. Vergi inceleme sonuçlarının sektörler bazında da vergi idaresi tarafından açıklanması sonucunda mükellefler, çok başka amaçlarla çok farklı kurum ya da kuruluşlarda yer alan muhtelif bilgilerinin vergi idaresi tarafından anlamlı sonuçlara ulaşacak şekilde bir araya getirilerek kayıt dışı faaliyetlerinin inkâr edilemez bir biçimde tespit edildiğini gördüklerinde, faaliyetlerini kayıt içinde ve usulüne uygun olarak yapmaya adeta mecbur olacaklardır⁴⁹⁰. Bununla birlikte, söz konusu durumun kendilerinden başka diğer tüm mükellefler için de geçerli olduğunu bileceklerinden, vergiye karşı dirençleri azalacak ve gönüllü uyum konusunda önemli bir mesafe kat edilmiş olacaktır. Bu mekanizma vergi güvenliğinin sağlanmasında ve tahsilat süresinin kısalmasında da etkilidir.

5. Haber Verme (İhbar) İkramesi

Haber verme veya ihbar ikramiyesi müessesesi, vergi kayıplarını ve denetim sistemindeki yetersizlikleri giderebilmek amacıyla geliştirilmiş bir mekanizmadır. Bu mekanizma ile vergi mükellefleri arasında adaletin sağlanması amaçlanmıştır; aynı

⁴⁸⁸ BAYKARA, a.g.m.

⁴⁸⁹ OZANSOY, a.g.m., www.yaklasim.com

⁴⁹⁰ OZANSOY, a.g.m.

zamanda piyasada rekabet eşitliğini bozmamaya yönelik bir uygulama oluşturulmaya çalışılmıştır⁴⁹¹.

Devletten gizlenen, kayıt altına alınamayan ve bu sebeple denetlenemeyen faaliyetler olarak kabul edilen kayıt dışı ekonomi ile mücadelede ihbar ve şikayetlerin önemli bir rolü bulunmakta olup, ihbar mekanizması ve ihbar ikramiyesinin hukuki dayanağını “3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun” ile 1905 Sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun” oluşturmaktadır. Vergi kayıp ve kaçağına ilişkin olarak verilen ihbar dilekçeleri, Anayasanın 74. maddesinde siyasi hak olarak yer alan “Dilekçe Hakkı”nın kullanma biçimi olan 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümlerine göre verilmektedir. İhbarda bulunan kişinin ihbar ikramiyesi talep etmesi durumunda ise, şartları taşıması kaydıyla, 1905 sayılı Kanun’a göre tahakkuk eden vergi ve ceza üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmektedir.

Vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet veren kişi veya kurumlar hakkında, vatandaşlar tarafından ikramiye talepli olarak yazılı ihbarda bulunulması gerekmektedir. Dolayısıyla, sözlü olarak yapılan ihbarlara istinaden inceleme yapıp, ikramiye ödenmesi mümkün değildir. Yazılı olarak verilecek ihbar dilekçeleri belirli şartları taşıması halinde, Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra birimleri ile denetim birimlerine elden veya posta ile gönderilebileceği gibi, Bakanlığın muhtelif web sayfalarına kimlik ve adres belirtilmek suretiyle elektronik posta yoluyla da iletilebilir. 3071 sayılı Kanun’un 4. Maddesinde, dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerektiği, aynı Kanun’un 6. maddesinde de dilekçelerden, belli bir konuyu ihtiva etmeyenlerin, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanların ve 4. maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayanların incelenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması zorunluluğu, muhbirin ihbarının arkasında durmasını sağlayarak, asılsız ihbar yapılmasını önlemenin, ihbarcının belli ve ulaşılabilir olmasını sağlayarak ihbarın doğruluğu konusunda idari makamlarda oluşacak kuşkuları azaltmanın, inceleme sırasında ihbar

⁴⁹¹ Neslihan İÇTEN İNCE, “İhbar Müessesesi”, **E-Yaklaşım**, Aralık 2016, Sayı:288, www.yaklasim.com

dilekçelerindeki kimlik ve adres bilgileri sayesinde muhbirle iletişim kurulup ilave bilgiler alınmasını sağlamanın gereğidir

Ayrıca, ihbar ikramiyesi talep edilen ihbara konu verginin devamlılık gösteren vergilerden olması ve ihbarın VUK'a göre beş yıllık tarh zamanasını süresi içinde yapılması gerekmektedir⁴⁹².

İhbar ve ödül sistemine ilişkin uygulamalar, 1905 sayılı Kanuna dayanmaktadır. Söz konusu Kanun, mevcut vergi kayıp ve kaçığının vergi idaresine haber verilmesi ve sonucunda kesinleşecek vergi ve cezalara uygulanacak belirli nispetlerde ikramiye verilmesini öngörmekte olup, kanun ile vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amaçlanmıştır. 1905 sayılı Kanun'un 6. maddesinde, hangi vergilerin ihbara konu olabileceğine yer verilmiştir. Buna göre, *“Bina, arazi ve arsalardan kayıt dışı kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, tüketim ve damga gibi sürekli vergilerle ilgili olarak yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden aşağıdaki nispetler dahilinde ikramiye verilir.”*

500 liraya kadar	yüzde 15
5 000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 30
15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 20
15 000 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 10

Söz konusu tarife bu şekilde olmakla birlikte, kanunda yer alan bu değerlerin oldukça sembolik olduğu görülmektedir. Hesaplama, kaçırılan vergi ve kesilen cezanın toplamı üzerinden yapılmakla birlikte, pratikte ikramiye oranı genellikle %10 üzerinden uygulanmaktadır⁴⁹³.

⁴⁹² İmdat TÜRKAY, “Vergi Kayıp ve Kaçağının İhbarı ve İhbar İkramiyesi-I”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2015, Sayı: 274, www.yaklasim.com

⁴⁹³ Metin TAŞ, “Vergide İhbar İkramiyesi”, **Milliyet**, 28.01.2017, <http://www.milliyet.com.tr/yazarlar/prof-dr-metin-tas/vergide-ihbar-ikramiyesi-2386250/>, Erişim (01.12.2017)

İhbar ikramiyesinin 1/3'ü verginin kesin tahakkukunda, geri kalan 2/3'lük kısmı ise tahsilinden sonra ödenir. Burada önemli olan, matrah farkı dolayısıyla tarh edilen vergi ve cezaların ödenecek aşamaya gelmesidir. Yani mükellef tarafından ilgili tarhiyata dava açılmış ise yargı yolunun tüketilmiş olması, uzlaşma talep edilmiş ise uzlaşmaya varılmış ve uzlaşma tutanağının imzalanmış olması veya indirim talep edilmiş ise bu talebe göre tahakkukunun verilmiş olması gerekmektedir. Vergi incelemesi raporuna istinaden tarh edilmesi gereken vergiler ile bunlara bağlı kesilecek cezalar açısından, muhbirin bu matrah farkına katkı oranının belirtildiği ihbar ikramiyesi raporuna göre hesaplanan ikramiye tutarı, muhbire vergilerin kesin tahakkuku verildikten sonra 1/3'ü ödenir. Geri kalan 2/3'ü ise verginin tahsilatından sonra ödenir⁴⁹⁴.

1905 sayılı Kanuna göre ihbar ikramiyesi için muhbirde ve ihbar konularında aranan esaslar şunlardır:

- İhbar konusu yazılı olarak ihbar dilekçesi ile bildirilmelidir. İhbarın sözlü yapıldığı durumlarda ise sözlü ihbarın tutanağa geçirilerek muhbire imzalatılması gerekmektedir.

- İhbardan önce vergi incelemesine başlanılmamış olması gerekmektedir.

- Dilekçede ihbar edenin adı, soyadı, imzası ile iş veya ikametgah adresinin bulunması gerekmektedir.

- Muhbirin yapmış olduğu ihbardan önce aynı konuda herhangi bir vergi incelemesi başlamamış olmalıdır.

- Muhbir kendini gizlememelidir. İhbar dilekçesindeki iddia edilen hususların gerçekliğini araştırmak için vergi incelemesine başlanmadan veya inceleme sırasında lüzum görülürse, denetim elemanı ihbarcının ifadesine başvurabilecektir. İhbarcı, ihbar ettiği konu ile ilgili ispatlayıcı belgeleri ibraz etmeli ve ihbar ikramiyesi talebinde bulunduğunu tekrar etmelidir.

- İhbarın somut olaylara ve delillere dayanması, vergi ziyana sebebiyet veren ticari muamelenin açık olarak belirtilmesi gerekmektedir.

⁴⁹⁴ Ayşe GINALI, "Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları", **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2010, s.143.

- 1905 sayılı Kanuna göre ihbar ikramiyesi talebinin olduğu dilekçede belirtilmelidir.

- İhbarda bulunan, inceleme bitmeden ihbarından vazgeçmemelidir. İnceleme başlamadan veya incelemenin herhangi bir safhasında, ihbarından vazgeçtiğini bildiren muhbire, ikramiye ödenmeyeceği açıktır.

- İsimli ihbarlarda vergi incelemesi bitmeden muhbir ortaya çıkmış olmalıdır. İnceleme bittikten sonra isimli ihbar mektuplarına sahip çıkanlara 1905 sayılı Kanun hükümlerine göre ikramiye ödenmesine imkân yoktur.

- Yapılan inceleme sonucunda denetim elemanı tarafından bulunan matrah farkının ihbarcının verdiği bilgi ve belgelere dayanılarak bulunmuş olması gerekmektedir. Yani, ihbarın konusu ile bulunan matrah farkı, vergi farkı ve cezalar arasında bir illiyet bağı bulunmalıdır. Denetim elemanı tarafından ihbar konusu dışında ayrıca bulunan matrah farkı üzerinden tahakkuk edecek vergi için ise ihbar ikramiyesi hesaplanmayacağı bilinmelidir.

- İhbar ikramiyesi sadece devamlılık arz eden vergi (gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi) ile vergi aslına bağlı cezalar üzerinden hesaplanacaktır. Geçici vergi, geçici vergiye bağlı vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları üzerinden hesaplama yapılmayacaktır.

- Birden fazla muhbir olursa, ihbar konuları ile matrah farkları arasındaki illiyet aranmalı, her iki ihbarda bağlantılı ise bu kere önce ihbarda bulunana ödeme yapılmalıdır. Bir mükellef hakkında alınan iki veya müteaddit ihbar üzerine incelemeye girişildiğinde, muhbirlerin ihbar konuları ile inceleme sonunda bulunacak matrah farkı arasında öncelikle illiyetin aranması gerekir. Aynı mükellef hakkında ve aynı konuları muhtevi iki veya daha fazla ihbar vaki ise resmi kayıtlara geçiş tarihi itibarıyla önce ihbarda bulunan muhbire ikramiye ödenmelidir.

- Yapılan araştırma ve inceleme sonucunda, denetim elemanı tarafından Görüş ve Öneri Raporu (İhbar İkramesi Raporu) düzenlenmesi, söz konusu raporun ihbar ikramiyesinin ödenmesi noktasında olumlu görüş içermesi gerekmektedir.

- Muhbirin vergi kaçırmaya dahil olup olmamasının önemi yoktur. Bir mükellefin vergi kaçırmakta olduğunu bilen ve delilleriyle bu kaçakçılığı haber veren muhbirlere ikramiye ödenmesi, diğer şartların mevcudiyeti halinde imkan dahilinde görülmektedir.

1905 sayılı Kanuna göre, Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında görevli çalışanların tamamı ile tahrir ve tahmin komisyonları mensupları ve tahakkuk muamelesinde görevli olanlara ihbar ikramiyesi ödenmez. Bunun yanı sıra, yaptıkları incelemeler sırasında tespit ettikleri vergi kayıplarını ilgili mercilere bildirmeleri, görevlerinin gereği olanlara da ihbar ikramiyesi ödenmesi mümkün değildir. Ayrıca, meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar⁴⁹⁵.

Yine, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "Meslek Sırları" başlıklı 43. maddesi; "*Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.*" hükmünü içermektedir. Buna göre, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ile bunların yanlarında çalışanlara yani kanunen ikramiye alması mümkün olmayan kişilere ihbar ikramiyesi ödenemeyecektir⁴⁹⁶.

İhbar müessesesinin başarısı, öncelikle bu mekanizmanın topluma doğru açıklanmasına bağlıdır. Böyle bir vergi güvenlik önleminin varlığından toplumun önemli bir kesiminin haberi yoktur, bilen kesimi ise çekince ile yaklaşmaktadır. İkramiye tutarının ise bireyleri teşvik edecek nitelikte olması gerekmektedir. Bugünkü şekliyle müessesesinin etkin şekilde işlediğinden bahsetmek mümkün değildir.

Vergi farkını açıklamayan, gerekli bilgi ve belgeleri sunamamış bir başvuru yoluyla somut olay ve konunun idarece tespiti mümkün olmadığından, vergi ihbar ve şikâyetlerinde matrah farkının kaynağı belirtilmeli; en azından bu bilgilere nasıl ulaşılacağı anlatılması gereklidir. Bu açıdan, vergiyi doğuran olaya konu matrah farkını somut bir şekilde bildirebilen bir ihbar, hukuken geçerli ve ikramiyeye değer nitelikte olarak değerlendirilirken, bunun dışındaki vergi ihbarlarının soyut ve genel nitelikte olması söz konusu olabilecektir⁴⁹⁷.

⁴⁹⁵ Abdülmenaf YAKUT, "İhbar İkramiyesi Kimlere Hangi Şartlarda Verilir?", **Hürses**, 20 Temmuz 2015, www.hurses.com.tr

⁴⁹⁶ Metin TAŞ, "Vergide İhbar İkramiyesi", a.g.m.

⁴⁹⁷ Sadık ÖKÇÜN, "Vergi İhbar ve Şikayetlerine İlişkin Değerlendirmeler-II (Vergi İhbarının Maddi ve Şekli Şartları, İşleme Alınma Prosedürü)", **Yaklaşım**, Nisan 2016, Sayı: 280, www.yaklasim.com

6. Vergi Güvenliğine Yardımcı Kuruluşlar

Vergi güvenliğinin sağlanması noktasında, gerek vergi yönetimi gerekse vergi mükelleflerinin, bilgi veya teknik destek anlamında, bazı özel kuruluşlardan yardım alması söz konusu olabilir. Bu bağlamda değerlendirilebilecek özel kuruluşlar, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin işlem ve belgelerinin sağlıklı düzenlenmesine yardımcı olan ve gerektiğinde mükelleflerin durumları hakkında bilgi verebilen kuruluşlardır.

Ülkemizde vergilemenin temelini oluşturan beyan esasının başarıya ulaşabilmesi, kayıt ve belgelerin kanunlarda öngörülen biçimde tutulmasına bağlıdır. Vergi mükelleflerinin önemli bir kısmı, vergi kanunlarının kendilerine yükledikleri sorumlulukları tam olarak kavrayamadıkları için ve vergi sisteminin karmaşıklığı dolayısıyla, serbest muhasebeci mali müşavirler aracılığıyla vergisel yükümlülüklerini yerine getirmektedir.

Ayrıca Yeminli Mali Müşavirler de hem mükelleflere vergilemeye ilişkin ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yardımcı olmakta; bu esnada mükelleflerin hesaplarını ve kayıtlarını inceleyip raporlar düzenlemek suretiyle, idarenin denetim yükünü hafifletme noktasında destek olmaktadır.

Vergi güvenliğinin sağlanmasına yardımcı olan bir diğer grup ise, kazançları basit usulde saptanan ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile götürü gider usulünü seçen gayrimenkul sermaye iradı sahibi işverenler ile yanlarında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnede yazılı vergilerini ödemelerini sağlamakla yükümlü olanlar, yani vergi sorumlularıdır. Bu grupta yer alanlar, söz konusu sorumluluklarını yerine getirmedikleri takdirde vergi ve ceza, işverenden alınacaktır. Dolayısıyla, söz konusu sorumluluk, hem çalışana vergi ödemesinde yardımcı ve zorlayıcı olacak; hem de vergi yönetimine gelir elde etme olanağı sunacaktır⁴⁹⁸.

Vergi sisteminin verimliliği, vergi idaresi ile mükelleflerin işbirliği içinde olması ile doğrudan ilişkilidir. Bu işbirliğinin başarısı ise mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin konularda bilgi sahibi olmalarına; başka bir deyişle, vergi mevzuatı konusunda bilgi birikimine sahip olmalarına, vergi bilincine ve ahlakına sahip olmalarının yanı

⁴⁹⁸ YENİÇERİ, a.g.e., s.167.

sıra, mükelleflerin vergi uyumunun yüksek olmasına bağlıdır⁴⁹⁹. Mükellef ve idare ilişkilerinin olumlu bir seyir izlemesi, vergi idaresine düzenli bilgi akışı sağlanması yoluyla vergi güvenliğine katkı sağlayabilecektir.

Bu noktada, bilgi akışını hızlandırmanın yollarından birisi de, vergilendirme sürecini olabildiğince basitleştirmektir. Bu açıdan, öncelikle mevzuatın basitleştirilmesi, tebliğ ve yönetmelik sayısının azaltılması, beyannamelerin azaltılarak, sistemin mümkün olduğunca mükelleflerin anlayabileceği hale getirilmesi gerekmektedir.

Son dönemlerde, ülkemizde vergi kanunlarında yapılan değişiklikleri mükelleflere açıklamak noktasında çeşitli eğitim faaliyetleri düzenlenmektedir. Özellikle, gayrimenkul sermaye iratlarının beyanı ile ilgili olarak önceden hazırlanmış kira gelirleri beyan sisteminin uygulanması konusunda mükelleflere yol gösterebilmek adına, beyan dönemlerinde hem vergi dairelerinde hem de mükelleflerin yoğun olduğu merkezlerde uzmanlar görevlendirilerek mükelleflere yardımcı olunmaya çalışılmaktadır. Bunun yanı sıra, Vergi İletişim Merkezi kanalıyla mükelleflerin sorularına uzmanlar aracılığıyla cevap verilmesi hedeflenmektedir.

Ancak özellikle beyan dönemlerinde, mükelleflerin profesyonel anlamda danışma ve desteğe ihtiyacı olduğu gözlenmektedir. Günümüzde, gelişmiş ülkelerin önemli bir kısmında vergi mükellefi, birçok işletmenin mali tablolarını, vergi uzmanı kişilere veya bu amaçla kurulmuş olan kuruluşlara onaylatma zorunluluğu vardır. Bu yöntemle devlet, kendi memurları aracılığıyla mükellefleri denetlemenin mali yükümlülüğünden kurtulmakta ve bu önemli hizmeti kendisine bedelsiz olarak sağlamaktadır. Bu tip denetimlerle vergi beyannamesinin idareye verilmeden önce kontrolü, beyannamenin ekleri olan bilanço, gelir tablosu ve diğer mali tabloların onaylanması, eksik veya yanlışların tespiti sağlanmış olmaktadır.

Vergi güvenliğine yardımcı kamu kuruluşları kapsamında değerlendirilebilecek bir kuruluş olan MASAK (Mali Suçları Araştırma Kurulu) 17.02.1997 tarihinde fiilen kurulmuş ve çalışmalarına başlamıştır. 1996 yılında yürürlüğe giren Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun ile aklama suçuyla mücadele hukuki kimlik kazanmıştır. Söz konusu suçla mücadelede Maliye Bakanlığı bünyesinde ana hizmet

⁴⁹⁹ Murat ÖZDEN, "Vergi Yönetiminde Etkinlik Sorunu", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1-2, 1991, s.171.

birimi statüsünde doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapmaya başlayan MASAK; aklama suçuyla mücadelede ulusal ve uluslararası standartlar ve ihtiyaçların değişmesiyle birlikte, mevzuatın ve uygulamanın revizyonuna ihtiyaç duymuştur. Bu kapsamda, anılan Kanun yerine 18.10.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, aklama suçuyla mücadele sistematığının içine terörizmin finansmanı suçuyla mücadeleyi de ekleyerek yürürlüğe girmiştir. Böylelikle, söz konusu Kanunla suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi kapsamında veri toplamak, şüpheli işlem bildirimlerini almak, analiz etmek ve değerlendirmek MASAK'ın görevleri arasına dahil edilmiştir.

Aklama ve terörizmin finansmanı suçları ile mücadelenin, bastırıcı ve önleyici tedbirler olmak üzere iki temel boyutu bulunmaktadır. Suç işlendikten sonra suçlunun ve suç gelirinin tespiti ile ilgili olarak 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda düzenlenen bastırıcı tedbirler; suçun ve suçu işleyenlerin tespit edilmesini, soruşturulmasını, yargılanmasını ve cezalandırılmasını, aklamaya ve/veya terörizmin finansmanına konu mal varlığı değerlerinin tespitini, takibini, el konulmasını ve müsaderesini kapsamaktadır.

Suçun işlenmesini engellemeye yönelik önleyici tedbirler kapsamında düzenlenen, müşterinin tanınması, şüpheli işlemlerin bildirim, iç kontrol, iç denetim, risk yönetimi ve uyum görevlisi atanması gibi yükümlülüklerin, yükümlüler tarafından etkin bir şekilde uygulanmasıyla, suç fiillerinin gerçekleştirilmeden ortaya çıkarılarak engellenmesi ve finansal sistemin bu suçların işlenmesinde araç olarak kullanılmasının önlenmesi sağlanmaktadır.

Ülkemizde, aklama ve terörün finansmanı suçları ile ilgili olarak temel önleyici tedbirlere, 5549 sayılı Kanun'da yer verilmiş olup, özellikle finansal ürün ve hizmetlerdeki çeşitlenmelerin doğal sonucu olarak, yeni aklama ve terörizmin finansmanı yöntemlerinin ortaya çıktığı göz önünde bulundurularak, ilave ve detay düzenlemelerin Yönetmelik, Tebliğ gibi ikincil mevzuat düzenlemeleriyle yapılması, gerekli olduğu durumlarda açıklayıcı rehberlerin yayınlanması öngörülmüştür.

5549 Sayılı Kanun'un 19. maddesi incelendiğinde, MASAK'ın; mali istihbarat üretmek (analiz ve değerlendirme yapmak), aklama suçu incelemeleri yapmak ve diğer görevler (veri toplama, yükümlülük denetimleri, dış ilişkiler, bilgi teknolojileri, idari işler vb.) olarak üç temel görevi olduğu anlaşılmaktadır.

MASAK'ın, Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 8. maddesinin (g) bendi ile Maliye Bakanlığı bünyesinde “ana hizmet birimi” olduğu ve 5549 sayılı Kanunun 19. maddesinde de doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak çalışacağı hüküm altına alınmıştır. Başkanlık hizmetlerini, başkana bağlı başkan yardımcıları ve daire başkanları aracılığıyla yürütmektedir.

Mali istihbarat birimleri, suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadelenin temel kurumlarından olup, bu mücadelede önemli görevler üstlenmektedir. Mali Eylem Görev Gücü (FATF), 29. tavsiyesinde; ülkelerden şüpheli işlem bildirimlerini alan, analiz eden ve ilgili birimlere dağıtan ulusal merkezli bir makam oluşturmalarını istemektedir. Bu kapsamda, Türkiye'nin “Mali İstihbarat Birimi” (Financial Intelligence Unit-FIU) olarak kurulan MASAK, temel FIU fonksiyonlarının yanı sıra düzenleyici, denetleyici ve eğitici bir rol de üstlenmiştir⁵⁰⁰.

31.12.1016 tarihi itibarıyla MASAK'ta toplam 243 personel görev yapmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve kamuoyuna duyurulan 2013-2017 Stratejik Planında yer alan “Kayıtlı ekonomiyi genişletmek ve mali suçları azaltmak” stratejik amacı kapsamında, MASAK'ın en önemli stratejik hedefi suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile etkin şekilde mücadele etmektir⁵⁰¹. Bunların yanı sıra, kayıtlı ekonomiyi büyütmek ve genişletmek stratejik hedefine yönelik katkı vermektedir.

III- VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMİ OLARAK VERGİ DENETİMİ

A- VERGİ DENETİMİNİN NİTELİĞİ VE KONUSU

Vergi denetimi, vergilendirmeye temel olan bilgilerin, en iyi mükelleflerce bilineceği ve yine mükelleflerce beyan edileceği ancak her zaman gerçeği yansıtmayabileceği ön kabulünden yola çıkarak ortaya çıkmış bir vergi güvenlik önlemidir. Mükelleflerin vergi beyanlarının gerçeği yansıtmaması durumu, kimi zaman bilerek kimi zaman bilmeyerek ortaya çıkan bir davranış şekli olmakla birlikte, idare açısından vergi kaybıyla sonuçlanmaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresinin mükelleflerin yapmış oldukları hatalı beyanların kontrolünü sağlaması, vergi

⁵⁰⁰ Hasan AYKIN, “Mali İstihbarat Birimi Nedir? Fonksiyonları Nelerdir?”, E-Yaklaşım, Ocak-2009, Sayı: 193, www.yaklasim.com

⁵⁰¹ T.C. Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu, s.7.

kayıplarının en aza indirilmesi, vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanmasının sağlanması vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır⁵⁰².

Mükelleflerin kazançlarını kendilerinin beyan etmelerinin esas olduğu beyan usulünde, matrahların gerçeğe uygun şekilde bildirilmesinin sağlanması noktasında, vergi idaresinin kontrolü, denetim ve incelemesi hayati önem taşımaktadır. Beyan usulünün mükellefler tarafından kötüye kullanılmaması ve etkin işlemesi bakımından, denetim ve inceleme mekanizmasının sürecin içinde etkin şekilde işler durumda olması gerekmektedir⁵⁰³.

Vergi denetimi, egemenlik hakkına sahip olan devletin (vergilendirme yetkisi), kamu harcamalarını karşılamak üzere kaynak sağlayan (vergi veren) yurttaşlarını, vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediği, hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtır yansıtmadığı ve mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıkları hususlarını tespit etmeye yönelik işlemler bütünü olarak tanımlanabilir.

Vergi denetimi kavramı, en temel şekliyle devletin gelirlerinin toplanması ve harcamalarının yapılması için, kamu mallarının kullanımında önceden tespit edilmiş hedeflere ve kurallara uyulup uyulmadığını denetleyen bir alan olarak “mali denetim” kavramı içinde değerlendirilmektedir⁵⁰⁴.

Anayasal vergilendirme ilkeleri ve yasal vergi normları çerçevesinde, vergi denetimi, beyana dayalı vergi sisteminin tamamlayıcı bir bileşeni olarak, sistemin doğru ve hukuka uygun şekilde işlemesi amacıyla, mükellefler ve vergi sorumluları nezdinde gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri ile hukuka uygun davranıp davranmadıklarının, etkin ve verimli çalışıp çalışmadıklarının denetlenmesi amacıyla, vergi idaresi personeli nezdinde gerçekleştirilen, tüm iç ve dış denetim faaliyetlerini kapsamaktadır⁵⁰⁵.

⁵⁰² Mehmet AKBAY, **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Yayınları, No:1990/308,Ankara,1990,s.211.

⁵⁰³ Ahmet EROL, **Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2010, s.26.

⁵⁰⁴ Fazıl TEKİN-Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınevi, 6. Baskı, Ankara, 2014, s.42

⁵⁰⁵ Başar SOYDAN, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s.73.

Vergi denetimi farklı kaynaklarda çeşitli şekillerde tanımlanmakla birlikte, esas olarak, vergi idaresinin vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uygun davranıp davranmadığını belirlemesine yönelik faaliyetleri olarak tanımlanabilir⁵⁰⁶.

Vergi denetiminin amacı, türleri, işleyişi, görev ve yetki dağılımı gibi kuralları düzenleyen hukuki normlar da, vergi denetimi kavramının temelini oluşturmaktadır. Ancak vergi denetimi kavramına ilişkin tanımların ortak noktası; mükellef beyanlarının doğruluğunu tespit etmek ve vergi alacaklısı olan devletin, vergiyi süresinde ve tam olarak tahsil edebilmesi için yapması gereken görevleri içeren bir tanım olmasıdır⁵⁰⁷.

Vergi güvenliğinin sağlanması açısından, cari yıl içinde yapılacak incelemeler vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılan incelemeler kadar önem taşımaktadır. Bu itibarla, denetime yüklenen anlam, defter ve belge ile sınırlı olmaksızın, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini belirlemeye ait her türlü araştırma, karşılaştırma, iktisadi gerçekleri dikkate alma ve bu olayın tespitindeki delilleri değerlendirme gibi geniş bir içerik kazanmıştır⁵⁰⁸.

Daha önce de belirtildiği gibi, kamu finansmanını sağlamaya yönelik olarak mali denetim içinde yer alan "vergi denetimi" tek taraflı, yasal fonksiyonu olan, finansal tabloların da denetimini kapsayan hukuki bir hesap denetimidir. Vergi mevzuatının disiplinler arası bir alan olması, teşvik ve istisna uygulamalarının fazlalığı gibi nedenlerle her zaman anlaşılabilmesi, kişilerin ve kurumların ekonomik planlarını olumsuz yönde etkileyecek sıklıkta değişikliklere uğraması ve özellikle ülkemizde kısa aralıklarla ve geniş kapsamlı olarak uygulanan vergi afları vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır. Bu durum, vergi gelirlerinde önemli kayıplar yaşanmasına neden olmaktadır. Vergi denetimi, beyan sistemi içerisinde beyan edilenden ziyade olması gerekene yönelik bir denetimdir. Vergi denetimlerinin ilk etaptaki sonucu, vergi, ceza, gecikme zam ve faizleriyle devlete önemli oranda finansman imkânı yaratmasıdır. Mevcut vergi imkânlarından tam olarak faydalanılması, vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılması, devleti finansal açıdan rahatlatmaktadır. Vergi

⁵⁰⁶ Hasan ABDİOĞLU, "Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Yıl:2007, Sayı:36, s.161.

⁵⁰⁷ Ahmet SOMUNCU, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2014, Sayı: 43,s.134.

⁵⁰⁸ Nadir ARICA, ALİ İYİBİL, **İşletmelerde Vergi Denetimi**, Defter ve Belgeler, Fon Matbaası, Ankara, 1985, s.15.

denetimi ile hem fiilen mevcut olan hem de potansiyel vergi kayıp ve kaçığını önlemek imkânı olduğundan, denetimin ilk ve en önemli amacı devlete ek gelir sağlamaktır⁵⁰⁹. Yapılan denetimler sonucunda, verginin olması gerekeni ortaya konmakta, vergi gelirlerinin hazineye kazandırılması noktasında da etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır.

Bir ülkede uygulanan maliye politikasının olumlu sonuç vermesi, bir yönüyle, mükelleflerce yapılan beyanların doğruluğuna ve vergilerin zamanında ödenmesine bağlıdır. Sistem içinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlayan idari fonksiyon ise vergi denetimidir⁵¹⁰. Tüm bu açıklamalar ışığında, idarenin hem kendisinin hem de mükelleflerin, vergi mevzuatına uyup uymadıklarını tespiti, varsa hataların düzeltilmesine, vergi ziyayı halinde öngörülen cezaların uygulanarak, vergi kaçırmanın caydırılmasına yönelik işlemlerin tümü, vergi denetimi kapsamında değerlendirilecektir⁵¹¹.

Vergi denetiminin amacı, vergi yükümlülüğünü ortaya çıkaran gerçek olaylarla, matrahın dayandığı hesap ve işlemlerin doğruluğunun tespitini sağlamaktır. Bu noktada vergi denetimi, vergi gelirlerini güvence altına alan, etkili bir araçtır⁵¹².

B-VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

Vergi denetimi, bir taraftan vergi sisteminin etkili ve verimli işleyişini sağlamaya çalışırken, diğer yandan mükelleflerin beyan esasına dayanarak doğru bildirimde bulunmasını teşvik ederek vergi kaybının önüne geçilmesini hedefler. Bunların yanı sıra, vergi denetiminin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları bulunmaktadır.

1- Ekonomik ve Mali Amaç

Kamu gelirlerinin tasnifi açısından değerlendirildiğinde, devletin asli gelir kaynağı olan vergilerin toplanması noktasında hızlandırıcı ve caydırıcı bir etkiye sahip

⁵⁰⁹ Zuhal ERGEN, Leman KILINÇKAYA, “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Giderilmesi”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı:21, 2014, s.295.

⁵¹⁰ Abdullah ASLAN, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Yıl:16, Sayı:185, Ocak 1997, s.3.

⁵¹¹ Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, Ankara 2005,s.247.

⁵¹² Osman PEHLİVAN, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 62, Ekim 1986, s. 34.

olan vergi denetimi, vergi incelemeleri sonucu önerilen tarhiyat ve cezalar vasıtasıyla bir tahsilat aracı olması nedeniyle de büyük önem taşır.

Vergi denetimlerinin etkinliği ölçüsünde diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi yoluyla, ilave gelir yaratma imkânı⁵¹³ doğabilmekte ayrıca vergi kaybına yol açan mükelleflerin bu davranışlarının cezasız kalmaması, hem bu mükellefler hem de potansiyel vergi kayıp ve kaçığına yönelenler açısından caydırıcı olabilecektir.

Sosyal devlet olma ilkesinin ekonomik, kültürel ve sosyal alandaki gereklerini yerine getirme zorunluluğu, vergilerin devlet açısından öneminin hissedilmesine neden olmuştur. Dolayısıyla, vergi gelirlerinde herhangi bir "sızıntı" yaşanmaması açısından, vergi kayıp ve kaçığına önüne geçilmesi zorunludur. Vergi denetiminin mali amacı, vergi kayıp ve kaçığına en aza indirerek toplam vergi gelirinin artırılmasıdır.

Etkin bir vergi denetim sisteminin, sadece kayıtlı mükelleflere değil, kayıt dışı ekonomik faaliyetleri de kayıt altına almayı sağlayacak şekilde düzenlenmesi ve böylelikle vergi oranlarında bir artışa gidilmeksizin, toplam vergi gelirlerinde artış sağlaması beklenir. Bunu sağlayacak bir vergi denetimi sistemi, vergi cezalarının ağırlaştırılması, ekonomik faaliyetleri izlemeyi sağlayacak yasal düzenlemelerin ve sistemlerin benimsenmesi suretiyle vergi tabanını genişletebilir, bu sayede kamu açıklarının ekonomide yarattığı olumsuzluklar ve kayıtlı ekonomik faaliyetler üzerindeki mali yüklerin azaltılması sağlanabilir⁵¹⁴. Kayıt dışı ekonomi dolayısıyla vergi gelirlerinin azalması, devletin bütçe finansmanı için borçlanma gibi alternatif bir yola başvurmasına neden olmaktadır. Borçlanma ise, faiz oranlarında yükselmeye neden olmakta, faizlerdeki yükselme, yatırımları azaltarak hem milli geliri hem de istihdamı olumsuz etkilemektedir. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla finansmanı sonucunda, yükselen faizler sonucunda kamu borçlanma maliyetinde artış yaşanmakta ve bütçe açıkları daha da artmaktadır⁵¹⁵.

Vergi denetiminin ekonomik amacı, devletin maliye politikalarına ulaşmasını sağlayarak hedeflediği ekonomik istikrara, büyümeye ve kalkınmaya ulaşmaktır. Bütçe açıklarının kapatılması, iç ve dış borçları ödemeleri, enflasyonist ortamın

⁵¹³ Bekir Sami ÖZTÜRK-Ertuğrul Kutay ÜNAL, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 2015, Cilt:7, Sayı:13, s.211.

⁵¹⁴ Hasan ATILGAN, **Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi**, Maliye Bakanlığı, APK Yayınları, 2004/365, Ankara, 2004, s.238.

⁵¹⁵ Vuslat US, "Kayıtdışı Ekonomi", **İktisat-İşletme ve Finans Dergisi**, 2005, Sayı:230, s.13.

önlenmesi ancak tam ve zamanında ödenen vergilerle mümkün olacaktır. Etkin bir vergi denetim sistemi, bunun ön şartıdır⁵¹⁶.

Vergi güvenliğinin de temelini oluşturan verginin etkinliğinin olmadığı bir ortamda, kayıt dışı ekonominin yapı taşlarından olan vergi kaçakçılığı, yükseliş gösterecek, devletin kamu giderlerinin finansmanına ilişkin sorunlar ortaya çıkacak ve bunlar vergi oranlarında artış, yeni vergiler, borçlanma veya emisyon gibi yollardan biri veya birkaçı kullanılarak sorun çözülmeye çalışılacaktır.

2- Sosyal Amaç

Vergi denetiminin amaçlarından birisi de, vergilemenin, temel vergileme ilkeleri göz önüne alınarak yapılması ve böylece sosyo-ekonomik dengenin adaletli hale gelmesidir⁵¹⁷.

Gelir dağılımında adaletin sağlanması, ödeme gücüne göre vergilendirme kavramı ile yakından ilişkilidir. Bireylerin vergilendirilmesinin ödeme güçlerine göre yapılması, aynı zamanda anayasal olarak adalet ilkesinin de bir sonucudur. Dolayısıyla, gelir düzeyi yüksek olanlardan az, gelir düzeyi düşük olanlardan çok vergi alınması, ödeme gücü oranında vergi verme ilkesine aykırı olmakla birlikte, sosyal adalete de ters düşmektedir⁵¹⁸.

Bu bağlamda, etkin vergi denetiminin hedeflerinden olan vergi kaçakçılığı ne kadar azaltılabilirse, o ölçüde gelir dağılımı da olumlu etkilenecek ve bu noktada, toplum refahı da artmış olacaktır.

3- Hukuki Amaç

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının asgari seviyeye çekilmesi noktasında önemli bir araç olmasının yanı sıra, devletin egemenlik gücünü de gösteren önemli bir unsurdur. Dolayısıyla, hukuk devleti olmanın bir gerekliliği olarak, vergi kanunlarını

⁵¹⁶ Burak Ali Han TECİM, **Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s.58.

⁵¹⁷ ÖZTÜRK, ÜNAL, a.g.m, s.212.

⁵¹⁸ Hakan AKKAYA, **İşletmelerde Vergi Denetimi Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Bir Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s.32.

tüm vatandaşlarına eşit ve doğru şekilde uygulaması beklenen devletin, bu kanunlara uyumu sağlamanın yolu da, vergilendirme sürecini vergi denetimi ile desteklemesinden geçmektedir.

Vergi denetiminin hukuki amacı, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlayarak, devletin saygınlığını ve gücünü artırmak; bu şekilde bireylerin hukuk kurallarını daha çok benimsemesini ve uyum göstermesini sağlamaktır⁵¹⁹.

Aynı zamanda, yönetim birimlerinin etkin ve adaletli şekilde çalışmaları ve personelin özlük haklarına ilişkin sorunların tespit edilerek gerekli önlemlerin alınması yine denetimle sağlanabilecektir. Vergi denetiminin hukuki amaçlarından birisi de, mükellefler tarafından bilerek veya bilmeyerek neden olunan vergi kayıplarının yarattığı vergi adaletini bozucu sonuçların giderilmesidir⁵²⁰. Vergi kayıp ve kaçığının olması, vergi uyumu yüksek mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini sarsacak; ayrıca vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellef lehine haksız rekabet yaratacaktır. Bu durum, ancak vergi denetiminin etkinliğinin sağlanması ile giderilebilir.

C-TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN UYGULAMA ARAÇLARI VE YAPISI

Vergi kanunlarında “vergi denetimi” veya “vergi idaresinin mükellefi denetleme yolları” başlıklı düzenlemeler bulunmamaktadır. Bununla birlikte, VUK’un “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının yedinci kısmı “Yoklama ve İnceleme” başlığını taşımaktadır. Bu ana kısmın içinde “Yoklama”, “İnceleme”, “Arama” ve “Bilgi Toplama” olmak üzere dört alt bölüm yer almaktadır. Aşağıda kısaca bu konularda bilgiler aktarılacaktır.

1- Yoklama

Yoklama, kelime anlamı olarak, bir şeyin belli bir zaman ve yerde bulunup bulunmadığını anlamak için yapılan bir eylem, bir çeşit sayma işidir.

⁵¹⁹ TEKİN, ÇELİKKAYA, a.g.e., s.45-46.

⁵²⁰ Ayşe ŞAAN, *Türkiye’de Vergi Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008, s.42-43.

Vergi hukuku açısından ise yoklama, vergi kanunlarının uygulanması için fiilen tespiti gereken durumların yerinde araştırılması faaliyetidir. Ancak yoklama, VUK'ta tanımlanmamış; bunun yerine Kanun'un 127. maddesinde, "yoklamadan maksat" ifadesine yer verilerek, yoklama işleminin hangi amaçla yapıldığı ortaya konulmaya çalışılmıştır⁵²¹. Buna göre, yoklamadan maksat, "mükellefi, mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek olarak" açıklanmıştır.

Bu tanım ile yoklamaya yetkili olanlara oldukça geniş yetkiler verildiği anlaşılmaktadır. Kanunda yer alan şekliyle yoklama, vergi dairesinin mükellef hakkında yaptığı bilgi toplama faaliyetlerinin yanı sıra, belge ve kayıtların kontrolünü de içeren bir vergi güvenlik önlemi halini almış durumdadır⁵²².

Vergilendirmeye etkisi olan hususların mükelleflerce hiç bildirilmemesi, eksik veya geç bildirilmesi vergi kaybına yol açabileceğinden, bunların ortaya çıkarılmasında yoklama müessesesinden yararlanır⁵²³.

Yoklama, beyan dışı bırakılan verginin doğrudan doğruya tespitine imkân vermemekle birlikte, buna neden olabilecek hallerin gerçekleşmemesi için vaktinde bilgi edinilmesini sağlar⁵²⁴. Yoklama esnasında tespit edilen bilgiler anlık olduğundan, yalnızca o zaman dilimi için geçerlidir. Dolayısıyla, yoklama, vergilendirme sürecindeki olayların fotoğrafını çekmek suretiyle tespitini gerçekleştirir⁵²⁵.

Yoklamaya yetkili olanlar, mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yoklama yetkisine sahiptir. Ancak bu yetkinin çerçevesini vergi incelemesi ile karıştırmamak gerekir. Yani yoklamaya yetkililer, anlık olarak mükelleflerin işyerine gidip herhangi bir deftere ve defter kaydına bakamazlar⁵²⁶. Bununla birlikte, yoklama sadece mükelleflerin işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği ile sınırlı olmayıp; yoklamada esas amaç, vergiyi doğuran olay ile ilgili birçok hususu tespit etmektir.

Yoklama yapmaya yetkili kişiler ise yine VUK'un 128. maddesinde, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,

⁵²¹ İlhami SÖYLER, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye Gümrük Bakanlığı APK Yayını, Ankara, 1987, s.32.

⁵²² SÖYLER, a.g.e.,s.32.

⁵²³ Kamil MUTLUER, **Vergi Hukuku**, Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.85

⁵²⁴ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s.431.

⁵²⁵ KIZILOĞLU, TAŞ, a.g.e., s. 113.

⁵²⁶ SOMUNCU, a.g.m.,s.145.

vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak belirtilmiştir. Bu madde hükmünde, vergi incelemesine yetkili olanların aynı zamanda yoklama yapmaya da yetkili oldukları yer almaktadır. Ancak yoklama yapmaya yetkili olan gelir uzmanları ve yoklama memurlarının vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmamaktadır.

Yoklama, VUK'un 130. maddesine göre, ilgiliye haber verilmeksizin istenildiği zaman yapılabilir. Dolayısıyla, yoklama, geçici olarak ve belirli zamanlarda değil, bütün bir yıl boyunca ve her zaman gerçekleştirilebilir. Özellikle, gece faaliyette bulunan yerlerde yoklama gece yapılabilir⁵²⁷. Bu bağlamda, yoklama ile mükelleflerin vergi dairesinde kâğıt üzerinde gözüken faaliyetlerinin gerçekliği ve fiili durumu, tespit edilmeye çalışılmaktadır. Özellikle, sahte fatura düzenlemek üzere organizasyon oluşturmuş ve mükellefiyet tesis edilmiş ise bunların tespiti açısından, ani gerçekleşen yoklamalarda elde edilen bulgular, vergi inceleme elemanlarına önemli kanıtlar sunmaktadır. Bu açıdan yoklama, vergi incelemelerini kolaylaştırmaktadır.

VUK'un 131. maddesine göre, yoklama sonuçları yoklama fişi ile tespit edilir ve bu fiş tutanak hükmündedir. Yoklama fişleri, yoklamanın yapıldığı yerde ve iki örnek olarak düzenlenir. Yoklama muhatabının orada imzasının alınması mümkün değilse, yoklama fişi muhatabın yetkili adamına imzalatılır. Hakkında yoklama yapılan kimsenin yetkili adamı, umumi vekili, muhasebecisi, daimi personeli ve buna benzer kişilerdir. Yoklama muhatabının eşi tarafından imzalanmış yoklama fişi de, bu kapsamda geçerli sayılacaktır⁵²⁸.

Yoklama, mükellefiyetle ilgili maddi olayların tespit yönelik oluşu ve kısa sürede sonuç vermesi nedeniyle, önemli ölçüde caydırıcılığı bulunan etkili bir yol durumundadır. Yoklama, fonksiyonel olarak basit belirlemeler şeklinde algılanmamalıdır. Gerçek anlamda, sağlıklı, periyodik ve ciddi bir tarama şeklinde uygulanabilecek bir yoklama, vergi kanunlarının vergi yönetimine tanıdığı kontrol ve denetim yetkisinin, uygulamada işlerliğini sağlayacak etkili önlemlerden birisidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), e-devlet uygulamaları çerçevesinde, yoklama ve denetim faaliyetlerini mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla, "Elektronik yoklama" projesini, 2013 yılında pilot uygulamasına, 2014 yılında test çalışmalarına başlanan proje, test çalışmalarının tamamlanmasına müteakip, VUK

⁵²⁷ Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukuku**, Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Malatya, 1997, s.185.

⁵²⁸ ÖZBALCI, a.g.e.,s.440.

132/A maddesinden alınan yetkiyle yayımlanan 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne istinaden, tüm vergi dairesi başkanlıklarında ve defterdarlıklarda 01.09.2015 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Bir vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirildiğinde yoklama müessesesi, mükelleflerin vergilendirmeye konu işlemlerinin elektronik ortamda takibine imkân vermesi açısından, vergi denetimi sürecine önemli bir katkı sağlamaktadır. Bununla beraber, yoklama konusundaki kanuni düzenlemelerden bazılarında hukuki sorunlar olduğu belirtilmelidir.

Bunlardan birincisi; yoklama memurlarının kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde, bunları almaya yetkili kılınmış olması (VUK Md. 127/I-c) olup; bu işlem, ceza yargılaması hukuku anlamında bir “zapt” işlemi olarak ortaya çıkmaktadır⁵²⁹.

İkincisi ise, yoklama memurlarına taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturaların taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak; taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek, muhafaza altına almak, muhafaza altına alınan malları gerektiğinde satmak yetkisi tanınmış olmasıdır (VUK Md. 127/e). Bu işlemler, yoklama memurunun yaptığı işlemin, adli kolluk niteliği taşıması nedeniyle de, ceza muhakemesi işlemidir⁵³⁰.

01.01.2016-31.12.2016 tarihleri arasında yapılan e-yoklama istatistikleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Görev Türü	Yoklama Sayısı
İlk Defa İşe Başlama Yoklaması	518.781
Nakil İşe Başlama Yoklaması	89.587
Adres Değişikliği Yoklaması	149.640
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	222.027
İşi Bırakma Yoklaması	330.446

⁵²⁹ Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Fatih SARAÇOĞLU, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 418.

⁵³⁰ ÇAKAR; SARAÇOĞLU, a.g.m., s. 418.

Nakil İŖi Bırakma Yoklaması	30.812
Nakil Vasıtaları Yoklaması	18.297
Diğer Ücretli ÇalıŖan Yoklaması	14.700
KayıtdıŖı Faaliyet Yoklaması	5.912
E-Tüzel KiŖilik İŖe BaŖlama Yoklaması	13.907
Ek İŖi Bırakma Yoklaması	4.412
Resen Terk Yoklaması	253.312
GMSİ Yoklaması	103.893
Serbest Yoklama	165.920
Ŗube AçıliŖ Yoklaması	132.274
Ek İŖe BaŖlama Yoklaması	48.499
Ŗube KapanıŖ Yoklaması	82.813
Nakil Vasıta Terk Yoklaması	6.856
KDV İade(İmalatçı) Yoklaması	1.681
KDV İade(İmalatçı Olmayan) Yoklaması	3.521
KDV İade(İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması	653
MTV-I Yoklaması	9.154
Diğer Ücretli Terk Yoklaması	9.808
TOPLAM	2.216.635

Kaynak: Gelir İdaresi BaŖkanlıđı, 2016 Faaliyet Raporu⁵³¹

⁵³¹http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf , EriŖim (23.10.2017)

2- Vergi İncelemesi

Vergi Usul Kanununun 134 ila 141. maddeleri arasında, vergi incelemesi ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Vergi kanunları ile vergi incelemesinin açık bir tanımı yapılmamış olmakla birlikte, VUK 134. maddesinde yer alan ve vergi incelemesini maksat yönünden açıklayan hüküm, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğunu belirten, amaç yönünden yapılan bir düzenlemedir⁵³².

Vergi İdaresi tarafından daha önce yapılan bir tanıma göre ise, vergi incelemesi, “gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere, mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır.”⁵³³

Doktrinde ise, vergi incelemesi, “beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma”⁵³⁴ olarak veya “vergi mükellef ve sorumlularının vergi ile ilgili işlemlerinin, yapılmasından veya yapılması gereken aşamadan sonra, vergi idaresinin yetkili tarh elemanlarınca denetlenmesi”⁵³⁵ şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi güvenliği açısından değerlendirildiğinde ise; vergi incelemesi, vergi güvenliğini sağlamak ve kanuni hükümlerin yerine getirilip getirilmediğini araştırmak amacıyla, kanuni yetkiye dayanılarak yapılan işlemleri kapsayan bir vergi güvenlik önleimidir şeklinde tanımlanabilir⁵³⁶.

Vergi denetimi ile ilgili olarak 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararname” ile Maliye Bakanlığı bünyesinde, Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı kurulmuştur. Bahse konu kararname ile VDK’nın kurulmasından önce, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap

⁵³² Tahir ERDEM, **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2011, s.49.

⁵³³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Ankara,2007,s.8.

⁵³⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.100.

⁵³⁵ Turgut CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.153.

⁵³⁶ ARSLAN, a.g.e., s. 186-187.

Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'ndan oluşan merkezi denetim birimi ile Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarından oluşan taşra denetim biriminin oluşturduğu çoklu denetim yapısı ortadan kaldırılarak; vergi denetimini gerçekleştirecek vergi müfettişlerinin yer aldığı farklı gruplar oluşturulmuş ve hangi grupta yer alan vergi müfettişlerinin küçük ve orta ölçekli müfettişleri, hangi grupta yer alan müfettişlerin diğer mükellefleri inceleyecekleri hükme bağlanmıştır.

Ülkemizde denetim birimlerinin çokluğu dolayısıyla yaşanan kaynak israfı, kavram kargaşası ve denetim birimleri arasındaki hiyerarşik sisteminin bu düzenleme ile sona ereceği savunulmuştur. Bununla birlikte; GİB içerisinde asli görevi vergi incelemesi olan personel kalmaması, 14.000 kişilik (2016 yılı sonu itibarıyla) büyük bir kadronun Bakana bağlı olarak çalışmasının modern ve bağımsız yönetim ilkeleri ile uyumlayacağı, düzenlemenin KHK ile yapılması dolayısıyla, hukuki gerekçesinin öğrenilememiş olması, bu değişikliğin eleştirilen yönleri olmuştur⁵³⁷.

Eleştiriler olmakla birlikte, 646 Sayılı KHK ile oluşturulan yapının çok başlılığı ortadan kaldırdığı için vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanacağı ve kayıt dışı ekonominin önlenmesine katkı sağlanacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır⁵³⁸. Zira, vergilemeden beklenen amaçların gerçekleştirilebilmesi için var olan vergi potansiyelinin tam olarak değerlendirilebilmesi ve özellikle kayıt dışı ekonominin vergilendirme kapsamına alınması noktasında, vergi incelemesi önem taşımaktadır. Vergi incelemelerinin etkin ve verimli şekilde gerçekleştirilememesi, mükelleflerin vergi kaçırmaya imkân sunar ki; bu durum, hem eşitlik ve adalet ilkelerinde sarsılmaya yol açar; hem de ekonomik ve sosyal yapı üzerinde negatif etkiler yaratır⁵³⁹. Yapılan düzenlemeyle denetim birimleri arasında koordinasyon sağlanarak mükerrer denetimin önüne geçilmiş; vergi incelemesinin bir vergi güvenlik önlemi olarak da etkin bir mekanizma olmasına çalışılmıştır.

⁵³⁷ İbrahim YUMUŞAK, “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, **Vergi Dünyası**, Sayı:360, Ağustos 2011, s.20-25; Mehmet Ali CEYLAN, Ahmet TUNALI, “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: ‘Vergi Denetim Kurulu’ Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek”, **Vergi Dünyası**, Sayı:360, Ağustos 2011, s.28-31.

⁵³⁸ Mehmet Sena EKİCİ, “Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İşbölümüne Dayalı Yeni Bir Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **E-Yaklaşım**, Sayı:228, www.yaklasim.com, (Erişim; 14.10.2017); Cemil RAKICI, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Önlene Fonksiyonu”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2011, Cilt:7, Sayı:14, s.359.

⁵³⁹ Şükrü KIZILOĞLU, “Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı: 91, Temmuz 2000, s.48.

646 Sayılı KHK ile Vergi Denetim Kuruluna verilen görevlerin yerine getirilmesinde, Bakan onayı ile doğrudan VDK Başkanlığına bağlı olmak üzere:

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
 - b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
 - c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
 - d) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı
- olmak üzere dört grup başkanlığı kurulması öngörülmüştür. 646 Sayılı Kanunla değiştirilen 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın 20. maddesinde Vergi Denetim Kurulu'nun adı geçen bu dört grup başkanlığındaki vergi müfettişleri aracılığıyla, her türlü bilgi veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak risk analizi sistemi üzerinden, mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, karşılaştırmalar yapmak ve buna göre risk alanlarını belirlemek olduğu açıklanmıştır⁵⁴⁰

Bu noktada, vergi incelemelerinin tamamının risk analizine dayalı olarak yürütüleceği gibi bir sonuca ulaşılammakla birlikte, risk unsurlarının doğru şekilde belirlenmesi, vergi incelemelerinin etkin ve verimli şekilde yürütülmesine katkı sağlayabilecektir. Öte yandan, risk analizi modelinde, hangi bilgilerin ne tür modeller ile kullanılacağı ve nasıl sektör tespiti yapılacağına kamuoyuna açıklanmayışı, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturacağı şeklinde yorumlanmaktadır⁵⁴¹.

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde, 31.12.2016 itibarıyla 8.502 vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı görev yapmaktadır⁵⁴². Aşağıdaki tabloda ise 2017 Eylül ayı sonu itibarıyla mükellef sayıları yer almaktadır. Buna göre, müfettiş başına (8.148.239/8.502) yaklaşık 958 mükellef düşmektedir. Bu sayı, vergi inceleme oranının, risk analizi sistemi ve mükellef grupları ayrımı yapılmasına rağmen yine de yeterli ve etkin olmadığı yönünde bir gösterge olarak alınabilir.

Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları	1.870.451
Gelir Stopaj Faal Mükellef Sayısı	2.681.012
GMSİ Faal Mükellef Sayısı	1.893.299

⁵⁴⁰ Abdullah KARABOYACI, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", **Türk Barolar Birliği Dergisi**, 2014, Sayı:115, s.225.

⁵⁴¹ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:261, Haziran 2010, s.68.

⁵⁴² Maliye Bakanlığı, **Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu**, s.10

Basit Usulde Vergilendirilen Faal Mükellef Sayısı	773.218
Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları	750.259
Toplam	8.148.239

Vergi müfettişleri, inceleme yetkisini kanundan almaktadır. VUK'un 135. maddesine göre, vergi incelemesi vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal müdürü veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir. Ayrıca VUK'un 75. maddesi uyarınca, takdir komisyonları görevlerini yerine getirirken inceleme yetkisine sahiptir. Fakat vergi müfettişlerinin asıl görevi, vergi incelemesi yapmak iken, kanun maddesinde sayılan diğer birimler için bu görev tamamlayıcı niteliktedir. Vergi incelemelerinin önemli bir çoğunluğunu gerçekleştiren vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları inceleme esnasında, "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümlerinden yararlanırlar.

Vergi inceleme yetkisi, yukarıda sayılanlar dışında 3568 Sayılı Kanuna dayanarak görev yapan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere de mesleki sorumluluk çerçevesinde tanınmıştır. Vergi iadesi işlemleri, kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç veya gelirlerin kurum kazancından indirilmesi gibi işlemler, yeminli mali müşavirlerin raporlarına istinaden yerine getirilmektedir⁵⁴³. Bu kapsamda, yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin doğruluğundan şahsen sorumlu olmaktadır⁵⁴⁴.

Vergi incelemesi, tam ve sınırlı olmak üzere iki farklı şekilde yapılmaktadır. Tam inceleme, bir mükellefin, bir vergi türü itibariyle, bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde incelenmesi iken; Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre, sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesidir.

⁵⁴³ Mesut HASTÜRK, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010,s. 88.

⁵⁴⁴ Sakıp ŞEKER, “Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs 1993,s.56.

Vergi incelemelerinin Kanunda belirtilen süreler içerisinde gerçekleştirilmesi, hukuk devleti ilkesinin de önemli faktörlerinden birisi olan hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir⁵⁴⁵. 6009 Sayılı Kanun'un 9. maddesi ile VUK'un 140. maddesinin 1. fıkrasına 6. bent olarak eklenen hüküm ile incelemeye başlandığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise, en fazla altı ay içinde vergi incelemelerinin bitirilmesinin esas olduğu aksi durumda altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği ifade edilmiştir. Söz konusu kanun hükmü ile daha önce mükellefler açısından inceleme süresi yönünden mevcut olan belirsizlik giderilerek; sınırlı incelemenin en fazla 12 ay, tam incelemenin ise en fazla 18 ayda tamamlanması gerektiği hükme bağlanmıştır. Mevcut düzenleme ile mükellefler vergi incelemesi sürecinin en fazla ne kadar sürede tamamlanabileceğini bilecek; ekonomik, mali ve iş süreçlerine ilişkin planlamalarını bu çerçevede sürdürebilecektir. Bununla birlikte, sürenin bu şekilde belirlenmesi, inceleme elemanlarına görevlerini belirlenen sürelerde hem devletin hem mükellefin çıkarlarını koruyacak bir özen içinde yapmayı zorunlu kılmaktadır.

Vergi inceleme elemanı çalışmalarını tamamladıktan sonra sonuçları, delillerle gerekçelendirdiği vergi inceleme raporu ile tespit eder. İnceleme elemanı tarafından dayanaktan yoksun ve kişisel görüş niteliğindeki inceleme raporlarıyla yapılan tarh işlemleri yargıda geçersiz sayılmaktadır⁵⁴⁶. Vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi incelemesi raporu ile vergi tekniği raporu, vergi daireleri tarafından düzenlenen vergi/ceza ihbarnamelerinin gerekçesini ve ekini oluştururlar.

Vergi incelemesinin risk analizi sonuçları dikkate alınarak yapılıyor olması, vergi denetim araçları içerisinde etkinliği yüksek bir yöntem olan vergi incelemelerinin verimliliğine katkı sağlayacak bir husus olmakla birlikte risk kriterlerinin ve analiz yöntemlerinin doğru belirlenmesi, bu verimliliğinin düzeyini etkileyecektir.

Mükellef beyanlarına duyulan güvenin geçerliliğini ölçmenin bir yolu olan vergi incelemesinin asıl amacı, mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini inceleme riskini almaksızın, doğru ve gönüllü beyanını sağlayabilmektir⁵⁴⁷. Vergi incelemesinin temel

⁵⁴⁵ KARABOYACI, a.g.m.,s.226.

⁵⁴⁶ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara,2004, s.228.

⁵⁴⁷ Mehmet TUNCER, Ali ÖVET, "Türkiye'de Vergi İnceleme Oranı, Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu ve 6009 Sayılı Yasa: Bir Anket ve Sonuçlar", **E-Yaklaşım**, Sayı:218, www.yaklasim.com ,(Erişim:14.10.2017)

amacı olan bu önleyiciliğin yanı sıra beyan dışı bırakılan gelirlerin tespiti ve Hazineye aktarılmasının sağlanması, ikincil amaç olarak ortaya çıkmaktadır⁵⁴⁸.

Bu noktada ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespitinin yanı sıra, vergi incelemesi sırasında bu vergi alacağının güvence altına alınmasını da talep eden vergi incelemesine yetkili olanlara tanınan ve 6183 Sayılı AATUHK'da yer alan ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve teminat gibi cebri tahsil yöntemleri de mevcuttur. Bununla birlikte, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile kastedilen tek taraflı bir işlem değildir. Zira eksik ödenen vergi mükellefe tamamlatılırken, fazla ödenen verginin de mükellefe iadesi söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda, vergi incelemesi, hem devletin hem mükellefin hukukunu gözeten bir müessese olarak değerlendirilebilir.

Ülkemizde vergi denetimi, önemli ölçüde vergi incelemesi ile özdeşleşmiş durumdadır. Bunun nedeni, vergi denetimi sürecinin vergi incelemesi yapmaya yetkili vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştiriliyor olmasıdır. Vergi denetiminin en çok eleştirilen noktalarından birisi, sistemin sadece kayıtların denetimi haline gelmiş olmasıdır. Bu durum, sadece kayıtlı mükelleflerin denetimi ve sonuç olarak vergi yüklerinin artışına yol açmaktadır. Sistemin bu şekilde işlemesi, faaliyetlerini yasal defter ve belgelere kaydeden vergi uyumu yüksek mükellefler üzerinde olumsuz etkilere neden olmuş ve mükellefleri kayıt dışılığa yönelten bir mekanizma ortaya çıkmıştır⁵⁴⁹.

Vergi incelemesi kapsamında hangi mükelleflerin öncelikli olarak inceleneceğine ilişkin Vergi Usul Kanununda bir düzenlemenin yer almıyor oluşu, hukuki güvenlik ilkesi açısından da bir sorundur. İncelemeler genellikle ihbar veya risk analiz sistemlerinin uyarısı sonucu yapılmakta; bu durum ise incelemelerden istenilen verimin alınamamasına yol açmaktadır⁵⁵⁰.

⁵⁴⁸ Malik GÜNDAY, "Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği", **Vergi Sorunları**, Sayı: 93, Haziran 1996, s.52.

⁵⁴⁹ Nazmi KARYAĞDI, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No: 51, Ankara,2001,s.133.

⁵⁵⁰ ERGEN, KILINÇKAYA, a.g.m., s.297.

3- Arama

VUK'un 142 ile 147. maddeleri arasında düzenlenen arama müessesesi, VUK 147. maddesinde yer alan *"Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır"* hükmü uyarınca, Ceza Muhakemesi Kanununda yer alan ilgili maddelerin de (116-134. maddeler arası) dikkate alınmasını gerektiren kapsamlı bir uygulamadır.

Mükellef beyanlarının kontrolünün diğer yöntemlerden farklı olarak, "arama" ve "el koyma" yöntemlerini içerecek şekilde yapıldığı bir uygulama olan aramalı vergi incelemesini diğer türlerden ayıran en önemli özellik, mükelleflerin iradesine bakılmaksızın işlenen suça (vergi kaçakçılığı suçu) ilişkin unsurlara sulh hakiminden alınan bir karar ile el konulmasıdır⁵⁵¹. Sulh hakiminin verdiği kararda arama nedeni, aranacak kişi ve yerlerin açık adresleri ile kararın geçerlilik süresinin yazılı olması gerekir⁵⁵². Buradan da anlaşılacağı gibi, arama yapmaya vergi inceleme elemanları yetkilidir ancak arama bu kişiler tarafından doğrudan uygulanabilir bir vergi denetim yöntemi değildir⁵⁵³.

Yapılan ihbar ve incelemeler dolayısıyla mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin göstergelerin bulunması halinde, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi olduğu görülen diğer şahısların iş yerleri, konutları gibi yerler üzerinde de arama yapılabilecektir. Aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna gerek görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, sulh yargıcının da arama yapılması yönünde karar vermesi gerekmektedir⁵⁵⁴.

İhbar üzerine işlem yapılabilmesi için, ihbarın 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun 4. ve 6. maddelerine uygun şekilde yapılmış olması gerekir. Dilekçe hakkının kullanımı çerçevesinde, idareye yapılan her türlü başvuruya ilişkin olarak yapılan inceleme sonucu, ad, soyad ve adres içermeyen, imza bulunmayan, belli bir konuyu ihtiva etmeyen dilekçelerin cevaplanmayacağı, 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesinde yer almakla birlikte, yine aynı Genelge'de bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı içerikte bilgi ve

⁵⁵¹ Engin HEPAKSAZ, Fatih ÇEVİKCAN, ERSAN ÖZ, "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", **Vergi Dünyası**, Sayı:354, Şubat 2011, s.150.

⁵⁵² Bumin DOĞRUSÖZ, "Aramalı Vergi İncelemesi", **Yaklaşım**, Sayı:206, Şubat 2010, s.38.

⁵⁵³ ERDEM, a.g.e.,s.173.

⁵⁵⁴ DOĞRUSÖZ, a.g.m.,s.38.

belgelerin eklenmesi veya somut nitelikte bilgi, bulgu veya olaylara dayanılması söz konusu ise bunların ihbar olarak kabul edilerek işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Yoklamadan farklı olarak, aramanın gece yapılması mümkün değildir. Aramada bulunan ve incelemesi gerekli görülen defter ve belgeler, detaylı olarak bir tutanakla tespit edilir. Söz konusu tutanağın nasıl düzenleneceğini ve kimlerin imzalayacağına ilişkin detaylar VUK 143. maddesinde yer almaktadır. Vergi güvenliğinin sağlanması açısından, arama esnasında bulunan belgelerin dikkatli şekilde korunması gerekmektedir, aksi durumda oluşacak zarardan idare sorumlu olacaktır. Arama yapılan durumlarda, inceleme öncelikli olarak ve çabuk şekilde yapılmalı; ayrıca inceleme sonucu el konulan defter ve belgeler üzerindeki çalışmalar, en geç üç ay içerisinde bitirilerek sahibine tutanakla geri verilmelidir. Haklı nedenler ile üç aylık süre içinde incelemenin bitirilmesi mümkün olmayan durumlarda sulh hakiminin vereceği karar ile bu süre uzatılabilir. Söz konusu süre kısıtının nedeni, aramalı incelemenin mükellef üzerinde yarattığı olumsuz etkinin olabildiğince kısa sürede sonuçlandırılmasıdır.

Mükelleflerin konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği gibi anayasada korunan temel hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahale edebilmesi yönüyle diğer vergi denetim yöntemlerinden oldukça farklı olan aramalı incelemenin bu özellikleri hakim kararı ile yapılabilme, belli sürede sonuçlandırılma gibi kısıtlara bağlı olmasını da beraberinde getirmiştir.

Özellikle VUK 359. maddede yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğine dair inceleme elemanın kanaati ve ihbar üzerine başlatılan bir süreç olan arama müessesesi, vergi güvenliğinin sağlanması açısından mükelleflerin elde ettikleri gerçek gelirleri ile beyan ettikleri gelir arasındaki farkın tespiti noktasında kullanılacak etkin araçlardan birisidir⁵⁵⁵. Burada dikkat edilmesi gereken önemli nokta, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen ve hürriyeti bağlayıcı cezayı öngören suçlar olarak nitelendirilen suçlar dışındaki vergi suçları için arama yapılmasının mümkün olmamasıdır⁵⁵⁶.

⁵⁵⁵ Bumin DOĞRUSÖZ, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", **Referans Gazetesi**, 24.12.2009, <http://www.turmob.org.tr/turmobweb/kurumsal/turmob/basinodasi/BasinDetay.aspx?param=tj/geYDA/2ptBtWdk6lVo4sb32YZ+5A5mWNNpBzc9mDWC4FEZZihTw==> , Erişim (16.10.2017)

⁵⁵⁶ Mehmet YAŞIN, "Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelmesinde Özellikli Bazı Durumlar-I", **Yaklaşım**, Sayı:199, Temmuz 2009, s.151.

Aramanın gerçekleştirilmesini müteakiben, bu süreçte elde edilen bilgi ve belgeler üzerinden vergi incelemesi başlamaktadır. Öte yandan inceleme sürecinde, finans kurumları, kamu kurumları veya mükelleflerden bilgi alınması gereken durumlarda VUK'un verdiği bilgi alma yetkisi çerçevesinde ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşılması mümkündür.

4- Bilgi Toplama

VUK'un 148 ile 152. maddelerinde düzenlenen bilgi toplama müessesesi, vergi idaresine mükelleflere ilişkin araştırmalarını yürütürken; mükelleflerden, mükellef ile ilgili herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu kuruluşlarından bilgi alma yetkisi tanıyan bir müessesedir⁵⁵⁷.

Beyana dayanan vergi sisteminde, bilgi toplama iki yönlü olarak değerlendirilebilir. İşlemleri hakkında bilgi alınabileceğini bilen mükelleflerin mükellefiyetle ilgili konularda, daha titiz ve dikkatli davranması yani vergiye gönüllü uyum göstermesi, bilgi toplamanın yarattığı ilk etki olarak değerlendirilebilir. Öte yandan, bilgi toplama, hem vergi incelemesi hem de vergi denetiminin diğer aşamalarında gelirlerini doğru beyan etmeyen mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları geliri tespit fırsatı sunar⁵⁵⁸. Bu açıdan bilgi toplama yoluyla edinilen veriler, VUK 3/B-II maddesi kapsamında delil niteliği taşımaktadır⁵⁵⁹.

Vergi Usul Kanununun 148/1. maddesi uyarınca, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle işlem yapan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadır. Bilgi vermek zorunda olan yükümlü veya sorumluları ise her çeşit verginin yükümlüsü veya sorumlusu durumunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Alım-satım işleri gerçekleşmemiş olsa bile verginin konusuna girecek bir muamele için yapılmış ön görüşmeler, yükümlüye ait emtianın nakli ve muhafazası, kredi verilmesi,

⁵⁵⁷ İdris Hakan FURTUN, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**, (300-312), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010, s.310.

⁵⁵⁸ ÖZBALCI, a.g.e.,s.449.

⁵⁵⁹ FURTUN, a.g.ç.,s.312.

mevduat kabulü şeklindeki işlemlerin hepsi, mükelleflerle işlemde bulunma tanımının kapsamına girer⁵⁶⁰.

Vergi Usul Kanununun 148/2. maddesine göre, bilgiler yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Sözlü olarak istenilen bilgileri vermeyenlere durum yazı ile bildirilir ve bilgi vermeleri için kendilerine uygun bir süre verilir. Uygun bir sürenin ne kadar bir zamanı içerdiği konusunda bu maddede bir açıklık olmamakla birlikte, Vergi Usul Kanununun “Kanuni ve İdari Süreler” başlıklı 14. maddesinde kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde idarenin 15 günden az olmamak üzere süre belirleyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, bilgi istenirken verilen sürenin 15 günden az olmaması gerekir.

Vergi Usul Kanununun 149. ve 150. maddeleri devamlı bilgi vermek zorunda olanların kimler olduğunu düzenlemiştir. Bu çerçevede, talep üzerine verilen bilgilerin yanı sıra kimi kişi ve kurumların vergi idaresine sürekli olarak bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevi yapanlar, mahalle veya köye muhtarları, bankalar, şirketler ve emanet kabul eden tüzel kişiler, kendi bilgilerindeki ölüm ve intikal olaylarını, ertesi ayın 15’ine kadar, vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.

Ayrıca, Vergi Usul Kanununun verdiği yetkiye dayanarak, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenleyici işlemler ile kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinin iş yeri, hasılat, çalışan kişi sayısı vb. bilgilerini kapsayan “Mükellef Bilgileri Bildirimi”nin ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alım satımlarına ilişkin bildirimlerinin (Ba-Bs formlarının) elektronik ortamda yapılması mecburiyeti getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 151. maddesine göre, kendilerinden bilgi talep edilenler, özel kanunlarda yer alan gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazken, kanunen bilgi vermekten imtina edebilecekler yine aynı maddede sayılmıştır.

⁵⁶⁰ Metin DURAN, “Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:78, Mart 1995, s.112-117.

Bilgi verme mecburiyetine uymayanlara, VUK mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Fakat bu cezanın uygulanabilmesi için, bilgi isteme yazısında, bu yazıya cevap verilmemesi veya eksik cevap verilmesi halinde, VUK'da öngörülen cezaların uygulanacağı belirtilmiş olması gerekmektedir⁵⁶¹.

Bilgi toplama, vergi denetimin önceki aşamalarında yer alan müesseselerle birlikte riskli mükelleflere yönelik olarak kullanılan denetim araçlarından olup, vergi incelemelerinin etkinliğinin artırılması açısından önemli bir role sahiptir. Vergi inceleme elemanları tarafından diğer mükelleflerden, bankalardan veya çeşitli kamu kurumlarından elde edilen bilgiler mükelleflerin defter ve belgeleri ile karşılaştırılmakta, çapraz kontrollere tabi tutulmakta ve genellikle bu bilgiler yoluyla beyan dışı bırakılmış gelirlere ulaşılmaktadır. Bu itibarla, bilgi toplama müessesinin işlerliği ve diğer denetim yöntemleri ile bir bütün olarak çalışabilmesi vergilendirilmemiş gelirlerin tespiti sürecine katkı sağlayacaktır.

D- VERGİ DENETİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Ülkemizde vergi denetimi, önemli ölçüde vergi incelemesi ile özdeşleşmiş durumdadır. Bunun nedeni, vergi denetimi sürecinin vergi incelemesi yapmaya yetkili vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştiriliyor olmasıdır. Vergi denetiminin en çok eleştirilen noktalarından birisi, sistemin sadece kayıtların denetimi haline gelmiş olmasıdır. Bu durum, sadece kayıtlı mükelleflerin denetimi ve sonuç olarak vergi yüklerinin artışına yol açmaktadır. Sistemin bu şekilde işlemesi, faaliyetlerini yasal defter ve belgelere kaydeden vergi uyumu yüksek mükellefler üzerinde olumsuz etkilere neden olmuş ve mükellefleri kayıt dışılığa yönelten bir mekanizma ortaya çıkmıştır⁵⁶².

Vergi incelemesi kapsamında, hangi mükelleflerin öncelikli olarak inceleneceğine ilişkin Vergi Usul Kanununda bir düzenlemenin yer almıyor oluşu, hukuki güvenlik ilkesi açısından da bir sorundur. İncelemeler genellikle ihbar veya risk analiz sistemlerinin uyarısı sonucu yapılmakta; bu durum ise incelemelerden istenilen verimin alınamamasına yol açmaktadır⁵⁶³.

⁵⁶¹ Gürol ÜREL, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s.294.

⁵⁶² KARYAĞDI, a.g.e. (Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi), s.133.

⁵⁶³ ERGEN, KILINÇKAYA, a.g.m.,s.297.

Vergi mevzuatında belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi, sistemin mükelleflerin anlayabileceğinden daha karışık şekilde düzenlenmiş olması dolayısıyla farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması da, vergi denetiminden istenilen sonucun alınmasına engel olmaktadır⁵⁶⁴.

Mevzuatta sıklıkla değişiklik yapılması, geçiş hükümleri uygulanması konusunu gündeme getirmekte; bu durum, hem mükelleflerin hem de denetim elemanlarının işini zorlaştırmaktadır. Örneğin; yatırım indirimi uygulaması çok kez değişikliğe uğramış; bazı maddeler, Anayasa Mahkemesi kararı ile uygulanamaz hale gelmiş ve mükellefler uygulamadan yararlanamayacak noktaya gelmiştir.

Vergi müfettiş sayısının yetersiz olmasının yanı sıra, mevcut vergi müfettişi sayısının özel sektöre kaymalar dolayısıyla aşınması da bir başka sorundur. 3568 Sayılı Kanunla, meslekte 10 yılını dolduran denetim elemanlarına Yeminli Mali Müşavirlik imkânı tanınmıştır. Bu durumdaki vergi personelinin, özel sektörde özlük hakları daha rahat ve riski kamu sektörüne az pozisyonadaki işleri tercih etmeleri, zaten sınırlı sayıdaki yetişmiş vergi inceleme elemanı sayısının daha da azalmasına neden olmaktadır. Devlet özel sektöre kaymaların önünü kesmek ve kamuda vergi inceleme elemanı olarak çalışmayı cazip hale getirebilmek için özlük haklarını iyileştirmelidir. Aşağıdaki tabloda 2016 itibariyle Maliye Bakanlığında görevli vergi müfettişlerinin kadro dağılımı yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere, vergi müfettişi kadrosundaki doluluk oranı 2016 yılı sonu itibariyle %60'dır.

Tablo- : Vergi Denetim Kurulu'nun Kadro Durumu

Unvanı	Toplam	Dolu	Boş
Vergi Başmüfettişi	1.889	239	1.650
Vergi Müfettişi	6.244	3.018	3.226
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.105	5.244	861
Toplam	14.245	8.502	5.743

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu⁵⁶⁵

⁵⁶⁴ AKBAY, a.g.ç., s.230.

⁵⁶⁵ https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf Erişim (26.10.2017)

Denetimin hızının artması ve elde edilen bilgilerin düzenli bir şekilde saklanabilmesi açısından devletin bilgi işlem teknolojilerinden faydalanması gerekmektedir. Elektronik sistemlerin denetim sürecinde kullanılması, vergi denetiminin etkinliğini artıracaktır. Vergi dairelerinin elektronik sisteme geçiş süreci yeni olduğundan, vergi inceleme elemanları, mükellef bilgilerine sadece tarh dosyaları üzerinden ulaşabilmektedir. Bu durum, hem denetimin verimliliğini azaltmakta hem de vergi güvenliğini riske atmaktadır. Bununla birlikte, ülkemizde halen, gelişmiş ülkelerde mevcut olan, noterler, bankalar, tapu sicil müdürlükleri, belediyeler, trafik kuruluşları gibi kuruluşlarla vergi idaresi arasında bilgi alışverişini hızlandıracak entegre bir teknolojik altyapının yapının kurulmamış olması, vergi idarelerinin ve denetimin verimliliğini düşürmektedir⁵⁶⁶.

Kayıt dışı ekonominin yüksek olması, belge düzenine ilişkin sorunları da beraberinde getirmektedir. Düzenlenmesi gereken belge sayısı ve türünün çokluğu da, mükellefleri kayıt dışı kalmaya sevk eden nedenlerden birisidir. Farklı faaliyet alanlarındaki mükelleflerin farklı belge düzenleme zorunluluğu, uygulamada sorunlara yol açabilmektedir. Elektronik defter ve belge düzenine tam olarak geçilmemesi ve bu uygulamanın tüm mükellefleri kapsamıyor oluşu, beyanname ve belge düzenine ilişkin kayıtlı mükellefleri ilgilendiren, çok sayıda prosedür olması vergi uyumunu düşüren faktörlerdir. Bu gibi nedenlerle, sağlıklı belge takibinin yapılamaması, vergi güvenliğinin en önemli araçlarından birisi olan vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi incelemeleri sonucunda önerilen tarhiyatların kısa aralıklarla ve geniş kapsamlı olarak uygulanan af yasalarına tabi olması, uzlaşma müessesinin varlığı gibi nedenler vergi incelemelerinin işlevlerini azaltmıştır. Uygulamada uzlaşma müessesesi, vergi cezalarının tamamının silindiği, vergi aslının ise önemli ölçüde indirimine uğradığı vergi aflarına yakın bir uygulama halini almıştır. Bu durum, vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından negatif yönde etkiler yaratmaktadır.

Vergi tahsilatının süresinde ve tam olarak gerçekleştirilememesi sonucunda oluşan bütçe açıklarının finansmanı için vergi afları, kapsamı genişletilmiş uzlaşma müessesesi gibi uygulamalara başvurulması, mükelleflerin vergi uyumunu düşürecektir. Vergi idareleri ile mükellefler arasındaki vergi uyumunun yükseltilmesi

⁵⁶⁶ ERGEN, KILINÇKAYA, a.g.m., s.300.

güven esasına dayanmaktadır. Ancak vergi denetiminin caydırıcılığı olmadığı, vergi gelirlerinde uzun dönemli bir artış yaşanmayan ve vergi aflarının rutinleştiği bir sistemde mükelleflerin idareye olan güven duygusu da sarsılmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI YABANCI ÜLKELERDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

I- ABD'DE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Güçlü bir vergi sistemi ve etkin bir teknoloji kullanımına rağmen ABD'de de vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç duyulmuştur. Türk vergi sistemindeki uygulamaya benzer bir uygulama olarak, "asgari vergi uygulaması" ve "denetim" birer güvenlik önlemi olarak uygulanmaktadır. Ayrıca, Türkiye'de 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “Örtülü Sermaye”, “Transfer Fiyatlaması” ve “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” uygulamaları da, ABD vergi sisteminde yer alan vergi güvenlik önlemlerindedir.

1. Asgari Vergi Uygulaması (Alternative Minimum Tax)

ABD'de gelir ve kurumlar vergisinde vergi yükümlülüklerinin belirli miktarın altına indirilmesini önlemek amacıyla, alternatif minimum vergi (A.M.T) uygulaması bulunmaktadır⁵⁶⁷. Alternatif minimum vergi, Amerikan Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir⁵⁶⁸. İç Gelir Kanunu'nun bir kısım gelirler için sağladığı özel indirimler nedeniyle bazı yükümlüler hiç vergi ödememektedir. Bu indirimlerden yararlanan yükümlülerin, minimum da olsa belli bir oranda vergi ödemelerini sağlamak amacı ile ABD Gelir Vergisi Kanunu'nda "Alternatif Minimum Vergi" ye yer verilmiştir (internal Revenue Code md 55 a). Alternatif minimum vergi oranı, %20'dir⁵⁶⁹. Şahıs

⁵⁶⁷ Stephen ALIND, Stephen SCHWARZ, Daniel J.LATHROPE, Joshua ROSENBERG, **Fundamentals of Corporate Taxation, Cases and Materials**, The Foundation Pres Inc., Westbury New York, 1997, s.15-17.

⁵⁶⁸ Daniel R.FEENBERG, James M.POTERBA, “The Alternative Minimum Tax and Effective Marginal Tax Rates”, **National Tax Journal**, June 2004, Volume 57, Issue:2, s.407.

⁵⁶⁹ Deloitte, **International Tax and Business Guide United States of America**, January 2007.

işletmelerinde bu vergi, sadece işletmenin sahibine uygulanırken; ortaklıklarda ise tüzel kişilik bu vergiyi ödemekle yükümlüdür⁵⁷⁰.

Amerikan vergi sisteminde yer alan alternatif minimum kişisel gelir vergisi, bir vergi güvenlik önlemi olarak önemli bir yere sahiptir. Ülkemizde de bir dönem uygulanan Hayat Standardı Esası ile benzerlik gösteren ve 1969 yılında başlayan bu uygulama ile mükelleflerin gelirlerinin tamamının ya da önemli bir kısmının gelir vergisinden kaçırılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Mükellefler, alternatif minimum kişisel gelir vergisi ile indirim ve istisnalara göre ödemeleri gereken vergiyi ayrı ayrı hesaplayarak, bunlardan yüksek olanına göre vergi ödemekle yükümlüdür⁵⁷¹.

Kişisel gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de, vergi mükelleflerinin belirli bir vergi miktarının altına inmelerini önlemek amacıyla alternatif minimum vergi uygulaması bulunmaktadır. Alternatif minimum vergilendirilebilir kazancın %20'sinden oluşan bu vergi, vergi mükelleflerine tanınan bazı ayrıcalıklar karşılığında, asgari bir vergi ödenmesi sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu uygulamalara rağmen, birçok şirketin uluslararası nitelikte olması ve dolayısıyla transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, dijital ekonomik modeller gibi nedenlerle ABD'de kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı giderek azalmaktadır. Vergi yükümlülerinin iadeler, indirimler ya da teşvikler nedeniyle, vergi ödemekten kurtulmasını önlemek amacıyla ABD'de alternatif minimum vergi bir vergi güvenlik müessesesi olarak getirilmiştir⁵⁷².

2. ABD’de Vergi Denetim Sistemi ve İşleyişi

Her ülkede olduğu gibi, ABD'de vergi kayıp ve kaçakçılığı olabilmektedir. Ancak bu kayıp ve kaçak, diğer ülkelere oranla daha az ve daha zayıftır. Yine de bu kaçakçılık, hazine açısından önemli bir kayıp niteliğindedir. ABD'de vergi kaçakçılığı, daha ziyade serbest meslek ve ferdi teşebbüs sahipleri ile çiftçiler gibi kontrolleri pek kolay olmayan beyan esasına tabi yükümlülerce yapılmaktadır⁵⁷³.

⁵⁷⁰ Selda AYDIN, “ABD Vergi Sisteminde Alternatif Asgari Vergi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:104, Mayıs 1997, s.18.

⁵⁷¹ ÖZ, AKDEMİR, a.g.m.,s.4.

⁵⁷² KIZILOĞLU, a.g.m.,s.271.

⁵⁷³ Mehmet ARSLAN, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği, s.120.

ABD'de vergi denetiminin hangi esaslara uygun olarak gerçekleştirileceği, IRS tarafından planlanmaktadır. IRS, yükümlülere yeterli bilgi temin etmekle sorumlu olduğu gibi, hatalı vergi ödemelerini belirlemek ve doğrusunu tespit ederek tahsil usullerini olması gereken şekliyle sağlamakla da yükümlüdür. IRS, beklenen bu yükümlülüklerini yerine getirebilmek için yayınlar yapmakta, formlar düzenlemekte, yükümlülere bilgi akışını sağlamakta ve vergi denetimi ile ilgili olarak da, ülke düzeyinde incelenecek beyannamelerin hangi ölçülere göre seçileceği, hangi işlerle ilgili beyannamelerin incelenmesine ağırlık verileceği ve vergi türleri bakımından yıllık inceleme oranlarının ne olacağını belirlemektedir. Denetim planı yapılırken, önceki yıllara ait inceleme sonuçları da dikkate alınmaktadır. IRS, her yıl uzun dönemli amaçları ve federal bütçe kaynaklarını dikkate alarak ulusal inceleme planı hazırlamakta ve vergi incelemeleri, bu plan çerçevesinde birimler arasında eşgüdümlü olarak yürütülmektedir.

Denetim planı yapılmasını müteakiben, incelenecek beyannameler matematiksel formüller kullanılarak seçilmekte ve denetim bu esasa dayanarak yapılmaktadır. Bu kriter esas alınarak yapılan denetim sonucunda hata içeren, önemli ölçüde vergi kaybı olan beyannameler, esas inceleme için seçilmektedir. Seçilen beyannameler öncelikle elektronik araçlar ile değerlendirilmeye tabi tutulmakta; incelemenin önceliğinin niteliği tespit edilerek seçilen beyannameler, inceleme elemanına verilmektedir. Bu aşamadan sonra, Türkiye'de olduğu gibi işyerinde veya vergi dairesinde vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir.

İnceleme işlemi, olağan durumlarda vergi idaresinde yapılmaktadır. Ancak ihtiyaç olması durumunda inceleme, yükümlünün işyerinde de yapılabilmektedir. Yerinde denetim denilen bu denetim, daha çok kurum beyannameleri ve profesyonel işler yapan şahısların beyannameleri için kullanılmaktadır. Yükümlü işlemlerinin daha kapsamlı olarak incelendiği yerinde denetim, IRS elemanı tarafından yükümlünün iş yerinde yürütülmektedir⁵⁷⁴. İnceleme elemanı (Internal Revenue Agent), yükümlünün dosyalanmış olduğu bilgilerin tamamını gözden geçirmekte, bütün defterleri, belgeleri, kayıtları ve beyannamenin kapsadığı konuları incelemektedir. İnceleme sırasında, vergi kaçakçılığı veya hileli vergi suçu tespit edildiğinde, "Kaçakçılık Servisi İnceleme ve Soruşturma Elemanları" na (Special Agent) durum bildirilmektedir.

⁵⁷⁴ Deloitte, **International Tax and Business Guide United States of America**, January 2007.

Beyan esasının kabul edildiği ABD'de, vergi yükümlüleri, yıl içerisinde yaptıkları işlemleri kayıtlara geçirmeye mecburdurlar. Yükümlüler belgelerini zamanaşımı süresince saklamak zorundadırlar. Kanun, inceleme elemanlarına eldeki bilgilere göre geliri yeniden tespit etme hakkı vermiştir. Vergi denetimi sırasında, ispatın yükümlüye ait olması nedeniyle, kayıt ve belge düzenine genellikle uyulmaktadır⁵⁷⁵.

Kanun hükmüne göre defter ve belge kayıtlarının yeterli olmaması ve geliri net bir şekilde yansıtmaması durumunda, vergi inceleme elemanları vergiye tabi geliri yeniden belirlemeye yetkilidirler. Bütün vergi yükümlüleri, İç Gelir Personelinin yazılı isteği durumda, mevcut defter ve belgeleri ibraz etmek zorundadırlar. Kanun, inceleme elemanlarına, geliri yeniden belirleme ve bu gelirin belirlenmesinde, eldeki bilgilere göre istediği yöntemi kullanma hakkını vermiştir. Bu durumlarda yeniden belirlenen gelir, karine olarak doğru kabul edilir ve mahkemede aksinin ispatı vergi yükümlüsüne düşer⁵⁷⁶.

Ülkede muhasebe standartlarının yüksekliğinin, vergi denetiminin başarısına olan etkisi de oldukça önemlidir⁵⁷⁷. Bu gelişimde, bilgi işlem sistemlerinin de büyük payı vardır. Örneğin vergi uygulamasında, vergi beyannamelerinin ve diğer belgelerin ayrımında, otomatik hesaplayıcılar ve bilgisayarlara yer verilmesi, yükümlülerle elektronik ortamda iletişim kurularak, vergileme ile ilgili işlem ve sorunların hızla çözülmesi ve ilgili özel ve kamu kuruluşlarıyla yükümlü hakkında bilgi alış verişi bu başarının teknik boyutudur⁵⁷⁸.

ABD'nin vergi yönetimindeki gelişimi, bilgisayar kullanımı ile güçlenmiştir. Bilgisayar kullanımı ve dolayısıyla otomasyona erken geçiş, yükümlülere ilişkin bilgilere ulaşılmasını kolaylaştırarak⁵⁷⁹ ve vergi yasalarının daha etkin uygulanmasını sağlayarak, ABD'yi başarılı bir vergi yönetim ve denetimine kavuşturmuştur.

⁵⁷⁵ Deloitte, **International Tax and Business Guide United States of America**, January 2007.

⁵⁷⁶ Mahmut SAYIN, "Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi ve Vergi Denetim Usulleri", **Vergi Sorunları**, Sayı:95, Ağustos 1996, s.9.

⁵⁷⁷ Mehmet AKBAY, "ABD'de Ruhsatlı Kamu Muhasipliği", **Vergi Dünyası**, Sayı:106, Haziran 1990, s.17-31.

⁵⁷⁸ Mehmet ARSLAN, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği", s.122.

⁵⁷⁹ Ahmet CANGÖZ, "Latin Amerika'da Vergi Reformu", **Vergi Dünyası**, Sayı:168, Ağustos 1995, s.56.

3. Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlaması

ABD'de örtülü sermaye ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler, İç Gelir Kanunu'nun 163. ve 385. maddelerinde yer almakta olup, 385. maddenin başlığı, "şirketlerde belirli menfaatlerin hisse veya borç olarak işlem görmesi" şeklindedir. Söz konusu maddede, örtülü sermayeye ilişkin beş tane belirleyici faktöre yer verilmiştir. Bunlar;

-Koşulsuz olarak ve belli bir talep halinde ya da belli bir tarihte, belli bir miktarda paranın veya sabit miktarda bir faizin ödenmesini öngören yazılı bir taahhüdün olup olmadığı,

-Şirketlerin herhangi bir borcu konusunda bir önceliğin olup olmadığı,

-Şirketin borç/özsermaye oranı,

-Şirket hisselerinin çevrilebilir olup olmadığı ve

-Şirketteki stokların elde tutulması ile söz konusu faizlerin arasında bir ilişki olup olmadığıdır⁵⁸⁰.

Örtülü sermayeye ilişkin diğer madde olan 163. maddenin içeriği ise, kazanç gizleyici kurallar olarak adlandırılmaktadır. Düzenlemeler, aşırı faiz harcaması olan ve borç özsermaye oranı hesap dönemi sonu itibarıyla 1,5/1 oranını aşan şirketlere uygulanacaktır. Söz konusu oranın değerlendirilmesi noktasında, yargı organlarının görüşü ve içtihatlar ise farklılık göstermektedir. Yargı kararlarında ve içtihatlarda borçların özsermayeye oranının 3/1'i aşmaması önerilmektedir⁵⁸¹.

Transfer fiyatlandırması konusunda, OECD düzenlemelerinden önce yasal anlamda düzenlemeler yapan ilk ülke ABD' dir. Sahip olduğu çok uluslu şirket sayısının fazla olması ve elde ettiği vergi gelirlerinin diğer ülkelere göre daha ciddi olması nedeniyle, ABD bu konuyla ilgilenen ve düzenleme yapan ilk ülke olmuştur⁵⁸². Çok uluslu şirket kavramının, hukukta genel kabul görmüş bir tanımı bulunmamakla birlikte, genellikle birden fazla ülkede aynı anda ticaret yürüten işletmeleri ifade etmek

⁵⁸⁰ Şükrü KIZILOL, Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, a.g.e., s.72.

⁵⁸¹ Hüseyin IŞIK, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Maliye Bakanlığı APK, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005, s.72.

⁵⁸² Georgin STANLEY, "Transfer Pricing Takes Centre Stage", **International Tax Review**, Volume (12), 2001, s.25-31.

için kullanılmaktadır⁵⁸³. ABD Gelir Yasası'nın (Internal Revenue Code) 482 numaralı bölümünde, ilk kez 1954 yılında düzenlenen transfer fiyatlandırması uygulamasında, diğer ülkelerde olduğu gibi emsallere uygunluk ilkesi temel prensip olarak benimsenmiştir. ABD vergi sisteminde yer alan emsallere uygunluk ilkesi şu şekilde tanımlanmaktadır; *“Emsallere uygunluk ilkesi, aralarında herhangi bir yakınlık ya da ilişki bulunmayan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda yapılan görüşmeler neticesinde gerçekleşen işlemler için belirlenen değerdir. Bu değer serbest piyasa koşulları çerçevesinde saptanan değerdir ve bu değer üzerinden yapılan ticari işlemler tarafların kendi çıkarları doğrultusunda tam güven esasına dayanır.”*⁵⁸⁴

Söz konusu ilke, 1994 yılından önce ve sonra farklı şekillerde algılanmıştır. Zira, emsallere uygunluk ilkesi, 1994 yılından önce sadece fiyatlar üzerinde yoğunlaşırken; 1994 yılından sonraki uygulamalarda, fiyatların yanı sıra işlemlerin neticesinde oluşacak karları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Özellikle, vergi mevzuatı gereği de, emsallere uygunluk ilkesi önerilen bir ilke olarak dikkate çekmektedir. Bununla birlikte, bu ilke ABD'de uygulanan tek ilke değildir. ABD'de mükellefler gelir idaresinin kabul ettiği yöntemlerden olan Maliyet Artı yöntemi, Kar Bölme Yöntemi, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi ya da diğer belirtilmemiş yöntemleri kullanabilirler.

ABD vergi sisteminde, transfer fiyatlandırması suretiyle düşük vergi ödemeye ilişkin iki tür ceza öngören bir düzenleme de yer almaktadır. İşlem cezası olarak adlandırılan ilk uygulamada, limitler dışında kalan yapay transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan yanlış değerlendirme ve düşük vergi ödeme durumu söz konusudur. Net düzeltme cezası olarak bilinen ikinci durum ise mükellefin mali yıldaki mevcut durumunun, mevzuatla ilgili maddedeki düzenlemeleri geçmesi halinde devreye girmektedir⁵⁸⁵. Bu ceza uygulamaları, transfer fiyatlandırmasının uygulanmasında ve saptanmasında uluslararası şirketlerin kötü niyetini engellemekte ve cesaretlerinin kırılmasına neden olmaktadır. Söz konusu cezai düzenlemelerin amacı, mükelleflerin emsallere uygunluk konusundaki çabalarını, beyannamelerinde yer alan emsallere

⁵⁸³ Linda A. MABRY, “Multinational Corporations and U.S. Technology Policy: Rethinking the Concept of Corporate Nationality”, **Georgetown Law Journal**, February 1999, s.563.

⁵⁸⁴ Tuncay KAPUSUZOĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı:214, 1999, s.61.

⁵⁸⁵ Mehmet SARAC, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve ABD Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 282, 2005, s.92.

uygunluk raporlarını ve vergi idaresine sundukları belgeleri, olabildiğince gerçekçi bir yapıya kavuşturmak⁵⁸⁶.

4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Düzenlemesi

ABD, İç Gelir Yasası'nın (Internal Revenue Code-IRC) 957. maddesinde, kontrol edilen yabancı kurum kavramı, “*Amerikalı hissedarlar tarafından doğrudan doğruya veya zimni olarak oy kullanma hakkının veya hisse değerlerinin %50'den fazlasına sahip olunan yabancı kurumları ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır. IRC 951-960 maddelerinde, ayrıntılı şekilde kontrol edilen yabancı kurumların belirli nitelikteki gelirlerinin tümünün, Amerikalı hissedarlar tarafından hisseleri ile orantılı miktarda elde edilmiş sayılacağına dair düzenlemelere yer verilmiştir.

ABD, transfer fiyatlandırması uygulamasında olduğu gibi, kontrol edilen yabancı kurum kazançları düzenlemesini de yasalaştıran ilk ülkedir. 1937 yılında Foreign Personal Holding Company (FPHC) hükümleri ile en fazla beş ABD mukimi veya vatandaşı tarafından, faiz, gayrimaddi hak bedeli ve kira gelir gibi pasif gelirleri olan yabancı kurumların, söz konusu gelirlerinin, ABD'de yerleşik veya ABD vatandaşı ortakları üzerinde, hisseleri oranında elde edilen kar payı olarak vergilendirilmesi öngörülmüştür⁵⁸⁷. Bununla birlikte, 1962'de kontrol edilen yabancı kurumla ilgili düzenlemeler, Subpart F bölümü olarak ihdas edilmiş ve ABD yerel şirket mükelleflerinin gelirlerini kontrol edilen yabancı şirketlere aktararak, vergi kaçırmalarını engellemeyi düzenleyen hükümleri yürürlüğe koyan ilk ülke olmuştur⁵⁸⁸. 1962'den itibaren ABD, KEYK kuralları konusunda 20'den fazla ülkenin benzer hükümleri uygulaması konusunda model oluşturmuştur⁵⁸⁹.

Günümüzde, ABD vatandaşı olan veya ABD'de ikamet etmekte olan şirket veya şahıslar tarafından oy kullanma hakkının en az %10 veya daha fazlasının elinde bulundurulduğu bazı kontrol edilen yabancı kurum kazançları, Subpart F Income

⁵⁸⁶ Tuncay KAPUSUZUĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler-II”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 215, 1999, s.104.

⁵⁸⁷ Meltem SAĞLAM, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.42.

⁵⁸⁸ Hector J. LEHUEDE, **Do CFC Regulations Acclimatize in Latin America?: A Case Study of Mexico, Argentina, Venezuela and Brazil**, A Thesis Submitted to Stanford Program in International Legal Studies At Stanford Law School, Stanford University in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master in the Science of Law, May 2003, s.12.

⁵⁸⁹ LEHUEDE, a.g.e.,s.12

Taxation Regulations uyarınca, ABD'de vergiye tabi tutulmaktadır. Buna göre, KEYK hükümleri, ABD vatandaşı olan veya ABD'de ikamet etmekte olan şirket veya şahıslar tarafından, oy kullanma hakkının veya hisse senetlerinin en az %50'sinin veya daha fazlasının elinde bulundurulduğu yabancı şirketler için geçerli olmaktadır. Bu bağlamda, söz konusu tanım kapsamına giren kontrol edilen yabancı şirketlerden kar payı elde etmekte olan tüm şahıs veya şirketler, hem bu şirketlerin yabancı ülkelerde elde etmiş oldukları kazançları, hem de bu şirketlerin ABD'deki yatırımları nedeniyle elde etmiş oldukları kazançların toplamından kendilerine düşen payları IRS'e beyan etmek durumundadırlar.

KEYK gelirleri, genellikle satış geliri, hizmet geliri ve petrol şirketlerinin elde etmiş olduğu gelirler gibi unsurları içermekte ve söz konusu gelirler, faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki vergileme mevzuatına göre vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca KEYK gelirleri, faiz, kar payı, kira, gayri maddi hak kullanma bedeli, hisse senedi satış gelirleri ve belirli tipteki sigorta gelirleri gibi pasif gelirlerden oluşan yabancı bireysel holding gelirlerini içermektedir.

Kontrol edilen yabancı kuruma ait hisse senetlerinin sonradan elden çıkarılmış olması durumunda dahi, ABD vatandaşı olan veya ABD'de ikamet etmekte olan şirket veya şahıslar tarafından, söz konusu hisse senetlerine sahip oldukları döneme ait kar paylarından önceki dönemlerde, KEYK hükümleri kapsamında vergilendirilmemiş olanların, Subpart F düzenlemeleri uyarınca, ABD'de vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Amerikan vergi mevzuatında, ABD vergi mükelleflerinin yabancı şirketler aracılığıyla elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesindeki gecikmeyi önlemeye yönelik olarak "Subpart F" düzenlemelerinin yanı sıra, üç vergi güvenlik önlemi daha bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin kendi içinde bir öncelik sıralaması bulunduğundan, aynı gelir türü için birden fazla kuralın uygulanması söz konusu olmamaktadır.

Yabancı Bireysel Holding Şirketleri (Foreign Personal Holding Companies-FPHC) uygulamasına göre, tam mükellef kabul edilen kurum ve gerçek kişilerin yabancı bireysel holding şirketlerinde bir paya sahip olmaları durumunda, FPHC kuralları devreye girmektedir. Bu bağlamda, her bir tam mükellef kurum ya da şahıs ortağı olduğu yabancı holdingin vergilendirilebilir kazancından kendi payına düşen tutardan mevzuatta yer alan bazı düzeltmeleri yapıp yıl içinde dağıtılan kazanç tutarını

düştükten sonra kalan tutarı kendi kurumlar ve gelir vergisi beyanlarına eklemek zorundadır.

Pasif Yabancı Yatırım Şirketleri Düzenlemesinde (Passive Foreign Invest Companies-PFIC) ise, ABD mevzuatı uyarınca, tam mükellef kabul edilen kurum ve gerçek kişilerin yabancı şirketlerde, aktif veya pasif geliri şartlarından herhangi birini sağlayacak şekilde bir paya sahip olmaları durumunda, PFIC kuralları devreye girmektedir. PFIC düzenlemelerinde, KEYK' dan farklı olarak, sadece söz konusu yabancı şirketin %10'undan fazla payına sahip olanların değil; tüm ABD mukimi veya yurttaşlarının bu kapsamdaki kazançları bu çerçevede vergiye tabi tutulmaktadır.

ABD vergi mevzuatında, yer alan Birikimli Kazançların Vergilendirilmesi (Accumulated Earnings Tax-AET) düzenlenmesi uyarınca, bir kurum ekonomik olarak ihtiyaç duyduğunun ötesinde elde ettiği karları hissedarlarına dağıtmayıp; şirket bünyesinde biriktiriyorsa, söz konusu kurumların bu düzenlemeye göre %15 oranında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Yabancı kurumlardan elde edilen kazançların varlığı durumunda, AET uygulaması, yalnızca ABD kaynaklı kazançlar için geçerli olmakta ve ABD gelir vergisine göre elde ettikleri kar payları üzerinden stopaj suretiyle vergi ödemek durumunda olan dar mükellef kurumlar dahil olacak şekilde uygulanmaktadır.

II- ALMANYA'DA UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

1. Servet Vergisi

Almanya'da uzun yıllar uygulanmış olan bu vergi türü, yıllık bazda alınmakta olup, bireylerin net servete dahil olan varlıklarını (emlak, finansal varlıklar ve yatırım amaçlı iş varlıkları kapsama alınırken, emeklilik hakları ve kişisel tasarruflar bu kapsamda değerlendirilmemektedir) matrah olarak değerlendirmekte ve oldukça düşük oranlarda uygulanmaktadır. Söz konusu verginin uygulanması, 1996 yılına kadar devam etmiş; daha sonra etkinliği sağlanamadığı gerekçesiyle kaldırılmıştır. Ancak reformize edilerek ve özellikle gelir dağılımına etkinliği de göz önünde bulundurularak, yeniden uygulamaya konulması gündemdedir⁵⁹⁰.

⁵⁹⁰ Stefan BACH, "The Wealth Tax Reduces Income Inequality", **Inheritance Tax and Wealth Tax in Germany**, DIW Berlin, Economic Bulletin, 2016, s.60

2. Vergi Denetimi

Almanya federal bir yönetim sistemi ile yöneltildiğinden, vergi idaresinin yapılanması ve denetim sistemi, karmaşık bir yapıya sahiptir. Federal yönetime bağlı olan denetim organları ve vergi idareleri bulunmakta iken eyaletlerin de kendi içlerinde, vergi idareleri ve denetim sistemleri mevcuttur.

Denetim kendi içinde, mükelleflerin ölçekleri bazında büyük, orta, küçük ve çok küçük ölçekli mükellefleri inceleyen denetim elemanları olmak üzere dört ana birime ayrılmıştır. Denetimler, mükelleflerin iş yerlerinde yapılmakta ve genellikle üç yıllık bir dönemi kapsamakla birlikte, söz konusu süre dört veya beş yıllık dönemi kapsayacak şekilde de uygulanabilmektedir⁵⁹¹.

Büyük mükellefler, her beş yılda bir, orta ve küçük ölçekli mükellefler ise sekiz yılda bir olmak üzere, düzenli şekilde incelemeye tabi tutulmaktadır.

Alman vergi kanunlarına göre, tam ve sınırlı olmak üzere iki çeşit inceleme türü bulunmaktadır. Türkiye'deki uygulamaya benzer şekilde, tam inceleme mükellefin tüm vergisel işlemlerinin incelenmesi anlamını içerirken, sınırlı inceleme belli konuların incelenmesini ifade etmektedir⁵⁹².

Vergi denetimleri, vergi denetim elemanları tarafından re'sen yerine getirilmekte ve hem idarenin hem de denetim elemanlarının vergi incelemesinin kapsamını belirleme yetkisi bulunmaktadır. İnceleme süresince, delillerin serbest değerlendirilmesi ilkesi gereği, denetim elemanları usulüne uygun şekilde, mükellef ve vergi ile olmak kaydıyla, her türlü delili toplayabilir ve tanık dinleyebilirler.

Alman vergi hukukunda, mükellefler, gerek vergi incelemesi öncesi gerekse vergi incelemesi esnasında ve sonrasında geniş haklara sahiptir⁵⁹³.

⁵⁹¹ Mustafa Göktuğ KAYA, Hüseyin Kamil İLİK, Hakan TÜRKMEN, **Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim**, Atlas Akademik Basın Yayın, Ankara, 2017, s. 175.

⁵⁹² Klaus Dieter DRUEN, Phillip J. BUTLER, "Surcharges and Penalties in Tax Law", **German National Report**, EATLP Congress, 2015.

<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Germany.pdf> Erişim (10.12.2017)

⁵⁹³ KAYA, İLİK, TÜRKMEN, a.g.e., s.179.

-Mükellefin dinlenilme hakkı çerçevesinde, mükellef hakkında işlem yapılmadan önce mükellefin kendini ifade etme imkânı bulunmaktadır.

-Mükellefin kendisi ile ilgili bilgilere ulaşma hakkı kapsamında ise, mükellef kendisi ile ilgili yapılacak işleme ve bu işlemin gerekçesine ulaşma hakkına sahiptir. Mükelleflerin söz konusu haklarını kullanırken ortaya çıkan masraflar bu hakkın kullanımını sınırlamamaktadır.

-Dilekçe hakkı ile kendisine karşı veya kendisi ile ilgili yapılacak işlemlere müdahil olma hakkı ise Alman Anayasası ile mükelleflere tanınmıştır. Bu bağlamda, herkes tek başına veya başkalarıyla birlikte toplu olarak, yetkili makamlara veya yasama meclislerine yazılı olarak dilek ve şikâyetle bulunma hakkına sahiptir.

Türkiye'de olduğu gibi Almanya'da da, mükelleflerin kendileriyle ilgili bilgilerin gizli tutulmasını isteme hakkı mevcuttur. Kamu yararının olduğu durumlarda, Alman kurumları mükellef bilgilerini yayınlamamaktadır.

Mükellefler için yasalar, yönetmelikler ve uygulamalar çok karışık olabileceğinden, mükellefler kendileri ile ilgili yapılacak işlemlerin her safhasında, danışmanlardan yardım alabilmekte ve isterlerse yetkili temsilci olarak atayabilmektedirler.

Almanya'da yapılan vergi denetimlerinde, önemli ölçüde matrah farklarına ulaşılmaktadır. Örneğin, 2014 yılında Federal Almanya maliyesi, vergi denetimleri sonucunda 14 milyar Euro tarhiyat yapmıştır. Bununla birlikte, vergi kaçakçılığı yani doğrudan doğruya işlenen vergi suçlarının oranı düşüktür. Bunun nedeni ise Almanya'da vergi kaçakçılığının cezasının çok yüksek olması, mükelleflerin de vergi bilincinin buna paralel şekilde yüksek oluşudur⁵⁹⁴.

3. Örtülü Sermaye

Almanya'da örtülü sermaye müessesesi, kurumlar vergisi kanunu kapsamında değerlendirilmektedir. 2003 yılından önceki dönemde, örtülü sermaye açısından sadece yabancı ortaklar tarafından verilen borçlar, örtülü sermaye bağlamında

⁵⁹⁴ Gerhard SPECKER, Peter HAVERSATH, "How to manage tax disputes in Germany?", 18.12.2012, **International Tax Review**, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3104876/How-to-manage-tax-disputes-in-Germany.html> (10.12.2017)

değerlendirilirken, 2003 yılından sonraki düzenlemelerde, yerli ve yabancı ortak ayrımı kaldırılmıştır. Örtülü sermaye açısından, faiz geliri elde eden kişinin aslında kar payı geliri elde ettiği, faizi ödeyen açısından ise ödenen faizin gider yazılmaması, Alman mevzuatında kabul gören esastır.

Örtülü sermayenin varlığı için Almanya'da aranan bazı şartlar bulunmaktadır. Öncelikle, borç veren ortağın büyük ortak olarak nitelendirilen şirketin %25 veya daha fazla hissesine sahip ortaklarından olması gerekmektedir. Bununla birlikte, şirketin yönetim ve kontrolünü elinde tutan ortaklar, hisse bakımından %25'in altında paya sahip olsalar dahi büyük ortak olarak kabul edileceklerdir. Bir diğer şart ise; borcun vadesinin bir yıldan fazla olması ve borç tutarının 250.000 Euro'dan fazla olmasıdır. Borçların özkaynaklara oranı 1,5/1'i geçmemeli ve alınan borçlara ödenen faizler, emsallere göre yüksek olmalıdır.

4. Transfer Fiyatlandırması

Almanya'da örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin uygulamalar, diğer ülke uygulamalarına göre daha geniş bir zemindedir. Alman vergi mevzuatında 1983 yılından itibaren transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler yer almakla birlikte, OECD modeline paralel ve geçmiş uygulamalardaki bazı boşlukları doldurur nitelikteki transfer fiyatlandırması düzenlemeleri, Alman vergi mevzuatında 2003 yılından beri mevcuttur.

Alman vergi mevzuatında, transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal bir tanım yapılmamıştır. Bu noktada, kanun koyucu 1968 ve 1977 yıllarında yürürlükte olan KVK'larda tanım vermektense olabildiğince kaçınarak, bu konudaki boşluğu yargı kararlarının doldurmasına imkân tanımıştır. Alman Kurumlar Vergisi'nin 8. maddesinde, "kurumlar vergisi matrahının saptanmasında örtülü olarak dağıtılan kazançlar da dikkate alınır" şeklinde bir açıklama yapılmak suretiyle, geniş bir çerçevede konu ele alınmıştır⁵⁹⁵.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesi aşamasında ise genel olarak dış kaynaklı bir kredi metodu ve bir bankanın borç teklifi olmak üzere iki yöntem

⁵⁹⁵ Emrullah ASLAN, **Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, Afyon, s. 35.

önerilmektedir. Alman Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı 28.10.2003 tarihli Yönetmelik sayesinde özellikle transfer fiyatlandırmasının belgelendirilmesi konusunda, mükelleflerle idare arasında önemli sorunlara yol açan ve yargısal alanda yasal boşluklar dolayısıyla çözülemeyen hususlar çözülmüştür⁵⁹⁶.

Söz konusu yönetmelik uyarınca hazırlanan belgelerden, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerin içeriğinin ne olduğu ve bu işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığı anlaşılmalıdır. Ayrıca ilişkili kişi ile mevcut olan ilişkinin türü, kapsamı ve ticari ilişkinin ekonomik ve hukuki çerçevesi belgelendirilmelidir.

Mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerin emsallere uygun olup olmadığının tespiti açısından, mükellef için önem taşıyan pazar ve rekabet ilişkileri ortaya konmalıdır. Mükellef transfer fiyatlandırması açısından kullandığı yöntemle göre karşılaştırmayı sağlayacak verileri kendi kaynaklarından, ilişkili kişinin kaynaklarından veya serbest kullanıma açık kaynaklardan mümkün olduğu ölçüde temin etmelidir. Bu veriler, özellikle üçüncü kişilerin kendi aralarında yaptıkları işlemleri ve mükellefin veya ilişkili kişinin üçüncü kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin verilerdir⁵⁹⁷ (Örn. fiyatlar, iş koşulları, brüt kar marjı, net kar marjı, kar bölümlenmesi). Bunun yanı sıra, mükelleflerin uygulanan transfer fiyatlandırması yönteminin uygunluk kontrolünü mümkün kılan, kurum içi belgeleri düzenlemeleri gerekmektedir (Örn. Satış, Kar ve Maliyete ilişkin veri ve öngörüler).

5. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesi

Bir vergi güvenlik önlemi olarak kontrol edilen yabancı kurum düzenlemesi, Almanya'da özellikle vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin genel ve özel kanuni düzenlemelerin sorunu çözmede etkili olamaması üzerine, 1972 yılında, önemli ölçüde ABD'deki "Subpart F" düzenlemesi esas alınarak hazırlanmıştır⁵⁹⁸.

⁵⁹⁶ Yalçın KOZANLI, "Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme Düzeni (Almanya Örneği)", http://www.verginet.net/dtt/1/SYalcinKozanliSMMM-TransferFiyatlandirmasindaBelgelendirmeDu_9329.aspx, Erişim (04.12.2017)

⁵⁹⁷ Alexander VOGELE, Philip de HOMONT, **Transfer Pricing Forum-Germany**, <http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/2016/Germany%20Winter%20with%20Copyright%20Permission.pdf>, Erişim (10.12.2017)

⁵⁹⁸ Gülşen GEDİK, **Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2012, s.22

Almanya’da kontrol edilen yabancı kurum uygulaması ilk olarak, “Hinzurechnung Besteuerung” başlıklı bir kanun ile yabancı kaynaklı gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak yapılmış olup, daha sonra “Aussensteuergesetz” (AstG) adlı kanunla birleştirilmiş ve düzenlemeler, bu kanunun 7-14. maddeleri arasında yer almıştır. Söz konusu hükümlere göre, Almanya’da bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum statüsünde olabilmesi için,

-Almanya’da tam mükellef olarak faaliyet göstermekte olan kurumlar ve gerçek kişiler tarafından, yabancı şirketlerin sermayesinin veya oy hakkının en az %50’sine tek başına veya birlikte doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunması,

-Yabancı şirketin elde ettiği gelirler üzerinden faaliyet gösterdiği ülkede, %25’ten daha düşük bir oranda vergiye tabi olması,

-Yabancı şirketin gelirleri pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir⁵⁹⁹.

Yabancı şirket gelirlerinin pasif nitelikli yatırım gelirlerinden oluşması durumunda ise, Almanya’da mukim kurum ve şirketlerin yabancı şirketteki sermaye payları veya oy haklarının en az %1 olması halinde, diğer şartların da gerçekleşmesi koşuluyla, yabancı şirketten elde edildiği kabul edilen kar payları kontrol edilen yabancı kurum hükümlerine göre vergiye tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte, Almanya’da mukim kurum ve şirketlerin, yabancı şirketteki sermaye payları veya oy haklarının %1’in bile altında olduğu ve aşağıda belirtilen durumlarda, yabancı şirketten elde edildiği kabul edilen kar payları, kontrol edilen yabancı kurum hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulmaktadır⁶⁰⁰.

-Yabancı şirketin gelirlerinin büyük kısmının pasif nitelikli gelirlerden oluşması ve

-Söz konusu yabancı şirketin hisse senetlerinin büyük kısmının genel kabul gören bir hisse senedi piyasasında (borsada) işlem görmemesi.

Ayrıca pasif nitelikli toplam gelirlerin ya da pasif nitelikli yatırım gelirlerinin kontrol edilen yabancı kurum hükümleri kapsamında olup olmadığı belirlenirken dikkate alınacak ölçüt, değerlendirmeye tabi tutulan şirketlerin gayrisafi hasılatının

⁵⁹⁹ Mehlika Sultan AK, “Avrupa Ülkelerinde Kontrol Edilen Yabancı Kurum Rejimi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2010, Yıl: 29, Sayı: 348, s. 44.

⁶⁰⁰ Cumhuriyet İnan BİLEN, **Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesi ve Türkiye Uygulamasının Dünya Uygulamaları Işığında Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010, s. 52

%10'unundan azını oluşturmaktadır. Bu takdirde, kontrol edilen yabancı kurum hükümleri uygulanamamaktadır⁶⁰¹.

III- İNGİLTERE'DE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

1. Servet Bildirimi

İngiltere'de, Gelir Vergisi Kanunu metni içinde yer alan bir servet bildirim uygulaması olmamasına rağmen, vergilendirme sistemi içinde, bu uygulamadan özellikle denetimde önemli ölçüde faydalanılmaktadır.

İngiltere'de gelirin vergilendirme kapasitesinin ölçüsünü belirlemede tek başına yeterli olmadığı düşünüldüğünden, mükelleflerin kazanç ve iratların yanı sıra, servet unsurlarını da beyan etmesi istenmekte ve bir yıllık sürede servetlerinde meydana gelen artış ile beyan ettikleri gelirlerin karşılaştırılması yapılmaktadır. Bu süre içinde ortaya çıkan servet artışının beyan edilen gelir artışından fazla olması veya mükellef hakkında yapılan bir ihbar olması, zaman aşımı süresi içinde bu servet artışının vergilendirilmemiş olması ve mükellefin de bunun nedenlerini açıklayamıyor oluşu cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren bir durumdur.

2. Peşin Vergi

İngiltere'de, ortaklarına temettü dağıtımı yapan şirketler tarafından kurumlar vergisinin ön ödeme şekli olarak tanımlanan peşin vergi uygulaması, 1973 yılında yürürlüğe girmiş ve 6 Nisan 1999 tarihinde kaldırılmıştır⁶⁰². Peşin vergi, kurumlar vergisi ödenmeden önce, şirket ortaklarına kar payı ödemesi yapıldığında ödenmektedir. Ödenen peşin vergi tutarı, asıl kurumlar vergisi tutarından mahsup edilmektedir. Bir şirketin peşin vergi ödemesi gerçekleştirmiş olması, temettü geliri elde edenlerin bu gelir üzerinden zaten bir temel oran vergisi ödemiş olduğu anlamını taşımaktadır. Şirket açısından ise peşin vergi yoluyla ödenen tutar, finansal tablolarda

⁶⁰¹ BİLEN, a.g.e., s. 52.

⁶⁰² Advance Corporation Tax, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/2-107-6371?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/2-107-6371?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1) , Erişim (08.12.2017)

dikkate alınarak, potansiyel olarak kurumlar vergisi yükünü azaltabilecek bir unsur olarak düşünülmektedir⁶⁰³.

3. Vergi Denetimi

İngiltere’de uygulanan vergi denetimi, çeşitli ölçütlerden yararlanılarak oluşturulmuş birkaç ana birimden oluşmaktadır. Bu birimlerin sınıflandırılmasında kullanılan ölçüt, söz konusu birimlerin uzmanlık alanlarının yanı sıra, denetlenecek işletmelerin büyüklükleridir. Genel olarak değerlendirildiğinde, İngiltere’de vergi denetimi ile ilgili Özel Uyum Ofisi, Yerel Uyum Bölümü, Büyük Mükellefler Bölümü olmak üzere, üç ana bölüm bulunmaktadır.

Bunlardan Özel Uyum Ofisi, İngiltere Vergi İdaresi (HMRC), dolandırıcılık davalarını incelemek üzere Özel Uyum Bürosunu yetkilendirmiştir.

Bir başka denetim birimi olan Yerel Uyum Bölümü ise büyük mükellefler görev sahası içinde yer almayan mükelleflerin yapmış faaliyetlerin farklı vergi türleri açısından incelenmesi ve birbirleriyle karşılıklı olarak bütünleştirilmesi görevi ile yetkilendirilmiştir. Görev alanına giren mükellefler ise Büyük ve Karmaşık Mükellefler, Orta Ölçekli Mükellefler, Küçük Mükellefler, Hedefe Yönelik Eğitim Güdülenmiş Mükellefler, Bireysel Mükellefler olmak üzere beş farklı gruba ayrılmıştır.

Diğer bir ana birim olan Büyük Mükellefler Bölümü ise, İngiltere’nin en büyük ve en karmaşık işletmeleriyle çeşitli vergiler, görevler ve rejimler üzerinde çalışmakta ve riskle mücadele, müşteri hizmetleri sunma konusunda İngiltere Vergi İdaresi ile işbirliği yapmaktadır. Büyük mükellefler birimi, İngiltere’deki en büyük 2000’den fazla işletmenin vergi incelemesinde söz sahibidir⁶⁰⁴.

İngiltere’de vergi incelemeleri, temelde basit bir süreçten geçerek sisteme mükellef uyumunun da katkısı gözetilmek suretiyle, iki aşamalı bir sistemle gerçekleştirilmektedir. İki aşamadan ilki, vergi beyannamelerinin mükellefler tarafından, faaliyetlerini doğru ve eksiksiz bir şekilde yansıtan beyannamelerinin idareye verilmesinden sonra, söz konusu beyannameler üzerinden şekle ve usule

⁶⁰³ Advance Corporation Tax, <https://www.investopedia.com/terms/a/advance-corporation-tax.asp> , Erişim (08.12.2017)

⁶⁰⁴ KAYA, İLİK, TÜRKMEN, a.g.e.,s.122.

ilişkin ön incelemelerin yapılmasıdır. İncelemelerin ikinci aşamasında ise, mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen şekle uygun olarak vergi kesintisi yapıp, idareye beyan ve ödeme aşamasını gerçeğe uygun şekilde yapıp yapmadıklarının araştırılması yer almakta, son aşamada ise yapılmış olan nihai tarh ve tahakkuk işlemlerinin, vergi kanunlarında belirtildiği şekilde yapıp yapılmadığının kontrolü ile inceleme süreci sonuçlandırılmaktadır⁶⁰⁵.

İngiliz Vergi İdaresi, çalışanları aracılığıyla yapılan denetimin yanı sıra 1900'lü yıllarda uygulanmaya başlanan bilgisayar programcılığı ve ekonometrik analiz yöntemlerinin uyumlaştırıldığı bir analiz türü olan risk analizleri, stratejik yönetimin en önemli ve etkin yapılarından birisini oluşturmaktadır. Bu sistemde, mükelleflerin bildirimleri ve harici veriler (banka, tapu idaresi, trafik sicil büroları ve noter verileri vb) kullanılarak ortaya konulan analiz sonucunda, riskli durumda olan mükelleflerin ortaya çıkarılarak incelenmesi esastır. İngiliz Vergi İdaresi tarafından yapılan risk analizleri, 1980'li yıllarda dolaysız vergilerde lokal olarak uygulanmış; 1990'lı yılların ortalarından itibaren ise bu analiz yöntemi, mükelleflerin beyanına dayalı olan vergi türlerinde de uygulanmaya başlanmıştır⁶⁰⁶.

Avrupa Birliği ülkelerinin uygulamalarına göz atıldığında, denetim birimleri tarafından yapılan faaliyetler sonucunda oluşturulan raporların tamamının kamuoyuna sunulduğu dikkati çekmektedir. İngiltere'de de Parlamento adına kamu harcamalarını denetleyen Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office) bu görevi yerine getirmektedir. Denetim görevini yürüten bu kuruluşun temelde iki amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, denetim sonuçlarını Parlamento'ya göndererek, hükümetin kullandığı kamu kaynaklarının hesabını verebilmesini sağlamak, diğeri kamu hizmetlerinde performansın ve bunun sonucunda da verimliliğin artmasına yardımcı olmaktadır⁶⁰⁷.

4. Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması

İngiltere'de örtülü sermaye uygulamasına ilişkin düzenlemeler, özellikle 2004 yılından sonra önem kazanmıştır. Zira, bu tarih itibariyle, söz konusu müessese

⁶⁰⁵ <https://www.concur.co.uk/newsroom/article/hmrc-audits-what-do-you-need-to-think-about>, Erişim (09.12.2017)

⁶⁰⁶ KAYA, İLİK, TÜRKMEN, a.g.e.,s.123.

⁶⁰⁷ <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/>, Erişim (09.12.2017)

transfer fiyatlandırması uygulamasıyla birlikte değerlendirilmeye başlanmıştır. Örtülü sermaye ile ilgili olarak bağlı şirketten alınan borç için ödenen faiz miktarı ya da borç miktarı aşırı yüksek ise faizlerin vergi matrahından düşülemeyeceği, ödenen faiz varsa kar payı olarak değerlendirileceği yönünde bir düzenleme yapılmıştır.

Bu noktada, değerlendirilmesi gereken husus, ödenen faizin aşırı olup olmadığı ve borç miktarının aşırı olup olmadığının göstergesi olarak muvazaa olmama ilkesidir. Bununla birlikte, İngiliz Gelir İdaresi borç/özsermaye oranı ile ilgili veya kabul edilebilir bir faiz ödemesi noktasında bazı rakamlara yer vermektedir. Genellikle borç/özsermaye oranı 1/1 ve vergi ve faiz öncesi karın toplam faize oranının 3/1 olması gelir idaresi tarafından tavsiye edilmektedir⁶⁰⁸.

İngiltere'de transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak emsallere uygunluk ilkesi belirlenmiş olup, söz konusu düzenleme 1988 yılında çıkarılan gelir ve kurumlar vergisi kanunu içinde yer almıştır. Transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler OED düzenlemeleri ile büyük oranda paralellik göstermektedir. Ayrıca maddi ve gayrimaddi varlıkların transferinde, emsallere uygunluk ilkesinin esnek bir açıklamasının olduğu kabul edilmektedir.

İngiltere'de 1999 yılından itibaren örtülü kazanç modernizasyonuna ilişkin mevzuat yürürlüktedir ve söz konusu mevzuat hükümlerine göre, transfer fiyatlandırması konusunda idarenin yönlendiriciliği ortadan kaldırılmıştır. Bu bağlamda, vergi mükelleflerine beyannamelerini verirken muvazaa olmama ilkesine uygun davranarak, kendi değerlendirmelerini yapmaları zorunlu kılınmıştır. İşlemler ya da işlemler aracılığı ile yapılan provizyon kavramının kullanımı ile birlikte mevzuatın kapsamı genişletilmiş ve bu şekilde mevzuatın uygulanacağı durumlar tanımlanmıştır. Provizyon ifadesiyle, muvazaa olmama ilkesi kapsamında ele alınan işlem ya da işlemleri çevreleyen şart ve koşulların daha geniş olarak kavranması ifade edilmektedir⁶⁰⁹.

Yapılan düzenlemeler ile transfer fiyatlandırması uygulamasının kapsamı işlemler ve anlaşmalar bakımından genişletilerek, doğrudan ve dolaylı, içe doğru ve dışa doğru

⁶⁰⁸ Slaughter and May, **Transfer Pricing 2016 United Kingdom**, <https://www.slaughterandmay.com/media/2534708/transfer-pricing-2016-united-kingdom.pdf>, Erişim (11.12.2017)

⁶⁰⁹ Nilesh SHAH, "UK Transfer Pricing legislation- how does it affect you?", **Strategic and Management Consultants**, <https://www.tci.co.uk/wp-content/uploads/2012/03/UK-transfer-pricing-legislation-how-does-it-affect-you.pdf>, Erişim (10.12.2017)

finansal fonlamalar kapsama alınmıştır. Ayrıca hileli, ihmal içeren veya kusurlu fiillere, %100'e kadar vergi ayarlama cezası uygulanabilmektedir.

Söz konusu düzenlemeler sonucunda, özellikle İngiltere'de olması gerekenden az vergi ödenmesi durumunda da, emsallere uygunluk ilkesinin devreye girmesi amaçlanmıştır. İngiltere'de faaliyet gösteren vergi mükellefleri, diğer ülkelerdeki bağlı şirketlerle olan ilişkilerinde değerinin üzerinde fiyatlarla mal alması ya da değerinin altında fiyatlarla mal satması halinde, gelir idaresi devreye girerek gerekli tarhiyatı yapabilecektir.

5. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

İngiliz hukuk sistemi, yargı alanı esasına dayanmaktadır. Buna göre kontrol edilen yabancı kurum kuralları, kurumun yönetim ve kontrol merkezinin veya kuruluş yerinin İngiltere'de olmasına göre belirlenir ve önemli muafiyetler tanınmış olan yerlerde kurulmuş olan kontrol edilen yabancı şirketlerin tüm gelirleri için uygulanır. Günümüzde, İngiltere'deki Kontrol Edilen Yabancı Kurum düzenlemeleri, Taxation (International and Other Provisions) Act 'ın (TIOPA), 9. bölümünde 371AA(1)-371 BD ve 371 VH. maddeleri arasında yer almakta olup, bu düzenleme uyarınca, *“eğer herhangi bir hesap döneminde bir kurum Birleşik Krallık dışında yerleşik ise, Birleşik Krallık'ta yerleşik kişiler tarafından kontrol ediliyor ise ve bu kurum yerleşik olduğu ülkede düşük oranlı vergilendirmeye tabi ise kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin kurallar uygulanacaktır⁶¹⁰.”* İngiltere vergi mevzuatı uyarınca, kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması düzenlemesinin gerekçesi, düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde faaliyet gösteren yabancı şirketlerin, İngiltere'de ikamet eden hissedarlarının kar dağıtım şartına bağlı kalmaksızın vergilendirilebilmesidir.

İngiliz mevzuatında, İngiltere'de ikamet ettiği kabul edilen kontrol edilen yabancı kurum hissedarlarının, bu kapsamda elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi, söz konusu kurumların sermaye kazançlarından ziyade İngiltere mukimi kişi ve

⁶¹⁰ <https://www.gov.uk/guidance/controlled-foreign-company-an-overview#definition-of-a-cfc> , Erişim (09.12.1017)

kurumların kontrol edilen yabancı kurum kazançları kapsamında elde ettikleri temettüler üzerinden yapılmaktadır⁶¹¹.

İngiliz kontrol edilen yabancı kurum mevzuatı uyarınca, yabancı bir kurumun vergilendirilmesi ancak İngiltere'de ikamet ettiği kabul edilen yabancı kurum hissedarlarının, yabancı kurumda en az %15 oranında hisseye sahip olmaları durumunda mümkün olabilmektedir. Bahse konu asgari iştirak oranının hesaplanmasında, bu şahsın doğrudan veya dolaylı şekilde sahip olduğu hisselerin toplam oranı dikkate alınmaktadır.

Yabancı bir şirketin kontrol edilen yabancı kurum kapsamına alınabilmesi için, bu şirketin hisse senetlerinin en az %50'sinin İngiltere mukimi hissedarlar tarafından kontrol ediliyor olması gerekmektedir. Asgari kontrol testinin bir tamamlayıcısı olarak, eğer yabancı şirket hisseleri iki şahıs tarafından kontrol ediliyor ve bu şahıslardan İngiltere mukimi olanın yabancı şirketteki iştirakinin oranı %40 ise, diğer ortağın yabancı şirketteki payının en az %40 ve en çok %55 olması koşuluyla, asgari kontrol şartının sağlandığı kabul edilmektedir⁶¹².

Yabancı bir şirketin kontrol edilen yabancı kurum kapsamına girebilmesi için sağlaması gereken bir diğer koşul ise düşük vergi oranına sahip bir ülkede faaliyet göstermesidir. Bu noktada, düşük vergi oranı ile kastedilen, söz konusu yabancı şirketin faaliyet gösterdiği ülke kanunları uyarınca, İngiliz vergi mevzuatı hükümlerine göre ödemesi gereken verginin %25 altında vergiye tabi olmasıdır. Bu hükümle, yasal oranı düşük olmasa bile, firmaya özgü düzenlemeler veya tercihli vergi rejimi düzenlemeleri nedeniyle, düşük bir oranda vergilendirilen yabancı firmaların tümü kapsama alınmaya çalışılmıştır⁶¹³.

⁶¹¹ MOORE STEPHENS, **Controlled Foreign Companies**, October 2017, [https://www.moorestephens.co.uk/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephensUK/Documents/DPS29483-Controle-foreign-companies-\(BTXLON\).pdf?ext=.pdf](https://www.moorestephens.co.uk/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephensUK/Documents/DPS29483-Controle-foreign-companies-(BTXLON).pdf?ext=.pdf), Erişim (09.12.2017)

⁶¹² Mark JOSCELYNE, Matthew WENTWORTH-MAY, "The UK's new CFC Regime", [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/0-519-8741?_lrTS=20171105091356388&transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/0-519-8741?_lrTS=20171105091356388&transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1), Erişim (09.12.2017)

⁶¹³ Sullivan & Cromwell LLP, "UK Controlled Foreign Company Reform", https://www.sullcrom.com/siteFiles/Publications/SC_Publication_UK_Controlled_Foreign_Company_Reform_1-5-12.pdf, Erişim (09.12.2017)

IV- FRANSA'DA UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

1. Hayat Standardı

Fransa'da uygulanan en önemli vergi güvenlik önlemlerinden birisi, hayat standardı esasıdır. 1947 yılında uygulanmaya başlayan ve "Code General Des Impots"nın 168. maddesinde yer alan bu uygulamaya göre, mükellefler tarafından beyan edilecek matrah, mükellefin hayat tarzının belirli unsurlarına kanunla belirlenen ölçülerin uygulanması suretiyle tespit edilen götürü miktardan aşağı olmamaktadır⁶¹⁴.

Beyan edilen matrahın doğruluğunu kontrol amacıyla konulan ve "yaşayış tarzının bazı unsurlarına göre vergiye tabi gelirlerin asgari ve götürü takdiri" başlığı adı altında düzenlenmiş olan hayat standardı müessesesinde, bir mükellefin beyan ettiği gelir ile yaşantı biçimi arasında açık bir orantısızlık bulunduğu takdirde, vergiye esas olarak alınacak olan matrah, o mükellefin yaşam tarzını oluşturan unsurların götürü bir miktara eşitlemek suretiyle belirlenmektedir.

Söz konusu yöntemin uygulanmasında, mükellefin ikametgahı dışındaki sayfiye evi, hizmetçisi, otomobili, yatı, yarış atı gibi sürdüğü yaşam tarzının bir kısım belirtileri dikkate alınarak her bir kalem için asgari birer vergi matrahı belirlenmiştir.

2. Servet Bildirimi

Fransa'da gelir vergisi mükelleflerinin servetleri hakkında ayrıntılı bilgi edinme amacıyla, servet bildirim ve bu bildirim dayalı servet vergisi uygulanmaktadır. Gerek görülmesi halinde, mükellefin vergilendirilebilir gelirinin belirlenmesinde gösterge olarak bu bildirimlerden yararlanılması mümkündür.

Fransa'da yerleşik bireylerin her yıl 1 Ocak itibariyle tüm dünya genelinde sahip oldukları ve değeri 1,3 milyon Euro'yu geçen (2017 yılı için) varlıkları için bildirimde bulunmaları gerekmektedir. Fransa'da yerleşik olmayanlar, sadece Fransa'daki varlıkları için bildirimde bulunmaktadır. Gelir vergisindeki şekilde artan oranlı bir tarifeye bildirilen varlıkların değeri üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Buna göre, bildirilen varlıkların değeri 800.000 Euro ile 1,3 milyon Euro arasında ise %0,5; 1,3 milyon Euro ile 2,57 milyon Euro arasında ise %0,7, 2,57 milyon Euro ile 5 milyon

⁶¹⁴<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006308202> Erişim (10.12.2017)

Euro arasında ise %1,5 milyon Euro ile 10 milyon Euro arasında ise %1,25; 10 milyon Euro'dan fazla ise %1,5 oranında vergi uygulanmaktadır⁶¹⁵.

3. Vergilerin Açıklanması

Ülkedeki vergilerin açıklanması uygulamasında, vergi kaçakçılığı suçu işleyen mükelleflerin isimleri, Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Ayrıca mükelleflerin bildirdikleri vergi matrahları ve bu matrahlar üzerinden ödedikleri vergi miktarları, ilan edilmekte ve mükellef isimleri açıklanmaktadır. Bu uygulama ile vergiye tabi olması gerektiği halde vergi dışı kalanların tespiti hedeflenmektedir⁶¹⁶.

4. Vergi Denetimi

Fransa'da vergi denetimi, mükellef hakları göz önünde tutularak yapılmakta; mükellefler tercih etmeleri halinde, vergi incelemesi konusunda bir mali müşavirden danışmanlık hizmeti alabilmekte veya onu mali konularda vekil tayin edebilmektedirler⁶¹⁷.

Mükellefler vergi incelemelerine karşı defter ve belgelerini altı yıl saklamak durumundadır. Bunun yanı sıra, mükellefler kendilerinden bilgi ve belge istenildiği takdirde, otuz gün içerisinde yetkili makamlara izahat vermek zorundadır.

Denetimler, iç kontrol ve dış kontrol esaslarına göre yapılmakta ve denetimi gerçekleştiren inceleme elemanlarının sektörler itibariyle uzmanlaşmış olmasına özen gösterilmektedir. Denetim programları, genellikle grup şirketlerine uygulanmakta olup, denetim sürecinde mükellef haklarına azami özen gösterilmektedir. Bu kapsamda, Eylül 2015 tarihinde yayımlanan ve mükellef haklarını içeren 32 sayfalık bildirme incelemeye başlanılmadan önce mükelleflere imzalatılarak verilmektedir. Mükellef olmaksızın incelemeye başlanması söz konusu olması durumunda,

⁶¹⁵ Deloitte, Taxation and Investment in France 2017, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>, Erişim (10.12.2017)

⁶¹⁶ YENİÇERİ, a.g.e.,s.114.

⁶¹⁷ KAYA, İLİK, TÜRKMEN, a.g.e.,s.181

mükellef ile idarenin ilk karşılaşmasında, bu bildirme mükellefe imza karşılığında verilmektedir⁶¹⁸.

Ülkede vergi denetimi büyük ölçekli, orta ölçekli ve küçük ölçekli mükellefleri inceleyen denetim birimleri olmak üzere üç ana gruba ayrılmaktadır. Bu birimler, genel olarak tüm mükellef gruplarını incelemeye yetkili kılınmış ve söz konusu yetkilerini anayasa, yasa ve diğer düzenlemelerden almaktadırlar. Mükelleflerin büyüklükleri ise ciroları doğrultusunda belirlenmektedir. Bu bağlamda, cirosu 150 milyon Euro'yu geçenler, büyük mükellef olarak sınıflandırılmaktadır⁶¹⁹.

Fransız denetim birimlerinin yaptıkları denetimler sonucunda, 2015 yılında 21,2 milyar Euro tutarında tarhiyat yapılmıştır. Bu tutarda bir tarhiyat, denetimlerin, Fransız ekonomisi ve vergi sisteminde caydırıcı bir unsur olarak algılandığının bir göstergesidir.

5. Transfer Fiyatlandırması

Fransa'da transfer fiyatlandırması konusunda genel olarak, geleneksel OECD yöntemleri olan Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi uygulanmakla birlikte, diğer yöntemlerin uygulandığı görülmektedir.

Transfer fiyatlandırması hakkında özel bir yaptırım bulunmamasıyla birlikte, ziyaa uğratılan vergi için her ay %0,4 gecikme faizi, kötü niyetli eylemler için %40, fiilin kaçakçılık statüsünde olması halinde ise %80 vergi cezası uygulanmaktadır⁶²⁰.

6. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Fransa'da, 1980 yılında Genel Vergi Kanunu'nun (Code General des Impots) 209B maddesi ile kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerine verilmiştir⁶²¹.

⁶¹⁸ Neslihan Karataş DURMUŞ, "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 48, Temmuz –Ağustos 2016, s.109.

⁶¹⁹ KAYA, İLİK, TÜRKMEN, a.g.e.,s.182

⁶²⁰ Cyril MAUCOUR, Emmanuel du DOUET, Jerome GRANOTIER, **Transfer Pricing in France: Overview**, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-007-3859?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhpc=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-007-3859?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhpc=1) , Erişim (09.12.2017)

⁶²¹ <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006303451&dateTexte=&categorieLien=cid> , Erişim (10.12.2017)

Fransız tüzel kişileri tarafından kontrol edilen şirket gelirlerinin, "imtiyazlı vergi sisteminden kaynaklanan kazançlar" olarak ödenecek vergi miktarına dahil edilmesi kabul edilmiş ve 1980 yılından itibaren, kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimine ilişkin unsurların belirlenmesinde, çeşitli dönemlerde değişiklikler yapılarak düzenlemeye yön verilmiştir.

Kontrol edilen yabancı kurum mevzuatı, Fransa mukimi kurumlar tarafından %50'sinden fazla ortaklık payının doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol edildiği ve faaliyet gösterdiği ülkede tabi olduğu efektif vergi yükü, Fransa'da faaliyet gösterseydi tabi olacağı vergi yükünün %50 altında bulunan yabancı tüzel kişiliklere veya işyerlerine uygulanmaktadır⁶²².

Fransız vergi mevzuatında yer alan kontrol edilen yabancı kurum düzenlemesi, Fransa'daki işyerlerinin yurtdışında kontrol edilen yabancı kurum niteliğindeki şirketlerde sahip oldukları paylar açısından da uygulanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum kapsamına alınan şirketlerin kazançlarından, Fransa mukimi kurum ve daimi işyerlerinin paylarına isabet eden tutarlar, dağıtılmamış olsalar dahi, kontrol edilen yabancı kurum düzenlemesi kapsamında, dağıtılmış kabul edilmektedir. Ortaklık paylarının %50'sinden fazlasının, Fransız mukimi ve daimi işyerleri tarafından doğrudan ya da dolaylı şekilde kontrol edilmesi durumunda, asgari iştirak tutarı %5 olarak uygulanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurumun faaliyet gösterdiği yabancı ülkede, kar payının sonradan dağıtımını halinde ödeyeceği vergiler, Fransa'da uygulanan kurumlar vergisi ile kıyaslanabilir olma koşulu ile bu düzenleme kapsamında, Fransa'da ödenecek vergiden mahsup edilebilmektedir. Buna karşın, Fransız Vergi İdaresi ile işbirliği içinde olmayan ve isimleri Fransız Vergi İdaresi tarafından mükelleflere duyurulan yabancı ülkelerde (Non-Cooperative States and Territories-NCST) ödenen tevkifatlar ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurum kapsamında Fransa'da ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilemezler. Ayrıca kontrol edilen yabancı kurum kuralları, faaliyet gösterdiği ülkede, gerçek bir ticari veya sınai faaliyeti olan yabancı kurumlar için uygulanmamaktadır. Fransız KEYK mevzuatı uyarınca, işletmenin KEYK hükümleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin bir

⁶²² <http://www.wfw.com/wp-content/uploads/2017/01/WFW-France-Finance-Bills-January-2017.pdf> , Erişim (10.12.2012)

ölçütü olarak değerlendirmeye tabi tutulan işletmenin faaliyetlerinin, gerçekten ticari veya sınai bir mahiyet taşımadığını ispat yükü, Fransız vergi idaresine aitken, NCST'lerde faaliyet gösteren yabancı kurumlar için söz konusu ispat külfeti, ilgili yabancı kurumlara geçmektedir⁶²³.



⁶²³ BİLEN, a.g.e.,s.52.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ GÜVENLİĞİ KAPSAMINDA YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER

Tezimizin önceki bölümlerinde ortaya konulan görünüm ve vergi güvenliği bağlamında tespit edilen sorunların çözümünü ele alacağımız bu bölümde, öncelikle, vergi sistemimizin kurgusuna dair genel düzenleme önerilerine yer verilecektir. Daha sonra, mükelleflerin vergi güvenliği ile devletin vergi güvenliği açısından önerilerimiz ortaya konulacaktır.

I- VERGİ SİSTEMİMİZİN KURGUSUNA YÖNELİK ÖNERİLER

Vergi sistemimize dair yapılan çalışmalarda ve bazı kurum ve kuruluşlar tarafından kamuoyuna sunulan raporlarda, çeşitli değişiklik ve düzenlemeler önerilmektedir. Hazırlanan raporlar arasında, TOBB, İTO, TİSK, DPT ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlananmış olanlar özellikle dikkat çekicidir. Bu raporlarda yapılması önerilen değişiklik ve düzenlemeler “reform” adıyla aktarılmaktadır.

Hazırlanan raporların hiç birisi, gerçek anlamda bir “sistem reformu” önermemektedir. Zira, gerçek bir vergi reformu mevcut sistemi değiştirmeyi hedefler; “revizyon” ise sistemsal bir önermeyi içerir. Vergi mevzuatında değişiklikler öngören düzenlemeler, “reform” değil “revizyon”dur. Hazırlanan raporlarda, “sistem reformu” değil, “mevzuata ilişkin düzenlemeler” öngörülmüştür. Türkiye’de “vergi reformu” adıyla yürürlüğe konulan revizyon girişimleri, yasa, yönetmelik, tüzük vs. mevzuat değişikliklerinden ibarettir. Bu anlamda, Türkiye’de Cumhuriyet döneminde tek ve ilk vergi reformununun 1950’li yıllarda yapıldığını, o tarihten bu yana ise vergi reformu değil, vergi revizyonları gerçekleştirildiğini söyleyebiliriz. Sadece, 1985 yılında gider

vergilerinin kaldırılması ile bu verginin yerine getirilen Katma Değer Vergisi de, ciddi bir reform projesi olarak değerlendirilebilir⁶²⁴.

Bir ülkede vergi reformu, vergi sisteminin bir bütün olarak kalitesinin artırılması anlamına gelmektedir. Vergi sisteminin kalitesini ölçen ögeler; etkinlik, adalet ve güçlü bir vergi yönetim ve uyumudur. Bir başka deyişle, bir ülkede yapılacak vergi reformları, o ülkede alınan vergilerin temel unsurları ve vergileme süreçlerinin etkinlik, adalet ve vergiye uyum açısından iyileştirilmesini hedeflemesi gerekir. Bu hedefin gerçekleştirilmesi için, merkezi ve yerel vergilemede somut sonuç verecek önlemlerin yürürlüğe sokulması gerekmektedir⁶²⁵.

Bu genel saptamadan sonra, vergi sistemimizin kurgusuna ilişkin olarak yapılması önerilen düzenlemeler aşağıda üç başlık altında aktarılacaktır.

A- VERGİ YAPISI

Çağdaş vergi sistemlerinin temel özelliklerinden biri, çeşitli vergilerin bir araya gelerek oluşturdukları sistemin, dolaysız vergiler ekseninde yapılanması ve ekonominin gereğine göre, bu sistemin dolaylı vergilerle desteklenmesidir. Diğer yandan, bir ekonomide dolaylı ve dolaysız vergilerin optimal bir dağılım oranını vermek çok kolay değildir. Ancak toplanan dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirlerine oranı, dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirlerine oranından büyük olduğu ölçüde, o ülkede, vergilemenin sosyal amacından uzaklaşıldığı söylenebilir. Bu çerçevede, bir ülkenin vergi sistemine ilişkin olarak, kendi içinde yapılacak olan bir değerlendirmede ve çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinin karşılaştırılmasında, dolaylı ve dolaysız vergilerin yüzde dağılımı büyük bir önem taşımaktadır⁶²⁶.

Bu açıdan vergi sistemimize bakıldığında, gelişmiş ülkelerdeki vergi yapısından farklı bir yapıyla karşılaşılmaktadır. Ülkemizde, yıllar itibarıyla toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payları artmıştır.

⁶²⁴ Coşkun Can AKTAN, “Bitmeyen Senfoni ve Vokal Katkılar (Bürokrasinin ve Mesleki Birliklerin Türk Vergi Sisteminde Bitmeyen Vergi Reform Talepleri ve Önerilerinin Değerlendirilmesi)”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 1, No 1, 2009, s. 55.

⁶²⁵ Ömer Faruk BATIREL, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Son Vergi Reformları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:15, Özel Sayı:29, Bahar 2016/1, s. 160.

⁶²⁶ Nazan SUSAM, Nagihan OKTAYER, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran 2007, s. 114.

1980 yılında, ülkemizde dolaylı vergilerin payı %37, dolaysız vergilerin payı %73 iken 2010 yılı için dolaylı vergi payı %70'e çıkararak büyük bir artış göstermiş; dolaysız vergi payı ise aynı yıl için %30'a düşmüştür. Aynı oranlar, AB ülkeleri için dolaylı vergilerde, %35 ve dolaysız vergilerde %65 civarındadır⁶²⁷. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı, günümüzde de aynı oranlarda seyretmektedir.

2002-2014 yılları arasında, Türkiye'de dolaylı vergiler/GSYH oranı, OECD ortalamasının üzerinde, AB ülkeleri ortalamasının altındadır. Dolaysız vergiler/GSYH oranı ise OECD ve AB ülkeleri ortalamasının altındadır. Görüldüğü gibi, Türkiye'deki temel sorun, tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerin payını artıramamak değil, dolaysız vergilerin payında görülen azalmadır. Toplam vergiler/GSYH oranı, OECD ve AB ülkeleri ortalamasının altındadır. Türkiye'de dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı ise, OECD ve AB ülkeleri ortalamasının üzerindedir. Dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı ise, OECD ve AB ülkeleri ortalamasına göre daha düşüktür⁶²⁸.

Bu yapının ortaya çıkardığı ilk sonuç, vergi sisteminin adaletsizliğidir. Zira dolaylı vergilerin objektif yapısı, ödeme gücünün dikkate alınmasına olanak vermemektedir. Her ne kadar, alt gelir gruplarının tükettiği mal ve hizmetlere düşük vergi oranı, lüks mallara yüksek vergi oranı uygulanması yoluyla bunun telafi edilebileceği düşünülse de, tüketim tercihlerindeki çarpıklık, bu varsayımı zayıflatmaktadır⁶²⁹.

Vergi yapısıyla ilgili olarak üzerinde durulması gereken diğer bir nokta ise vergi yüküdür. Türkiye'nin vergi yükü, sosyal güvenlik primleri dahil edilmediği durumda, 1998 yılında %13.1 iken, 2015 yılında %23.8'e yükselmiştir. Sosyal güvenlik primlerinin dahil edilmesi durumunda, Türkiye'nin vergi yükü, 1965 yılında %10.6 iken, 2014 yılında %28.7'ye yükselmiştir. OECD ülkelerinin sosyal güvenlik primleri dahil vergi yükü 1965 yılında ortalama %24.8 iken, 2014 yılında %34.4'e yükselmiştir. Türkiye, 1965-2014 yılları arasında, OECD ülkelerine nazaran daha yüksek bir vergi yükü artışı yaşamasına karşın, mevcut vergi yükü OECD ülkeleri ortalaması altında gerçekleşmiştir⁶³⁰.

⁶²⁷ SÖYLER, OZANSOY, a.g.m., s. 205.

⁶²⁸ Süreyya SAKINÇ, **Türkiye İçin Vergi Reformu Önerileri**, Liberal Perspektif Rapor, Sayı: 9, Ekim 2016, s. 24.

⁶²⁹ Gelişmekte olan ülkelerde gösterişlik tüketimin yüksek olması nedeniyle lüks tüketim mallarına yüksek vergi uygulanması, adalet açısından beklenen sonucun ortaya çıkması her zaman mümkün olamaz.

⁶³⁰ SAKINÇ, a.g.ç., s. 27.

Bireysel bazda veya ülke bazında gerçek vergi yükünün hesaplanabilmesinin güçlüğü nedeniyle, vergi yükü hesaplamaları genel olarak GSYH üzerinden yapılmaktadır. Bu yöntemi hesaplamalarında esas alan OECD ve GİB kaynakları, vergi yükü hakkında değerlendirme yapılabilmesine olanak vermektedir. Söz konusu verilerden ortaya çıkan sonuç, OECD ülkeleri ortalamasıyla kıyaslandığında, Türkiye’de vergi yükünün görece düşük olduğu ve nitelik itibarıyla dolaylı vergi ağırlıklı olduğudur. Bu sonucun; ülkenin ekonomik gelişmişlik seviyesi, gelir vergisi sisteminin yeniden düzenlenmesi, kayıt dışılık, devletin vergi toplama ihtiyacını dolaylı vergilerle sağlayabilmesi gibi çeşitli faktörlerle ilişkisi bulunmaktadır⁶³¹.

Vergi gelirlerinin dağılımında dolaylı vergilerin ağırlıkta olması ve vergi yükünün görece düşük olması, gelirin yeterince kavranmadığının da göstergesi durumundadır. Vergi yapısındaki bu olumsuz tablo, sistemin sürdürülebilirliği bakımından da önemlidir. Zira geliri yeterince kavrayamayan sistem, hem mali açıdan hem de sosyal açıdan bekleneni veremediği gibi, sistemin uzun vadeli olarak sürdürülebilmesi de olanaklı değildir.

Vergi yapısındaki bu çarpıklığın giderilmesi için vergi tabanının genişletilmesi gerekmektedir. Bu konuya aşağıda değinilecektir.

B- VERGİ TABANI

Ülkemizde vergi reformu konusu gündeme geldiğinde, sıklıkla vergi tabanının genişletilmesi gerektiği ifade edilir. Vergi tabanının genişletilmesi kavramıyla; halihazırda vergi mükellefi olmayan kişilerin ve vergi konusu dışında kalan gelirlerin, kapsam ve konu içine alınması ile vergiye tabi olmasına rağmen beyan ya da vergi dışında kalan (istisna, muafiyet, vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarıyla) gelirlerin, gerçek tutarlarının beyan edilmesi ifade edilmektedir⁶³².

Ülkemizde vergi kapasitesinin gerektiği gibi kullanılmadığı, başka bir deyişle, vergi tabanının dar olduğu herkesçe bilinmektedir. Bu durum, en yetkili kişiler tarafından açıkça ifade edildiği gibi, yapılan ampirik çalışmalarla⁶³³ da ortaya

⁶³¹ Ceyhan İNALTONG, “Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 28-29.

⁶³² Nazmi KARYAĞDI, “Türkiye’de Gelir Vergisi Reformunun Gerekliliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı 359, Temmuz 2011, s. 37.

⁶³³ Bkz. Günay Deniz DURSUN, “1990–2006 Yılları Arası Türkiye’nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl: 22, Sayı: 79, Nisan 2008, s. 45-60.

konulmuştur. Vergi tabanındaki darlık, vergi kapasitesinin iyi kullanılmadığı anlamına gelmektedir. Bu durumu vergi performansı olarak ifade etmek mümkündür.

Vergi kapasitesinin etkin kullanılmaması ve vergi performansında yaşanacak aksaklıklar, ekonomik, mali ve sosyal pek çok alanda etkisini gösterecek ve bu alanlar üzerinde önemli sorunlara yol açacaktır. Vergi performansı ifadesinden, bir ülkede çok yüksek düzeyde vergi tahsil edilmesi anlamı çıkarılmamalıdır. Ekonomik ve mali dengeler açısından son derece önemli olan vergi performansından esas anlaşılması gereken, ekonomik etkinlik ve adalet unsurları dikkate alınarak, bir ülkenin vergi kapasitesinin mümkün olduğu ölçüde kullanılmasıdır⁶³⁴.

Ülkemizde vergi tabanındaki darlığının sebepleri olarak; kayıt dışı ekonomi, istisna ve muafiyetlerin yaygın olması, denetim sisteminin yetersizliği ve sıklıkla vergi aflarına başvurulması gösterilebilir. Dolayısıyla, vergi tabanının genişletilmesi, söz konusu sebeplerin ortadan kaldırılmasıyla mümkün olabilecektir.

Vergi tabanının genişletilmesi halinde, vergi gelirlerinin artırılması mümkündür. Bunun için izlenebilecek yollar şöyle sıralanabilir; etkin bir vergi kontrol mekanizması kurulmalıdır, vergi muafiyetleri ve istisnaları konusu dikkatle ele alınmalı ve gereksiz muafiyetlere gidilmemelidir, gerek gelire dayalı vergi sisteminde gerekse dolaylı vergi sisteminde, vergi oranlarının makul seviyelerde ayarlanması gerekmektedir. Katma Değer Vergisinin oranının düşürülmesi, hem alıcı hem de satıcının, durumu, çıkarları doğrultusunda kullanmalarını engelleyecektir⁶³⁵.

Vergi tabanının genişletilmesine yönelik olarak sunulan öneriler, şu şekilde özetlenebilir⁶³⁶:

“* E-ticaretten kaynaklanan vergi kayıplarının en aza indirilmesi amacıyla e-ticaretin vergilendirilmesi için yeni yasal düzenlemelerin yapılması

* Beyanname üzerinden indirim konusu yapılan gider unsurlarının, kazancın niteliğine uygun olarak artırılması,

* Tarım sektöründe gerçek usul kapsamının genişletilmesi,

⁶³⁴ Cemil RAKICI, Cansu AYDOĞDU, “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi” **Sosyoekonomi**, 2017, Vol. 25 (33), s. 235.

⁶³⁵ Nursel Aydın AVŞAR, Arzu Alvan BOZDERELİ, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü”, **Rapor**, Ankara Sanayi Odası Yayını, Kasım-Aralık 2012, s. 61.

⁶³⁶ SAKINÇ, a.g.ç., s. 54-55.

* İşgücü maliyetlerinin azaltılması amacıyla, işveren üzerindeki prim yükünün azaltılması ve işveren prim desteğinin artırılması,

* Bazı bölgelerde ve stratejik sektörlerde, belirli bir süre ile işveren prim muafiyeti getirilmesi,

* Artan oranlı ve dört dilimden oluşan gelir vergisi tarifesinin, ikili bir orana düşürülmesi (İlk dilime karşılık vergi oranının %10 veya %15; ikinci dilim vergi oranının ise %20 veya %25 olarak düzenlenmesi),

* Belirli bir matrahın üzerindeki gelirlere artan bir vergi oranının uygulanması (Yıllık beyan edilen gelirin Türkiye'deki gelir dağılımını dikkate alarak örneğin 1.000.000 TL ve üzerinde gelir beyan edenlerin vergi oranının %40 gibi bir oranda vergilendirilmesi),

* Emlak vergisi oranları, servetin vergilendirilmesi bakımından oldukça düşük olduğundan, emlak vergisi oranlarının, meskenlerde, binde 1 ve binde 2'den, yüzde 1-5 arasında uygulanması,

* Meskenlerde, ikinci ev veya yazlık amacıyla satın alınanlar için mevcut emlak vergisi oranına ek olarak %35-40 bir oranında bir artış getirilmesi,

* Ticari kazanç sahipleri için mevcut basit usulde vergilendirmenin kaldırılması.”

Sunulan bu önerilere büyük ölçüde katılmakla birlikte, bunların dışında da yapılması gereken düzenlemeler olduğunu düşünmekteyiz. Öncelikli olarak, sermaye kazançları konusunda bazı düzenlemeler yapılması gerektiğini düşündüğümüzü belirtmek isteriz.

Menkul kıymet gelirleri üzerindeki muafiyet sınırlarının çok yüksek olması, hatta hazine kâğıtlarından hiç vergi alınmaması, vergili alanı daraltırken, bu alandaki vergi yükünü düşürmüştür. Büyük firmalar başta olmak üzere, servet sahiplerinin menkul kıymet geliri alanında yoğunlaşması, borçlanma ve faiz ödemeleri sarmalını yeniden üretirken, yoksulluğun artması ve bölüşüm ilişkilerinin bozulması, vergi ve kamu sosyal harcama ilişkisindeki gerilemenin de kaynağını oluşturmuştur.

Kurumlar vergisi alanındaki gelişmeye baktığımızda da, kurumlar vergisinin kurumlar açısından oluşturduğu yük gerilerken; kurum kazanç alanlarının değişimi kadar bu kurumların ulusüstü sermaye dolaşımına açılmaları ve küresel hareketler içinde kendilerini yapılandırmaları, vergi avantajlarından yararlanma ile beraber

hareket etmelerini sağlamıştır. Uluslararası sermaye hareketlerinin bir parçası olabilenlerle olamayanlar arasında ortaya çıkan farklılık, bilançoların içindeki faaliyet dışı kâr oranlarıyla paralellik göstermektedir. Kurumlar vergisinin, vergi gelirleri ve GSMH içindeki payının düşüşü, bu ilişkiyi doğrular niteliktedir⁶³⁷.

Yukarıda ifade edilen durum, sermaye birikimi anlamında yararlı olmasına karşın, gelir dağılımı anlamında son derece olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmış bulunmaktadır. Özellikle menkul kıymet gelirlerinde, yaygın olarak uygulanan istisnaların ekonomik açıdan fazla etkin olmadığı düşünülmektedir. Menkul kıymet gelirlerinin, yatırıma dönüşmesinden çok, kısa vadeli nakit girdisi sağlamaya yönelik bir işlev gördüğü ifade edilebilir. Özellikle, borsa kazançlarında yabancı kaynakların nemalandıktan sonra piyasadan çıkış yapması, ekonominin kırılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, konunun tüm yönleriyle ele alınarak, mevcut düzenlemelerin gözden geçirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Üzerinde durulması gereken diğer bir husus ise kent rantlarıdır. Göç alan kentlerdeki nüfus artışı ve gelişmiş kentlerdeki yapılaşma eğilimleri, yeni yerleşim alanlarının planlanması sürecine bütün dünyada olduğu gibi Türkiye’de de önemli etkilerde bulunmaktadır. Hazine ve özel mülkiyete ait arazilerin, yerel yönetimlerce en kısa sürede çevresel koşullar paralelinde planlanması, sağlıklı bir kent gelişiminin vazgeçilmez ögesidir. Arazilerin imara açılması sürecinde, kentsel bir rantın oluşması ise kaçınılmaz bir durumdur⁶³⁸.

Günümüzde değer artışları, kentsel rant alanlarının hızla artmış olması nedeniyle oldukça yüksek rakamlara ulaşmış bulunmaktadır. Yeni gelişen ve büyüyen yerel yönetimler ile hızlı bir bayındırlık ve yenileme faaliyetine giren kentlerde rant, önemli bir gelir kaynağı olabilecekken, uygulamadan kaynaklanan sorunlar nedeniyle, günümüzde etkin ve verimli olarak değerlendirilememektedir⁶³⁹.

⁶³⁷ Sezai TEMELLİ, Ayşegül Yakar ÖNAL, **Vergi Yapısındaki Dönüşüm ve Türkiye**, Fredrich Ebert Stiftung, s. 14-15.

<https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi0iZPssqzXAhXQKFAKHxDUAosQFggnMAA&url=http%3A%2F%2Flibrary.fes.de%2Fpdf-files%2Fbueros%2Fuerkei%2F12243.pdf&usq=AOvVaw0dk44bp0Wpddu1RF6XZt5u> Erişim: 06.11.2017.

⁶³⁸ Mustafa ÖKMEN, Hatice YURTSEVER, “Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, s. 60.

⁶³⁹ İrfan TÜRKOĞLU, “Belediye Gelirleri ve Yeni Bir Gelir Kaynağı Olarak Şehirleşme Rantı”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Bahar-2012 Cilt:11 Sayı:40, s. 305.

Ortaya çıkan bu rantlar, büyük ölçüde vergi dışı bırakılmış bulunmaktadır. Gelir vergisi bünyesinde düzenlenen değer artışlarına yönelik düzenleme, ortaya çıkan rantları kavramaktan oldukça uzaktır. Bunun yerine, alternatif bir vergi uygulaması düşünülebilir.

Dünyada toprak rantının vergilendirilmesi, “Land Value Taxation” (LVT) (Toprak Değer Artış Vergisi) olarak isimlendirilen bir vergilendirme ile yapılmaktadır. Bu vergi, toprağın değeri üzerinden alınan ad valorem (nispi) bir vergi türüdür. Toprak değer artış vergisinin başarılı bir biçimde uygulanması, bazı koşullara bağlıdır. Bunlar, verginin tam ve doğru olarak hesaplanması, elde edilen rantın gelire dönüşmesi halinde vergilendirilmesinin sağlanması ve rant elde eden kişinin doğru olarak tespit edilmesi olarak sayılabilir⁶⁴⁰.

Toprak değer artış vergisi, emlak vergisi, belediyeler tarafından talep edilen katkı payları ve işlem vergileri uygulamalarına bir alternatif olarak düşünülebilmektedir. Bu vergi uygulaması ile toprak rantı üzerinden alınacak vergi oranı yükselirken, emlak üzerinden alınacak diğer vergilerin oranı düşürülebilecek hatta tamamen kaldırılabilir. Rant vergisi, genellikle vergi toplanmasının maliyeti düşük, verimli, arazi spekülasyonlarını azaltıcı, kalkınmayı hızlandırıcı etkilere sahip bir vergidir. Bununla birlikte, değeri artan toprağın değerlendirilmesi konusunda, politik kararların etkili olabileceğinin de göz önünde tutulması gereklidir. Arazi değerindeki artışın vergilendirilmesi düşüncesi, alternatif ve reformist bir yapı içermektedir. Politik ve ekonomik açıdan başarılı olmak için, arazilerin gelişmiş bir değerlendirme sistemi ile değerlendirilmesi, sık sık yeniden değerlendirme yapılması, değerlemede işlem hızının artırılması, arazi kullanım planlaması yapılması ve halkın bu konuda eğitilmesi gerekmektedir⁶⁴¹.

Gayrimenkullerin değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak getirilecek yeni düzenleme, rantın vergilendirilmesinde olumlu bir başlangıç olarak görülmekle birlikte, değer artışının nasıl tespit edileceği konusu da oldukça önem taşımaktadır. Mevcut durumda değer artışları, vergi değeri üzerinden hesaplanmakta, gerçek gelir tam olarak kavranmamaktadır. Yapılması gereken, objektif kriterlerle alt yapısı oluşturulmuş değerlendirme komisyonu kurulması, komisyonca alınan kararlarda denetim

⁶⁴⁰ Fatih KAYA, “Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 361, Eylül 2011, s. 90.

⁶⁴¹ KAYA, a.g.m., s.91.

ve yargı yolunun açık olmasının sağlanmasıdır. Gayrimenkullerin gerçek alım-satım değerinin tespit edilebilmesi için ödemelerin izlenmesine çalışılmalı; bankalar, sigorta şirketleri ve tapu müdürlükleri ile işbirliği içinde olunmalıdır⁶⁴².

C- GELİR TANIMI

Gelir vergisi, verginin hem mali hem de sosyal amacını gerçekleştirebilecek yapıda bir vergi türüdür. Bu verginin belirtilen amaçlara hizmet edebilmesinin temel şartı, vergi konusu gelirin doğru belirlenmesidir. Başka bir deyişle, gelir vergilemesindeki en önemli unsur, vergilendirilebilir gelir kavramına ulaşma noktasında kullanılan yöntemler ve gelirin idarece kavranabilirliğidir. Zira ödeme gücünün en önemli göstergesi kabul edilen gelir tanımının yasada iyi bir şekilde yapılmış olması, vergi güvenliği bakımından büyük önem arz etmektedir.

Geçmiş dönemlerde gelir tanımında, 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmaya ve kapsam genişletilmeye çalışılmıştır. Yapılan bu değişiklik ile kaynak teorisinden safi artış teorisine geçiş sağlanmış, vergi tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelenin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve vergi güvenliğinin sağlanması gibi amaçların yanı sıra, gelişen ekonomik hayatın getirdiği yeni gelir unsurlarının da kavranabilmesi hedeflenmiştir⁶⁴³.

Yapılan bu düzenleme ile gelir kapsamına giren kazanç ve iratların tek tek sayılması uygulaması yerine, ilk altı unsura girmeyen kazanç ve iratların kaynağına bakılmaksızın, diğer kazanç ve irat kapsamında değerlendirilerek vergilendirileceği belirtilmiştir. Bu noktada idare, bireylerin servet ve harcamalarındaki artışları beyan ettikleri kayıtlı gelirleri ve diğer yasal kaynaklarla açıklayamamaları durumunda, kaynağı tespit edilemeyen bu ilave varlığı, vergiden kaçırılmış bir gelir olarak değerlendirmekte ve vergilendirmektedir.

Gelir tanımının yukarıda kısaca ifade edilen düzenleme ile değiştirilmesinin kaçınılmaz olduğu görüşündeyiz. Modern vergi sistemlerindeki vergilendirilebilir gelir kavramı ile uyumlu olan bu tanım ve sistematik, uygulamada vergi güvenlik önlemleri ile ilgili bazı zorlukları beraberinde getirmektedir. Zira, gelirin kavranması anlamında, gelirin bu derece geniş tanımlanmasının vergi güvenliğine katkısı büyük

⁶⁴² ÖKMEN, YURTSEVER, a.g.m., s. 72.

⁶⁴³ ÇAK, a.g.m., s.77.

olmakla birlikte, bu ölçüde geniş bir gelir tanımının bir takım teknik izleme imkânlarıyla yani yeni vergi güvenlik mekanizmalarıyla desteklenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda servet beyanı veya benzeri bir yöntemin de devreye alınmasında yarar bulunduğu ifade edilebilir.

Gelir tanımının değişmesiyle birlikte, ele alınması gereken diğer bir husus, gelir vergisinin dağılımı ve beyannameli mükellef sayısı ile ilgilidir. Gelir vergisinin iç bileşimine baktığımızda, ücretlilerin gelir vergisi içindeki payının, % 45 dolayında gerçekleştiği görülmektedir. Vergi gelirleri açısından, daralan üretim ve işgücü nedeniyle ortaya çıkan gerileme, dolaylı vergilerdeki gelişmeyle giderildiğinde, burada da vergi, ücretli kesimlerin üzerinde yoğunlaşmakta, ücretlilerin vergi yükü artmaktadır⁶⁴⁴.

Ücretlilerin vergilerinin neredeyse tamamına yakınının, stopaj usulüyle işverenlerce ödenmesi, vergi bilincinin gelişmesinin önünde bir engel durumundadır. Zira ücretliler, ellerine geçen net tutarla daha çok ilgilenmektedirler. İşverenler ise ücretler için kesinti yaparak ödedikleri vergi ve sosyal güvenlik primlerini, “istihdam vergisi” olarak değerlendirmekte ve gerçek ücret ile kayıtlı ücret farklılığı yaratma yolunu tercih etmektedirler. Vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olması ve iş kaybetme kaygısı ile bu durum çalışanlar tarafından önemsenmemektedir.

Gelirin tanımı konusunda ortaya konulması gereken bir diğer husus, beyannameli mükellef sayılarıyla ilgilidir. Ülkemizde vergiler, nüfusa oranla düşük sayıda mükellef tarafından ödenmektedir. Bu durum, seçmen sayısına oranlanarak somutlaştırılabilir. Zira 2015 yılında yaklaşık 57 milyon seçmene karşın, 19,9 milyon vergi mükellefi vardır. Bu da seçmenlerin yaklaşık % 35’inin vergi mükellefi olduğu anlamına gelmektedir. Bir karşılaştırma yapılırsa; ABD’de bu oran 243 milyon vergi mükellefine karşın, 218.959.000 seçmendir. Bunun oransal ifadesi ise % 90’dır⁶⁴⁵.

Ülkemizdeki 20 milyona yakın vergi mükellefinin, 3 milyonu devlet memuru olmak üzere, 16 milyon civarındaki kesiminin ücretli olduğu dikkate alındığında, konu bütün çıplaklığıyla ortaya çıkmaktadır. Ücretliler dikkate alınmadığında, beyannameli gelir vergisi mükelleflerinin seçmen sayısına oranı, % 7 olarak gerçekleşmektedir. Böyle bir tablo, demokratik açıdan da ciddi sakıncalar içermektedir.

⁶⁴⁴ TEMELLİ, ÖNAL, a.g.ç., s. 14.

⁶⁴⁵ Kamil GÜNGÖR, “Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi”, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt: XVIII, Sayı: 1, Yıl: Haziran 2016, s. 139.

D- VERGİ AFLARI

Bir vergi sisteminde tahsil/tahakkuk oranının yüksek olması, temelde dolaylı vergilerin ve kaynakta kesilen (stopaj) vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olmasına; tahsil/tahakkuk oranının düşük olması ise vergi idaresinin etkinsizliği ve kayıt dışı ekonomi gibi nedenlere bağlıdır. 2000-2007 yılları arasında tahsil/tahakkuk oranı % 90'ın üzerinde olup, önemli sayılabilecek kadar yüksek bir seviyededir. Bu dönem içerisinde, özellikle 2001 sonrası, tek parti iktidarının getirdiği siyasi istikrar ortamı, oranın daha da yükselmesine neden olmuştur. Fakat 2007 yılı sonrası, Türkiye'de tahsil/tahakkuk oranında azalma meydana gelmiştir. 2007 yılı sonrası dönemde de, tek parti iktidarının iş başında olmasına rağmen düşüş yaşanmıştır. Bu düşüşün en önemli sebepleri arasında, iç ve dış siyasi ve ekonomik olayları gösterebiliriz. Bugün bile hala iç-dış siyasi ve ekonomik olayların ağırlığı, gündemi artan bir şekilde meşgul etmektedir. Ekonomik açıdan tahsil/tahakkuk oranı üzerinde, küresel ekonomik krizin etkilerinden de bahsetmek mümkündür⁶⁴⁶.

Vergilerin tahsil oranının yükseltilmesi için çeşitli adlar altında vergi aflarına başvurulmuştur. Öyle ki, vergi aflarının belirli süreler içinde tekrarlanacağına ilişkin beklentiler oluşmuş; aflar sıradanlaşmıştır.

Vergi afları, vergi uyumunu güçlendirme, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletme, kamuya ek kaynak yaratarak bütçe açıklarını kapatma amaçları için bir araç olarak kullanılabilen ve uygulanan vergi afları, hedeflere ulaşmada zaman zaman başarısızlığa neden olabilmektedir. Sık sık tekrarlanan vergi afları, özellikle vergi uyum sürecini olumsuz etkileyebilmektedir. Bu durum, mükellefler nezdinde yeni bir vergi affı çıkarılması beklentisini artırmakta ve vergi uyum sürecinin gelişmesinin önüne, engel koyabilmektedir⁶⁴⁷.

Vergi aflarını, gönüllü uyumda çeşitli nedenlerle zafiyet gösteren mükelleflere bir çağrı olarak değerlendirmek mümkündür. Mükelleflere ödemedikleri vergi borçları, bu borçlarla ilgili parasal veya cezai kovuşturmalardan, tamamen veya kısmen kurtulma vaadi ile ödemeleri çağrısı yapılmaktadır. Birçok durumda, kısa dönemde

⁶⁴⁶ RAKICI, AYDOĞDU, a.g.m., s. 234.

⁶⁴⁷ Ahmet TEKİN, Güner TUNCER, Ersin Nail SAĞDIÇ, "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", *Sakarya İktisat Dergisi*, 2013, s. 2. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319562> Erişim: 08.11.2017.

vergi gelirlerinde bir artış yarattığı için ve bazen de yönetsel zorunluluklar ve politik nedenlerle sıkça aflara başvurulmaktadır⁶⁴⁸.

Vergi afları, vergi gelirlerinde ani yükselme, yönetim maliyetlerinde, vergi ihtilaflarında ve dolayısıyla yargı yükünde azalma, af sonrası güçlendirilmiş vergi uygulamaları ile gönüllü vergi uyumunda muhtemel artış, güçlendirilmiş vergi uygulamaları, makul ceza sistemi, daha iyi bir vergi idaresini içeren kapsamlı bir vergi reformunun parçası olduğu takdirde, yeni sisteme geçişte, yumuşaklık sağlama gibi faydaları bulunmaktadır. Buna karşılık, vergi gelirlerinde sadece kısa dönemde küçük artış, uzun dönemde ise azalma, vergi sonrası gönüllü uyumda oluşturacağı azalma (bu olası azalma yeni af beklentisi, affın dürüst mükellefler nezdinde yol açtığı adaletsizlik duygusu ve affın idarenin vergi uygulamalarında zafiyeti olduğu algısına yol açması gibi etmenlerin sonucudur), vergi kaçırma eyleminin taşıdığı “suç” vurgusunda oluşturacağı gevşeme, vergi bilinci ve ahlakında meydana gelecek olan erozyonlarla karşılaşma gibi maliyetleri de söz konusudur⁶⁴⁹.

Özellikle, ekonomik krizlerin ardından ortaya çıkan ödeme gücü zorluklarına karşın toplumsal barışı sağlamak veya yapılacak kapsamlı bir reform ile birlikte yeni bir sayfa açmak adına, vergi aflarının vergisel uyumu artırıcı olduğu noktasında görüş birliği vardır. Ancak vergi aflarının siyasi propaganda aracı olarak kullanılması, vergi afları sonrası kapsamlı vergi reformlarının gerçekleştirilmemesi, afların kısa vadeli gelir kaynağı olarak görülmesi ve sık sık başvuru bir araç olması durumunda, aflar vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir⁶⁵⁰.

Vergi aflarının gerekli olup olmadığı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır⁶⁵¹. Bu görüşleri tartışmak yerine, vergi aflarının ülkemizdeki sonuçlarına bakmakta yarar olduğunu düşünüyoruz. Uygulama sonuçlarına bakıldığında, afların kısa vadede kamuya kaynak akışını hızlandırması dışında bir yararının olmadığını söylemek mümkündür. Dürüst mükelleflerin adeta cezalandırılması sonucunu ortaya çıkaran afların ortaya çıkardığı psikolojik yapı, vergi uyumu açısından son derece sakıncalıdır.

⁶⁴⁸ Fatih SAVAŞAN, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.VIII, S.1, 2006), s.42.

⁶⁴⁹ Ersan ÖZ, Selçuk BUYRUKOĞLU, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2011, s. 2. <http://www.ersanoz.com/makaleler/cumhuriyet-tarihinde-vergi-aflari-maddi-ve-manevi-erozyonlar.pdf> Erişim: 07.11.2017.

⁶⁵⁰ Recep AYGÜN, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 92.

⁶⁵¹ Ayrıntılı açıklama için bkz. Nihat EDİZDOĞAN, Erhan GÜMÜŞ, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, s. 104-109.

Vergi aflarının eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağına aykırılık oluşturmaması için hukuk devleti iddiasındaki devletin, dürüst yükümlülerin zararını telafi edici mekanizmalar sunması gerektiği⁶⁵² ifade edilmektedir. Bu konuda yapılan kapsamlı bir çalışmada ise vergi aflarına ancak zorunlu hallerde başvurulabileceği belirtilmektedir⁶⁵³. Bu görüşlerin yanında, hukuk sisteminde, bir kısım yükümlü lehine vergi affı uygulamasının mümkün olmaması gerektiği yönünde görüşler de vardır⁶⁵⁴.

Bu görüşler dışında, “vergi ve vergiye ilişkin cezalar nedeniyle genel ve/veya özel af çıkarılamaz” şeklinde Anayasa’ya bir hüküm konulması gerektiği⁶⁵⁵ yönünde bir yaklaşım da söz konusudur. Vergi aflarına ilişkin Anayasa’ya hüküm konulması gerektiği görüşünü biz de savunmaktayız. Belirtmek gerekir ki, siyasi amaçlarla da vergi aflarına gidildiği ortamlarda, böylesi düzenlemelerin yapılması son derece güçtür.

Bu nedenle, söz konusu hükmün Anayasa’da yer almasını sağlamak üzere, bu tür düzenlemelerin ancak “nitelikli çoğunlukla” yapılabileceğine ilişkin bir düzenleme yapılması önerilebilir. Bu bağlamda, vergi aflarıyla ilgili düzenlemelerin ancak milletvekili tam sayısının 3’te 2 oranıyla yasalaşabileceği gibi bir hüküm konulabilir.

II- MÜKELLEFLERİN VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Mükelleflerin vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik önerilerimiz, ikinci bölümdeki sistematığe uygun olarak, anayasal ve yasal düzenlemeler olmak üzere iki başlık altında aktarılacaktır.

A- ANAYASAL DÜZENLEMELER

Mükelleflerin vergi güvenliğine yönelik anayasal düzenlemeler, ilkesel ve soyut olarak Anayasa’da yer almıştır. Anayasal bağlamda mükelleflerin vergi güvenliği açısından önemli olan, söz konusu hükümlerin uygulamada ne şekilde değerlendirildiğidir. Başka bir deyişle, anayasada yer alan soyut nitelikteki

⁶⁵² Doğan ŞENYÜZ, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **Tesam Akademi Dergisi**, Yıl: 2014, Cilt 1, Sayı 2, s. 353.

⁶⁵³ Recai DÖNMEZ, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 1992.

⁶⁵⁴ Sibel YILMAZ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 66 (1), 2017, s. 263-301

⁶⁵⁵ EDİZDOĞAN, GÜMÜŞ, a.g.m., s. 116.

hükümlerin, uygulama açısından fazlaca bir etkisinin olduğu söylenemez. Konunun demokratik kültürle de yakın ilişkisi bulunmaktadır.

Gelişmiş demokrasilerde vergilendirme, birbirleri ile rekabet halindeki siyasi partilerin, seçmenlerin oylarını alabilmelerinde ve onların oy tercihlerini değiştirmelerinde etkilidir. Özellikle bu etki, seçmen kitlesinin önemli bir kısmını oluşturmakla birlikte, ideolojik tercihleri olmayan seçmenler üzerinde daha belirgindir. Bahsi geçen seçmenler, hangi siyasi partiye oy verecekleri kararını alırken rasyonel hareket etmekte ve verdikleri kararların sonuçları ile daha yakından ilgilenmektedirler. Dolayısıyla, ideolojik tutum sergilemeyen seçmen tercihlerinin şekillenmesinde, birbirleriyle rakip siyasal partilerden hangisine oy vereceği kararı ile bu kararın mali külfeti arasındaki ilişki belirleyici olmaktadır. Benzer ilişkiyi baskıcı rejimler için söyleyebilmek pek mümkün değildir. Demokratik olmayan, baskıcı rejime sahip ülkelerde, kamu politikalarının oluşturulması ve yürütülmesi süreçlerini takip ve analiz edebilmek, gelişmiş demokrasilere göre daha zordur. Zira, demokrasinin gelişmiş olduğu ülkelerle karşılaştırıldığında, bu ülkelerde siyasi liderler ve çıkar grupları, kamu politikalarının oluşturulmasında ve sonuçlarının yönetilmesinde daha etkin rollere sahiptirler⁶⁵⁶.

Ülkemizde seçmen çoğunluğu, vergi mükellefi değildir. Türkiye'de ortanca seçmen (median voter), ortalama seçmenden (aritmetik ortalama) farklı bir seçmendir ve ortanca seçmen, köylü + esnaf karşımı ya da gelir vergisi mükellefi olmayan veya götürü usulde vergilendirilen ve vergi yükü sifıra yakın bir yurttaş olarak nitelendirilebilir. Kamu harcamaları/vergiler paketi ise bütçe aracılığıyla belgelenecek yürürlüğe konur. Demokrasilerin efendisi olduğu varsayılabilecek ortanca seçmenin vergi yükünün ihmal edilebilecek düzeyde olması halinde, demokratik vetire yani oylama süreçleri, vergi mükelleflerinden köylü ve esnaf ile bunların siyasal ve ekonomik müttefiki olan tacir + sanayicilere gelir transferine dönüşmektedir⁶⁵⁷.

Bu tür durumların ortaya çıkaracağı sorunların çözümü amacıyla, vergileme ve kamu harcamalarının katı kurallara bağlanmasına yönelik öneriler gündeme gelmiştir.

⁶⁵⁶ Salih TÜREDİ, Mehmet Hanefi TOPAL, “Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Nisan 2016, s. 64.

⁶⁵⁷ Güneri AKALIN, “Türkiye’de Gelir Dağılımı ve Vergi Yükü”, **Çeşitli Açılardan Vergilendirme ve Sorunları**, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Şafak Matbaacılık, Ankara 1990, s. 172.

Kamu tercihi teorisyenleri, bu önerilerinin gerekçesi olarak, devletin büyümesinin yarattığı sorunları göstermektedir.

Onlara göre kamu sektörünün büyümesi, birtakım ekonomik ve politik yozlaşmalara neden olur. Ekonomik yozlaşmalardan biri, bütçe açıklarıdır. Çünkü kamu sektörünün yeni fonksiyonlar üstlenmesi, kamu harcamalarının kamu gelirlerinden daha hızlı bir şekilde artmasına neden olmaktadır. Bütçe açığı meydana gelince, bunun finansmanı sorunu ortaya çıkmaktadır. Bütçe açıklarının finansmanı vergiler, iç ve dış borçlar veya para basımı yoluyla karşılanabilir. Vergilerin artırılması, kişisel anlamda ödenen verginin gelire oranını ifade eden vergi yükünün artmasına neden olacaktır. Özellikle, vergiler daha çok belli bir kesimden alınıyorsa, bu kesimin vergi yükünün daha da artmasına neden olacaktır. Oysa ağır vergi yükünün tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları olumsuz yönde etkilediği, vergi kaçakçılığına yol açarak kayıt dışı ekonomiye neden olduğu bilinmektedir. Vergiler yerine dış borçlanmaya ağırlık verilmesi, borç ödemeleri sırasında döviz rezervlerinin azalmasına ve milli gelirin azalmasına neden olur. Yüksek miktarda iç borçlanma ise faiz oranlarının artmasına yol açar. Bu da, üretim ekonomisinden rant ekonomisine geçilmesine ve üretimde azalmaya yol açar. Para arzının artırılması ise enflasyonu beraberinde getirecektir. Öte yandan, devletin büyümesinin, rüşvetin artması, rant kollama faaliyetlerinin genişlemesi, partizanlık, hizmet kayırmacılığı gibi politik hastalıklara yol açması da söz konusudur. Çünkü devletin bir ölçüden sonra büyümeye devam etmesi, denetimsizliğe, kırtasiyeciliğe, verimsizliğe ve siyasal gücün belli ellerde toplanmasına neden olacaktır⁶⁵⁸.

Kamu tercihi teorisyenlerine göre, belirtilen sorunların giderilmesinin tek yolu, devletin güç ve yetkilerinin sınırlandırılmasıdır. Bu çerçevede, devletin güç ve yetkilerinin anayasalarla sınırlandırılmasını öngören “Anayasal İktisat Teorisi” geliştirilmiştir.

Ekonomik anayasa kapsamında bulunması öngörülen mali kuralların amacı, iktidara gelen siyasi parti/partilerin sınırsız bir biçimde harcamaları arttırmasını

⁶⁵⁸ Dilek DİLEYİCİ, Özlem ÖZKIVRAK, “Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu ve Açık Bütçe Politikası”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 2, No 1, 2010, s. 46.

engellemektir. Ayrıca gelecek nesillere büyük bir vergi yükü getiren borçlanma, bu anayasa ile kontrol altına alınmalıdır⁶⁵⁹.

Devlet iktidarını sınırlandırmayı ifade eden, anayasacılık düşüncesinin kullandığı en önemli araçların başında gelen anayasa, bireyin hak ve özgürlüklerinin korumak amacıyla devletin organlarını ve organları arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Bu açıdan bakıldığında, anayasalar normatif bir kimliğe bürünmektedir. Ancak anayasalar, aynı zamanda bir değerler sistemi de oluşturmaktadır. Devlete hâkim olacak bu değerler, anayasa yoluyla politik, sosyal hatta ekonomik hayata aktarılabilir. Anayasaya ruhunu veren bu değerlerin ne olduğu ise anayasal sistemin başarısını da büyük oranda etkilemektedir. Dolayısıyla, anayasaya aktarılan değerler, bireyi merkeze aldığı oranda, anayasacılık felsefesiyle örtüşecektir. Bunu belirleyecek olan ise anayasanın nasıl yapıldığıdır⁶⁶⁰.

Anayasa yapımı konusunda öncelikle belirtilmesi gereken husus, anayasa müzakerelerine katılan tüm tarafların “ön kabullerden sıyrılarak” konuyu tartışmaları gerektiğidir. Kuşkusuz kişilerin kendi fikirlerinden vazgeçmeleri önerilmemektedir. Söylediğimiz, ön kabullerimizi karşımızdakine kabul ettirme şeklinde bir tavır içinde olunmamasıdır. Konuya ilişkin en uç, en kabullenilmez görüşlerin söylenmesine ve tartışılmasına tahammül gösterilmesi gerekir. Bu bağlamda, mevcut sistemin aynen korunması, ıslah edilmesi ya da kökten değiştirilmesi şeklindeki farklı görüşler bütün detayı ile tartışılmalıdır. Ortak akla, ancak bütün uç görüşlerin tartışma konusu yapılmasıyla ulaşılabilir. Her kesimin “benim anayasam” diyebileceği bir metnin ortaya çıkabilmesi ancak bu şekilde mümkün olabilir⁶⁶¹.

Bu açıklamalardan sonra, vergileme yetkisinin anayasal kurullarla sınırlandırılması konusuna değinmek istiyoruz. Bu sınırlama gerekçesi olarak, bugün uygulanan şekliyle temsili demokrasinin, vergileme yetkisini etkin olarak sınırlama görevini yerine getirememesi gösterilmektedir. Çözüm yolu olarak, anayasal demokrasi fikri ileri sürülmektedir. Anayasal demokrasi, devletin güç ve yetkilerinin

⁶⁵⁹ Yücel ERGÜN, Serkan CURA, “Anayasal İktisat Yaklaşımı Açısından Avro Krizi”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl: 2016, Cilt:23, Sayı: 1, s. 266.

⁶⁶⁰ Serdar GÜLENER, “Anayasa Yapımında Yeni Bir Paradigma: Kapsayıcı, Katılımcı, Uzlaşmacı Anayasa Yapım Süreçleri ve Çeşitli Örnekler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XV, Yıl: 2011, Sayı: 3, s. 200.

⁶⁶¹ Ramazan ÇAĞLAYAN, “Yeni Anayasa ve İdarî Teşkilât”, **Liberal Düşünce**, Yıl: 17, Sayı: 66, Bahar 2012, s. 77.

anayasal normlarla sınırlandırılması demektir. Vergileme yetkisi de, mutlaka anayasal düzeyde ele alınmalı ve sınırları anayasada belirlenmelidir⁶⁶².

Ülkemizde vergi konusunun anayasal düzlemde ele alınması gerektiği konusundaki yaklaşımların, en azından teorik olarak yararlı sonuçlar doğurabileceği düşüncesindeyiz. Katı bir anayasal iktisat yaklaşımından ziyade, anayasadaki kuralların daha belirgin ve somut olarak düzenlenmesi gerektiğine kuşku yoktur.

Vergi anayasasının oluşturulmasında, somut kurallara yer verilmesinin kararlaştırılmasından sonra, bu mantıkla anayasal vergileme ilkelerinin açık ve net olarak belirlenmesi önem taşımaktadır. Bu bağlamda, kanunilik, genellik, geriye yürümezlik, tarafsızlık, belirginlik, zorunluluk ve vergilemeden harcama yapılamamasına ilişkin ilkeler, Anayasal vergileme ilkelerinin en önemlileri olarak Anayasada yer almalıdır⁶⁶³.

B- YASAL DÜZENLEMELER

Mükelleflerin vergi güvenliğine ilişkin yasal düzenleme önerileri, ikinci bölümdeki sistematik çerçevesinde aktarılacaktır. Mükelleflerin vergi güvenliği ile ilgili mevcut yasal düzenlemelerden uygulamada sorun ortaya çıkarmayanlara ilişkin bir öneride bulunulmayacak olup, önerilerimiz sorunlu düzenlemelere yönelik olarak sunulacaktır.

Yasalarda yer almayan ve yasal düzenleme yapılması gerektiğini düşündüğümüz hususlar ise ayrıca aktarılacaktır.

1- Yanlıştan Dönme Olanağı

Mükelleflerin çeşitli sebeplerle, kanuna aykırı fiillerini kendiliğinden haber vermeleri halinde, ceza kesilmesini engelleyen pişmanlık ve ıslah düzenlemesi, vergi uyumunun sağlanması açısından son derece yararlı görünmektedir. Daha önce de ifade edildiği üzere, VUK'ta yer alan konu ile ilgili hükümlerde belirsizlikler mevcuttur.

⁶⁶² Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, “Vergi Anayasası (Devletin Vergileme Yetkisine İlişkin Anayasal ve Yasal Kurallar)”, **Mali Kurallar**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Ahmet KESİK, Fatih KAYA, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2010, s. 284-285.

⁶⁶³ Engin HEPAKSAN, “Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Yıl: 2007, Cilt: 44, Sayı: 514, s 107.

Bunun bir sonucu olarak, uygulamada zarar beyanı içeren ya da matrahsız olarak verilen beyannameler kabul edilmemektedir. Bunun sebebi, 371. maddede yer alan “*vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle*” ifadesidir. Bu ifadenin dar anlamda yorumlanması sonucunda, matrahsız beyan veya zarar beyanı hallerinde, pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağı anlamına ulaşılmaktadır.

Oysa bu müessesenin amacı, kanuna aykırı fiilleri işleyen mükelleflerin bu durumu kendiliğinden haber vermesidir. Kanun hükümlerinin dar yorumlanması, bu amaca aykırılık oluşturmaktadır. Kaldı ki, zarar beyan edilmesi ve matrahsız beyanname verilmesi hallerinde dahi, mükellefin şahsında olmasa bile vergi ziyai cezası gerektiren fiil, söz konusu olabilmektedir.

Sahte veya yanıltıcı belge kullanan bir mükellefi ele alalım. Bu mükellef söz konusu belgeleri kullanmadığında, faaliyetleri zararlı sonuçlanmış olabilir. Böyle bir durumda, mükellefin pişmanlıktan yararlandırılmaması, söz konusu belgelerin düzenleyicisinin ortaya çıkmasını engellemektedir. Bu da düzenlemenin amacına uygun değildir.

Kaldı ki, böyle bir durumda maddenin devamında yer alan “*bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin*” ifadesi üzerinden hareket edilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Verdiğimiz örnekteki mükellef, belgeyi kullanarak düzenleyici ile iştirak halinde bulunmaktadır. Dolayısıyla, düzenlemenin amacına uygun olan yaklaşım, böyle bir durumda da, pişmanlık hükümlerinden yararlanma yolunun açılmasıdır.

Matrahsız veya zarar içeren beyanname verilmesi halinin pişmanlık kapsamı dışında kalmasına karşı, mükelleflerin 1 TL gibi sembolik bir matrah beyan etmeleri de mümkündür. Görüldüğü gibi, maddenin katı yorumu mükellefleri farklı yollara yöneltebilmektedir. Bu nedenle, anılan hükmün her durumu kapsayacak şekilde, açık bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

2. Mücbir Sebepler

Kişinin iradesi dışında meydana gelen, karşı konulması ve öngörülmesi mümkün olmayan ve kaçınılmaz bir biçimde, zararlı sonucun ortaya çıkmasına yol açan sebep⁶⁶⁴

⁶⁶⁴ Bülent ÇİFTPINAR, “Toplumsal Kuralların Metni Olan Hukuk ve Hukuk Dili”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Volume 1/5, 2008, s. 188.

olarak ifade edilen mücbir sebep ile ilgili VUK'ta yer alan düzenleme, mükelleflerin güvenliğine hizmet etmesi yönüyle yararlı bir uygulamadır.

Mücbir sebeplerle ilgili olarak önerilebilecek olan husus, bunların vergi yargısında da geçerli kılınmasıdır.

İYUK'ta mücbir sebeplere ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durumda, İYUK'un 31. maddesinin ikinci fıkrasına bakılması gerekmektedir. Anılan maddede; *“Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır”* hükmü yer almaktadır. Bu gönderme gereğince, VUK'da düzenlenen mücbir sebeplerin, vergi yargısında geçerli olabileceği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır⁶⁶⁵.

Bununla beraber, mücbir sebeplerin vergileme ödevlerinin yerine getirilmesiyle ilişkilendirildiği ve bu nedenle, vergi yargısı için öngörülen süreleri etkilemeyeceği yönünde yaygın bir görüş bulunmaktadır. Konuyla ilgili yargı kararlarında, zamana göre farklı yaklaşımlar sergilenmesi nedeniyle, konunun bir yasal düzenleme ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Ağır hasta durumunda olan bir mükellefin, hastalığı süresince, beyanname ve bununla bağlantılı olarak vergi ödeme sürelerinin durması, aynı mükellef için yapılan tarhiyat ve/veya kesilen cezaya karşı dava açma süresinin durmaması, hukuk devleti açısından kabul edilebilir bir durum değildir.

Düzenlemenin kötüye kullanımını önleyecek objektif ölçütler belirlenerek, mükelleflerin ispatlaması şartına bağlı bir şekilde, mücbir sebeplerin vergi yargısında da geçerli kılınmasını sağlayacak yasal düzenleme yapılması gerektiği kanısındayız.

3. Vergi Borcunun Silinebilmesi

6183 sayılı AATUHK m. 106 hükmüne göre, yapılan takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılan giderlerin, alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan vergi alacaklarının 10 TL'ye kadar olan kısmı tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeden terkin edilebilmektedir.

⁶⁶⁵ Bu konudaki değerlendirmeler için bkz. Metin TAŞ, “Mücbir Sebepler...”, a.g.m.

Bakanlar Kurulu'nun bu değeri on kat artırma yetkisi bulunmaktadır. Buna rağmen, söz konusu parasal değer 2009 yılından bu yana değiştirilmemiştir. Günüümüz için son derece cüz'i olan bu değerin yükseltilmesinde yarar bulunmaktadır. Yasayla belirlenen bu değerin, günün koşullarına uygun hale getirilmesi sağlandıktan sonra, Bakanlar Kurulu yerine, yeniden değerleme oranı veya ÜFE gibi bir değere endekslenmesinin sağlanması gerektiği düşünceindediriz.

4. Zamanaşımı

Zamanaşımı konusunda, mükellef güvenliğini etkileyen iki husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki, tahakkuk zamanaşımının dolmasını engellemek üzere, zamanaşımının son aylarında inceleme başlatılmak takdir komisyonuna sevk edilmesi uygulamasıdır. Bu yolla yasal düzenleme kötüye kullanılmaktadır. Konu hakkında verilen istikrar kazanmış yargı kararlarına rağmen uygulamada ısrar edilmesi, mükellef güvenliği açısından sakıncalıdır. Bu nedenle, yasal hükmün kötüye kullanımın önüne geçecek şekilde yeniden değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.

İkinci olarak, tahsil zamanaşımını kesmek üzere, idarenin kendi kendine sembolik miktarlarda ödeme yapmasıdır. 6183 sayılı Kanun'un 103. Maddesinde, zamanaşımını kesen haller sayılırken "ödeme" ifadesi kullanılmıştır. Anılan ifadenin lafzi yorumundan, ödemenin kimin tarafından yapıldığının önemi olmadığı anlaşılabilir. Ancak, anılan ifadenin amağsal yorumundan, borçlu tarafından yapılan ödemenin anlaşılması gerekmektedir.

İdarenin bunu dikkate almaksızın, kuruluşlarla ifade edilen ödemeler ile kanun hükmünün dar yorumu yoluyla işin kolayına kaçığı düşünceindediriz. Zira, zamanaşımını kesmek için ödeme emri gönderme olanağı her zaman için vardır. Bu nedenle, söz konusu maddede yer alan "ödeme" ifadesinin "borçlu tarafından ödeme yapılması" olarak değiştirilmesi gerektiği düşünceindediriz.

5. Vergi Yargısı

Vergi yargısının temel işlevi, uyuşmazlıkları kesin olarak çözümlenememesine rağmen, ülkemizde uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenemediği bir gerçektir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinin çok uzun zaman alması, vergi yargısında açılan

davaların çokluğundan, her yerde mahkeme bulunmayışından ve gerekli bilgi ve deneyime sahip idari yargı hakimi sayısının yeterli olmayışından kaynaklanmaktadır⁶⁶⁶.

Mükelleflerin hukuki güvenliklerinin sağlanması açısından, vergilemeyle ilgili idari işlemlerin yargısal denetimi büyük önem taşımaktadır. Vergi yargısı açısından mevcut bulunan sorunlar, yargının “içtihat sağlama” işlevinin de yerine getirilememesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Yargının iş yükünü azaltmak amacıyla, istinaf sistemine geçilmiş olması yerinde bir düzenleme olmuştur. Sistemin yeni sayılabilecek bir geçmişi olmasına rağmen, yararlı olabileceğine inanmaktayız.

Vergi yargılamasında yazılı yargılama usulünün uygulanması, usul ekonomisi açısından kolaylık sağlamasına rağmen, müşavirlik veya danışmanlık benzeri hizmetlerden yararlanma olanakları kısıtlı mükellefler açısından, savunma sorunu ortaya çıkarabileceği düşüncesindeyiz.

Vergi yargısı konusunda üzerinde durulması gereken diğer bir husus, idarenin aleyhine verilen kararlara karşı “sonuna kadar ısrar” tutumuyla ilgilidir. Vergi mahkemesi kararı, istinaf, temyiz aşamalarında kaybedilen davalar için karar düzeltme talebinde bulunulduğu ve sonucun hiçbir şekilde değişmeyeceği bilinse bile bu yollara gidilmektedir. Bu tavır, gereksiz iş yükü ortaya çıkmasına ve yargılama sürecinin uzamasına sebep olmaktadır.

Vergi yargısı açısından diğer bir sorun, kaçakçılık fiili işlediği iddiasına muhatap olanları ilgilendirmektedir. Bilindiği gibi, bu fiili işleyenlere, kaybına neden oldukları verginin üç katı ceza kesilmektedir. Uzlaşma yolunun da kapalı olması nedeniyle, mükellefler cezalarda indirim veya yargıya başvuru yollarından birisini tercih etmektedirler. Ayrıca mükellef, ceza mahkemesinde de yargılanmaktadır.

Vergi mahkemesi ve ceza mahkemesi kararlarının birbirlerini etkilememesi nedeniyle, mahkemelerin verdiği kararlarda çelişki ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda, ceza mahkemesinde mahkûm olan bir mükellefle ilgili vergi ziyayı cezası, vergi yargısında iptal edilebilmektedir. Kuşkusuz aynı çelişki, tersine de ortaya

⁶⁶⁶ Elif PAZARLIOĞLU, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2010, s. 33.

çıkabilmektedir. Aynı fiil için farklı yargı kollarında, birbirinin tam tersine kararlar verilmesi, hukuk sistemine olan güveni sarsacak niteliktedir.

Bu durumun önüne geçebilmek için iki yargı kolunun “mutlak etkileşimsizliği” yerine, en azından aynı anda iki davanın var olduğu durumlarda, “**bekletici mesele**” olarak değerlendirilebilmesinin önünün açılması gerekmektedir.

Yargılama aşamasında ortaya çıkan aksaklıkların çözümüne yönelik olarak farklı çözüm önerileri ortaya atılmaktadır. Yargının bağımsız konumu nedeniyle yasama ve yürütüme karşısında önemli bir ayrıcalığa sahip olduğu bilinmektedir. Ancak son yıllarda kamu yönetimi sistemlerinde ortaya çıkan değişim ve dönüşüme bağlı olarak, kamu yönetiminin bir parçası olan yargı organlarının da performanslarının sorgulanabilir hale gelmesi gerekmektedir. Bu sorgulama beraberinde, yargının da eylem ve işlemlerinden ve kullandığı kaynaklardan dolayı hesap verebilir kılınmasını gerektirmektedir. Esas itibariyle mahkemelerin kamuya açık biçimde yapılması ya da yargı kararlarına karşı temyiz yollarının varlığı gibi uygulamaların yargıyı hesap verebilir kıldığı yönünde baskın bir görüş bulunmaktadır. Fakat bu uygulamalar, yargının artan etki alanı karşısında yetersiz kalmakta ve zaman zaman yargının işleyişindeki aksaklıklardan etkilenmektedir. Bu nedenlere dayalı olarak, yargının hesap verebilir kılınmasını sağlamak üzere, yargı ombudsmanlığı sistemi önerilmektedir⁶⁶⁷.

Yargı ombudsmanlığı sisteminin, mevcut durumda kapsamlı bir yargı reformu gerektirmesi sebebiyle, ülkemizde en azından kısa vadede uygulanabilirliğinin olmayacağı düşüncesindeyiz.

Ancak, vergi yargısında ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesini sağlamak üzere, “vergi ombudsmanlığı” ihdas edilmesi önerisi, akla yatkın gelmektedir. Yakın bir geçmişte oluşturulan Kamu Denetçiliği Kurumu, çok fazla çeşitlilik gösteren konuları incelemektedir. Bu nedenle, çeviklik, çabukluk, etkinlik, uzmanlık, duyarlılık, vergi davlarının azaltılması ve vergilemenin doğasından gelen zorluklar, özel bir vergi ombudsmanlığı oluşturulmasını gerektirmektedir⁶⁶⁸.

⁶⁶⁷ Serdar GÜLENER, “Ombudsman-Yargı İlişkileri ve Yargı Ombudsmanlığı Sistemi: Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, *Akademik İncelemeler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı:1, Yıl: 2013, s. 22.

⁶⁶⁸ Adnan GERÇEK, “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Vergi Sorunları*, Eylül 2015, s. 52.

Vergi ombudsmanlığı, mevcut olan Kamu Denetçiliği Kurumu bünyesinde oluşturulabileceği gibi, ayrı teşkilatla da oluşturulabilir. Oluşturulacak olan birimin etkili bir şekilde çalışarak kişilerin idare karşısında korunması ve süreç içinde etkili ve güçlü bir hale gelmesinde en önemli unsur, kamuoyunun göstereceği duyarlılığın ölçüsüdür. Duyarlı ve etkin bir kamuoyunun varlığı, şikayetlerin çözümlenmesinde idareden kaynaklanabilecek direncin kırılmasını kolaylaştıracaktır⁶⁶⁹.

Vergi ombudsmanlığının oluşturulması, sadece vergi mükellefleri için değil; aynı zamanda, idare için de vergi uyumunu güçlendirmesi yönüyle yararlı sonuçlar ortaya çıkarabilir.

6. Mükellef Hakları

Mükellef hakları konusunda, son dönemlerde gelişme kaydedildiği bilinmektedir. Bununla beraber, bu haklar, bildirge düzeyinin ötesine geçememiştir.

Vergi sistemimizin genel olarak, verginin tarh ve tahsilini güvence altına almaya yönelik olarak düzenlendiği görülmektedir. Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu mükellef haklarını düzenlemekten çok, mükellefin ödevlerini ve vergi idaresinin sahip olduğu yetkileri düzenleyen bir yapıdadır. Mükelleflerin haklarının neler olduğu konusundaki belirsizliğin giderilebilmesi amacıyla, söz konusu alana yönelik ayrı bir İdari Usul Kanununa ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi idarelerinin yenilenen görevleri belirlenirken, vergi mükelleflerine kaliteli ve iyi hizmet verebilmek adına, mükellef haklarının hem vergi hem de diğer idari mevzuatlarda sistematik bir hale getirilmesi ve tek bir metin halinde yayınlanması, bu alandaki boşluğu doldurabilir. Hem idare hem de vergi mükellefleri açısından vergiye gönüllü uyumun ve vergi bilincinin geliştirilmesi gibi yaklaşımların, göstermelik olmaktan çıkartılması gerekmektedir⁶⁷⁰.

Mükellef haklarıyla doğrudan bir bağlantısı olmamakla birlikte, mükellefler bakımından vergiye gönüllü uyumun artırılmasını sağlamak üzere, belirli bir miktarın üzerinde vergi ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda,

⁶⁶⁹ Mehmet AKTEL, Uysal KERMAN ve diğerleri, “Türkiye İçin Yeni Bir Denetim Modeli: Kamu Denetçiliği (Ombudsman)”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 5 Sayı: 9, 2013 Güz, s. 34.

⁶⁷⁰ Haluk EGELİ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 141.

ihracatçılara yönelik olarak getirilen ve ihracat miktarına göre değişen sayıda kişi için yeşil pasaport verilmesi yönündeki düzenlemeden esinlenilmesi mümkündür.

Mükelleflerin daha iyi hizmet almasını sağlamak ve etkin bir vergi yönetimi için büyük ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerine özgü bölümler kurma uygulaması, OECD ülkelerinin % 85'inde mevcuttur. Buna karşın, OECD tarafından daha önceki raporlarda önerilen, yüksek gelir gruplarındaki bireysel vergi mükellefleri için de benzer yapıların oluşturulması, söz konusu mükelleflerin sayılarında ve servetlerinde global anlamda önemli ölçüde artış olduğuna dair önemli kanıtlar olmasına rağmen yaygınlaşmamıştır⁶⁷¹. Bu konu, gelir vergisi rekortmenleri için üzerinde durulabilecek bir husus durumundadır.

III- DEVLETİN VERGİ GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Devletin vergi güvenliğine ilişkin olarak yapılması gereken düzenlemeler, birbiriyle yakın bağlantısı olabilecek nitelik taşımaktadır. Söz konusu öneriler, önceki bölümdeki sistematığe uygun olarak aktarılacak olup, bunlardan uygulamada sorun oluşturmayanlara değinilmeyecektir.

A- VERGİ USUL KANUNU

Vergi Usul Kanunu ile ilgili olarak önerilecek hususlar, belge düzeni, vergi incelemesi ve ceza sistemi ile ilgili olmak üzere üç başlıkta ele alınacaktır.

1. Belge Düzeni

Ülkemizde tüketicileri belge almaya yöneltecek bir sistem bulunmamaktadır. Bütün aksaklıklarına rağmen, geçmişte uygulanan ücretlilerde, vergi iadesi sistemi, belge almayı teşvik edici özellik taşımaktaydı. Uygulamaya son verilmesiyle birlikte, belge isteme alışkanlığı neredeyse yok olma noktasına geldi.

Kredi kartıyla yapılan alışverişlerin yaygınlaşması ve pos cihazlarının otomatik olarak belge düzenlemesi, elbette önemlidir. Ancak bunun yeterli olduğunu söylemek

⁶⁷¹ OECD (2015), **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, Paris, 2015, s. 15. http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en Erişim (12.12.2017)

mümkün değildir. Zira satıcılar, belge düzenlemekten kaçınmak amacıyla, nakit ödemede önemli sayılabilecek indirim yapmayı önermeye halen devam etmektedirler.

Kurumsallaşmış işletmeler dışında, belge düzenleme alışkanlığı olan işletmelerin sayısı, yok denecek kadar azdır. Bu açıdan, özellikle hizmet işletmeleri dikkat çekmektedirler.

Diğer taraftan, nispi olarak azalmakla birlikte, sahte fatura ticaretinin önüne bir türlü geçilememiştir. Önlem olarak geliştirilen Ba-Bs sistemi, olumlu olmakla birlikte, sistem üzerinden denetimin “manuel” olarak yapılabilmesi, sistemin etkinliğini önemli ölçüde zayıflatmaktadır.

Sorunun çözümünü güçleştiren iki husus öne çıkmaktadır. Bunlardan ilki, vergi bilinciyle ilişkilidir. Özellikle seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olmadığı bir ortamda, vergi bilincinin gelişerek vergiye uyumlu mükellef sayısının artırılması, son derece güçtür. Sorun, sadece seçmen çoğunluğunun mükellef olmaması da değildir. Kamu harcamalarının etkinsizliği ve israfa ilişkin mükellef yargıları da, vergi uyumunu etkileyen en önemli konulardan birisi durumundadır.

İkinci husus ise para ve mal hareketlerinin kolaylıkla izlenebileceği ve vergi beyanlarıyla karşılaştırılabileceği bir yapı oluşturulmasıyla ilgilidir. Özellikle, gelir tanımıyla ilgili sorun nedeniyle, vergi sistemimiz halen bütün kazanımları kavrayabilecek yapıda değildir. Sistemin kapsayıcı ve kavrayıcı bir yapıya kavuşturulması, sorunun çözümünün ön şartı durumundadır. Böyle bir yapı kurulmaksızın yapılabilecek düzenlemeler, sorunun çözümü noktasında yetersiz kalacaktır.

2. Vergi Denetimi

Vergi denetiminde kurulu olan sistem, kayıt ve belgelerin denetimine odaklanmış durumdadır. Bu durum, denetimi, “biçimsel” bir yapıya sokmaktadır. Oysa denetimde asıl olan özdür. Özellikle, vergi incelemesinde incelemelerin büyük ölçüde dairede yapılması, sağlıklı bir inceleme yapılmasının önünde bir engel durumundadır. Zira, incelemenin işyerinde yapılması, inceleme elemanına işin yürütüm şekli ile ilgili daha kapsamlı bilgi sağlamaktadır. Vergi incelemesinin işyerinde yapılması, kural olmakla birlikte, inceleme elemanlarının yaklaşımı nedeniyle inceleme dairede yapılmaktadır.

Vergi inceleme elemanlarının genel yaklaşımı, mutlaka matrah farkı bulma yönündedir. Bu son derece yanlış bir yaklaşım tarzıdır. Kurallara uygun davranan mükelleflere, basit hatalara dayalı olarak ceza kesilmesi, vergi uyumunun önünde bir engel durumundadır.

Özellikle, vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan incelemelerde, defter ve belge ibrazının ardından, defter ve belgeler, inceleme yetkisi bulunmayan gelir uzmanlarına verilmektedir. Gelir uzmanları ise işini iyi yaptığını göstermek adına, gereksiz yere tarhiyat ve ceza içeren tespitler yapmaktadır. Bu durum, mükellef hakları açısından sakıncalıdır.

İncelenecek mükelleflerin belirlenmesi konusu da, ayrı bir sorundur. Mevzuatımızda, hangi mükelleflerin öncelikle inceleneceği konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Son dönemlerde hayata geçirilen risk analizi programları, bu açıdan olumlu bir yaklaşımdır.

Diğer taraftan, inceleme elemanlarının sayısındaki yetersizlik, denetim sisteminin etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır. Öncelikle bu yetersizliğin giderilmesi gerekmektedir. Denetim elemanlarının mesleki yeterlilik konusu da üzerinde durulması gereken bir konudur. Denetim elemanlarının yetiştirilmesi konusu, çoğunlukla, mevzuat ve hesap planı ezberlemeyle sınırlıdır. Oysa denetim konusu, bunların da ötesinde “teknik” özellikler de taşımaktadır. Ülkemizde, vergi denetim elemanları yetiştirilmesine özgülenmiş bir yükseköğretim programı bulunmamaktadır.

Kamu kesiminin iyi yetişmiş nitelikli denetim elemanlarına ihtiyacındaki süreklilik dikkate alındığında, salt denetim elemanı yetiştirmeye özgülenmiş yükseköğretim programlarının geliştirilmesinin önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu amaçla, akademisyen ve uzman kadrosu güçlü olan yerlerde, “vergi denetimi bölümü” açılması gerekmektedir.

Vergi borçlarının tahsilatını sağlama amacına yönelik olarak yapılandırma ve benzeri adlarla sıklıkla yapılan af düzenlemeleri de denetimin etkinliğini azaltan bir etken durumundadır. Belirli aralıklarla af çıkarılacağı beklentisi içinde olan mükellefler açısından, denetimin ve buna bağlı olarak uygulanacak cezaların caydırıcılığı ciddi ölçüde azalmaktadır. Bu nedenle, daha önce de ifade edildiği üzere, aflarla ilgili anayasal bir ölçüt belirlenmesi gerekmektedir.

3. Ceza Sistemi

Ceza sisteminin etkinliğini belirleyen hususların başında, ceza gerektiren davranışların tespiti gelmektedir. Mevzuatımıza göre cezai yaptırım uygulanacak fiiller, çoğunlukla denetim yoluyla tespit edilmektedir. Dolayısıyla, ceza sistemindeki sorunların çözüm yollarından birisi, denetimdeki yetersizliklerin giderilmesidir.

Ceza sistemi bakımından önemli sayılabilecek bir diğer husus, idari para cezaları için öngörülmuş olan uzlaşmadır. Uzlaşmanın mevcut uygulamada, adeta tek tipe bürünmüş olması, ceza sisteminin etkinliğini zayıflatmaktadır. Kanun ile getirilmiş bir cezanın, yine kanun ile sınırları düzenlenmeden, idari bir karar ile çoğunun, hatta zaman zaman tümünün kaldırılması, cezalardan beklenen amacı sağlamayacaktır. Günümüzde uzlaşma yolunun, VUK'un 376. maddesinde düzenlenen "cezalardan indirim" müessesesinden farklı olduğunu söylemek, teknik bazı konular dışında, pek mümkün değildir. O zaman "cezalardan indirim" müessesesi mevcut iken, uzlaşmaya neden ihtiyaç duyulduğu önemli bir sorudur⁶⁷².

Uzlaşma yerine, sınırları yasayla belirlenmiş ve mükelleflerin vergi uyumu derecesine göre farklılaştırabilecek bir indirim önerilebilir. Örneğin, ilk kez para cezası gerektiren fiil işleyen mükelleflerde % 90, ikinci kez işlenmesi durumunda % 70, üçüncü kez işlenmesinde % 50 gibi giderek azalan oranlarda ceza indirimi azaltılarak uygulanabilir. Bu yolun tercih edilmesi halinde, tekerrürün kaldırılması da düşünülebilir.

Ceza sisteminin mantığı, gelir kaynağı olmasından ziyade, mükelleflerin ıslah edilmesine yönelik olarak tasarlanmalıdır. Dolayısıyla, mükellefin cezai yaptırıma tabi tutulması, aynı zamanda yasalara uymaya teşvik edici özellik göstermesi gerekmektedir.

Ceza sistemi konusunda üzerinde durulması gereken önemli bir konu da, kaçakçılık cezası ile ilgilidir. Halen geçerli olan uygulamada süreç, vergi inceleme elemanlarınca vergi suçu raporu düzenlenmesiyle başlamaktadır. Sürecin devamında, savcılığın hazırladığı iddianame, çoğunlukla raporun özeti niteliğindedir. Bu durum,

⁶⁷² Hakan ARSLANER, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 2016 (17), s. 295.

adalet açısından sakıncalı olabilecek sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Bunu önlemek amacıyla, vergi suçları için ihtisas mahkemesi kurulması önerilebilir.

Suç fiili olduğundan kuşkulanan inceleme elemanı, suçu tespit yetkisini haiz Vergi Ceza Mahkemesi Savcılarınca soruşturma açılarak, soruşturma neticesinde doğrudan iddianame hazırlanması, VUK'un 359'uncu maddesinin uygulamasını hızlandıracaktır. Bu mahkeme, aramalı incelemelerde arama izni verecek; yurtdışı çıkış yasağı, hapsen tazyik, ihtiyati haciz, özel esaslar uygulanması gibi cezai sonuç taşıyan tedbirlerin uygulanmasına veya kaldırılmasına karar verebilecektir. Böylece, Gelir İdaresinin de yükünün azalması ve haklarında uygulanan tedbirlerin hukukilik sorunu, baştan yargı denetimden geçeceğinden, mükelleflerin de gereksiz mağduriyetlerinin önüne geçilebilecektir⁶⁷³.

B- GELİR VERGİSİ KANUNU

Gelir vergilemesinin temelinde yatan düşünce, geliri tam olarak kavrayacak bir şekilde vergilendirmektir. Bu açıdan, gelir vergisi uygulamamızın doğru kurgulandığını söylemek oldukça zordur. Gelir vergisi anlamında vergi güvenliği açısından yapılması gereken düzenlemeler, uygulanan önlemler ve uygulanması gerekenlere ilişkin olmak üzere iki başlık altında ele alınacaktır.

1. Uygulanan Önlemler

Gelir vergisi bünyesinde halen uygulanan iki vergi güvenlik önlemi de neredeyse işlevsiz durumdadır. Bunlardan ilki olan, emsal kira bedeli esası, gayrimenkul sermaye iratlarının denetimine yönelik olarak düzenlenmiştir. Uygulamanın amacına hizmet edebilmesi, vergi değeriyle ilgilidir. Gayrimenkul sermaye iradından dolayı beyanname veren mükellefler, vergi değerini de kendileri beyan etmektedirler.

Hali hazırda beyan edilen bu vergi değerinin doğruluğunu denetlemek, neredeyse olanaksızdır. Zira, vergi değerleri daha çok emlak vergisi açısından ilgili belediyelerin ilgi alanında kalmaktadır. Belediyeler ile vergi dairelerinin sistemi arasında iletişim olmaması, uygulamanın gerektiği gibi çalışmasını engellemektedir. Bunun önüne

⁶⁷³ Memduh ASLAN, "Türk Vergi Sisteminde...", a.g.e., s.400.

geçmek amacıyla, vergi dairelerince belediyelerin emlak vergisi bilgi tabanına erişimi sağlanmalıdır.

Gelir vergisinde uygulanan ikinci vergi güvenlik önlemi, talih oyunu salonları için getirilmiş olan asgari vergidir. Talih oyunu salonu işletilmesi yasaklandığından, yasadışı salon işletmeciliği yapanlar belirlendiğinde, bunlar hakkında adli ve idari tedbirlerin uygulanması yoluna gidilmektedir. Bu durumdakiler hakkında, ayrıca vergi tarhiyatı ve vergi cezası kesilmemektedir.

Oysa VUK'ta bunun dayanağı mevcuttur. Bu nedenle, VUK m. 9/2'de yer alan; *“vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz”* hükmünün işlerliği sağlanmalıdır.

2. Uygulanması Gereken Önlemler

Gelir vergilemesinde en önemli mesele, gelirin kavranmasıyla ilgilidir. Bu bağlamda, gelirin kavrayıcı ve kapsayıcı bir şekilde tanımlanması gerekmektedir. Bu nedenle, geçmiş dönemlerde yürürlükte olan tanıma tekrar dönülmesinin faydalı olduğunu düşünmekteyiz. Gelir tanımında, geliri oluşturan kaynak yerine, gelirin kendisine odaklanması gerekmektedir. Bu açıdan, geçmişteki düzenlemede yer alan *“harcama ve tasarruflarına kaynak oluşturan”* ibaresinin yeniden sisteme alınmasında yarar vardır.

Böyle bir yapının kurulması tek başına yeterli olmayıp, servet beyanı veya benzeri bir sistemle kişilerin gelirlerindeki artışların tespitinin yapılabileceği bir önlem de uygulanabilir. Belirtmek gerekir ki, böyle bir yapının oluşturulmasının önünde büyük engeller bulunmaktadır.

Bu konudaki ilk engel, seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olmamasıdır. Seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olmadığı bir yapıda, böyle bir düzenleme yapılması, ciddi bir siyasi risktir. Hiçbir siyasi parti böyle bir riski tek başına üstlenmek istemez. İkinci olarak, düzenlemeye kamuoyundan gelecek tepkiler sonucu, yurtdışına kaynak çıkışı olması ihtimalidir. Dolayısıyla, böyle bir düzenleme, siyasi partilerin oy kaygısından uzaklaşarak birlikte hareket etmeleriyle kurulabilir.

Böylesi radikal bir adımla eş zamanlı olarak, kamu harcamaları konusunda da çalışmalar yapılması gerekmektedir. Kamu harcamalarında etkinliği sağlayacak ve

israfın önüne geçecek bir yapının, mükelleflerin vergi uyumunun önemli bir belirleyicisi olduğu asla unutulmamalıdır.

Yukarıda ifade edilen temel niteliğindeki düzenlemelerden sonra, sistemin daha iyi çalışmasını sağlamak üzere aşağıda kısaca ifade edilen düzenlemelerin yapılması da gerekmektedir⁶⁷⁴:

- Türk Vergi Sisteminde beyan ağırlıklı geniş tabanlı bir vergilendirmeye ağırlık verilmesi gerekmektedir. Beyannameli mükellef sayısı artırılmalıdır.

- Ücretlilerin büyük ölçüde stopaj usulü ile vergilendirilmesi, beyanname verilmesine izin vermeyen düzenlemelerin olması ücretliler üzerindeki vergi yükünün artmasına ve bu kesimin vergi yükü altında ezilmesine neden olmaktadır. Ücretli kesim, beyan kapsamına sokulmalıdır.

- Beyan yoluyla vergilendirmeden uzaklaşıp stopaj yoluyla vergilendirmeye yaklaşmak, vergi denetimindeki eksikliğin ve yetersizliğin bir sonucudur. Beyan sisteminin geniş ve etkin denetimli bir hale getirilmesi önemlidir. Kısacası, “Kontrollü Beyan Sistemi” yaygınlaştırılmalıdır.

- Gelirin ekonomik ve hukuki olarak tanımlanmasının yanında, mali gelir kavramına da yer verilmesi ve üzerinde durulması gerekir. Türkiye’de geliri mali anlamda kavramak için elektronik beyan, bankacılık sistemindeki gelişmeler ve idari düzenlemeler önemli gelişmeler olmasına karşılık istendiği gibi kavranmasında yeterli olmamaktadır.

- GVK’nın 86. maddesinde yer alan beyannameye dahil edilmeyecek gelirlerin ve stopaj uygulamasının kapsamı, minimum düzeye çekilmelidir.

C- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

Kurumlar vergisinde yer alan vergi güvenlik önlemleri, uluslararası standartlarda düzenlemelerdir. Söz konusu düzenlemelerin beklenen işlevleri yerine getirmesi, etkin bir denetimle birlikte sağlanabilecektir.

⁶⁷⁴ Zeynep ARIKAN, Ahmet İNNECİ, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, *Sosyoekonomi*, Vol. 24(30), 2016, s. 26-27.

Denetim oranı ve denetim sistemindeki etkinliğin artması, söz konusu önlemlerin daha işlevsel olmalarını sağlayabilecektir.

Söz konusu vergi güvenlik önlemlerinden birisi olan, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarına ilişkin düzenlemenin, uluslararası işbirliği olmaksızın çalışması mümkün değildir. Bu nedenle, düzenlemenin etkinliği uluslararası bilgi değişim anlaşmalarıyla artırılması mümkündür.

Özellikle, belli bir bilanço büyüklüğüne sahip kurumların bağımsız denetim yaptırılmaları gerekmektedir. Ancak halihazırda, bağımsız denetimin yapıma şekli, hesapların finansal raporlama sistemine uyarlanmasına indirgenmiş durumdadır. Bağımsız denetçilerin yapmakta oldukları denetim, TTK hükümlerine dayalı olup, vergisel açıdan bir önem taşımamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu denetimin vergi denetimine yardımcı olacak şekilde düzenlenmesinde yarar bulunmaktadır.

D- AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ KANUNU

Devletin vergi güvenliğini sağlamak üzere, 6183 sayılı Kanun kapsamında yer alan düzenlemelerden olan haksız çıkma zammı, mükellef güvenliği bakımından sorunlu bir düzenleme durumundadır. Zira, mükelleflerin tahsilat işlemlerine karşı açmış oldukları davayı kaybetmeleri halinde, karşı karşıya kalacakları ilave ödeme hak arama özgürlüğü açısından sorunludur. Mükellefin açmış olduğu davayı kaybetmesi halinde, yargılama süresinde geçen sürede kamu alacağı için gecikme zammı zaten işlemektedir. Dahası, yargılama giderleri de davayı kaybeden mükellefin üzerinde kalacaktır. Böyle bir durumda ek bir külfet, ideal hukuk açısından sorunludur.

Diğer düzenlemeler açısından konuya bakıldığında, bunların devletin vergi güvenliğinin sağlanması noktasında, son derece isabetli oldukları rahatlıkla söylenebilir. Zira, söz konusu önlemler, kamu alacağının tahsil edilmesi bağlamında önemli işlev görebilecek durumdadır. Söz konusu araçların, kendilerine atfedilen işlevleri görebilmesi, uygulamayla yakından ilgilidir.

Örneğin, kamu borçlusu bir mükellefin ivazsız tasarrufta bulunduğu veya geçersiz sayılabilecek bir işlem gerçekleştirdiği bilgisine ulaşılması için sıkı bir takip mekanizması kurulması şarttır. Halen böyle bir mekanizmanın varlığından söz etmek mümkün değildir.

Diğer bir konu, haczedilen mallarla ilgilidir. Haciz sürecinde, özellikle zaman açısından ortaya çıkan sorunlar, haczedilen malların ekonomik değerlerini yitirmesine sebep olmaktadır. Haczedilen malların muhafaza edilebileceği yerlerdeki yetersizlik nedeniyle, bunlar, ya mükellefin uhdesinde bırakılmakta ya da özel depolarda muhafaza edilmektedir. Her iki durumda da, söz konusu malların gerçek değerleriyle satılması söz konusu olamamaktadır.

Kamu borçlusunun bankalar ve finans kurumlarındaki varlıklarına yönelik olarak getirilen e-haciz uygulaması yerinde ve etkin olmakla birlikte, uygulama hataları nedeniyle ciddi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu yöntem, borçlunun borca yetecek kadar mevduatının bloke edilmesi amacına yöneliktir. Bununla beraber, uygulamada, bütün banka ve finans kurumlarına yazı yazılarak, borçlunun bütün mevduatına bloke konulmaktadır. Bu durum, e-haciz uygulamasının amaç dışı kullanımına sebep olmaktadır. Yapılması gereken, faizlerin eklenmiş şekliyle, borç tutarının belirlenerek, borcu karşılayabilecek kadar kısmının bloke edilmesidir. Bu noktada, e-haciz mükelleflerin de hakkını koruyacak şekilde uygulanmalıdır.

Vergi alacağının takip ve tahsiline yönelik önlemler, vergi daireleri bünyesinde kurulu bulunan takip servisleri aracılığıyla uygulanmaktadır. Bu servislerde genellikle konu hakkında yeterli bilgisi olmayan memurlar istihdam edilebilmekte ve dolayısıyla yanlış uygulamalar gerçekleştirilebilmektedir. Bazen de, işin gerektiği gibi kısa etkin gerçekleştirilmesi noktasında sorunlar ortaya çıkmakta, takip işlemlerinin savsaklandığına rastlanmaktadır. Bunları önlemek amacıyla, söz konusu birimlerde istihdam edilecek memurların, konu hakkında özel bir eğitime tabi tutulması önem taşımaktadır.

E- ORTAK DÜZENLEMELER

Bazı vergi türlerinde uygulanan ortak düzenlemelerle ilgili olarak gözden geçirilmesi gerektiğini düşündüğümüz noktalar bulunmaktadır. Bu bağlamda, ilk olarak değinilmesi gereken konu, vergi kesintisidir.

Vergi alacağının en az kayıpla kısa süre içinde tahsil edilmesi amacıyla, birçok vergi sisteminde uygulanan stopaj yöntemi, bazı açılardan sakıncalıdır. Özellikle, ayırma kuramı bağlamında bu sakıncaya dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.

Farklı gelir kaynaklarından elde edilen gelirlerin, farklı ödeme gücünü temsil ettiği anlayışı çerçevesinde, gelirlerin emek geliri ve sermaye geliri olarak iki temel ayrıma tabi tutulduğu görülmektedir. Yazında emek gelirleri, kazanılmış gelir veya gayretli gelir, sermaye gelirleri ise, kazanılmamış gelir, rant geliri veya uyuşuk gelir gibi nitelendirilebilmektedir⁶⁷⁵.

Bu açıdan bakıldığında, Türkiye’de menkul sermaye iratları, genel olarak stopaj yoluyla vergilendirilmekte ve stopajla vergilendirilen menkul kıymetlerin çoğu beyan dışı tutulmaktadır. Gelirin beyanı açısından bakıldığında, menkul sermaye iratlarının sınırlı biçimde Gelir Vergisi beyanına yansıtıldığı görülmektedir. Gerçek kişilerce elde edilen menkul sermaye iratlarının kanunda tanımlanan eşik değerleri aşması ve bazı menkul sermaye iratları içinde istisna miktarını aşan tutarların varlığı halinde, beyanname verme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır⁶⁷⁶.

Sermayenin vergilendirilmesi konusunda, birçok ülkede ve Türkiye’de, eşitlik ve adalet ilkelerinin gereklerinden giderek uzaklaşmakta, buna paralel olarak, ekonomik etkinlik saikine yoğunlaştığı görülmektedir⁶⁷⁷.

Stopaj yönteminin ülkemizde yaygın olarak uygulanması, aynı zamanda ilginç bir tablo da ortaya çıkarmıştır. Bu yöntem, beyan usulüne göre daha fazla vergi hasılatı sağlamaktadır. Bu durum, gelir vergisi hasılatına bakılarak anlaşılabilir. 2015 yılı Kasım ayı itibariyle gelir vergisinin %94’ü kaynakta kesinti suretiyle elde edilirken, geri kalan %6’lık kısım, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyanları sonucunda tahsil edilmiştir. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’nın 2011 yılı raporu ise sayıları 5 milyona yaklaşan asgari ücretlinin, Türkiye’nin en büyük 90 firması kadar vergi ödediğini ortaya koymaktadır. Daha özet bir ifadeyle, Türkiye’de 10 ücretlinin, ülkedeki büyük bir şirketten daha fazla vergi ödediği anlaşılmaktadır⁶⁷⁸. Bu durum, vergi adaleti ve vergi uyumu bakımından sakıncalıdır.

⁶⁷⁵ Önder ÇALCALI, Ahmet YILMAZ, “Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye’deki Durum”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2013, s.245.

⁶⁷⁶ Ufuk SELEN, Ercan ÖZEN, “Türkiye’de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2011, s. 155.

⁶⁷⁷ ÇALCALI, YILMAZ, a.g.m., s. 257.

⁶⁷⁸ Ahmet GÜLER, Coşkun KARACA, “Türkiye’de Etkin Bir Vergi Sisteminin Kurulmasına İlişkin Politika Önerileri”, **Proceedings of 2nd International Conference on Scientific Cooperation for the Future in the Economics and Administrative Sciences**, September 2017, s. 170.

<http://scfconferences.com/documentation/SCF-2017-PROCEEDINGS-BOOK.pdf#page=172> Erişim 05.12.2017.

Vergi sistemimizde giderek yaygınlaşan stopaj uygulaması, bazı durumlarda kötüye kullanılabilir. Verginin kaynaktan kesildiği bazı alanlarda, vergi iadesi alabilmek amacıyla, sahte belge kullanımının yaygınlaştığına tanık olunmaktadır. Özellikle, KDV tevkifatından kaynaklanan vergi iadesi taleplerinde bu durum sıkça gözlemlenmektedir. Kötü niyetli bazı kuruluşlar, vergi iadesi almak amacıyla sahte belge kullanmakta, bu durum tesadüfler dışında, çoğunlukla ortaya çıkmamaktadır.

KDV iadesi konusunun, sadece ülkemizde değil; OECD gelir idareleri açısından da ciddi bir iş yükü ortaya çıkardığı tespit edilmiş bulunmaktadır. OECD tarafından yayınlanan “Vergi Yönetimi” çalışmasında, “özellikle OECD ülkeleri KDV sistemlerinde vergi iadeleri önemli bir iş akış sürecini temsil etmektedir” ifadesiyle bu husus açıkça vurgulanmıştır⁶⁷⁹.

Ortada güvenilir sayısal veriler olmaması nedeniyle, uygulama sonuçlarını objektif olarak değerlendirebilmek mümkün olmamaktadır. Bu bağlamda, KDV tevkifatı konusunun maliyet ve faydalarının ortaya konulması ve gerekmesi halinde, uygulamaya son verilmesinde yarar görmekteyiz.

Üzerinde durulması gerektiğini düşündüğümüz başka bir konu, kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ilgilidir. Bu konuda, VUK ve AATUHK’da yer alan düzenlemeler devletin vergi güvenliği açısından yerindedir. Sorun, uygulamayla ilgilidir. Uygulamada, özellikle anonim şirketlerde kanuni temsilci olarak malvarlığı olmayan kişiler belirlenmekte, kamu alacağının tahsili olanaksız hale gelebilmektedir. Vergi kanunlarımızda, kanuni temsilci olmak için özel koşulların bulunmaması nedeniyle, kötü niyetli kimseler sıklıkla bu yola başvurabilmektedir. Bunu önlemek üzere, kanuni temsilci olarak belirlenecek kimseler için bazı özel şartlar belirlenmesi önerilebilir. Bu bağlamda, kanuni temsilcilerin belirli bir gelir kaynağı ve/veya malvarlığına sahip olmaları gerektiği yönünde bir düzenleme yapılabilir. Ekonomik açıdan, böyle bir güce sahip olmayanların ise malvarlığı olan şirket ortaklarının kefaletiyle temsilci olmaları yönünde bir düzenleme, sorunu önemli ölçüde çözebilecektir.

Yukarıda belirtilen sorunla bağlantılı olarak, üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise şirket ortaklarının sorumluluğu konusudur. AATUHK hükümlerine göre,

⁶⁷⁹ OECD, **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, Paris, 2015, s. 16. http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en Erişim (12.12.2017)

limited şirket ortaklarının sorumluluğu ile anonim şirket ortaklarının sorumluluğu arasında belirgin bir fark bulunmaktadır.

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrası limited şirket ortakları şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağından sermaye payları oranında sorumlu tutulmuşlardır. Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde şu açıklamalar yer almaktadır:

“...Yapılan bu düzenleme ile şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için ortaklara şirkete koydukları sermayeleri oranında sorumluluk getirilmekte ve amme alacağının tamamı güvence altına alınmış olmaktadır.

Diğer taraftan bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmektedir. Yapılan düzenleme bu tip malî sistemin tahribatına yönelik olumsuzlukların giderilmesine de yardımcı olacaktır. Böylece, vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm de getirilmiş olmaktadır.”

Anılan madde gerekçesi incelendiğinde, şu hususlar tespit edilmektedir:

- Limited şirketlerin kurulması son derece kolaydır.
- Bazı limited şirketler haksız kazanç sağlamak ve fatura ticareti amacıyla kurulabilmektedir.
- Düzenlemenin amacı mali sistemin tahribatını engellemektir.

Bu tespitlerle birlikte, yeni TTK'nın yürürlüğü sonrası şirket kurma süreci incelendiğinde, belirtilen bu durumların anonim şirketler açısından da geçerli olduğu görülecektir. Zira TTK'ya göre, tek ortaklı anonim şirketin kurulması mümkündür. Tek kişilik şirkette pay sahibi, bütün malvarlığıyla değil, sadece taahhüt etmiş olduğu sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.

Dolayısıyla TTK'da yapılan değişikliğin, kötü niyetli kişiler için anonim şirket kurarak sahte belge ticareti yapılmasına uygun bir ortam hazırladığı görülmektedir. Dolayısıyla, limited şirketlerdeki düzenlemeye benzer bir düzenlemenin anonim şirket ortakları için de yapılması gerekmektedir.

F- BİLGİ EDİNMEYE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Devletin vergi güvenliği açısından gelir idaresinde gerçekleştirilen otomasyon projeleri, genel olarak olumludur. Söz konusu otomasyon projeleri konusundaki yoğun çalışmalarının halen devam ettiği bilinmektedir. Geliştirilen otomasyon projeleri ile mevzuatla ilgili düzenlemelere paralellik kazandırılması durumunda, hedeflenen modern, hızlı, etkin, verimli ve şeffaf, yeni yönetim anlayışına uygun bir gelir idaresi yaratılması mümkün olabilecektir⁶⁸⁰.

Vergilerin açıklanması konusuna gelince, vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek, mükelleflerin vergileme ile ilgili bilgilerinin çoğunlukla açıklanmadığı gözlenmektedir. Oysa, vergi mahremiyetinin amacı, mükelleflerin “sır” niteliği taşıyan şahsi, ticari ve ailevi bilgilerinin açıklanmasını önlemektir. Dolayısıyla, mükellef haklarını ihlal etmeksizin, vergilerin açıklanması konusunun yaygınlaştırılmasında yarar bulunmaktadır.

Bu cümleden olmak üzere, dürüst mükelleflerin zor durumda kalmasını da önlemek üzere, haklarında sahte veya yanıltıcı belge düzenleme ile ilgili rapor bulunan mükelleflerin listesine meslek mensuplarının (örneğin yeminli mali müşavirlerin) erişebilmesine yönelik bir düzenleme yapılması düşünülebilir. Böylelikle, hem iyi niyetli mükellefler korunmuş olur; hem de kötü niyetli mükelleflerin rahatça belge ticareti yapmalarının, kısmen de olsa önüne geçilmiş olur.

Vergilerin açıklanması konusuyla doğrudan bağlantılı olmamakla birlikte, gelir idaresinin, vergi tahakkuk ve tahsilatına ilişkin olarak düzenli olarak yayınladığı “vergi istatistiklerini” uzunca bir süredir düzenli ve güncel olarak yayımlamadığını özel olarak vurgulamakta yarar görüyoruz. Söz konusu istatistikler, vergi potansiyeli konusunda bilgi altyapısı oluşturmasının yanında, gelir idaresinin performansı konusunda da önemli veriler sağlayabilecektir.

Bu konunun sadece ülkemize özgü olmadığı bilinmektedir. Nitekim OECD, üye ülkelerin gelir idarelerinin üçte birinden fazlasının vergi ödeme hacmine ilişkin

⁶⁸⁰ Elvan CENİKLİ, Deniz ŞAHİN, “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**, 2013/4(1), s. 49.

verilerini rapor etmediğini; bu durumun, vergi idarelerinin vergi tahsilatına yeterince önem vermediği algısına yol açtığını belirtmiştir⁶⁸¹.

Bilgi edinmeye yönelik düzenlemelerden birisi de, nakit ödemelere sınır getirilmesidir. Bilindiği üzere, kayıt dışı ekonominin yaygınlığını ortaya koyan göstergelerden birisi de, nakit ödemelerin çokluğudur. Bu açıdan bakıldığında, nakit ödemelere yönelik sınırlama son derece olumludur. Düzenlemenin beklenen etkiyi gösterebilmesi amacıyla, parasal değerler giderek azaltılmasında yarar bulunmaktadır. Bu bağlamda mevcut 8.000 TL sınırının 5.000 TL'ye indirilmesi önerilebilir. Düzenlemenin etkin sonuç vermesi açısından, yaygın bir denetimle desteklenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinmeye yönelik olarak üzerinde durulması gereken son düzenleme, ihbar ikramiyesidir. İhbar ikramiyesi, vergi sistemimize 86 yıl önce girmiştir. Bununla beraber, kamuoyu tarafından neredeyse hiç bilinmeyen ihbar kurumunun geniş kitlelere tanıtılması önemli taşımaktadır.

Mevcut Kanun'da yer alan kavram ve ifadelerin günümüze uyumlu hale getirilmesi, ikramiye tarifesinin güncellenmesi ve belirsizliklerin giderilmesi, özellikle kati tahakkuk ifadesinin yerine “verginin kesinleşmesi” ifadesinin kullanılması, uygulamada ihbar müessesesinin daha etkin olması sonucunu ortaya çıkarabilecektir. Bunlarla birlikte, vergi kaçırmanın ihbar edilmesinin, toplum halinde yaşamının bir gereği olduğu yönünde, bir vergi bilinci gelişmesini sağlayacak çalışmalar yapılmalıdır. Belirtilen düzenleme ve çalışmaların yapılmasıyla, sistem daha işlevsel olacak ve kendisinden beklenilene verme ihtimali artacaktır⁶⁸².

⁶⁸¹ OECD, **Tax Administration 2015**: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, 2015, s. 17. http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en

⁶⁸² Fatma TAŞ, “Türk Vergi Sisteminde İhbar İkramiyesi: Sorunlar ve Çözümler”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2017, s. 188.

SONUÇ

Vergi ilişkisi, tarafların eşit olmadığı, devletin üstün gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Bu ilişkide egemen devlet, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla, bireyin gelir veya servetine ortak olmaktadır. Buradaki kamu yararı, kolaylıkla belirlenebilir ve bu amacın, üstün bir amaç olduğu söylenebilir. Ama bu süreçte, devletin vazgeçilmez gelir kaynağı durumunda olan vergi, devlet ile vergi mükellefleri arasında bir çıkar çatışması yaratır ve bu çıkar çatışması ancak çıkarların karşılıklı dengelenmesi sağlanarak çözümlenebilir⁶⁸³. Bu noktada, vergi güvenliği devreye girmektedir.

Vergi güvenliği, mükellef ve vergi idaresinin vergilendirme sürecine girerken öngördükleri hukuki düzenlemelerin sonuçlarının, vergilendirme sürecinin sonunda da geçerli olmasını sağlayan hakların bütünüdür. Vergi güvenliği, hukuki düzenlemelerdeki isabet derecesiyle birlikte, vergi idaresinin uygulamalarına da bağlıdır. Dolayısıyla, vergi güvenliğinin aynı zamanda toplumu oluşturma biçimi olarak da kabul edilmesi gerekmektedir.

Vergi güvenliğinin mükellef ve devlet açısından olmak üzere, iki boyutu bulunmaktadır. Vergilemenin taraflarını yakından ilgilendiren vergi güvenliği ile ilgili olarak ülkemizde muhtelif düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlarla ilgili olarak tezimizde yapılan açıklama ve değerlendirmeler sonucunda, vergi güvenliği konusunda önerilerimizi aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür.

1. Vergi sistemimizin kurgusu

Kayıt dışı ekonomi, istisna ve muafiyetlerin yaygın olması, denetim sisteminin yetersizliği ve sıklıkla vergi aflarına başvurulması sebepleriyle dar olan vergi tabanını genişletmek üzere:

* Elektronik ticaretten kaynaklanan vergi kayıplarının en aza indirilmesi amacıyla, elektronik ticaretin vergilendirilmesi için yeni yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

⁶⁸³ Billur YALTI, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2000

* Mükelleflerin giderleri kazancın niteliğine göre ve hukuken geçerli belgeye dayalı olarak belirlenmelidir.

* Basit usul kaldırılmalıdır.

* Götürü gider yöntemi tamamen kaldırılmalıdır.

* Tarım sektöründe gerçek usul kapsamı genişletilmelidir.

* İşgücü maliyetlerinin azaltılması amacıyla işveren üzerindeki prim yükü azaltılmalıdır.

* Bazı bölgelerde ve stratejik sektörlerde belirli bir süre ile işveren prim muafiyeti getirilmelidir.

* Gelir vergisi tarifesi % 10, 15, 20 ve 25 gibi olmak üzere dört dilim olarak belirlenmelidir.

* 1.000.000 TL'yi aşan gelir vergisi matrahına ek olarak ilave vergi uygulanmalıdır.

* Emlak vergisine esas değerlerin piyasa şartlarına uygun olarak belirlenmesi, ikinci ev veya yazlık amacıyla satın alınanlar için mevcut emlak vergisi oranında bir artışa gidilmelidir.

* Giderek yaygınlaşan rant gelirlerine yönelik olarak değer artış vergisi getirilmelidir.

Bunlarla birlikte, gelir tanımı yeniden yapılabilir. Bu bağlamda, gelir tanımı için “harcama ve tasarruflara kaynak oluşturan” ifadesinin kullanılması isabetli olacaktır. Bu ölçüde geniş bir gelir tanımının, bir takım teknik izleme imkânlarıyla yani yeni vergi güvenlik mekanizmalarıyla (servet beyanı gibi) desteklenmesi önem taşımaktadır. Bu bağlamda, servet beyanı veya benzeri bir yöntemin de devreye alınmasında yarar bulunmaktadır.

Ayrıca, Anayasa'ya “vergi ve vergiye ilişkin cezalar nedeniyle genel ve/veya özel af çıkarılamaz” şeklinde bir hüküm konulmasında yarar vardır. Geçiş sağlamak üzere, bu kesin hüküm yerine, bu tür düzenlemelerin 3/2 gibi “nitelikli çoğunlukla” yapılabileceğine ilişkin bir hüküm de düşünülebilir.

2. Mükelleflerin vergi güvenliği

Mükelleflerin vergi güvenliği konusunda ifade edilen aksaklık ve sorunların giderilmesini sağlamak üzere:

* Mükellef haklarının neler olduğu konusundaki belirsizliğin giderilebilmesi için ayrı bir İdari Usul Kanunu çıkartılmalıdır.

* Vergi yargısında ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesini sağlamak üzere, “vergi ombudsmanlığı” ihdas edilmelidir.

* Vergi uyumunun sağlanması açısından son derece yararlı bir düzenleme olan pişmanlık hükümlerinde yer alan belirsizlikler giderilmelidir.

* Mücbir sebeplerle ilgili olarak objektif ölçütler belirlenerek mükelleflerin ispatlaması şartına bağlı bir şekilde, mücbir sebeplerin vergi yargısında da uygulanabilmesini sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

* Terkin kapsamına giren alacaklar için belirlenen parasal değer, 50-100 TL olarak düzenlenmeli ve bu değer endekslenmelidir.

* Zamanaşımının son aylarında inceleme başlatılmak üzere, takdir komisyonuna sevk edilmesi uygulamasına son verilmelidir.

* Tahsil zamanaşımını kesen hususlardan ödeme yapılması ifadesi, “borçlu tarafından ödeme yapılması” olarak değiştirilmelidir.

* İdari ve adli yargılama alanlarındaki “mutlak etkileşimsizlik” yerine, en azından aynı anda iki davanın var olduğu durumlarda, “bekletici mesele” olarak değerlendirilmelidir.

* Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumun artırılmasını sağlamak üzere, belirli bir miktarın üzerinde vergi ödeyen mükellefler yeşil pasaport ve benzeri yollarla ödüllendirilmelidir.

3. Devletin vergi güvenliği

Devletin vergi güvenliği konusunda en büyük handikap, seçmen çoğunluğunun vergi mükellefi olmamasıdır. Buna, kamu harcamalarındaki etkinsizlik ve israfa ilişkin mükellef yargıları da eklendiğinde, sorunun çözümündeki güçlük kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Bu bağlamda, devletin vergi güvenliği konusunda ifade edilen aksaklık ve sorunların giderilmesini sağlamak üzere:

* Para ve mal hareketlerinin kolaylıkla izlenebileceği ve vergi beyanlarıyla karşılaştırılabileceği bir yapı oluşturulmalıdır.

* Kamu kesiminin iyi yetişmiş nitelikli denetim elemanlarına ihtiyacındaki süreklilik dikkate alınarak, akademisyen ve uzman kadrosu güçlü olan yükseköğretim kurumlarında salt denetim elemanı yetiştirmeye özgülennmiş “vergi denetimi bölümü” açılmalıdır.

* Uzlaşmadaki sorunları ortadan kaldırmak üzere, sınırları yasayla belirlennmiş ve mükelleflerin vergi uyumu derecesine göre farklılaştırılabilecek bir indirim yapılmalıdır.

* Kaçakçılık suçu işleyenlerin yargılamasına özgü olarak, ihtisas mahkemeleri kurulmalıdır.

* Bazı vergi güvenlik önlemleri için temel değer olan vergi değerine ulaşmak amacıyla vergi dairelerince belediyelerin emlak vergisi bilgi tabanına erişim sağlanmalıdır.

* Yasak olsa da talih oyunu salonu işletenlere, adli ve idari tedbirlerin yanında vergi tarhiyatı yapılmalı ve vergi cezası kesilmelidir.

* Vergi dairelerinin takip birimlerinde istihdam edilecek memurlar, konu hakkında özel bir eğitime tabi tutulmalıdır.

* Özellikle KDV’de sahte belge kullanımını adeta teşvik eden vergi tevkifatı uygulamasından vazgeçilmelidir.

* TTK’da yapılan değişiklik sonrası, kötü niyetli kişiler için anonim şirket kurarak sahte belge ticareti yapılmasının önüne geçmek üzere, limited şirketlerdeki düzenlemeye benzer bir düzenleme anonim şirket ortakları için de yapılmalıdır.

* Dürüst mükelleflerin zor durumda kalmasını da önlemek üzere, haklarında sahte veya yanıltıcı belge düzenleme ile ilgili rapor bulunan mükelleflerin listesine yeminli mali müşavirlerin erişebilmesine yönelik bir düzenleme yapılmalıdır.

* Halihazırda 8.000 TL olan nakit ödemelerdeki parasal sınır, 5.000 TL’ye düşürülmeli ve bu konudaki hareketler, sınırlı inceleme yoluyla sıkı bir denetime tabi tutulmalıdır.

* İhbar ikramiyesiyle ilgili olarak, Kanun'da yer alan kavram ve ifadelerin günümüze uyumlu hale getirilmesi, ikramiye tarifesinin güncellenmesi ve belirsizliklerin giderilmesi, özellikle kati tahakkuk ifadesinin yerine “verginin/borcun kesinleşmesi” ifadesinin kullanılması isabetli olacaktır.r

Belirtilen düzenlemelerin yapılmasının, sağlam bir ekonomik ve mali sistem için gerekliliği ortadadır. Bununla beraber, söz konusu düzenlemelerin yapılması konusunda, siyasi iradenin ortaya çıkması gerektiği açıktır. Konu, bir siyasi malzeme olmanın ötesinde ülke açısından son derece yaşamsaldır. Bu nedenle, bu tür düzenlemelerin siyasi partilerin geniş bir uzlaşma zemininde buluşması halinde hayata geçebilmesinin ancak mümkün olabileceği değerlendirilmektedir.

Vergilerin adaletli ve düzenli tahsili kadar, harcama biçimleri de önemlidir. Dolayısıyla, belirtilen düzenlemelerle eş zamanlı olarak kamu harcamalarında israf, etkinsizlik ve yolsuzlukları önleyecek bir sistem de oluşturulmalıdır.

Kamu kesimi mali dengesinin sağlanması, devletin daha etkin ve verimli hizmet sunması için bu yönde adımlar atılması, çağdaş ve demokratik bir sisteme sahip olunmasının doğal bir gereğidir.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, Hasan, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Yıl:2007, Sayı:36.
- ABONOZ, Mehmet, “İllegal Kumar ve Kumarhane İşletmeciliği Sektörüne Karşı Polisiye Tedbirlere Vergilendirmenin Caydırıcılığı Desteği: Talih Oyunlarına Asgari Vergi Uygulaması”, **Yaklaşım**, Haziran 2011.
- AK, Bülent, “İzaha Davet Uygulaması”, **Vergialgı**, 14.08.2016. <http://vergi.algi.net/vergi/izaha-davet-uygulamasi/> (Erişim: 24.10.2017)
- AK, Mehlika Sultan, “Avrupa Ülkelerinde Kontrol Edilen Yabancı Kurum Rejimi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2010.
- AKALIN, Güneri, “Türkiye’de Gelir Dağılımı ve Vergi Yüğü”, **Çeşitli Açılardan Vergilendirme ve Sorunları**, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Şafak Matbaacılık, Ankara 1990.
- AKBAY, Mehmet, **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Yayınları, No:1990/308, Ankara, 1990.
- AKBAY, Mehmet, “ABD’de Ruhsatlı Kamu Muhasipliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı:106, Haziran 1990.
- AKBULAK, Yavuz, KORAY, Ahmet, “Örtülü Kazanç Aktarımının Halka Açık A.Ş.’ler Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:257, 2003.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayın No:165, Ankara, 1991.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, KIZILOT, Şükrü, EYÜPGİLLER, Saygın, **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Üniversitesi Yayını, No: 104, Ankara, 1987.
- AKILLIOĞLU, Tekin, “İnsan Hakları Kavramı Üzerine Düşünceler”, **İHİD, Lütfi Duran’a Armağan**, Sayı:1-3, 1988.
- AKKAYA, Hakan, **İşletmelerde Vergi Denetimi Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları Bir Türkiye Uygulaması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017.
- AKKAYA, Mustafa, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 2009.

AKMAN, İnci Solak, “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009.

AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

AKSÜT, Burcu Demirbaş, “Vergi Yargılaması Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010.

AKTAN, Coşkun Can, “Bitmeyen Senfoni ve Vokal Katkılar (Bürokrasinin ve Mesleki Birliklerin Türk Vergi Sisteminde Bitmeyen Vergi Reform Talepleri ve Önerilerinin Değerlendirilmesi)”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 1, No 1, 2009.

AKTAN, Coşkun Can, “Vergilerin Tahsilinde Temel İlkeler”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 24, 1990.

AKTAN, Coşkun Can, “Vergi Tahsilatında Etkinlik”, **Vergi Sorunları**, 1990/5.

AKTAN, Coşkun Can, “AATUHK Çerçevesinde Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Tedbirler ve Kamu Borçlusuna Sağlanan Kolaylıklar”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1990

AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek, “Vergi Anayasası (Devletin Vergileme Yetkisine İlişkin Anayasal ve Yasal Kurallar)”, **Mali Kurallar**, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Ahmet KESİK, Fatih KAYA, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2010.

AKTEL, Mehmet, KERMAN, Uysal ve diğerleri, “Türkiye İçin Yeni Bir Denetim Modeli: Kamu Denetçiliği (Ombudsman)”, **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 5 Sayı: 9, 2013 Güz

AKYEL, Recai, KÖSE, Hacı Ömer, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 466, Mart 2010.

ALBAYRAK, Özlem, “Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme”, **Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim “İzzettin Önder’e Armağan**, ”Sosyal Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul, 2010.

ALIND, Stephen, SCHWARZ, Stephen, LATHROPE, Daniel J., ROSENBERG, Joshua, **Fundamentals of Corporate Taxation, Cases and Materials**, The Foundation Pres Inc., Westbury New York, 1997.

ALLINGHAM, Michael G., SANDMO, Agnar, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, 1 (1972).

ALTUNDİŞ, Mehmet, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 10, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2008.

ARICA, Nadir, İYİBİL, Ali, **İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara, 1985.

ARIKAN, Yahya, “Özel Gider İndirimi Sistemi ve Vergi İadesi (Ücretliler)” **Vergi Dünyası**, Sayı:245, Ocak 2002.

ARIKAN, Zeynep, “Vergi Borçlarında Tecil”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 46. Seri, Yıl 2004, Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan.

ARIKAN, Zeynep, “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, **D.E.Ü.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:13, Sayı: II, Yıl: 1998.

ARIKAN, Zeynep, İNNECİ, Ahmet, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi**, Vol. 24(30), 2016.

ARMAĞAN, Ramazan, “Gelir Vergisinde Hayat Standardı Esası”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl: 2003, C.8, S:1.

ARSLAN, Kahan Onur, “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, **TBB Dergisi**, 2016 (127).

ARSLAN, Mehmet, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.

ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Malatya, 1997.

ARSLANER, Hakan, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **International Journal of Economic and Administrative Studies**, 2016 (17).

ASLAN, Abdullah, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Yıl:16, Sayı:185, Ocak 1997.

ASLAN, Emrullah, **Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

ASLAN, Memduh, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

ASLAN, Memduh, “Mirasçılarda Vergi Borçlarından Sorumluluğu“, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2011.

ATEŞ, Leyla, ERKUŞ, Hakan, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran 2007

ATILGAN, Hasan, **Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi**, Maliye Bakanlığı, APK Yayınları, 2004/365, Ankara, 2004.

AVŞAR, Nursel Aydın, BOZDERELİ, Arzu Alvan, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü”, **Rapor**, Ankara Sanayi Odası Yayını, Kasım-Aralık 2012.

AY, Hakan, ALPASLAN, Mustafa, KAYA, Eda, **Kamu Alacaklarının Takibinde E-Haciz Uygulamaları**, İzmir, Kanyılmaz Matbaası, 2011.

AY, Mümin Hakkı, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü”, **Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi**, Sayı:11, 2006.

AYAZ, Garip, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:181, Eylül 1996, s.63.

AYDIN, Selda, “ABD ve Türkiye’de Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar”, **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:89, Mayıs, 2000.

AYDIN, Selda, “ABD Vergi Sisteminde Alternatif Asgari Vergi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:104, Mayıs 1997.

AYGÜN, Recep, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs 2012.

AYKAÇ, Kemal, **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Genel Tebliğleri**, Ankara, Kardeş Matbaası, 1974.

AYKIN, Hasan, “Mali İstihbarat Birimi Nedir? Fonksiyonları Nelerdir?”, **E-Yaklaşım**, Ocak-2009, Sayı: 193, www.yaklasim.com

AYYILDIZ, Yaşar, AYYILDIRIM, Kadir, “Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yeri”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 2015, Yıl:3, Cilt:3, Sayı:1.

BACH, Stefan, “The Wealth Tax Reduces Income Inequality”, **Inheritance Tax and Wealth Tax in Germany**, DIW Berlin, Economic Bulletin, 2016.

BAKİ, Ensar, “Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/2.

BAKKAL, Ufuk, “Varlık Vergisi Kanunu’nun Maliye Teorisindeki Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43-44. Seri, Yıl: 2003.

BAKMAZ, Zübeyir, “Yargı Kararları Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, **Mali Çözüm**, Sayı:90, 2008.

BALCI, Asım, “Amerikan Vergi İdaresi’nde Toplam Kalite Yönetimi’ne Geçiş (1986-1993)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:212, Nisan 1999.

BAŞ, Kadir “İşletmelerde Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Taslağı ve İşletmelere Etkileri”, <https://www.vergiportali.com/doc/bulten/KBasSunum.pdf> , Erişim (05.11.2017)

BAŞARAN, Funda, “Anayasa Temelinde Benzeri Yükümlülük Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:118, Temmuz 1998, s.118.

BAŞARAN, Funda, “4369 Sayılı Kanuna Göre Gelir Kavramının Anlamı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:223, Mart 2000.

BAŞIBÜYÜK, İsa, “Kamu İcra Suçları-I: Sırrın İfşası Suçu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl: 2012, Sayı: 20.

BATIREL, Ömer Faruk, “Amerikan Federal Gelir Vergisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:103, Nisan 1997.

BATIREL, Ömer Faruk, “Semineri Değerlendirme”, **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri**, İ.İ.T.İ.A. Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1980.

BATIREL, Ömer Faruk, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Son Vergi Reformları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:15, Özel Sayı:29, Bahar 2016/1.

BAYKARA, Bekir, “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2015, Sayı: 404.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi İcra Hukuku**, 2. Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:38, Afyon, 2001.

BEKTAŞ, İsmail, **Celal Bayar Üniversitesi Öğrenci İşleri E-Devlet Uygulamasının Kamu Tasarrufu Üzerindeki Etkisi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2010.

BEKTAŞ, Serdar “Örtülü Sermaye Hesaplanmasında Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:356, Nisan 2011.

BELLEK, İhsan Basri, “Sosyal Devler İlkeleri ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:105, Haziran 1997.

BERBER, Şayan, **Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014.

BERKSOY, İrem, “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi”, **Journal of Life Economics**, DOI: 10.15637/jlecon.117, No: 7, 2016.

BEYLİK, Ali, “Emsal Kira Bedeli Esasının Uygulanamazlığı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:351, Kasım 2010.

BİLEN, Cumhur İnan, **Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Müessesesi ve Türkiye Uygulamasının Dünya Uygulamaları Işığında Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.

BİLİCİ, Nurettin, “Kamu Maliyesinde Vergi Güvenlik Müessesesi İhtiyacı”, **Yaklaşım**, Sayı: 176, Ağustos 2007.

BİNİŞ, Mine, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2012.

BİYAN, Özgür, YILMAZ, Güneş, “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 172, Ocak-Haziran 2012.

BOUVIER, Michel, **Introduction Au Droit Fiscal et à la Théorie de L’Impôt**, L.G.D.J, 5. Edition, Paris, 2003.

BOUVIER, Michel, “La Sécurité Fiscale: Une Politique Publique À Part Entière”, **Revue Française de Finances Publiques (RFFP)**, No:130, Editorial, LGDJ s. V, Issy-les- Moulineaux Cedex, Avril 2015.

BOZDOĞANOĞLU, Burçin, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 2, Yıl: 2016.

BOZDOĞANOĞLU, Burçin, **Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Harcama Eksenli Önemler**, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2011.

BOZDOĞANOĞLU, Burçin, “Türk Vergi Sisteminde Gider Yazılabilecek Harcamaların Kapsamının Sınırlı Oluşunun Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi,” **E-Yaklaşım**, Sayı:215, Kasım: 2010.

BOZDOĞANOĞLU, Burçin, “6183 Sayılı Kanun Gereğince İptal Davasına Konu Tasarruf ve İşlemlerin Tüzel Kişiler Açısından Uygulanması”, **Çalışma Dünyası Dergisi**, Cilt:1 Sayı:2, Ekim-Aralık 2013.

BRIDGE, Rachel, **A Guide to Value Added Tax, Entrepreneur Handbook**, <http://entrepreneurhandbook.co.uk/understanding-vat/>, Erişim (08.12.2017)

BUDAK, Tamer, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, XII Levha yayıncılık, İstanbul 2010.

BUISSON, Jacques, La Sécurité de l’Administration vis-a-vis du Contribuable”, “La Sécurité Fiscale: Une Politique Publique À Part Entière”, **Revue Française de Finances Publiques (RFFP)**, No:130, Editorial, LGDJ s. V, Issy-les- Moulineaux Cedex, Avril 2015.

BULUTOĞLU, Kenan, **Vergi Politikası**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.

BUYRUKOĞLU, Selçuk, ERASA, İrem, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım 2012.

BÜYÜKERŞEN, Yılmaz, **Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi**, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara 1976.

CANDAN, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

CANGIR, Niyazi, “Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül 2001.

CANGÖZ, Ahmet, “Latin Amerika’da Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:168, Ağustos 1995.

CANYAŞ, Oytun, SEÇİLMİŞ, İ. Erdem, “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, (C. XV, S. I, 2013), 2.

CARLSON, Richard, **The Don’t Sweat Guide to Taxes**, New York, 2002.

CENİKLİ, Elvan, ŞAHİN, Deniz, “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**, 2013/4(1).

CEYLAN, Mehmet Ali, TUNALI, Ahmet, “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: ‘Vergi Denetim Kurulu’ Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek”, **Vergi Dünyası**, Sayı:360, Ağustos 2011.

CHANG, Juin Jen, LAI, Ching Chong, “Collaborative Tax Evasion and Social Norms: Why Deterrence Does Not Work”, **Oxford Economic Papers**, Volume:56, Number:2, April:2004.

CHIARINI, Bruno, MARZANO, Elisabetta, SCHNEIDER, Friedrich, “Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Structural Aspects and Long-Run Characteristics in Italy”, April 2008, Discussion Paper Series, **IZA Working Paper** No:3447,

<https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/dp3447.pdf?abstractid=1136252&mirid=1>
Erişim: 08.10.2017

COONEY, John, **The International Handbook of Corporate and Personal Taxes**, 9 th. Ed., Tolley, Nexia International 2006.

COŞKUN, Leon Aslan, “Vergide Yeni Bir Uygulama: İzaha Davet”, **Fortune**, <http://www.fortuneturkey.com/yazarlar/leon-aslan-coskun/vergide-yeni-bir-uygulama-izaha-davet--178#popup> (Erişim: 24.10.2017)

COŞKUNER, Memduh, **Servet Beyanı**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Sayı:280, 36/25, İzmit, 1962.

ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

- ÇAĞAN, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980.
- ÇAĞLAR, Selda, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Eşitliğin Dar Yorumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/3.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan, “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, **AÜEHFD**, Cilt: VII, Sayı: 3-4, 2003.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan, “Yeni Anayasa ve İdarî Teşkilât”, **Liberal Düşünce**, Yıl: 17, Sayı: 66, Bahar 2012.
- ÇAK, Murat, “Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi” **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:140, Aralık 1999.
- ÇAKAR, Elif PÜRSÜNLERLİ, “Vergi Kalkanı: Dolaysız Vergilere Üst Sınır Uygulaması ve Fransa Örneği”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII, Sayı: 1-2.
- ÇAKAR, Elif PÜRSÜNLERLİ, SARAÇOĞLU, Fatih, “Vergide Özgürlük İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVIII, Yıl: 2014.
- ÇAKAR, Elif Pürsünlerli, SARAÇOĞLU, Fatih, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1.
- ÇALCALI, Önder, YILMAZ, Ahmet, “Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye’deki Durum”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2013
- ÇELİK, Binnur, **Kamu Alacağıının Takip ve Tahsil Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.
- ÇETİN, Güneş, GÖKBUNAR, Ramazan, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:2010, Cilt: 17 Sayı: 1.
- ÇİFTPINAR, Bülent, “Toplumsal Kuralların Metni Olan Hukuk ve Hukuk Dili”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Volume 1/5, 2008.
- ÇOLAK, Mustafa, “Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Ticari Kazancın Tespiti”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2016.
- DEĞER, Nuri, “Vergi Projelerinin Hazırlanması ve Gelir İdaresinin Örgütlenmesi Üzerine”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 38, Ocak-Mart 1993.
- DELAUNAY, Benoit, “Faut-il Reconnaître Un Principe de Confiance Légitime En Droit Fiscal?”, **La Sécurité Fiscale** (Sous La Direction de Jacques BUISSON), L’Harmattan, Paris 2011.
- DELOITTE, **International Tax and Business Guide United States of America**, January 2007.

DELOITTE, **Taxation and Investment in United Kingdom** 2015, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomguide-2015.pdf> , Erişim (08.12.2017)

DELOITTE, **Taxation and Investment in France** 2017, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf> , Erişim (10.12.2017)

DEMİR, İhsan Cemil, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2008.

DEMİR, İhsan Cemil, GÜLTEN, Yıldray, “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, **CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 2013, Cilt: 11, Sayı: 1.

DEMİR, Şeref, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 113, Şubat 1998.

DEMİRCAN, A. Savaş, “Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet”, **TBB Dergisi**, Sayı: 121, 2015.

DEMİRLİ, Yunus, AYYILDIRIM, Kadir, “Yabancıların Türkiye’de Taşınmaz Satışından Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesi “, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016.

DEMİRSOY, Yalçın, “Ortalama Kar Hadleri Esası Hakkında Açıklamalar ve Gayrisafı Kazançtaki Düşüklüğün İzah Şartları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:115, Mart 1991.

DİLEYİCİ, Dilek, ÖZKIVRAK, Özlem, “Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu ve Açık Bütçe Politikası”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 2, No 1, 2010.

DOĞANAY, Ümit, “Toplum Yararı ve Kamu Yararı Kavramları”, **Mimarlık**, Sayı: 7, Temmuz 1974.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Aramalı Vergi İncelemesi”, **Yaklaşım**, Sayı:206, Şubat 2010.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Aramalı İncelemenin İncelikleri”, **Referans Gazetesi**, 24.12.2009,

<http://www.turmob.org.tr/turmobweb/kurumsal/turmob/basinodasi/BasinDetay.aspx?param=tj/geYDa/2ptBtWdk6IVo4sb32YZ+5A5mWNNpBzc9mDWC4FEZZihTw==> , Erişim (16.10.2017)

DOĞRUSÖZ, Bumin, ONAT, Öznur, TUNÇEL, Funda, **Türk Ticaret Kanunu** (Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak Hükümleri), İSMMMO, Ekim 2012.

DOĞRUSÖZ, Bumin, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Örtülü Sermaye Düzenlemesi**, Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Önemli Değişiklikler, İSMMMO, 2006.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul 1998.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, **Dünya**, 05.05.2016. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-bazi-anayasal-ilkeler/28032>. (Erişim: 18.10.2017).

DOĞRUSÖZ, Mehmet Ezhan, “Emsal Kira Bedeli Kavramı”, **Yaklaşım**, Temmuz 2015, Sayı: 271.

DÖNMEZ, Recai, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 1992.

DÖNMEZ, Recai, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1023, Eskişehir, 1998.

DÖNMEZ, Recai, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Haciz Uygulaması Sorunu”, **Yaklaşım**, Sayı: 76, Nisan 1999.

DRUEN, Klaus Dieter, BUTLER, Phillip J, “Surcharges and Penalties in Tax Law”, **German National Report**, EATLP Congress, 2015.

<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Germany.pdf>
(10.12.2017)

DUE, John F., **Maliye**, (Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1963.

DURAN, Metin, “Bilgi Verme Zorunluluğu ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:78, Mart 1995.

DURMUŞ, Mustafa, “Bedelsiz Olarak Kiralanan Gayrimenkullerde Emsal Kira Bedeli, Gelir Vergisi Tevkifatı ve Beyanı”, **Yaklaşım**, Sayı:103, Temmuz 2001.

DURMUŞ, Neslihan Karataş, “Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:8, Sayı:31, Temmuz 2017.

DURMUŞ, Neslihan Karataş, “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, Temmuz-Aralık 2016.

DURSUN, Günay Deniz, “1990–2006 Yılları Arası Türkiye’nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl: 22, Sayı: 79, Nisan 2008.

EDİZDOĞAN, Nihat, GÜMÜŞ, Erhan, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, s. 104-109.

EGELİ, Haluk, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012.

EKİCİ, Mehmet Sena, “Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İşbölümüne Dayalı Yeni Bir Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **E-Yaklaşım**, Sayı:228, www.yaklasim.com , (Erişim; 14.10.2017)

EKİNCİ, Filiz, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2007 (17).

ENGİNDENİZ, Sait, “Türkiye’de Gelir Vergisi Açısından Kayıtdışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:92, Mayıs 1996.

ERDEM, Tahir, **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2011.

ER, Selami, “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 81, Nisan-Haziran 2011.

ERCAN, İbrahim, “Mükelleflerin Özelge Taleplerine İlişkin Yeni Düzenlemeler”, **Çözüm**, Eylül-Ekim, 2010.

ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, **Kamu Maliyesi**, 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2015.

ERGEN, Halim, “Hayat Standardı Esasında Ücret Gelirlerinin İzahı”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı:53, Mayıs 1997.

ERGEN, Zuhale, KILINÇKAYA, Leman, “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Giderilmesi”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Sayı:21, 2014.

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

EROL, Ahmet, **Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2010.

ERGÜN, Yücel, CURA, Serkan, “Anayasal İktisat Yaklaşımı Açısından Avro Krizi”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl: 2016, Cilt:23, Sayı: 1.

ERİMEZ, Rüştü, “Vergi Usul Hukuku Reformu”, **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1978.

ERKİN, Gözde, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/3.

ERKİN, Gözde, “Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi”, **Journal of Yasar University**, 2013 Özel Sayı (Armağan), Vol. 8.

EROĞLU, Onur, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2013, 8(3).

ERYILMAZ, Bilal, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaacılık, İstanbul, 2000.

GEDİK, Gülşen, **Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2012.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Ankara, 2007.

Fédération des Experts Comptables Européenes, **Fee Position Paper on Controlled Foreign Company Legislation in the EU**, 2002, s. 4-5.
https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/PP_Controlled_Foreign_Companies1632005381014.pdf, Erişim (15.11.2017)

FEENBERG, Daniel R., POTERBA, James M., “The Alternative Minimum Tax and Effective Marginal Tax Rates”, **National Tax Journal**, June 2004, Volume 57, Issue: 2.

GENCEL, Ufuk, KURU, Elif, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 20, 2012.

GERÇEK, Adnan, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2011.

GERÇEK, Adnan, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXIX, Sayı: 2, 2010.

GERÇEK, Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 209, 2006.

GERÇEK, Adnan, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXIX, Sayı 2, 2010.

GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

GERÇEK, Adnan, BAKAR, Feride, “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2017.

GERÇEK, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 3, Yıl: 2005.

GERÇEK, Adnan, “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, **Vergi Sorunları**, Eylül 2015.

GINALI, Ayşe, “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları”, **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2010.

GİRAY, Filiz, “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 1, 2002.

GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, **Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ’e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir 1997.

GÜLENER, Serdar, “Anayasa Yapımında Yeni Bir Paradigma: Kapsayıcı, Katılımcı, Uzlaşmacı Anayasa Yapım Süreçleri ve Çeşitli Örnekler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XV, Yıl: 2011, Sayı: 3.

GÜLENER, Serdar, “Ombudsman-Yargı İlişkileri ve Yargı Ombudsmanlığı Sistemi: Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, **Akademik İncelemeler Dergisi**, Cilt: 8, Sayı:1, Yıl: 2013

GÜLER, Hünkar, “Gelirin Optimal vergilendirilmesi: Teori ve Politika”, **International Journal of Economic Studies**, June 2017, Vol:3, Issue: 2.

GÜLSEVEN, Mustafa, **Açıklamalı İctihatlı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1999.

GÜNDAY, Malik, “Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 93, Haziran 1996.

GÜNER, Fatih, “Örtülü Kazanç Dağıtımı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD’nin Transfer Fiyatlandırması Belirleme Yöntemleri”, **E-Yaklaşım**, 2004, www.yaklasim.com

GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998.

GÜNEŞ, Gülsen, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelir’in ‘Harcama’ Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri İle Önerilebilecek Sistemler” **Vergi Sorunları**, Sayı:172, Ocak 2003.

GÜNDOĞDU, Burhan, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Örtülü Sermaye”, **Yaklaşım**, Nisan 2007, Sayı:172.

GÜLER, Ahmet, KARACA, Coşkun, “Türkiye’de Etkin Bir Vergi Sisteminin Kurulmasına İlişkin Politika Önerileri”, **Proceedings of 2nd International Conference on Scientific Cooperation for the Future in the Economics and Administrative Sciences**, September 2017, s. 170. <http://scfconferences.com/documentation/SCF-2017-PROCEEDINGS-BOOK.pdf#page=172> Erişim 05.12.2017.

GÜLTEKİN, Mehmet, “Muhasebe Mesleğinin Ticaret ve Vergi Hukuku Açısından Sorunları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:109, Ekim 1997.

GÜNDÜZ, N. Kemal, “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:78, Mart 1995.

GÜNDÜZ, Necmettin, “Vergisel İşlemlerde Mükelleflerin Sahip Olduğu Haklar”, **Çözüm**, Mayıs-Haziran 2016.

GÜNGÖR, Kamil, “Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi”, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt: XVIII, Sayı: 1, Yıl: Haziran 2016.

GÜRAN, Mehmet Cahit, “Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması, **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2.

GÜRBOĞA, Erkan, “Emsal Kira Bedeli Uygulamasına İlişkin Esaslar İle Bu Esasların Mükellefiyet Kaydı, Stopaj ve KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları**, Sayı:197, Şubat 2005.

GÜZEL, Ahmet, ÖZDEMİR, Muharrem, **Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları**, Nobel Kitabevi, Ankara, 2007.

FONTANA, Renata, “The Uncertain Futures of CFC Regimes in Member States of Union-Part I”, **European Taxation**, June 2006.

FOUQUET, Olivier Améliorer, La Sécurité Juridique Des Relations Entre L’Administration Fiscales Et Les Contribuables: Une Nouvelle Approche, **Rapport Fouquet: La Documentation Française**, Juin 2008.

FURTUN, İdris Hakan, “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**, (300-312), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010.

HARHOF, Dietmar, RAMB, Fred, “Investment and Taxation in Germany-Evidence from Firm Level Panel Data”, www.cass.city.ac.uk/conferences/esrc2001

HASTÜRK, Mesut, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.

HATİPOĞLU, Mehmet, **Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Ampirik Bir Çalışma (Uşak İli Uygulama Sonuçları)**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2007.

HATOUX, Bernard, “La Cour de Cassation et la Sécurité Juridique”, **La Sécurité Fiscale**, RFFP No: 130.

HAYRULLAHOĞLU, Betül, “Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf”, **Vergi Raporu**, Sayı: 196, Ocak 2016.

HEPAKSAZ, Engin, ÇEVİKCAN, Fatih, ÖZ, Ersan, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı:354, Şubat 2011.

HEPAKSAZ, Engin, “Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Yıl: 2007, Cilt: 44, Sayı: 514.

HEPAKSAZ, Engin, AKDEMİR, Tekin, “Türkiye’de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010.

HEPAKSAZ, Engin, HAYRULLAHOĞLU, Betül, “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt:3, No:2, 2011.

INTERNAL REVENUE SERVICE, **Your Federal Income Tax**, Publication 17, Catalog Number 10311, www.irs.gov/pub/p17.pdf, Erişim (1.11.2017)

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, **European Tax Handbook**, Amsterdam 2003.

IŞIK, Hüseyin, **Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005.

İLKORKOR, Yunus Emre, “Kamu Hizmetlerinde Etkinliği Sağlama”, **İdarecinin Sesi**, Eylül-Ekim-Kasım-Aralık 2013.

İNALTONG, Ceyhan, “Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs 2012.

İNAN, Mahmut, EKİCİ, M. Sena, “Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Güz-2010, Cilt:9, Sayı:34.

İNCE, Neslihan İÇTEN, “İhbar Müessesesi”, **E-Yaklaşım**, Aralık 2016, Sayı:288, www.yaklasim.com

İPEK, Selçuk, KAYNAR, İlknur, “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl: 2009, Cilt: 16, Sayı:1.

JOSCELYNE, Mark, WENTWORTH-MAY, Matthew, “The UK’s new CFC Regime”, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/0-519-8741?_lrTS=20171105091356388&transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/0-519-8741?_lrTS=20171105091356388&transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1), Erişim (09.12.2017)

KAHRİMAN, Hamza, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016.

KALABALIK, Halil, “İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2 (1), 1997.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

KAPLAN, M. Ali, ” Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısında Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri”, **Vergi Dünyası**, 2006, Sayı: 296, s.51.

KAPLAN, Nergis Feride, **Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye Faizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

KAPUSUZUOĞLU, Tuncay, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler – I”, **Vergi Dünyası**, Sayı:214, 1999.

KAPUSUZUOĞLU, Tuncay, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler – II”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 215, 1999.

KARA, Lütfiye Elmas, **Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2014.

KARACA, Yüksel, “Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Sektöründe Uygulanabilirliği Bir Örnek Uygulama: Amerikan Gelir İdaresinde Toplam Kalite Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı:90, Haziran 2000.

KARADAĞ, Neslihan Coşkun, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009.

KARAMAN, Gülser, “Faturalı Yaşam Esasları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 31, Mart 1984.

KARABOYACI, Abdullah, “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2014, Sayı:115.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

KARAKOÇ, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel S. 2013.

KARAKURT, Birol, AKDEMİR, Tekin, “İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2010, Cilt: 15, Sayı: 1.

KARAYILMAZLAR, Ekrem, GÜRAN, Mehmet Cahit, “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 60, Sayı: 2, 2005.

KARYAĞDI, Nazmi, “Türkiye’de Gelir Vergisi Reformunun Gerekliliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 359, Temmuz 2011.

KARYAĞDI, Nazmi, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No: 51, Ankara, 2001.

KARYAĞDI, Nazmi, “Türkiye’de Gelir Vergisi Reformunun Gerekliliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı 359, Temmuz 2011.

KARYAĞDI, Nazmi, “Geçici Vergi Kaldırılmalı”, **Dünya**, 04.06.2015, <https://www.dunya.com/gundem/gecici-vergi-kaldirilimali-haberi-282602> Erişim: 01.11.2017.

- KAŞIKÇI, Nihan, **Vergi Usul Hukukunda Hata ve Düzeltme**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.
- KAYA, Fatih, “Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 361, Eylül 2011.
- KAYA, Mustafa Göktuğ, İLİK, Hüseyin Kamil, TÜRKMEN, Hakan, **Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim**, Atlas Akademik Basın Yayın, Ankara, 2017.
- KESTANE, Doğan, “Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz-Aralık 2006.
- KILDİŞ, Yusuf, “Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri” **Maliye Yazıları**, Sayı: 66, Ocak-Mart 2000.
- KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, 17. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2006.
- KIZILOT, Onur, “Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Oranları ve En Az Geçim İndirimi”, **Yaklaşım**, Yıl:11, Sayı:123, Mart 2003.
- KIZILOT, Şükrü, “Neden 50 milyon seçmene karşılık 1.7 milyon vergi mükellefi var?”, **Hürriyet**, 28.10.2013, <http://www.hurriyet.com.tr/neden-50-milyon-secmene-karsilik-1-7-milyon-vergi-mukellefi-var-24994293>, Erişim (17.10.2017).
- KIZILOT, Şükrü, “Vergi İadesinin Kalkması Yanlış”, **Hürriyet**, 16.11.2006, <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-iadesinin-kalkmasi-yanlis-5445509>, Erişim (15.10.2017).
- KIZILOT, Şükrü, “Asgari Gayrisafi Hasılat Esası Uygulaması ve Etkinliği”, **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs 1993.
- KIZILOT, Şükrü, **Vergi Uygulamasında Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası**, 4. Baskı, Vergi Yayınları, Ankara, 1983.
- KIZILOT, Şükrü, **Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Ankara, 1983.
- KIZILOT, Şükrü, “Hayat Standardı Vergisi Kalktı”, **Sabah**, 01.01.2002, <http://arsiv.sabah.com.tr/2002/01/01/y24.html> Erişim (28.10.2017)
- KIZILOT, Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt II, Savaş Yayınevi, Ankara, 1989.
- KIZILOT, Şükrü, **Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası**, 3. Basım, Vergi Yayınları, Ankara, 1983.
- KIZILOT, Şükrü, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2002.
- KIZILOT, Şükrü, “Şirkete Verilen Borca Üç ayrı Vergi Var”, **Hürriyet**, 26.07.2006, <http://www.hurriyet.com.tr/sirkete-verilen-borca-3-ayri-vergi-var-4814186> Erişim (05.11.2017)

KIZILOT, Şükrü, “Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı: 91, Temmuz 2000.

KIZILOT, Şükrü, “Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Aralık 1997, Sayı: 111.

KIZILOT, Şükrü, **Vergi Uygulamasında Ortalama Kar Hadleri ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası**, 4. Baskı, Vergi Yayınları, Olgaç Matbaası, Ankara, 1983.

KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

KIZILOT, Şükrü, TAŞ, Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

KIZILOT, Şükrü, KILIÇ, Cem, MÜDERRİSOĞLU, Okan, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, TİSK Yayınları, Ankara 2006.

KİTİŞ, Nahit, “Asgari Gayrisafi Hasılat Esasının Eleştirisi, **Vergi Dünyası**, Sayı:2, 1981.

KOVANCI, Yiğit, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

KOYUNCU, Mesut, **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2005.

KOZANLI, Yalçın, “Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme Düzeni (Almanya Örneği)”, http://www.verginet.net/dtt/1/SYalcinKozanliSMMM-TransferFiyatlandirmasindaBelgelendirmeDu_9329.aspx , Erişim (04.12.2017)

KULAÇ, Yasemin Aktaş, **Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2008.

KUMRULU, Ahmet G., “ Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Akif Erginay’a 65. Yaş Armağan’ı**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981.

KURTÇU, Zeki, YILMAZ, Hülya” Transfer Fiyatlandırması Geliyor”, **Verginet**, http://www.verginet.net/dtt/4/TransferFiyatlandirmasiGeliyor_5575.aspx , Erişim (06.11.2017).

KURU, Baki, ASLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder, **İcra ve İflas Hukuku**, 24. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010.

KUŞAT, Nurdan, DOLMACI, Nilgün, “Kamu Tercih Teorisi Çerçevesinde Seçim Ekonomisi Kavramının Değerlendirilmesi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 12, Sayı 1, 2011.

LAMBERT, Thierry, “La Sécurité De l’Administration Vis-A-Vis Du Contribuable”, **La Sécurité Fiscale**, Revue Française de Finances Publiques (RFFP) No:130, s. 179.

LANG, Michael, “CFC Legislation and Community Law”, **European Taxation**, September 2002.

LAREAU, André, “La Sécurité Juridique Des Contribuables Au Canada: Vers La Connaissance D’Une Nouvelle Forme”, **La Sécurité Fiscale**, RFFP No: 130.

LEHUEDE, Hector J., **Do CFC Regulations Acclimatize in Latin America?: A Case Study of Mexico, Argentina, Venezuela and Brazil**, A Thesis Submitted to Stanford Program in International Legal Studies At Stanford Law School, Stanford University in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master in the Science of Law, May 2003.

lw.com, “Taxation of Business Operations in France, Germany and United Kingdom- A Brief Overview”, www.lw.com/resources/publication, May 2004.

MABRY, Linda A., “Multinational Corporations and U.S. Technology Policy: Rethinking the Concept of Corporate Nationality”, **Georgetown Law Journal**, February 1999.

MALİYE BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, Ankara, 1998.

MAUCOUR, Cyril, DOUET, Emmanuel du, GRANOTIER, Jerome, **Transfer Pricing in France: Overview**, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-007-3859?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-007-3859?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1) , Erişim (09.12.2017)

MERCİMEKÇİ, Yener, “Hayat Standardı Esası”, **Yaklaşım**, Şubat 1993.

MITCHELL, Daniel J., “Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması”, Çev. Sinan Çukurçayır, **Maliye Dergisi**, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011.

MOORE STEPHENS, **Controlled Foreign Companies**, October 2017, [https://www.moorestephens.co.uk/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephensUK/Documents/DPS29483-Controle-foreign-companies-\(BTXLON\).pdf?ext=.pdf](https://www.moorestephens.co.uk/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephensUK/Documents/DPS29483-Controle-foreign-companies-(BTXLON).pdf?ext=.pdf) , Erişim (09.12.2017)

MURRAY, Matthew N., “Would Tax Evasion and Tax Avoidance Undermine A National Retail Sales Tax?” , **National Tax Journal**, March 1997.

MUSABALLI, Hakkı, “Gelir Vergisinde Servet Beyanı”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Altıncı seri, 1960, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 989, İstanbul, 1962.

MUTLU, Aysel Ceren, “Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, **TBB Dergisi** 2012 (98).

MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Hukuku**, Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

MUTLUER, Kamil, HEREKMAN, Aykut, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:941, Ankara, 2004.

NADAROĞLU, Halil, “Servet Beyannamesi ve Otokontrol Sistemi”, **Muhasebe ve Maliye Mecmuası**, Cilt:21, Sayı:247, Mart 1967.

NADAROĞLU, Halil, Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi” **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onbirinci Seri, 1965, İstanbul Üniversitesi, Yayın No:1147, İstanbul 1965.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1992.

NADAROĞLU, Halil, “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri”, **Vergi Sorunları**, 1979/2.

NAS, Adil, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 60 (2) 2011.

OECD, **Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, 2013, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#.Wi0xCIWWbIU , Erişim (10.12.2017)

OECD, **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, OECD Publishing, Paris, 2015,

http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en

OKTAR, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012.

ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C.I, 3.Baskı, Akgün Yayınları, İstanbul, 1966.

ORGAN, İbrahim, BOZDOĞAN, Doğan, “Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart 2012.

ORTAÇ, Fevzi Rıfat, “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımları”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, Ankara 1999.

OSBORNE, George, **A Guide to UK Taxation**, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/183408/A_guide_to_UK_taxation.pdf , Erişim (08.12.2017)

OZANSOY, Ahmet, “Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi”, **Yaklaşım**, Sayı: 202, Ekim 2009, www.yaklasim.com ,Erişim (30.11.2017)

ÖDEN, Merih, AKKAYA, Mustafa, “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, **AÜHFD**, C.50, S.2, 2001.

ÖKÇÜN, Sadık, “Vergi İhbar ve Şikayetlerine İlişkin Değerlendirmeler-II (Vergi İhbarının Maddi ve Şekli Şartları, İşleme Alınma Prosedürü)”, **Yaklaşım**, Nisan 2016, Sayı: 280, www.yaklasim.com

ÖKMEN, Mustafa, YURTSEVER, Hatice, “Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010.

ÖNCEL, Mualla, **Kurumlar Vergisi Açısından Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:131, Ankara 1978.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1985.

ÖNCEL, Yenal, “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri No:39.

ÖNER, Erdoğan, **ABD Federal Vergi İdaresi: IRS**, Maliye Bakanlığı APK Yayınları, Yayın No: 2005/366, Ankara, 2005.

ÖZ, Ersan, BUYRUKOĞLU, Selçuk, “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2011, s. 2. <http://www.ersanoz.com/makaleler/cumhuriyet-tarihinde-vergi-aflari-maddi-ve-manevi-erozyonlar.pdf> Erişim: 07.11.2017.

ÖZ, Ersan, AKDEMİR, Tekin, “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:168, Eylül 2002.

ÖZ, Semih, “Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması”, **TÜRMOB Sirküler Rapor**, Sayı:2006-10, Ekim, 2006,

ÖZ, Tuğba “Örtülü Sermaye Kapsamında Ortak ve Ortakla İlişkili Kişinin Tespitinde Yaşanan Sorunlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı:252, Eylül 2009.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.

ÖZBALCI, Yılmaz, **AATUHK Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

ÖZDEN, Murat, “Vergi Yönetiminde Etkinlik Sorunu”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1-2, 1991.

ÖZEL, D. Yener, “Vergilerin Elektronik Ortamda Ödenmesinde ABD Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı:107, Kasım 2001.

ÖZGÜROL, Serdar, “Haciz ve İhtiyati Haciz Üzerine”, **Adalet Dergisi**, Yıl:76, Sayı:4, Temmuz-Ağustos:1985.

ÖZGÜVEN, Ali Volkan, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

ÖZTÜRK, Bekir Sami, ÜNAL, Ertuğrul Kutay, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 2015, Cilt:7, Sayı:13.

ÖZTÜRK, Namık Kemal, “Kamu Yöneticilerinin Kararlarında Etik Değerler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 2, Haziran 1998.

ÖZTÜRK, Nazım, “Anayasal İktisat Çerçevesinde Demokrasiyi Yozlaştıran İktisadi Etmenler”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 3, Eylül 2004.

ÖZULUCAN, Abitter, DOĞAN, Zeki, “Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukukuna Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 203, Temmuz 1998.

ÖZYER, Mehmet Ali, “Tahsilat ve Ödemelerin Banka veya Posta İdaresince Düzenlenen Belgelerle Tevsik Zorunluluğu”, **Yaklaşım**, Sayı:189, Eylül 2008, www.yaklasim.com.tr Erişim (24.10.2017)

ÖZYÜREK, Mustafa, “Hayat Standardında İzah”, **Yaklaşım**, Yıl:9, Sayı: 99, Mart 2001.

PARTHASARATI, Shome, “Latin Amerika’da Vergi Reformu”, (Çev.Ahmet Cengiz), **Vergi Dünyası**, Sayı:168, Ağustos 1995.

PAZARÇEVİREN, Yüksel, AYGEN, Filiz, “Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı:71, 2005.

PAZARLIOĞLU, Elif, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü**, yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2010.

PEHLİVAN, Osman, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 62, Ekim 1986.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2001.

PINAR, Burak, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016.

PUBLIC FINANCES DIRECTORATE GENERAL, **Overview of the French Tax System**, 2016, https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf , Erişim(10.12.2016)

RAKICI, Cemil, AYDOĞDU, Cansu, “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi” **Sosyoekonomi**, 2017, Vol. 25 (33).

RAKICI Cemil, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2011, Cilt:7, Sayı:14.

SAĞLAM, Meltem, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012.

SAKINÇ, Süreyya, **Türkiye İçin Vergi Reformu Önerileri**, Liberal Perspektif Rapor, Sayı: 9, Ekim 2016.

SARAÇ, Mehmet, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve ABD Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 282, 2005.

SARAÇ, Osman, “Kamu Yararı Kavramı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 139, Ocak-Nisan 2002.

SARAÇ, Özgür, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri “, **Maliye Dergisi**, Sayı 159, Temmuz-Aralık 2010.

SARAÇOĞLU, Fatih, “Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Nisan 2008.

SARAL, Talat, “Vergilerle İlgili Yasa Tasarında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, **Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri**, İ.İ.T.İ.A. Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1980.

SARILI, Mustafa Ali, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ümit Matbaacılık, Ankara 2010.

SAVAŞ, Hasan Hüseyin, “Örtülü Sermayede Borçlanma, Kur Farkı, Tahvil İhracı ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Yaklaşım**, Sayı: 77, Yıl:1999.

SAVAŞAN, Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.VIII, S.1, 2006.

SAWYERS, Roby, CHEN, Al Y.S., (Çev: Özgür Saraç), “Amerikan Gelir İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:157, Ekim 2001.

SAYAN, İpek Özkal, “Türkiye’de Ombudsmanlık Kurumunun Uygulanabilirliği ve Alternatif Denetim Yöntemleri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 69, No. 2, 2014.

SAYIN, Mahmut, “Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi ve Vergi Denetim Usulleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı:95, Ağustos 1996.

SCHONFELD, Jens, “The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of United Kingdom’s CFC Legislation Numbered?”, **European Taxation**, October 2004.

- Schweizer Kobras Lawyers & Notaries, **The German Tax System**, http://www.schweizer.com.au/documents/P130277_028.pdf, Erişim (04.12.2017)
- SELEN, Ufuk, ÖZEN, Ercan, “Türkiye’de Hisse Senedi Gelirlerinde Vergi İstisna Uygulaması: Amaç ve Sonuçlar Açısından Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2011.
- SERDAR, Ali, “Vergi Güvenliği Sorunu”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:152, 2000.
- SERİM, Bülent, “Yasa Önünde Eşitlik İlkesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 3, Eylül 1994.
- SEVİĞ, Veysi, “Örtülü Sermaye Nedir?”, **Yaklaşım**, Sayı: 118, Ekim 2002.
- SHAH, Nilesh, “UK Transfer Pricing legislation- how does it affect you?”, **Strategic and Management Consultants**, <https://www.tcii.co.uk/wp-content/uploads/2012/03/UK-transfer-pricing-legislation-how-does-it-affect-you.pdf> Erişim (10.12.2017)
- SİLAHŞÖR, Mert, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu”, **Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, Yıl: 2016.
- SOLAK, İnci, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004.
- SOMUNCU, Ahmet “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2014, Sayı: 43.
- SOYDAN, Billur YALTI, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 1995.
- SOYDAN, Başar, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.
- SÖYLER, İlhami, OZANSOY, Ahmet, “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz -Aralık 2011.
- SÖYLER, İlhami, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye Gümrük Bakanlığı APK Yayını, Ankara, 1987.
- SPECKER, Gerhard, HAVERSATH, Peter, “How to manage tax disputes in Germany?”, 18.12.2012, **International Tax Review**, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3104876/How-to-manage-tax-disputes-in-Germany.html> Erişim (10.12.2017).
- SRINIVASAN, T.N., “Tax Evasion: A Model”, **Journal of Public Economics**, 2 (1973).

STANLEY, Georjin, “Transfer Pricing Takes Centre Stage”, **International Tax Review**, Volume (12), 2001.

SULLIVAN & CROMWELL LLP, “UK Controlled Foreign Company Reform”, https://www.sullcrom.com/siteFiles/Publications/SC_Publication_UK_Controlled_Foreign_Company_Reform_1-5-12.pdf , Erişim (09.12.2017)

SUSAM, Nazan, OKTAYER, Nagihan, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran 2007.

ŞAAN, Ayşe, **Türkiye’de Vergi Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008.

ŞAFAK, Mehmet, “Vergilemede Tahakkukun Yeri ve Önemi”, **Dünya**, 04.06.2015. http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=17999, Erişim (11.10.2017).

ŞARMAN, Ceren, “Vergilendirme ve Özel Hayatın Gizliliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 355, Mart 2011.

ŞEKER, Sakıp, “Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs 1993.

ŞEKER, Sakıp, “Zirai Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi ve Asgari Zirai Vergi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 6, 1986.

ŞEN, Mahmut, “İdarenin Yargısal Denetiminin Sınırlarına İlişkin Modeller”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, Y. 2013, Sa. 1-2.

ŞENGÜL, Ramazan, “Ombudsman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir mi?”, **Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya Üniversitesi İİBF Yayını, 2015.

ŞENSES, Nevzat, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Bankaların Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Kasım 2017.

ŞENTÜRK, Suat Hayri, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento İşveren**, Mart 2008.

ŞENTÜRK, Suat Hayri, “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2014, 9(3).

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2013.

ŞENYÜZ, Doğan, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **Tesam Akademi Dergisi**, Temmuz 2014, 1 (2).

ŞENYÜZ, Doğan, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Aralarındaki Farklar”, **Yaklaşım**, Mayıs 2008.

ŞENYÜZ, Doğan, “Hayat Standardı Esasının Türk Vergi Hukukundaki Gelişimi ve Değerlendirilmesi”, **Mali ve Ekonomik Yayınlar**, Mayıs-Haziran 1991.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.

ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2017.

ŞENYÜZ, Doğan, “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, **Tesam Akademi Dergisi**, Yıl: 2014, Cilt 1, Sayı 2.

ŞİRİN, Ruşit, **Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1989.

ŞİŞMAN, Gülden, “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (4) 2016.

TABİLOĞLU, Derya, **Vergi Hukuku Açısından Doğal Afetler**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2015.

TAŞ, Bülent, KARYAĞDI, Nazmi, “Zamanaşımını Uzatmak için Takdire Sevk Yolu Kapatıldı”, **Vergi Algı**, 10.09.2017, <http://vergialgi.net/vergi/vergide-zamanasimini-uzatmak-icin-takdire-sevk-yolu-kapatildi/>, Erişim (05.10.2017).

TAŞ, Fatma, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

TAŞ, Fatma, “İnceleme Elemanlarının Mükellefi Takdir Komisyonuna Sevki Halinde Zamanaşımı”, **Yaklaşım**, Şubat, 2016.

TAŞ, Fatma, “Türk Vergi Sisteminde İhbar İkramiyesi: Sorunlar ve Çözümler”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2017.

TAŞ, Metin, “Mücbir Sebepler Dava Açma Süresini Etkiler mi?”, **Yaklaşım**, Mayıs 1997.

TAŞ, Metin, ÖZCAN, Sezgin, “Vergi Mükellefi Seçmen İlişkisi”, **Akşam**, 12.03.2009. http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4021, Erişim (17.10.2017)

TAŞ, Metin, **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1994.

TAŞ, Metin, ÖZCAN, Sezgin, “Zamanaşımın Durması ve Hukuksuz Bir Uygulama”, **Akşam**, 25.12.2012, <http://www.aksam.com.tr/metin-tassezgin-ozcan/yazarlar/zamanasiminin-durmasi-ve-hukuksuz-bir-uygulama-8690y/haber-198065>, Erişim (05.10.2017).

TAŞ, Metin, **Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa 1994.

TAŞ, Metin, **Vergi Güvenlik Önlemleri Uygulaması ve Vergi Kayıplarını Önlemedeki Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 1987.

TAŞ, Metin, “Vergide İhbar İkramiyesi”, **Milliyet**, 28.01.2017, <http://www.milliyet.com.tr/yazarlar/prof-dr-metin-tas/vergide-ihbar-ikramiyesi-2386250/>, Erişim (01.12.2017)

TAŞDELEN, Aziz, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 59 (4), 2010.

TAŞKIN, Yasemin, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, **Mali Çözüm**, Ocak-Şubat 2012.

TAŞYÜREK, Abubekir, “Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri”, 09.04.2007, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/abubekir/002/>, Erişim (04.11.2017)

TEKBAŞ, Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010.

TECİM, Burak Ali Han, **Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008.

TEKİN, Ahmet, GÜRÇAM, Özlem Sökmen, “Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları”, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt: XVII, Sayı: 2, Aralık 2015.

TEKİN, Ahmet, TUNCER, Güner, SAĞDIÇ, Ersin Nail, “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, **Sakarya İktisat Dergisi**, 2013, s. 2. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319562> Erişim: 08.11.2017.

TEKİN, Cem, KARTALOĞLU, Emre, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İSMMMO, Aralık 2007.

TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınevi, 6. Baskı, Ankara, 2014.

TEMELLİ, Sezai, ÖNAL, Ayşegül Yakar, **Vergi Yapısındaki Dönüşüm ve Türkiye**, Fredrich Ebert Stiftung, s. 14-15. <https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi0iZPssqzXAhXQKFAKHxDUAosQFggnMAA&url=http%3A%2F%2Flibrary.fes.de%2Fpdf-files%2Fbueros%2Ftuerkei%2F12243.pdf&usq=AOvVaw0dk44bp0Wpddu1RF6XZt5u> Erişim: 06.11.2017.

TEMİZ, Bilgehan Savaşçı, “İştirak Hükümleri Açısından Bağlılık Kuralı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65 (4) 2016.

TEZCAN, Murat, “Soyut Kamu Yararı Kararıyla Sınırlandırılan Mülkiyet Hakkı”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 85, Eylül 2013.

TOBB, **Vergilendirmede Global Eğilimler**, AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, No:359, Bölüm:59, Ankara.

TOKAT, Yakup, “Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilemesinde Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, **Yaklaşım**, Ocak 2014, Sayı:253.

TOSUNER, Mehmet, DEMİR, İhsan Cemil, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 3, 2007.

TUNCER, Mehmet, ÖVET, Ali, “Türkiye’de Vergi İnceleme Oranı, Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu ve 6009 Sayılı Yasa: Bir Anket ve Sonuçlar”, **E-Yaklaşım**, Sayı:218, www.yaklasim.com , (Erişim:14.10.2017)

TUNCER, Selahattin, “Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Yaklaşım**, Eylül 2001.

TUNCER, Selahattin, **Teoride ve Pratikte Servet Vergileri**, Eskişehir İ.T.İ.A Yayınları No:32/19, 1966.

TUNCER, Selahattin, **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜREDİ, Salih, TOPAL, Mehmet Hanefi, “Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Nisan 2016.

TÜRKAY, İmdat, “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 299, Ağustos 2013.

TÜRKAY, İmdat, “Vergi Kayıp ve Kaçağının İhbarı ve İhbar İkramiyesi-I”, **E-Yaklaşım**, Ekim 2015, Sayı: 274, www.yaklasim.com

TÜRKMEN, Nedim, **Örtülü Sermaye & Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Kılavuzu**, Türkmen Yayınları, Nisan 2008.

TÜRKOĞLU, İrfan, “Belediye Gelirleri ve Yeni Bir Gelir Kaynağı Olarak Şehirleşme Rantı”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Bahar-2012 Cilt:11 Sayı:40.

UĞUR, A. Atilla, ÇÜTÇÜ, İbrahim, “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Sayı:2, 2009.

ULUATAM, Özhan, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.

ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

ULUCAN, Devrim, “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013.

- US, Vuşlat, “Kayıtdışı Ekonomi”, **İktisat-İşletme ve Finans Dergisi**, 2005, Sayı:230.
- UYANIK, Namık Kemal, **Örtülü Sermaye Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Çifte Vergilendirilmenin Önlenmesi Düzenlemeleri**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2008.
- UYSAL, Mustafa Saim, “Vergi Tahsilinde Modern Yöntemler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 32, Nisan 1984.
- ÜLGEN, Soner, “Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Esası”, **Yaklaşım**, Sayı: 109, Ocak 2002.
- ÜNLÜ, Cengiz, **Amme Alacaklar Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- ÜNLÜ, Levent, “Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Mal Vergisi”, **Yaklaşım**, Yıl:9, Sayı:106, Ekim 2001.
- ÜNLÜ, Levent, “ABD’de Uygulanan Satış Vergilerinin Önemi ve Çeşitleri”, **Yaklaşım**, Yıl:9, Sayı:105, Eylül 2001.
- ÜNLÜ, Levent, “ABD’de Uygulanan Perakende Satış Vergisi”, **Yaklaşım**, Yıl:9, Sayı:107, Kasım 2000.
- ÜREL, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim, **İflas Hukuku Esasları**, İstanbul 2004.
- VOGELE; Alexander, HOMONT, Philip de, **Transfer Pricing Forum-Germany**, <http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/2016/Germany%20Winter%20with%20Copyright%20Permission.pdf> ,Erişim (10.12.2017)
- YAKAR, Soner, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı", **Vergi Sorunları**, Temmuz 2009.
- YAKUT, Abdülmenaf, “İhbar İkramesi Kimlere Hangi Şartlarda Verilir?”, **Hürses**, 20 Temmuz 2015, www.hurses.com.tr
- YALÇIN, Arman Zafer, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Analizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 1999.
- YALTI, Billur, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2000
- YALTI, Billur, “Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin Yukos Kararının Düşündürdükleri” **Vergi Sorunları**, Ekim 2012.
- YALTI, Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayım, İstanbul 2006.

YAMAK, Nebiye, YAMAK, Rahmi, “Türkiye’nin Vergi Türlerine Göre Laffer Eğrisi”, **Ekonomik Yaklaşım**, 1995, 6(18-19).

YARAŞLI, Genç Osman, **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, Ankara 2005.

YAŞIN, Mehmet, “Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelmesinde Özellikli Bazı Durumlar-I”, **Yaklaşım**, Sayı:199, Temmuz 2009.

YAVAŞLAR, Funda Başaran, “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 233, Şubat 2008.

YAVAŞLAR, Funda Başaran, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:261, Haziran 2010.

YAVAŞLAR, Funda Başaran, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2003.

YENİÇERİ, Harun, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005.

YERELİ, Ahmet Burçin, ATA, Ahmet Yılmaz, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011.

YILDIRIM, Abdülkadir, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Hayat Standardı Uygulaması”, **Vergi Raporu**, Yıl: 7, Ağustos-Eylül 1998.

YILDIRIM, Zübeyir, AĞAR, Serkan, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009.

YILMAZ, Elif, “İdari İşlemlerin Geriye Yürümezliği”, **International Journal of Social Sciences and Education Research**, 1 (4), 2015.

YILMAZ, Güneş, BİYAN, Özgür, “Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 433, Eylül 2017.

YILMAZ, Sibel, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 66 (1) 2017.

YİĞİT, Uğur, **Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

YUMUŞAK, İbrahim, “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, **Vergi Dünyası**, Sayı:360, Ağustos 2011.

YURDAKUL, Ali “Optimal Vergileme”, **Güncel Mali Konular**, Ed. Nihat EDİZDOĞAN, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009.

YURTSEVER, Hatice, BURAN, Burçin, “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık 2012.

YURTSEVER, Hatice, “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık 2013.

YÜCEL, Mehmet, “Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesinde Faiz Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı”, **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2011.

YÜCEL, Mehmet, “Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, **Mali Çözüm**, Kasım-Aralık 2015.

