

Cumhur İnan BİLEN

Yeminli Mali Müşavir

Eski Hesap Uzmanı

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ TOPLAMA MÜESSESESİ I

I. Giriş

Vergi idarelerinin sağlıklı ve etkin şekilde vergi toplayabilmeleri, ülkedeki ekonomik aktörleri ve bu aktörlerin gerçekleştirdikleri ve gerçekleştirecekleri tüm ekonomik işlemleri tam olarak kavrayabilmelerine bağlıdır. Söz konusu bilgilerin edinilmesi için, her ülkedeki vergi sisteminde, vergi otoritesi tarafından gerçek ve tüzel kişi mükelleflere ve bunlarla vergi konusuna giren muameleleri birlikte gerçekleştiren kişi veya kurumlara "bilgi verme" mükellefiyeti getirilmektedir. Vergi idarelerinin vergisel olaylara tam olarak hakim olabilmesi ve vergilerin doğru beyan edilip edilmediğini denetleyerek alınması gereken vergiyi tam, doğru ve zamanında alabilmesi için, vergisel olayların gerçekleşmesinde taraf olanlardan veya bu olayların oluşmasında herhangi bir şekilde aracı veya yetki makamı olarak görev yapanlardan vergi idarelerine doğru, zamanında ve tam bilgi akışı sağlanması büyük önem arz etmektedir. Vergi hukukunda bilgi toplama ve bilgi isteme müesseseleri, vergi suçlarının ortaya çıkarılmalarında ve cezalandırılmalarında rol oynayan önemli müesseselerdir. Beyan esasına dayanan Türk vergi mevzuatında, vergilemeyle ilgili olay ve durumların tüm boyutlarıyla gerçek mahiyetlerinin kavranabilmesi için vergi inceleme elemanlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda çeşitli bilgi isteme ve alma olanakları sağlanmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde öncelikle genel olarak Türk vergi hukukunda bilgi toplama müessesesi genel hatlarıyla irdelenecektir. Buna göre; sırasıyla bilgi toplama müessesesinin ihdas edilme gerekçesi, serbest delil sisteminin bilgi toplama müessesesiyle ilişkisi, vergi incelemelerinde üçüncü kişilerden bilgi almanın önemi, bilgi toplama yöntemleri, bilgi toplama kaynakları, bilgi toplamaya ilişkin vergi mevzuatındaki yasal düzenlemeler, Türkiye'de vergi mevzuatında bilgi vermemeye ilişkin cezaların etkinliği konuları ele alınacaktır. Ardından; izleyen bölümde farklı ülke vergi mevzuatlarına göre bilgi toplama müessesesi kıyaslamalı olarak incelenecektir. Çalışmamızın dördüncü bölümünde bilgi toplama müessesesinin etkinliği incelenerek, uygulamada ortaya çıkan sorunlar ele alınacaktır. Bu bölümde sırasıyla; vergi idaresi açısından bilgi toplama müessesesi, kayıtdışı ekonominin azaltılması açısından bilgi toplama müessesesi, mükellef ve bilgi vermeye mecbur olan diğer şahıslar açısından bilgi toplama müessesesi ve Türk vergi sisteminde bilgi toplama konusunda yaşanan sorunlar irdelenecektir. Çalışmamızın beşinci ve son bölümünde; önceki bölümlerde yapılan değerlendirmeler ışığında Türk vergi hukukunda bilgi toplama müessesesinin etkinliği ve işlerliği değerlendirilecektir.

II. Genel Olarak Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi

a) Bilgi Toplama Müessesesinin İhdas Edilme Gerekçesi:

Modern vergi sistemlerinde vergiler, yükümlülerin vergi idarelerine bildireceği bilgilere göre alınmaktadır. Bu yöntem, "beyan yöntemi (esas)" adı verilmektedir. Beyan esasında mükellefler belirli dönemler itibarıyla vergi idarelerine beyanname vererek devletin ne kadar vergi alacağı olduğu konusunda vergi idaresini bilgilendirilirler. Beyanname vermek de, bir anlamda vergi idaresine bilgi vermektir. Ancak, "beyanname verme" doğrudan vergi borcunun vergi idaresine bildirilmesi olduğu için "bilgi verme" teriminden ayrılmaktadır. "Bilgi verme" terimi, doğru olan vergi borcu tutarının vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından vergi idaresine tam ve doğru olarak bildirilmesi dışında, devletin vergi alacağının tespitinde kullanılmak üzere, gerçekleşen durum veya işlemlerin vergi yönetimine muhtelif kanallardan bildirilmesi işlemi de kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Türk vergi sistemi diğer pek çok ülkede de olduğu gibi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasının özü, kanunların çizdiği sınırlar içerisinde mükelleflerin kazançlarını bizzat vergi dairesine kendilerinin bildirmesi esasına dayanmaktadır. Ancak, hiçbir mükellef ticari hayata, devlete vergi verme amacı ile başlamaz. Temel hedef, kâr etmek ve elde edilen kârı da sürekli olarak arttırmaktır. Devlet ise egemenlik gücünü kullanarak, vergi yasaları ile mükelleflerin elde ettiği kârdan pay istemekte, beyan esasının gereği olarak da bunu, mükelleflerin kendilerinin doğru olarak beyan etmesini beklemektedir.¹

Beyan yönteminde mükellefler vergi matrahlarını kendileri saptayarak bir beyanname ile birlikte vergi dairesine bildirmektedirler. Bu yöntemin başarısı, vergilemeyle ilgili bilgi ve belgelerin vergi dairesine zamanında ve eksiksiz olarak sunulmasına bağlıdır. Ancak, mükelleflerin kendiliğinden doğru beyanda bulunacaklarını varsaymak pek de gerçekçi olmayacaktır. Bu nedenle, beyanname yazılı bilgilerin doğruluğunu araştırmak, vergi idarelerinin en önemli görevlerinden birisidir. Mükellefler, vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ve vergi matrahını araştırmada çok dikkatli davrandığını, bunu araştırırken de belgeler ve üçüncü kişiler gibi tüm bilgi kaynaklarından yararlanacağını bilirlerse; vergi dairesine verdikleri beyannamelelerde doğru bilgilerin yer almasına dikkat edip daha çok özen gösterirler. Bu ise, mükellefleri doğru bilgi vermeye yöneltecektir.²

Kanun koyucu beyan esasını benimsemekle birlikte, mükellefleri tamamen vergi idaresinin bilgisi ve ilgisi dışında da bırakmamaktadır. Çünkü, beyan esasına dayanan vergilendirme sistemleri iyi ve çağdaş yönlerine rağmen, vergi verme bilinci ve alışkanlığı yerleşmemiş toplumlarda vergi kaçakçılığını da artırmaktadır. Bu nedenle, beyan hakkı mükellefe tanınırken, güven kontrole mani değildir kaidesinde, denetleme ve gözetleme hakkı da vergi idaresine verilmiştir. Bu nedenle, bilgi toplama müessesesi ile vergi denetim fonksiyonunun gücü ve etkinliği artırılmak istenmiştir.³ Vergisel olayların sağlıklı bir şekilde kavranılması büyük ölçüde bilgi toplama

¹Asena İLHAN, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007, s. 3.

²y.a.g.t., s. 3-4.

³y.a.g.t., s. 1-3.

müessesesinin etkinliğine bağlıdır. Bilgi toplama mekanizmasının sağlıklı işleyişi, özellikle vergi incelemesine alınması gereken mükelleflerin saptanması bakımından da büyük önem taşımaktadır. Vergi incelemeleri, mükelleflerin vergi ile ilgili tüm işlemlerini, uğraşlarını, servetlerini ve ilişkide buldukları kişilerin vergi karşısındaki durumlarını kapsar. Amaç, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini saptamak, onları sürekli doğru beyana zorlamaktır. Bilgi toplama müessesesinin vergicilikteki temel amacı da budur. Anlaşılacağı üzere, bilgi toplama işlemi vergi incelemelerini kolaylaştırmakta mükelleflerin gerçek gelirini saptamaya yarayan önemli araçları kapsamaktadır.⁴ Bu bilgiler ışığında, bilgi toplama müessesinin özetle iki amaca hizmet ettiği söylenebilir⁵:

- 1) Mükellefler üzerinde psikolojik etki yaratarak mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yöneltmesi, Mükellefler, beyanında bildirmediği gelirlerinin bilgi toplama sistemi yoluyla açığa çıkacağını bildiklerinden, doğru beyanda bulunmak durumunda kalmaktadır.
- 2) Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükelleflerin bu yolla saptanması ve vergi inceleme elemanlarına incelemeler sırasında büyük ölçüde yardım etmesidir.

b) Serbest Delil Sisteminin Bilgi Toplama Müessesesiyle İlişkisi

Türk vergi hukukunda 1980'li yıllarda yapılan reform niteliğindeki düzenlemelerle vergi denetimi alanında "delil serbestisi", "bazı karinelerin hukuksal sonuç doğurması" uygulamalarına geçilerek serbest delil sistemi benimsenmiş ve vergi incelemelerinin kapsamı genişletilerek sadece defter ve belgelere dayalı denetim anlayışı terk edilerek, kül halindeki mevzuata uygunluk denetimine geçilmiştir. "Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım" ilkesinin benimsenmesinin bir neticesi olan bu düzenlemeler, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin "yemin" ve vergiyi doğuran olayla açık ilgisi olmayan "şahit (tanık) ifadesi" hariç her türlü delil ile kanıtlanması imkanı getirilmiş ve vergi inceleme elemanlarına geniş bir harekete serbestisi ve takdir olanağı sağlanmıştır.⁶ Vergi hukukunda delil serbestisine ilişkin temel yasal düzenleme VUK'un 3-B maddesi "İspat" başlığını taşımakta olup; madde hükmü aşağıdaki gibidir: "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mütad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." Madde metninde de görüleceği üzere; vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan üçüncü kişilerin vermiş oldukları ifade ve bilgiler ispatlama vasıtası olarak kullanılabilir. Vergi inceleme elemanları, beyan edilen gelirin doğruluğunu araştırırken hemen hemen bütün incelemelerde, üçüncü kişilerden bilgi isteme yoluna gitmektedirler. Vergi hukukunda serbest delil sisteminin etkin şekilde işleyebilmesi ve hem idare, hem de incelenen mükellefler açısından stres yüklü bir süreç olduğu bilinen vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılabilmesi için; gerek mükelleflerin kendilerinden; gerekse bunlarla ticari ilişki içinde bulunan üçüncü kişilerden sağlıklı ve doğru bilgilerin toplanabilmesi gerekmektedir.

⁴y.a.g.t., s. 4.

⁵y.a.g.t., s. 4.

⁶Fazıl TEKİN-Ali ÇELİKKAYA, "Vergi Denetimi", Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2008, s. 229.

c) Vergi İncelemelerinde Üçüncü Kişilerden Bilgi Almanın Önemi

Üçüncü kişilerden edinilen bilgilerin ne denli önemli olduğunu aşağıdaki örnekler bütün çıplaklığı ile ortaya koymaktadır⁷:

Örnek 1: Mükellef kurumun, kendi adına, ortakları adına, ortaklarının yakınları adına ve çalışanları adına bankalardan hesap araştırması yapılmış olup; bankalardan gelen bilgilerin analizi sonucunda mükellef kurum ve ortakları adına açılan hesaplara yatan para tutarının 3.500.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Mükellef kurum ortaklarının, ortakların yakınlarının ve mükellef kurum çalışanlarının herhangi bir ticari faaliyetleri yoktur. Para yatırımların bir kısmına mükellef kurum tarafından fatura da düzenlendiği tespit edilmiştir. Adlarına fatura düzenlenmeyen hesap hareketlerinin ise; mükellefin sattığı mallara ilişkin ticari faaliyetleri olduğu tespit edilmiştir. Oysa; mükellef kurumun ilgili yıl brüt satışları toplamı, yasal defterlerinden 1.500.000 YTL olarak tespit edilmiştir. Vergi incelemesi sırasında yapılan kaydi envanter çalışmasında da herhangi bir kayıtdışı hasıllata ilişkin fark bulunamamıştır. Faturalı satışlarının tamamının bankalar kanalı ile tahsil edildiğinin kabulü durumunda; 2.000.000 YTL kayıt dışı bırakılan kazançtır. Diğer bir deyişle, mükellef kurum bir kısım mal alışlarını kayıt dışı yapmış ve kayıt dışı alınan malları da kayıt dışı olarak satmıştır. Ya da fatura bedellerini olduğundan düşük düzenlemiş veya sonradan tahsil etmiş olduğu vade farkı tutarlarını beyan etmemiştir. Tespitler bankalardan yapıldığı için kayıt dışı alış yapan mükelleflerin de banka hesapları tespit edildiğinden, onların da incelenmesine imkan sağlanmıştır. Diğer bir deyişle, bir vergi inceleme elemanının tespiti, domino taşı etkisi yaparak diğer mükellefleri de etkilemiş ve onların da kayıt dışı kazançlarının kavranmasına vesile olmuştur. Bu olayda en önemli husus, bankaların vergi inceleme elemanlarına istedikleri bilgileri tam ve doğru olarak vermek zorunda olmalarıdır. Aksi halde; kayıt dışı hasıllatın bizatihi defter ve belge üzerinden tespiti mümkün olmamaktadır.

Örnek 2: Son 10 yılda kredi kartıyla alışverişin yaygınlaşmasının bir sonucu olarak, Maliye Bakanlığı, bankalara mükelleflerin POS cihazları ile yapmış oldukları satışları dönemler itibariyle bildirme zorunluluğu getirmiştir. Bankaların Maliye Bakanlığı'na bildirmiş olduğu, POS cihazı ile yapılan satışlara ilişkin bilgilerle, mükelleflerin beyanlarının karşılaştırılması sonucunda, kayıt dışı bırakılan kazançlar kavranmıştır. Böylece; mükelleflerin kredi kartı ile yapmış oldukları satışlara belge düzenlemesi sağlanmıştır.

Örnek 3: XYZ Akaryakıt Dağıtım A.Ş'den, hakkında inceleme yapılan mükellef A'nın alışlarına ilişkin bilgi istenmiş olup, gelen cevabi yazı ile incelenen mükellef A'nın kayıtlarının karşılaştırılması sonucunda aşağıdaki durum ortaya çıkmıştır. Yasal kayıtlara intikal ettirilen otopaz alış toplamı 100.000 YTL iken, XYZ Akaryakıt Dağıtım A.Ş.'den alınan bilgilere göre mükellef A'nın toplam alış tutarı, 150.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle, mükellef A'nın 50.000 YTL tutarındaki otopaz alışını kayıtlara intikal ettirmemiştir.

⁷Ramazan IRMAK, "Vergi İncelemelerine İlişkin İstenilen Bilgileri Vermemenin Cezai Müeyyidesi", Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2007, Sayı: 176, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089515.htm, 15.12.2008)

Örnek 4: İnşaat firmasının kayıtlarında 3 no.lu dairenin satış fiyatı, 30.000 YTL olarak gözükmemektedir. Bankalardan gelen bilgilere göre söz konusu dairenin alımı için çekilen kredi tutarı 100.000 YTL'dir. Daireyi alan kişinin ifadesine başvurulmuş olup, daireyi 120.000 YTL'ye (100.000 YTL'si bankadan, 20.000 YTL'si elden olmak üzere) aldığını ancak kendisine 90.000 YTL'lik kısım için fatura verilmediğini beyan ve ifade etmiştir.

Örnek 5: Mükellef kurum, yasal kayıtlarında %10 fire uygulamıştır. Meslek odalarından fire oranları ile ilgili olarak bilgi istenmiş olup; meslek odalarından gelen bilgiler sonucunda söz konusu sektördeki azami fire oranının %3 olduğu bilgisi öğrenilmiştir. Mükellef kurum aradaki %7'lik farka ilişkin yasal bir izahat getirememiştir.

Örnek 6: Mükellefin satış faturalarındaki bedellerin gerçeği yansıtmadığından şüphe edilmiş olup, satış yaptığı mükellefler nezdinde karşıt inceleme yürütülmüştür. Sonuçta, yasal kayıtlardaki 10.03.2007 tarih ve 123 no.lu fatura tutarı 1.000 YTL iken, aynı faturanın üst nüshasındaki tutarın 10.000 YTL olduğu tespiti yapılmıştır. Diğer bir deyişle, mükellefin alt ve üst nüshaları farklı düzenlediği tespit edilmiştir.

Örnek 7: 2001 yılında mükellefiyet tesis ettiren mükellef, çok yüksek tutarlarda matrah beyan etmesine karşın 2007 yılına kadar kayda değer bir vergi ödemesi yapmamıştır. Sahte belge düzenleme şüphesi ile incelemeye sevk edilmiştir. Tarh dosyasının tetkikinden mükellefin işyeri ve ikamet adresleri tespit edilmiş ve mükellefe yoklama memurları vasıtasıyla defter ve belge ibraz yazısı gönderilmiştir. Muhatabın belirtilen adreslerde tanınmadığı ve bilinmediği dolayısı ile gerekli tebligatlar yapılamamıştır. Mükellefin tarh dosyasının tetkikinden, işyerinin kiralandığı ve beyannamelerdeki adresin de hiç değişmediği tespit edilmiştir. İşyeri sahibinden bilgi istenmiş olup, işyeri sahibi söz konusu kişilerin işyerini kiraladıktan itibaren bir ay geçmeden dükkanı boşalttıklarını, nereye gittiklerini ve ne iş yaptıklarını bilmediğini ifade etmiştir. Yani, mükellef sahte fatura ticaretini kamufle etmek için işe başlama bildirimini vermiş, işe başlamaya ilişkin yoklama yapıldıktan sonra da ortadan kaybolarak sahte belge ticareti yapmıştır. Tespiti güçleştirmek için de beyannamelerini muntazaman vergi dairesine vermiştir. Ancak, işyeri sahibinin ifadesi, gerçek bir ticari faaliyetin olmadığını ortaya koymuştur.

Yukarıda verilen örnekler de göstermektedir ki; üçüncü kişilerden bilgi toplamadan kayıt dışı işlemleri kavramak neredeyse imkansızdır. Hal böyle olunca, bilgi istenilen kişi ve kurumların vergi incelemesi yapanlara bilgi verme mecburiyetlerinin olup olmadığı önem arz etmektedir. Vergiyi doğuran olayların izlenmesi ve buna dayanarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, bu olaylara ilişkin sağlıklı bilgilerin elde edilmesi ile mümkün olur. İşte, bu amaçla VUK, yaptıkları vergi incelemeleri ile ilgili olmak şartı ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenilen bilgileri verme mecburiyeti getirmiş olup, bilgi vermemeye ilişkin de cezai müeyyideler öngörmüştür.⁸

⁸IRMAK, a.g.m.,(Erişim:http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089515.htm, 15.12.2008)

d) Bilgi Toplama Yöntemleri:

1. Vergi İncelemesi

Türk vergi sisteminde vergilendirme, genel olarak beyan esasına göre yapılmaktadır. Beyan esasında, vergilenecek unsurların neler olduğunun ve tutarının ne olduğunun en iyi mükellefin kendisi tarafından bilindiği varsayılmaktadır. Vergilemenin beyan esasına dayanmakta olması, beyan edilen verginin doğruluğunun vergi idaresi nezdinde de saptanması ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde vergi incelemeleri bu ihtiyacın karşılanmasına yönelik olarak beyan edilen verginin doğruluğunu tespit etmek üzere yürütülmektedir. VUK'un 134. maddesine göre, vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Vergi inceleme elemanları inceleme konusu vergi ile ilgili gerçek matrahı; mükellefin defter, kayıt ve hesaplarının yanı sıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de belirleyebilirler. Vergi incelemelerinin esas amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmaktır. Bu araştırma, kuruluşların defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin saptanmasına yöneliktir. Araştırma fonksiyonu, bulmayı ve yakalamayı amaçlar. Günümüz vergilerinin asıl niteliği, mükelleflerle işbirliği anlayışına dayanmaktadır. Bu anlayışın sonucu olarak vergi incelemelerinin, eğitici, öğretici bir görünüm aldığı da söylenebilir.⁹ VUK'a göre vergi incelemesine tabi olanlar, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir. İnceleme yapılacak olanlar, defter tutmak zorunda olanlarla belge almak ve bu belgeleri saklayıp ibraz etmek zorunda olanlar olarak belirlendiğinden, bütün gerçek ve tüzel kişiler incelemeye tabi olabilmektedirler. Ancak, burada incelemenin maksadı ile bir çelişki olduğu görülmektedir. Zira; incelemeden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak olduğuna göre vergiden muaf bir kişinin incelenmesinin bir anlamı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, başkalarının incelenmesiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesinin de bu kapsamda değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, bilgi alma müessesesi ile vergi incelemesi veya vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetlerinin araştırılması iç içe girmiş durumdadır.¹⁰

2. Yoklama

VUK'un 127. maddesinde yoklamanın amacının, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda; yoklama sadece mükelleflerin işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma hususlarını tespitle sınırlı değildir. Yoklamayla amaçlanan vergiyi doğuran olaylarla ilişkili pek çok hususun tespit edilmesidir. Yoklama ilgiliye haber verilmeksizin istenildiği zaman yapılabilir. Diğer bir deyişle, yoklama, yılın herhangi bir gününde, belli bir mevsim, gün, ay saptanmaksızın yapılabilir. Yoklama ile esasen mükelleflerin vergi dairesi içerisinde kağıt üzerinde gözükten faaliyetlerinin fiili tespiti ve mükelleflere ilişkin ekonomik faaliyetlerin fotoğrafının çekilmesidir. Bu

⁹Abdurrahman AKDOĞAN, "Vergi İncelemesi", A.İ.T.İ.A. Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, Ankara, 1979, s. 10.

¹⁰LHAN, a.g.t., s. 12.

nedenle, çekilen fotoğrafın çok net olması, fotoğrafçının da işinin ehli olması gerekir. Aksi takdirde; kötü çekilen bir fotoğraf gerek idare gerekse mükellef açısından hukuksal dayanağı olmayan işlemlerin tesisine yol açmaktadır.¹¹ Yoklama, gerek mükelleflerin ve durumlarının, gerekse mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılmasına ve belirlenmesine yönelik bir uygulama olarak vergi idaresi için önemli bir bilgi toplama yöntemidir.¹²

3. Arama

Arama, sınırları daraltılmış özel konularda başvuru ve sıklıkla başvurulmayan bir bilgi toplama yöntemidir. VUK'un 147. maddesine göre, ihbar veya yapılan vergi incelemeleri dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde arama yapılabilir. Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılması şeklinde vergi inceleme elemanlarınca yürütülen uygulamaya "arama" denmektedir. Arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır. Vergi incelemesinin amacına ulaşmasının en önemli vasıtası, doğru, hızlı bilgi ve belge temin edebilmektir. Bilgi ve belgeler, ilgili mükelleften yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Ancak, bazı hallerde bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaldırılarak yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. İşte bu noktada bir bilgi ve belge temin etme yolu olarak arama, vergi incelemelerinin amacına ulaşmasında oldukça önemli katkı sağlamaktadır. Bu nedenle, aramalı vergi incelemesi, gerek aramanın mükellef veya diğer ilgili kişiler üzerinde yaratacağı etkiler, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından özel önemi bulunan bir beyan kontrol aracıdır.¹³

4. Mükellefle Görüşme

Vergilemede başarı, yasal düzenlemeler kadar mevcut yasaları gereği gibi uygulayabilmeyi de gerektirir. Diğer bir deyişle, vergi tahsilatında iyi bir vergi mevzuatı kadar, iyi işleyen ve organizeli çalışan bir vergi idaresinin varlığı da önemlidir. Vergi yasalarını adil ve mutlak şekilde uygulama gücüne sahip etkin ve becerikli bir vergi idaresinin olmayışı, mükellefte vergiye karşı tepki oluşturarak vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaya sebep olacaktır. Vergi idaresinin teknik açıdan yüksek bir düzeye ve siyasi kaygılardan uzak bir yapıya kavuşturulması, ihtisas vergi dairelerinin yaygınlaştırılması, vergi idaresi personelinin eğitilmesi, mükellefin süreli ve süresiz

¹¹Erkan GÜRBOĞA, "Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 191, Ağustos 2004, s. 8.

¹²LHAN, a.g.t., s. 9.

¹³Murat CEYHAN, "Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler", (Erişim:http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm, 20.12.2008)

basın-yayın araçlarıyla bilgilendirilmesi, vergi dairelerinin diğer sosyal kuruluşlarla ve mükellefle olan ilişkilerini sağlamlaştıracaktır. Bunların yanı sıra, vergi idaresi, mükellefin vergiye karşı oluşan, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile sonuçlanan tepkilerini gidermek üzere mükellef ile olan ilişkileri sağlamlaştırmak vergi bilincinin yerleştirilmesine katkıda bulunmalıdır. Halkla ilişkilere önem verilerek vatandaşın bilgilendirilmesi ve bilimsel şekilde mükellefin meseleleri çözülerek psikolojik olarak rahatlatılması da karşılıklı güveni tesis edebilecektir.¹⁴ Mükelleflerle yapılan görüşmelerde; mükellef tercihlerinin doğru şekilde kavranabilmesi durumunda, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırabilecek yönde yasal düzenlemeler yapılabilmesinin de önü açılmış olacaktır. Bu ise; kayıtdışı ekonomiyle mücadele konusunda vergi idaresinin elini güçlendirmiş olacaktır.

5. Toplu veya Bireysel Anketler

Vergi idareleri, veri ambarı oluşturmak için toplu anketler ve mükellef yönelimlerini tespit edebilmek için de bireysel anketler düzenleme yoluna sıklıkla başvurumaktadırlar. Toplu anketlere örnek olarak; son günlerde Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yoklama memurları vasıtasıyla gayrimenkul sektörü odaklı olarak yürütülen, ev sahipleri ve kiracılara yönelik anket çalışmasını gösterebiliriz. Yine, muhtelif politika kararlarının (vergi indirimleri, uzun süredir uygulanagelen bir istisnaya son verilmesi, vb.) mükellef psikolojisini nasıl etkilediğini öğrenebilmek ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlayabilmek için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yaptırılan bireysel anketlerde bu kapsamdadır.

e) Bilgi Toplama Kaynakları:

Vergiye doğuran olaylar ve bunun sonucunda doğacak hukuki işlemlerde kullanılacak bilgiler, yazılı kaynaklardan ya da sözlü kaynaklardan sağlanıp yazılı hale getirilen belgelerden temin edilir. Vergisel olayların çözümünde yazılı kaynaklar, ispat açısından ana kaynaklar sayılır. Bu nedenle, mükelleflerin vergi idaresine sunduğu beyannamelerde yer alan bilgilerin değişik kaynaklardan araştırılarak doğruluğu saptanmaya çalışılır. Böylece, mükelleflerin vergi ödeme gücü ile ilgili öz varlıklarını oluşturan faktörlerin ve mükelleflerin beyanının doğruluğu belirlenmiş olur.¹⁵ Bu amacı gerçekleştirmek üzere; vergi idareleri muhtelif kaynaklardan bilgi toplamaktadır. Bu kurum ve kuruluşları aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz:

1.Kamu İdare ve Müesseseleri

i- Ticaret Sicili Kayıtları

Firmaların sicil işlemleri, ticaret sicili memurluklarınca, ticaret ve sanayi odaları ya da ticaret odaları bulunan yerlerde bu odalarca yapılmaktadır. Firmaların ticaret unvanları ya da işletme adlarının geçerliliği, ancak ticaret siciline yazılması yani tescili ve Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmesiyle tamamlanmaktadır. Zorunlu olan bu işlemlerin sonucunda firmaya sicil tasdiknamesi verilir. Bir yıl süreli olan bu belge, her yıl

¹⁴Sadettin DOĞANYİĞİT, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 41, Mayıs 1996, (Erişim: <http://www.yaklasim.com.tr>, 20.12.2008)

¹⁵Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1994, s. 99.

sonlarında sicil memurluklarına götürülerek vize ettirmektedir. Sicil memurlukları, firmayla ilgili yapılan değişiklikleri sicil tasdiknamesine kaydederler. Ayrıca, herkese açık olan sicil kayıtlarının ya da bu kayıtların yer aldığı Ticaret Sicil Gazetesi'nin izlenmesiyle de firmaya ait çok sayıda bilgiler öğrenilebilir. Örneğin, bu kayıtlardan firmanın unvanı, yasal şekli, işyeri, uğraşı konuları, sermayesi, kurucu ya da kurucuları, ortaklık halinde ise ortakları gibi konular ile firmanın kuruluşundan bu yana geçirmiş olduğu gelişmeler hakkında sağlıklı bilgiler elde edilebilmektedir.¹⁶ Ticaret sicil kayıtlarından edinilecek bu bilgiler, vergi incelemelerinin yürütülmesinde ana başvuru kaynaklarından birisi olması yanında; vergi idaresinin mükelleflerin işe başlama ve işi bırakmalarını (tasfiye, devir, birleşme, hisse değişimi, tam bölünme, kısmi bölünme, vb.) takip edebilmek ve bu mükelleflerin vergi borçlarının tahsilat işlemlerini yürütebilmek açısından da değerli birer başvuru kaynağı olarak kullanılmaktadır.

ii- Tapu Sicili Kayıtları

25.12.1992 tarih ve 21446 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 220 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, tapu sicil müdürlükleri, tapu siciline kayıtlı gayrimenkullerin satışları ile ilgili olarak Tebliğ ekinde yer alan "Gayrimenkullerle İlgili Olarak Tapu Sicil Müdürlükleri Tarafından Doldurulacak 1 No.lu Bilgi Formu"nu doldurarak göndereceklerdir. Bu düzenlemeden amaç, gayrimenkul alım-satımlarının izlenmesidir. Tapu Sicil Müdürlüklerinden Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstihbarat Merkezi'ne gelen bilgi formlarının bilgisayar ortamında değerlendirilmesi sonucu gayrimenkul alım-satımı ile uğraşanların soyadı-adına göre alfabetik sırada dökümleri elde edilebilecektir. Böylece, bundan böyle gayrimenkul alım-satımı vergi dairelerinin bilgisi dahiline girmiş olacaktır. Yukarıda söz konusu edilen 220 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Tapu Sicil Müdürlüklerine yine aynı Tebliğ ekinde yer alan "İpotekli İşlemlerle İlgili Olarak Tapu Sicil Müdürlükleri Tarafından Doldurulacak 2 No.lu Bilgi Formu"nu doldurarak Vergi İstihbarat Merkezi'ne gönderme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu tebliğ ile, ödünç para verme işlemlerini özellikle yasadışı yollardan yapan tefecilerin izlenmesi amaçlanmıştır. Vergi İstihbarat Merkezi'nde bilgisayar ortamında değerlendirilecek olan bu bilgilerle devamlı veya arızı olarak ödünç para verme işleriyle uğraşanların tespiti mümkün olacaktır. Kısaca, tapu sicili kayıtlarının incelenmesiyle mükellefin mülkiyetinde bulunan taşınmaz mallar üzerindeki değişiklikler ve bunlarla ilgili her türlü kayıtlar öğrenilebilir. Diğer bir deyişle, mükelleflere ait taşınmazlar üzerinde, kamulaştırma, ipotek, haciz gibi kısıtlayıcı kayıtların bulunup bulunmadığı ya da hisseli olup olmadığı gibi hususlar tapu sicili kayıtlarının incelenmesiyle ortaya çıkarılabilir.¹⁷ Tapu sicil kayıtlarından edinilecek tüm bu kayıt ve bilgiler, vergi idaresi tarafından gayrimenkul alım satımından elde edilen değer artış kazançları, ticari kazançlar, bu işlemlere ilişkin KDV ve alım satım harçları ile gayrimenkuller vasıtasıyla elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının yakın şekilde takip edilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda; mükelleflere ait taşınmazlar üzerinde, kamulaştırma, ipotek, haciz gibi kısıtlayıcı kayıtların bulunup bulunmadığı ya da hisseli olup olmadığı gibi hususların vergi idaresi tarafından bilinmesi, vergi idaresinin diğer bir asli işlevi olan tahsilat işlemlerinin yürütülmesini de kolaylaştıracaktır.

¹⁶İLHAN, a.g.t., s. 19-20.

¹⁷İLHAN, a.g.t., s. 21.

iii- T.C. Merkez Bankası Kayıtları

Bankalar, müşterilerine açtıkları kredi limitleri ile kullandırdıkları kredileri TCMB'ye bildirmektedir. TCMB ise, bankalarca bildirilen kredi bilgilerini birleştirerek, tekrar bankalara gönderilmektedir. Bu bilgilerde, işletmeye tüm bankalarca açılan ve kullanılan krediler görülmektedir. Bu uygulamaya, bankacılık dilinde "risk cetvelleri" adı verilmektedir. Bilgisayar ortamında gönderilen bu tablolar, incelenerek birtakım sonuçlar çıkartılması açısından çok önemli birer kaynaktır.¹⁸ Vergi idaresi açısından da, TCMB istihbarat kayıtları mükelleflerin mali durum ve işlemlerinin takip edilebilmesi açısından önemli bir bilgi kaynağıdır. Aynı zamanda, vergi idaresi, bir yıl içerisinde Türkiye'de faaliyet gösteren tüm bankaların yurtdışına gönderdikleri paralar (swiftler) ile bu bankalara yurtdışından gelen tüm swiftlere ilişkin TCMB'nin elinde bulunan tüm bilgileri de, düzenli olarak almaktadır. Bu bilgi paylaşımı, giderek dışa açılan ekonomimizde mükelleflerin faaliyetlerinin tam ve doğru olarak kavranabilmesi açısından eşsiz bir kaynaktır.

iv- YMM Tasdik Raporları

VUK'un 227. maddesi, yeminli mali müşavirleri yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu tutmaktadır. Maliye Bakanlığı'nca yönetmelik ve tebliğlerle belirlenen usul ve esaslara göre düzenlenen tasdik raporlarında yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte YMM'ler de müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Hiç şüphesiz, bu sorumluluk, YMM'lerin tasdik işlemlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda yasalara en uygun bir şekilde yapmalarını sağlamak için getirilmiştir. Tasdike yönelik çalışmaların sıhhatli bir şekilde yapılabilmesi için, mükelleflerin defter ve belgelerinde yer alan kayıt ve bilgilerin gerçekleri yansıtıp yansıtmadığının da araştırılması gerekmektedir. Bu araştırma yöntemlerinden birisi de, vergi dairelerinden ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi edinme ve mükellefin ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile bu kişilerin ilişkide bulunduğu diğer kişiler nezdinde yapılacak karşıt incelemeler yoluyla bilgi toplamaktır.¹⁹ Karşıt incelemenin sınırı, YMM'nin sorumluluğu dahilinde kendi inisiyatifine bırakılmıştır. Ancak, asgari olarak, nezdinde inceleme yapılan mükelleflere mal ve hizmet satan firmaların kayıtlarında karşıt inceleme yapmak zorundadır. Hatta gerek görüldüğü takdirde, özellikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanılmasının koordineli ve birden fazla şirket vasıtasıyla yapılması durumlarında YMM'ler, alt firmalar arasındaki organize bağın ortaya çıkarılmasını sağlayacak kadar alt firmalara inerek karşıt inceleme yapmak durumundadırlar. Karşıt incelemelerden maksadın, tasdik kapsamındaki konu ve belgelerin doğruluğunun araştırılması olduğuna göre, defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılması gerekmektedir. Bu durumda; söz konusu üçüncü kişiler

¹⁸İsmet ÖZTÜRK, "Bankalardaki Ticari Kredi Uygulamalarında Mali Tahlil ve İstihbaratın Etkinliği", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, Temmuz 2005, s. 9.

¹⁹Kemal DARICI, "YMM'lerin Vergi Dairelerinden İsteyebilecekleri Bilgiler ve Yapacakları Karşıt İncelemeler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 108, 1997, s. 7.

incelenmek üzere defter ve belgelerini YMM'lere ibraz etmek zorunda olmaktadır.²⁰ Buna göre; karşıt incelemeler yoluyla mükellefler ve ilişkide buldukları üçüncü kişiler hakkında YMM'ler tarafından hazırlanan tasdik raporları vergi idaresi açısından önemli birer bilgi kaynağı teşkil etmektedir.

v- Mükellefin Vergi Dairesindeki Dosyası

Mükellefin dosyasında saklanan önceki yılların beyannameleri, ödenen vergilere ilişkin makbuzlar ya da diğer bilgilerin incelenmesiyle bazı konularda yeterli bilgi elde edilebilir. Diğer bir deyişle, düzenli bilgiler aktarılan mükellef dosyası, vergisel olayların çözümlenmesinde ve vergi incelemelerinde önemli ilk bilgi depolarıdır.²¹ Örneğin, bu dosyalardan, mükelleflerin vergilerinin ne şekilde ve ne zaman ödendiği, ek tarhiyata muhatap olup olmadıkları, mükelleflerin mali tabloları, kar ve zarar durumları, haklarında daha önce vergi inceleme raporu düzenlenip düzenlenmediği, düzenlenmişse hangi konular açısından eleştiriye uğradıkları ve mükellefiyete ilişkin diğer tüm bilgiler bu kaynak aracılığıyla öğrenilebilmektedir.

vi- Uluslararası Vergi Antlaşmaları Çerçevesinde Yapılan Bilgi Değişimleri

Maliye Bakanlığı, birçok ülke ile çifte vergilendirmeyi önlemeyi öngören ikili vergi anlaşmaları ve çok taraflı vergi anlaşmaları imza etmiş olduğundan; bu anlaşmalarda yer alan "bilgi değişimi" maddesinden hareketle, yabancı ülkelerde tam mükellef kişi ve kurumların gelirlerinin kavranmasına ve gerçeği yansıtmayan vergiden kaçınmaya yönelik işlemleri tespit etme konusunda yetkiye sahiptir. OECD'nin hazırlamış olduğu anlaşma modeli esas alınarak imza edilmekte olan vergi anlaşmalarının 26. maddesi, bilgi değişimi yoluyla ulusal vergi idarelerinin kendi aralarında yardımlaşmalarına imkân vermektedir. Vergi anlaşmalarında yer verilen ve vergi otoriteleri arasında bilgi değişimi yoluyla işbirliğini öngören bu bilgi kaynağının, küreselleşme, artan entegrasyon ve dışa açılma sürecinde giderek daha da önem kazanacağı aşikardır. Transfer fiyatlandırması, vergi cennetleriyle mücadele, zararlı vergi rekabetinin önlenmesi gibi alanlarda, ülkeler arasında yapılacak uluslararası işbirliğinin ulusların ortak çıkarına olduğu söylenebilir. Bu anlamda, bilgi değişimi alanında yürütülecek işbirliği ve yardımlaşma, küresel bir kamusal mal olarak da nitelendirilebilir. Vergisel alanda öngörülen idari işbirliğinin iki boyutu vardır. Bunlardan birincisi vergilendirmenin doğru yapılabilmesi yani vergi matrahının tespit edilebilmesi için öngörülen bilgi değişimi, genellikle OECD model vergi anlaşmalarının 26. maddesinde düzenlenmektedir. OECD model antlaşmasının 26. maddesi, ülkelerin bağımsızlıklarına zarar vermeksizin, mükellef haklarını da zedelemeyen, ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisindeki vergisel işbirliğinin hukuki çerçevesini tanımlamaktadır.²² Tarh edilen verginin tahsilini öngören, verginin tahsilatı alanındaki işbirliği müessesesine ilişkin diğer hükümler ise, genellikle OECD model vergi anlaşmalarının 27. maddesinde düzenlenmektedir. Genellikle, daha yoğun şekilde işletilen müessese ise vergi matrahının doğru takdir edilebilmesi amacıyla işletilen bilgi değişimi müessesesidir. İdari yardımlaşmanın etkinliği, bunu hayata geçirecek olan vergi idaresinin performansına, organizasyon yapısına ve sahip olduğu yetkilere

²⁰DARICI, a.g.m., s. 10-11.

²¹LHAN, a.g.t., s. 24.

²²Ramazan KILIÇ, "Vergi Antlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi", Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2006, Sayı: 302, (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.asp?ID=4470>, 15.12.2008).

bağlıdır. Bu bağlamda, gereken yetkilerle donatılmış, idari yardımlaşmayı uygulayabilecek formasyona sahip ve işin gerektirdiği yoğunlukla orantılı olarak yeterli personele sahip vergi idarelerine ihtiyaç vardır.²³ Bilgi talebinde bulunan vergi idaresinin, talep dosyası üzerinde diğer vergi idaresinin de çıkarının olduğunu göstermesi, talep ettiği bilgilere ulaşmasını kolaylaştıracak ve bilgi değişim müessesesinin etkin şekilde işletilmesini sağlayacaktır. Bu amaçla, şüphe edilen vergi kaçakçılığının boyutları gösterilerek bu işte ortak hareket etmenin önemi ve gerekliliği de vurgulanabilir.²⁴ Türkiye imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer verdiği bilgi değişimi maddesini aktif olarak uygulamaktadır. Özellikle istek üzerine bilgi değişimi üzerinde yoğunlaşmakta, kendiliğinden ve otomatik olarak bilgi değişimine çok fazla başvurulmamaktadır ve daha ziyade kendisinden istenen bilgilere cevap vermektedir. İlgili şube, bilgi edinme taleplerini gerekli araştırmaların yapılabilmesi için vergi inceleme elemanlarına aktarmaktadır. Diğer ülkeler, Türkiye talep etmese dahi, otomatik bilgi değişimi kapsamında, yararlı gördükleri bilgileri iletmektedirler. Özellikle ABD, Danimarka, Hollanda ve Almanya gibi gelişmiş ekonomiler, faiz kazançları, temettü gelirleri, komisyon gelirleri, serbest meslek kazançları, royalti ödemeleri ve ücretler ile ilgili bilgileri İdari yardımlaşmadan sorumlu olan birime gönderirler. Elde edilen bilgiler, yine ilgili vergi inceleme elemanlarına aktarılmaktadır.²⁵ Özellikle dış pazara yönelik üretim yapan, yabancı ortaklı, yabancı hammaddenin yoğun şekilde kullanıldığı firmalara ilişkin yürütülecek vergi incelemelerinde; mütekelilik hükümlerine göre bilgi değişimi müessesesinin etkin şekilde işletilmesi, kayıtdışı ekonomiyle mücadele açısından kaçınılmazdır. Bunu sağlamak ve bu kanaldan vergi incelemelerine ek bilgiler elde etmek için; vergi idaresinin de gerekli kurumsal altyapı değişikliklerini yaparak taraf olduğumuz çifte vergilendirmeyi önleme ve çok taraflı vergileme anlaşmalarında yer alan vergi matrahının tespitine ve verginin tahsilatına ilişkin bilgi değişimi müessesesini aktif şekilde kullanmaları gerekmektedir.

2. Özel Kaynaklar i- İhbarlar

İhbarlar, gerçek kişiler veya tüzel kişiler tarafından işlenen bir suçun, haksız fiilin veya yasalara aykırı iş ve eylemin ortaya çıkarılma yollarından biridir.²⁶ Denetleme konumunda olan birimler, etki alanı altındaki kurum ve şahısları sürekli denetleme imkanına sahip olmayabilirler veya denetlense bile yapılan usulsüz işlemleri ortaya çıkaramayabilirler. Bu gibi durumlar için, ihbar müessesesi geliştirilmiştir.²⁷ İhbar müessesesi, vergisel yükümlülüklerini tam ve doğru olarak yerine getirmeyen mükellefleri kayıt içine alarak zamanında eksik ödenen veya hiç ödenmeyen vergilerin takip ve tahsilini kolaylaştırmaktadır. Mükellefler ya da mükelleflerle ilişkide bulunan 3. kişiler, rakiplerini zarara sokmak, vergi kaçırıcılardan öç almak, vergi bilinci ile hareket edip devletin haklarına sahip çıkmak gibi değişik nedenlerle ihbarda bulunabilirler. İhbarlar, çoğunlukla yazılı yapılır. Sözlü ihbarlar ise tutanakla yazılı hale getirildikten sonra işleme tabi tutulur. Kamu idare ve kurumları, vergi suçu niteliğinde olan bir olay öğrenmeleri durumunda, konuyu ilgili birime bildirmekle görevlidirler. İdari makamlarca

²³y.a.g.m., (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4470>, 15.12.2008).

²⁴y.a.g.m., (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4470>, 15.12.2008).

²⁵y.a.g.m., (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4470>, 15.12.2008).

²⁶LHAN, a.g.t., s. 26.

²⁷Muharrem ERİM, "İhbar Müessesesi, İhbar İkramesinin Vergilendirilmesi ve İhbarın Vergi İncelemesine Katkısı", Diyalog Dergisi, Sayı 208, Ağustos 2005, s. 99.

intikal ettirilen ihbarların öncelikle ve ivedilikle değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü, ihbar, öncelik verilmesi gereken bir durumdur. Delillerin ortadan kaldırılması ihtimali vardır.²⁸ Vergi hukukumuzda özel gerçek ve tüzel kişilere, kamu idare ve kurumlarına yüklenen ihbar yükümlülüğü yüklenmez. Ancak, özel kişilerde ödüllendirme suretiyle ihbar müessesesine etkinlik kazandırılmaktadır. Vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkarılması amacıyla 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1905 sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergiler Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun" yürürlüğe sokulmuştur. Bu kanun ile, vergi idaresine, savcılık veya diğer bir idari makama ihbar yapılması durumunda, ihbar edilen konulara ilişkin yapılan vergi incelemesi sonucunda kesinleşecek vergi ve cezalara uygulanacak belirli nispetlerde ikramiye verilmesi öngörülmüştür.²⁹ Birçok insan vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin bilgilere sahip olmalarına rağmen; çeşitli saiklerle bildiklerini bir ihbar dilekçesine dökmemektedir. Gerek toplumumuzda ihbarcılığın hoş karşılanmaması, gerekse insanların ihbar ikramiyesi konusunda yeterli bilgiye sahip olmamaları nedeniyle bu müesseseden yeterince yararlanılamamaktadır.³⁰ Aşağıdaki tabloda, eski adıyla Gelirler Genel Müdürlüğü, yeni adıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yıllık faaliyet raporlarından derlediğimiz bilgiler (yıllar itibariyle yapılan ihbarların adedi, ihbar ikramiyesi ödenen kişi sayısı ve ihbar ikramiyesi olarak ödenen tutarlar) yer almaktadır:

Tablo 1:İhbar Müessesesinin Etkinliği³¹

Yıllar	Adedi	Sayısı	Tutarlar(YTL)
2000	1.407	31	19.664,00
2001	1.265	33	53.082,00
2002	2.135	35	61.370,00
2003	1.470	52	157.967,00
2004	2.212	84	666.758,00
2005	3.350	72	515.332,00
2006	3.172	73	612.466,00

Özetle, ihbar müessesesi, mükellefleri baskı altında tutarak doğru bildirimde bulunmaya teşvik etmektedir. Bunun yanında, yapılan ihbarlar sonucu elde edilen bilgi ve bulgular, ileride mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemelerinde ve benzer işlemlerde bilgi kaynağı olarak kullanılmaktadır.³² Vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetleri karmaşıktıkça, vergi kaçırma amaçlı faaliyetlerinin vergi incelemeleri sırasında tespiti de giderek daha fazla vakit almaktadır. Mevcut vergi inceleme elemanı sayısı ve denetim oranının düşüklüğü dikkate alındığında; vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılması hem mükellefler açısından, hem de vergi idaresi açısından en optimal çözüm olacaktır. Sağlam delillere dayalı ihbarlar, vergi incelemesi sonucunda tespiti uzun zaman gerektiren yasa dışı fiil ve eylemlerin daha kısa süre içerisinde vergi inceleme elemanlarınca fark edilerek vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılması açısından önemli bilgi kaynaklarıdır. Son yıllarda yıl içinde

²⁸LHAN, a.g.t., s. 26.

²⁹ERİM, a.g.m., s. 99.

³⁰Atilla BUDAK, "İhbar Müessesesinin Etkinliği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 307, Mart 2007 (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=4626>, 15.12.2008)

³¹Bilgiler, <http://www.gelirler.gov.tr> adresindeki yıllık faaliyet raporlarından derlenmiştir.

³²LHAN, a.g.t., s. 27.

vergi idarelerine verilen ihbar dilekçelerinin sayısı, dağıtılan ihbar ikramiyelerinin adedi ve tutarına açısından bakıldığında; vergi idaresi açısından önemli bir bilgi kaynağı olabilecek bu müessesesinin yeterince etkin işletilemediği görülmektedir. Bu konuda; gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasının, kayıtdışı ile mücadele ile eylem planında yer alması gerekliliği tarafımızca değerlendirilmektedir.

ii- Meslek Kuruluşları

Mükelleflerle ilgili bilgi toplama kaynaklarından bir diğeri de, meslek kuruluşlarıdır. Meslek kuruluşları, belli bir mesleğe mensup olanların ortak gereksinimlerini karşılamak, mesleki çalışmalarını kolaylaştırmak mesleğin genel çıkarlarına uygun olarak gelişmesini sağlamak amacıyla, üyeleri arasında dayanışmayı sağlayan tüzel kişiliği olan ve özel kanunla kurulan kuruluşlardır. Örneğin, ticaret ve sanayi, tabip, mühendis ve mimar, veteriner hekim, eczacı, ziraat, noter ve barolar ile üst kuruluşları, meslek kuruluşlarının başlıcalarıdır. Ayrıca, esnaf ve küçük sanatkârlar derneği ve üst kuruluşlarını, ihracatçı birliklerini de meslek kuruluşlarına örnek gösterebilir.³³ İnceleme ve araştırma konusu yapılan bir çok mükellef, meslek kuruluşlarına üyedirler. Bu açıdan bakıldığında, mükelleflerle ilgili ön bilgilerin bir bölümü bu kuruluşlardan sağlanabilir. Diğer bir deyişle, meslek kuruluşlarının üyelerine verdikleri bazı belgeler ya da yaptıkları bazı işlemlerin incelenmesi sonucunda mükelleflere ilişkin önemli bilgiler elde edilebilir.³⁴ Meslek kuruluşlarından işe başlama, işi terk, tahsilat işlemleri konusunda yararlanılabileceği gibi, vergi incelemeleri sırasında meslek odalarından elde edilecek veriler büyük önem arz etmektedir. Örneğin; randıman incelemeleri sırasında mükelleflerin bağlı oldukları sanayi ve ticaret odalarından fire oranları istenmekte ve bu bilgilerden hareketle mükelleflerin olması gereken hasılatı kavranmaya çalışılmaktadır. Ancak; ilgili meslek kuruluşunda hakkında bilgi istenen mükellefin yüksek lobi gücüne sahip olması durumunda; bu odalardan alınacak bilgiler objektifliğini yitirmektedir. Dolayısıyla; bu meslek odalarından alınacak bilgilerin tarafsızlığını sağlayacağı yönde, gerektiğinde başka kamu kuruluşlarından (örneğin üniversitelerden) destek alınması yönünde gerekli yasal değişikliklerin yapılması ve yanlış bilgi verilmesi durumunda uygulanacak cezaların ağırlaştırılması gerektiği görüşündeyiz.

iii- Kitle İletişim Araçları

Küreselleşmenin hayatımızın her aşamasında etkilerini hissettirdiği günümüz yaşamının en belirgin özelliklerinin bir sonucu ise, başta internet olmak üzere televizyon, radyo, yazılı basın (günlük gazeteler, dergiler, bültenler), dijital kitaplar, vb. sürekli çeşitlenen kitle iletişim araçlarının artan bir tempoyla etkilerinin çoğalmasındır. Bu araçlardan toplanacak bilgilerin sağlıklı bir ön elemeden geçirildikten sonra, mükelleflerin gerçek gelirlerinin kavranmasına yönelik olarak vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunulması gerekmektedir. Vergi idaresi bünyesinde kurulacak ve kıdemli denetçilerden oluşup; kitle iletişim araçlarındaki vergi kaçırıldığına emare teşkil eden haber ve yorumları ilgili kitle iletişim araçlarından tarayarak derleyecek ve değerlendirerek yetkili birimlere ulaştıracak uzman bir birime işlerlik kazandırılması faydalı olacaktır.

³³y.a.g.t., s. 27.

³⁴y.a.g.t., s. 27.

iv- Bilirkişiyeye Başvurma

Bilgi toplama yöntemlerinden birisi de, bilirkişilerden yararlanmaktır. Bilirkişi, vergi incelemelerinin yapılması veya yargı aşamasındaki bir uyuşmazlığın karara bağlanabilmesi için özel ve teknik bilgiye ihtiyaç duyulan zamanlarda denetim elemanları veya yargı organları tarafından görüşüne ve bilgisine başvurulmuş ve verdiği bilgiler ile yaptığı açıklamalar neticesinde vergi incelemesinin ve vergisel uyuşmazlığın sonuçlandırılmasına yardımcı olan kişidir. Denetim elemanları ve yargı organları, ihtilaf konusu olaylar ile ilgili özel bir uzmanlığa sahip olmadığı (teknik bilgi gerektiren) durumlarda, söz konusu olaya ilişkin özel bilgi sahibi, uzman kişilerden elde edilen bilgiler ihtilaf konusu olay ile ilgili kararların verilmesinde delil olarak kullanılabilir. ³⁵ Ancak, bilirkişilik müessesesi tanıklık ile karıştırılmamalıdır. Çünkü, tanık beyanı, inceleme konusu olay ile tabii ve açık bir ilişkiden ortaya çıkmasına karşılık, bilirkişi inceleme sırasında ortaya çıkar ve olayla ilişki kurulmasına yardımcı olur. Ayrıca, bilirkişi birden fazla olabileceği gibi, bir tanığın yerine başkasını ikame etmek de mümkün değildir. ³⁶ Örneğin; vergi incelemeleri esnasında elle düzenlenmiş faturaların gerçek olup olmadığını anlamak için Adli Tıp Kurumu ve Emniyet Genel Müdürlüğü'nden bilgi talep edilebilmektedir. Yine, inşaat sektörüne ilişkin incelemelerde mükelleflerin kayıtlarına intikal ettiremediği maliyetlerin hesaplanmasına yönelik olarak "Mimar ve Mühendis Odaları Yönetim"lerinden bilgi talep edilebilmektedir. f) Bilgi Toplama Müessesesine İlişkin Vergi Mevzuatındaki Yasal Düzenlemeler: Bilgi toplama müessesesi, VUK'da 148 ve izleyen maddelerde düzenlenmiştir. Mezkur Kanunda bilgi toplama müessesesi başlığı altında toplanabilecek tüm yasal hükümlerle, her türlü bilgi ve belgenin temini kanuni dayanaklara bağlanmış ve bu durum, hem vergi güvenliğinin sağlanması, hem de adaletli vergilemenin gerçekleşmesine katkıda bulunması açısından zorunlu görülmüştür. ³⁷ Aşağıda her bir yasa hükmü, ayrı bir başlık altında ele alıp değerlendirilecektir: 1. VUK'un 148. Maddesi VUK'un "Bilgi Verme" başlıklı 148. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar." Madde hükmünde hemen dikkati çeken bir husus, münasip bir mühlet verilmesinin gerekliliğidir. Vergi muamelelerinde süreler, kanun ile belli edilir. VUK'un 14. maddesinde; kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idarenin belirleyeceği ve ilgililere tebliğ edeceği belirtilmiştir. VUK'da bilgi verme ile ilgili açık bir süre belirtilmediği için; vergi incelemesine yetkili olanlar 15 günden az olmamak üzere bilgi talep ettikleri kişi ve kurumlara süre vermek zorundadırlar. Söz konusu 15 günlük süreye tatil günlerinin

³⁵TEKİN-ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 93.

³⁶Yusuf KARAKOÇ, "Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi", Yetkin Yayıncılık, İzmir, 1994, s. 144.

³⁷Yahya Bülent OĞUZ, "Vergi Hukukumuzda Bilgi Verme Zorunluluğu ve Bilgi Vermemenin Müeyyideleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 24, Ağustos 1983, (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=275>, 15.12.2008)

dahil olduğu unutulmamalıdır. Uygulamada vergi incelemeleri devam ederken 15 günlük sürenin verilmesine her zaman gerek duyulmayabilir. Özellikle, istenilen hususun basit ve anında cevaplandırılacak nitelikte olması halinde, genellikle daha az bir süre verme yoluna gidilebilmektedir.³⁸ Zira, mutlak 15 günlük süre ile bağlı kalındığı takdirde; kötü niyetli mükellefler, (incelenen hesap dönemine ilişkin özellikle zamanaşımı süresi yaklaşırsa) incelemenin sonuçlanmasını geciktirmek ve bundan menfaat sağlamak isteyebilirler. Bu durumda; incelemenin sonuçlanması gecikebileceği gibi; incelenen hesap dönemine ilişkin özellikle zamanaşımı süresi yaklaştığı durumlarda telafisi mümkün olmayan sonuçlarda yaratılabilir. Ayrıca; muhtemel bir eksik veya yanlış cevabı veya bilgi verilmemesini önlemek, bu hallerin vukuunda müeyyide uygulayabilmek için, en az 15 günlük sürenin bilgi isteme yazısında mükellefe verilmesi gerekmektedir.³⁹ VUK'un 148. maddesinden aldıkları yetkiye dayanarak, yaptıkları vergi incelemeleriyle ilgili olmak şartıyla, vergi incelemesine yetkili olanlar gerçek ve tüzel kişilerle kamu idare ve müesseselerinden doğrudan bilgi isteyebilirler. Bunun için, bağlı oldukları birimler aracılığıyla yazışmaları gerekmemektedir. Zira VUK'un gerek 148., gerekse mükerrer 355. maddelerinde bilgi istenmesi ve ceza prosedüründe (cezanın muhatabı dışında) kamu idare ve müesseselerine bir ayrıcalık tanınmamıştır.⁴⁰ VUK'un 148. maddesine göre; diplomatik ayrıcalıkları olan yabancı devlet memurlarının bilgi verme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu durum yine de söz konusu kişilerden bilgi istenilmesine engel teşkil etmemektedir.⁴¹ Elçiler, konsoloslar, fahri temsilciler, uluslararası antlaşmalarca belirlenmiş haklardan istifade eden IMF temsilcileri gibi diplomatlardan bilgi istenebilmesi için, ilgili ülkelerin dışişleri ile temas kurulmadan inisiyatif kullanılmaması yararlı olacaktır.⁴²

Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca VUK'un 148. maddesi kapsamında toplanacak bilgiler, vergiyi doğuran olayın saptanması ya da beyan edilen matrahlarla ilgili gelir unsurlarının doğruluğunun araştırılması ile ilgili olmalıdır. Bu kaynaklardan toplanacak bilgilerle, mükellef ve mükellefiyetle ilgili olay ve konular meydana çıkarılacağına göre; bu sonucu elde etmeye yönelik bilgilerin talep edilmesi gerekmektedir. Buna göre; mükelleflerden veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek kişilerden kişisel veya ailevi durumlarına dair bilgiler istenememektedir.⁴³ Ayrıca, küresel ekonominin ortaya çıkardığı bir zorunluluk olarak, vergi incelemelerinde imza edilen çifte vergilendirmeyi önleme veya çok taraflı vergi antlaşmaları çerçevesinde bilgi değişimi müesseselerinin etkin şekilde işletilmesi yararlı olacaktır. Bilgi istemeye yetkili olan kişi ve kurumlar ise aşağıda gösterilmiştir:

- 1) Maliye Bakanlığı,
- 2) Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar,

³⁸Yılmaz ÖZBALCI, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar", Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, Ankara, s. 456.

³⁹ÖZBALCI, a.g.e., s. 456.

⁴⁰Mehmet Ali ÖZYER, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar", Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 4. Baskı, Ankara, Mart 2008, s. 265.

⁴¹Sadık KIRBAŞ, "Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar", Siyasal Kitabevi, 18. Baskı, Ankara, Eylül 2008, s. 151.

⁴²Ahmet ÖZDEMİR, "Vergi Uygulamasında Bilgi İsteme Yolu", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı: 345, Haziran 2001, s. 54.

⁴³Tevfik Murat ÖZDEN, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesinin Değerlendirilmesi", Mevzuat Dergisi, Yıl:1, Sayı:8, Temmuz 1990, s. 14-22.

- a) Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları,
- b) Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Muavinleri,
- c) Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri,
- d) Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları,
- e) Vergi Dairesi Müdürleri.

3) Komisyonlar,

a) Takdir Komisyonları,

b) Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları. 2. VUK'un 149. Maddesi VUK'un "Devamlı Bilgi Verme" başlıklı 149'uncu maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: "Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar." VUK'un 148. maddesi münferit olarak verilecek bilgileri düzenlerken; VUK'un 149. maddesi devamlı olarak verilecek bilgileri düzenlemektedir. Devamlı olarak verilecek bilgiler, bir istatistik oluşturma, ve bu istatistikleri kullanarak vergi politikası üretmeye (elde edilen bilgilerden hareketle mükellefler arası kıyaslamalar yaparak incelemeye alınacak mükellefleri tespit etme gibi) yaramaktadır. Bu nedenle, devamlı bilgi isteme yetkisi inceleme elemanlarına verilmemiştir. Bu bilgiyi, sadece Maliye Bakanlığı veya vergi daireleri isteyebilmektedir.⁴⁴ Devamlı bilgi vermekle yükümlü olan kişi ve kuruluşlar aşağıda sayılmıştır:

i- Kamu İdare ve Müesseseleri

I Genel ve Özel Bütçeli İdarelerle yerel yönetimlerin bünyesinde yer alan saymanlıklar, bağlı oldukları idareler adına;

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

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

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

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

I Noterler ve Noterlik Görevini Yapmaya Yetkili Olanlar, düzenledikleri tasdik ve tescil ettikleri kira sözleşmeleri, ticari akitler ve sözleşmeler hakkında vergi idaresine bilgi vermek mecburiyetindedirler.

⁴⁴ÖZYER, a.g.e., s. 265.

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

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

I Ticaret Borsaları, yapmış oldukları alış ve satışlarına ilişkin kayıt ve tescilleri hakkında vergi idaresine bilgi vermek mecburiyetindedirler.

I Menkul Kıymet Ve Kambiyo Borsaları, bankaların kendi namlarına yaptıkları alım ve satımlar hariç borsada işlem gören hisse senetleri ile tüm tahvillerin alım ve satımlarının menkul kıymet ve kambiyo borsaları yetkililerince vergi idaresine bildirilmesi mecburidir.

II) Mükellefler

VUK'un 148. maddesinde mükelleflere bilgi verme zorunluluğu getirilmiş; ancak, vergi sorumlularına böyle bir sorumluluk getirilmemiştir. Vergi sorumluları, vergiyi doğuran olay ve vergi işlemleri ile ilgili olarak idareye birçok bilgi verebilirler. Fakat, vergi sorumluları ile ilgili VUK'da ayrı bir hüküm ihdas edilmemiştir. Vergi sorumluları, genellikle VUK'da mükellef deyimi içinde yer alırlar. Zaten mezkûr Kanunun 8. maddesinin son fıkrasında; bu Kanunda adı geçen "mükellef" deyiminin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmektedir. Bunun için, vergi sorumlularının da bilgi vermek mecburiyetinde olduğu kabul edilmektedir. Burada, bilginin sadece ilgili vergi mükellefini veya vergi sorumlusunu ilgilendirmesi önemli değildir. İdare, vergi sorumlusundan, adına vergi kesintisi yapmış olduğu mükellef dışındaki başka bir mükellef için de bilgi isteyebilir.⁴⁵

III) Mükelleflerle Muamelede Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler

Maliye Bakanlığı veya vergi inceleme elemanları tarafından belli bir mükellef hakkında yapılan inceleme dolayısıyla mükellefle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istenebilir. Mükellefle muamelede bulunan kimseler ifadesi, son derece geniş bir ifadedir. Kanun koyucu, "mükellefle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişi" ifadesinden ne anlaşılması gerektiğini açıklamamıştır. Kanun gerekçesinde de, Meclis görüşmelerinde de bu konuya ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır.⁴⁶ Kanunda belirtilen "muamele" deyimi, genel olarak herhangi bir hukuki sonuç doğuran işlem ilişkisi değildir. Buradaki ilişki, vergisel olaylarla ilgili olan işlem ilişkileridir. Diğer bir deyişle, kanundaki "muamele" deyimine, vergiyi doğuran, doğurması umulan olaylarla ilgili bir işlem olarak bakmak gerekmektedir.⁴⁷ Örneğin, alım-satım işleri, gerçekleşmemiş olsa bile; vergi konusuna girecek muamele için yapılmış ön görüşmeler, mükellefe ait emtia nakil ve muhafazası, kredi verilmesi, mevduat kabulü

⁴⁵Osman Selim KOCAHANOĞLU, "Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları", Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983, s. 85.

⁴⁶Talip GÜRAN, "5815 Sayılı Kanun'un 2. Maddesi B Bendenin Tahlili ve Tenkidi", İÜİF Maliye Enstitüsü Yayınları No: 758-98/4, Maliye Enstitüsü Konferansları, İkinci Seri, Sermek Matbaası, İstanbul, 1958, s. 87.

⁴⁷Gıyasettin AKDENİZ, "Kurumlar Vergisi", Özel İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu (Şişli) Yayınları, No: 16, Orhan Mete ve Ortakları Kollektif Şirketi Matbaası, İstanbul, 1967.

şeklindeki ilişkilerin tümü, mükellefle muamelede bulunma ifadesinin içine girmektedir.⁴⁸ Vergi incelemesine yetkili olanların, vergi incelemesi yaparken başvurdukları yollardan biri de, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin yani alıcı durumunda olan kişi ve kuruluşların ifadelerine başvurarak, bir malın ya da hizmetin veya satış konusu emtianın gerçek satış bedelini belirlemeye çalışmaktır.⁴⁹ Bu amacın yasal dayanağı ise, VUK'un 3. maddesinde belirtildiği üzere "serbest delil sistemi" ilkesidir. Buna göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, ispatlama vasıtasının vergiyi doğuran olayla ilgisi olması gerektiğidir.⁵⁰ Alıcı ifadelerine başvurulurken VUK'un 148. maddesi hükmü uygulanmaktadır. Alıcı ifadelerinin vergi incelemelerinde sağlam bir delil oluşturabilmesi için; mükellefle ilişkide bulunan ve hep birden mükellef aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere maddi delil olarak itibar edilmesi gerekmektedir.⁵¹ Konuya ilişkin bazı Danıştay kararlarına aşağıda yer verilmiştir: "VUK'un 3/B ve 134. maddelerinde geçen hükümlerden anlaşılacağı üzere, mükelleflerle muamelede bulunan ve aralarında herhangi bir husumet bulunmayan alıcıların ifadelerinin maddi delil kabul edilerek vergi tarh edilmesi mümkündür."⁵² "Alıcıların VUK'un 148. maddesi gereğince verdikleri ifadelerin maddi delil olarak kabul edileceği, birbirinden habersiz olarak değişik tarihlerde ifade veren alıcıların, sırf mükellefi zarara uğratma kastı ile birlikte hareket etmeleri düşünülemeyeceğinden, beyan ettikleri değerlerin birbirlerine uygun olması nedeniyle yapılan tarhiyat uygundur."⁵³ İfadelerine başvuru alan alıcıların, bir kısmının mükellef aleyhine, bir kısmının da mükellef lehine beyanda buldukları gözlemlenmektedir. Bu durumun nedeni ise, uygulamada genellikle tüm alıcıların ifadelerine pratikten kaynaklanan nedenlerle başvurulmaması ve azınlıkta kalan alıcı ifadeleri esas alınarak, çoğunluğu oluşturan alıcılara yapılan satış nedeniyle matrah takdiri yoluna gidilmesidir.⁵⁴ Bu durum ise; vergi inceleme raporlarının yargıya taşınması halinde; yargı aşamasında raporun başarı şansını düşürücü bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi incelemelerinde tüm alıcıların bilgilerine başvurmak şart olmadığı gibi, bu mümkünde değildir. Ancak, alıcıların ne kadar büyük bir çoğunluğu ile görüşülebilirse; düzenlenecek vergi inceleme raporunun yargı organları nezdindeki itibarı o derece yüksek olacaktır. Uygulamada alıcılardan alınan bilgilerle defter kayıtları arasında fark varsa ve fark olduğunu ifade eden alıcıların oranı % 20-25'ler civarındaysa, bu olgu o mükellefin vergi kaçırdığına bir karine olarak kabul edilmekte ve böyle durumlarda alıcı ifadeleriyle ortaya çıkan fark, bütün satışlara yayılarak hepsi üzerinden matrah farkı tesis edilmektedir.⁵⁵ Vergi incelemelerinde, alıcı ifadelerine başvurulurken, alıcı ile satıcının karşılıklı menfaatlerinin söz konusu olup olmadığına dikkat edilmektedir. Örneğin, bir işyeri mülkiyetinin satışı sırasında, satış değerinin

⁴⁸Abdullah KIRAZ, "Vergi İnceleme Elemanlarıncı Mükelleflere Bilgi İsteme Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir mi?", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 153, Eylül 2005. (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005096933.htm, 20.12.2008)

⁴⁹Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerine Başvurulması", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 8, Ağustos 1993, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199308100.htm, 20.12.2008).

⁵⁰M. Aykut KELECİOĞLU, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerinin Yeri", Yaklaşım Dergisi, Sayı 100, Nisan 2001, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042544.htm, 20.12.2008).

⁵¹A. Murat YILDIZ, "Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 97, Ocak 2001, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001012434.htm, 20.12.2008)

⁵²Danıştay 4. Dairesi'nin 24.11.1999 tarih ve E. 1999/1323, K. 1999/4273 sayılı Kararı.

⁵³Danıştay 4. Dairesi'nin 05.05.1982 tarih ve E. 1982/778, K. 1982/1958 sayılı Kararı.

⁵⁴Şükrü KIZILOĞLU, "Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması", Yaklaşım Yayınları, Cilt:6, Ankara, 1999, s. 665.

⁵⁵Hesap Uzmanları Derneği, "Denetim İlke ve Esasları Cilt 1", Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s. 139.

olduğundan düşük gösterilmesinde, hem alıcının hem de satıcının ortak menfaatleri söz konusu olabilmektedir. Alıcının ödeyeceği tapu harcı ile KDV'de; satıcının da hem tapu harcından hem de gelir ya da kurumlar vergisinden menfaati olacaktır. Bu gibi durumlarda, vergi inceleme elemanları, alıcı ile satıcının ortak çıkarları olduğu gerekçesiyle, alıcıların ifadesine itibar etmeyebilirler.⁵⁶ Vergi incelemesi yapılırken, bulunacak matrah farkının ortaya çıkarılması amacıyla başvuru en etkin yöntemlerden biri olan alıcı ifadelerinin alınması, zaman zaman alıcılar tarafından bazı bilgilerin gizlenmesi ya da verilmemesi veya ifade vermek için daireye gelinmemesi gibi nedenlerle etkinliğini kaybedebilmektedir. Diğer taraftan, bazı inceleme elemanlarının da yetkilerini zorlayarak mükellefe ya da alıcılara baskı yapması, hatta istediği yönde ifade vermemesi halinde, vergi mükellefi olan alıcıya da vergi incelemesine alınacağını belirtmesi ve zaman zaman incelemeye alması, olayın denetim boyutunun aksayan bir yönü olarak göze çarpmaktadır.⁵⁷ 3. VUK'un 150. Maddesi VUK'un "Ölüm Vakalarını ve İntikallerini Bildirme" başlıklı 150'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: "Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzelkişiler, her ay muttali oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar:

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;
2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);
3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);
4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzelkişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler)." Görüldüğü üzere; söz konusu kişi ve kurumlardan toplanacak bu bilgiler ile, vergi idaresi bir yandan vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini öğrenirken, öte yandan ıttılana giren bu mükelleflerin vergi matrahlarının doğru olup olmadığını karşılaştırmada kullanacağı bir araç elde etmiş olmaktadır. VUK'un 150. maddesinde yazılı olanlar hakkında, müeyyide uygulanması için ayrıca yazıyla talepte bulunulmasına gerek bulunmamaktadır. Bunların bir ay içinde faaliyetleri icabı öğrendikleri ölüm ve intikalleri, ertesi ayın 15'ine kadar bildirme mecburiyetleri kanunen tespit edilmiştir. Bu nedenle, öngörülen sürede bildirim yapılmaması halinde, özel usulsüzlük cezasının uygulanması için şartlar oluşmuş demektir.⁵⁸ Bilginin VUK'da öngörülen süre geçtikten sonra verilmesi, ihmalleri olanların cezalandırılmasına engel olmamaktadır.⁵⁹ 4. VUK'un 151. Maddesi VUK'un "Bilgi Vermekten İmtina Edememek" başlıklı 151'inci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: "Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak; 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; 2. Hekimlerden, diğ hekimlerinden,

⁵⁶Recai DÖNMEZ, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadeleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 133, Ocak 2004, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004014151.htm, 20.12.2008)

⁵⁷KIZILOLU, a.g.m.,

⁵⁸ÖZBALCI, a.g.e., s. 457.

⁵⁹Danıştay 7. Dairesi'nin 08.06.1998 tarih ve E. 1997/2553, K. 1998/2334 sayılı Kararı ve 21.04.1999 tarih ve E. 1998/1796, K. 1999/1640 sayılı Kararı.

dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez. 3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir. 4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir." Haberleşme hakkı, kişilerin temel haklarından sayılmakta olup; TC. Anayasası'nda güvence altına alınmıştır. Buna karşın, bazı ülkelerde gelişmiş teknolojilerden yararlanarak Telefon İdaresi'nin işbirliğini sağlamaksızın telefon konuşmalarının dinlenmesi suretiyle gizlenen vergi matrahları veya başka konular için bilgi toplandığı görülmektedir. Yukarıdaki açık ve kesin yasak karşısında, bu tür bilgiler, idarenin re'sen veya ikmalen vergi tarh etmesi için bir delil olarak kullanılamaz.⁶⁰ Dikkat edilecek olursa; bu dört bentte yazılı kurum ve kişilerden istenemeyecek bilgilerin kapsamı oldukça dar tutulmuştur. Bu nedenle, VUK'un 151. maddesinin bu kimselerden hiçbir bilgi istenemez şeklinde yorumlanması yanlış olacaktır. Ancak, kanun koyucunun VUK'un yukarıda yer verilen 151. maddesinde açıkça belirttiği sınırlar içindeki bilgiler söz konusu kişi ve kurumlardan istenemez. Kanun koyucunun bu şekilde bir sınırlama getirmesindeki amaç, haberleşme özgürlüğü, meslek sırrının, savunma hakkının ve memleket selametinin korunması gibi hususlara bağlanabilir.⁶¹ Ceza hukukunda suçlunun akrabaları tanıklıktan çekilebildikleri halde; VUK'da böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, mükelleflerle işlemde bulunan yakın akrabalarından bilgi istenemeyeceği hakkında VUK'da herhangi bir hüküm yer almamaktadır.⁶² Bu nedenle, çekinme sebebi olmaksızın ilgili mercilere bilgi vermeyen mükelleflerin akrabaları, "bilgi vermeme suçu"nu işlemiş olurlar.⁶³ Akrabalıkların bilgi vermektan imtina edememesine ilişkin VUK'daki yasal zorunluluğun, beyan esasına dayanan bir vergi sisteminde sağlıklı vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyeceği, mükellefi ceza tehdidiyle gerçeği söyletmeye veya söylemeyi benimsemeye kalkışmanın kolay olmadığı, açıklayacağı veya vereceği bilgilerle ceza alacağını uman mükelleflerin gerçeğe uygun bilgi vermesinin şüpheli olacağı, mükelleflerce verilen her bilginin gerçeği yansıtmayabileceği ve bu nedenle mükelleften ceza tehdidiyle alınan bilgilerin vergi idarelerince diğer başka kanıtlarla doğrulanması gerektiği şeklinde görüşlerde bulunmaktadır.⁶⁴ Özetle, bilgi vermektan imtina edememe genel kuralının istisnaları olup; VUK'un 151. maddesinde 4 bent halinde sayılan durumlar, daha çok mükelleflerin özel yaşantısında sır olarak korunmasında muameleye taraf herkes açısından fayda bulunan hallerdir. Buna göre; örneğin doktorlardan, müşterileri ile ilgili sır niteliğindeki bilgiler istenemez. Ancak; müşterilerin adları ile alınan ücretler sır kapsamına girmemektedir⁶⁵ ve bu konularda bilgi vermektan imtina edilemez.

⁶⁰Kenan BULUTOĞLU, "Türk Vergi Sistemi, Cilt 2", Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, 6. Baskı, Ankara, 1979, s. 347.

⁶¹KOCAHANOĞLU, a.g.e., s. 87.

⁶²Samet TAMER, "Vergi Suç ve Cezaları", Uygulamada Vergi ve Muhasebe Dergisi, Cilt 1, Sayı 3, Akademi Matbaası, Ankara, 1977, s. 3.

⁶³Ali KOTAN, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1985, Ankara, s. 122.

⁶⁴y.a.g.t., s. 122-123.

⁶⁵Gürol ÜREL, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2007, s. 292.

(Vergi Dünyası Dergisi'nde, Şubat 2009 sayısında yayınlanmıştır.)

DİPNOT

1.Asena İLHAN, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007, s. 3.

2.y.a.g.t., s. 3-4.

3.y.a.g.t., s. 1-3.

4.y.a.g.t., s. 4.

5.y.a.g.t., s. 4.

6.Fazıl TEKİN-Ali ÇELİKKAYA, "Vergi Denetimi", Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2008, s. 229.

7.Ramazan IRMAK, "Vergi İncelemelerine İlişkin İstenilen Bilgileri Vermemenin Cezai Müeyyidesi", Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2007, Sayı: 176, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089515.htm, 15.12.2008)

8.IRMAK, a.g.m., (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089515.htm, 15.12.2008)

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

10.İLHAN, a.g.t., s. 12.

11.Erkan GÜRBOĞA, "Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 191, Ağustos 2004, s. 8.

12.İLHAN, a.g.t., s. 9.

13.Murat CEYHAN, "Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler", (Erişim: http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm, 20.12.2008)

14.Sadettin DOĞANYİĞİT, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 41, Mayıs 1996, (Erişim: <http://www.yaklasim.com.tr>, 20.12.2008)

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

16.İLHAN, a.g.t., s. 19-20.

17.İLHAN, a.g.t., s. 21.

18.İsmet ÖZTÜRK, "Bankalardaki Ticari Kredi Uygulamalarında Mali Tahlil ve İstihbaratın Etkinliği", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, Temmuz 2005, s. 9.

19.Kemal DARICI, "YMM'lerin Vergi Dairelerinden İsteyebilecekleri Bilgiler ve Yapacakları Karşıt İncelemeler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 108, 1997, s. 7.

20.DARICI, a.g.m., s. 10-11.

21.İLHAN, a.g.t., s. 24.

22.Ramazan KILIÇ, "Vergi Antlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi", Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2006, Sayı: 302, (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4470>, 15.12.2008)

23.y.a.g.m., (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4470>, 15.12.2008)

24.y.a.g.m., (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4470>, 15.12.2008)

25.y.a.g.m., (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4470>, 15.12.2008)

26.İLHAN, a.g.t., s. 26.

27.Muharrem ERİM, "İhbar Müessesesi, İhbar İkramesinin Vergilendirilmesi ve İhbarın Vergi İncelemesine Katkısı", Diyalog Dergisi, Sayı 208, Ağustos 2005, s. 99.

28.İLHAN, a.g.t., s. 26.

29.ERİM, a.g.m., s. 99.

30.Atilla BUDAK, "İhbar Müessesesinin Etkinliği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 307, Mart 2007 (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4626>, 15.12.2008)

31.Bilgiler, <http://www.gelirler.gov.tr> adresindeki yıllık faaliyet raporlarından derlenmiştir.

32.İLHAN, a.g.t., s. 27.

33.y.a.g.t., s. 27.

34.y.a.g.t., s. 27.

35.TEKİN-ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 93.

36.Yusuf KARAKOÇ, "Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi", Yetkin Yayıncılık, İzmir, 1994, s. 144.

37.Yahya Bülent OĞ

UZ, "Vergi Hukukumuzda Bilgi Verme Zorunluluğu ve Bilgi Vermemenin Müeyyideleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 24, Ağustos 1983, (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=275>, 15.12.2008)

38.Yılmaz ÖZBALCI, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar", Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, Ankara, s. 456.

39.ÖZBALCI, a.g.e., s. 456.

40.Mehmet Ali ÖZYER, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar", Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 4. Baskı, Ankara, Mart 2008, s. 265.

41.Sadık KIRBAŞ, "Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar", Siyasal Kitabevi, 18. Baskı, Ankara, Eylül 2008, s. 151.

42.Ahmet ÖZDEMİR, "Vergi Uygulamasında Bilgi İsteme Yolu", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı: 345, Haziran 2001, s. 54.

43.Tevfik Murat ÖZDEN, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesinin Değerlendirilmesi", Mevzuat Dergisi, Yıl:1, Sayı:8, Temmuz 1990, s. 14-22.

44.ÖZYER, a.g.e., s. 265.

45.Osman Selim KOCAHANOLU, "Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları", Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983, s. 85.

46.Talip GÜRAN, "5815 Sayılı Kanun'un 2. Maddesi B Bendinin Tahlili ve Tenkidi", İÜİF Maliye Enstitüsü Yayınları No: 758-98/4, Maliye Enstitüsü Konferansları, İkinci Seri, Sermek Matbaası, İstanbul, 1958, s. 87.

47.Gıyasettin AKDENİZ, "Kurumlar Vergisi", Özel İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu (Şişli) Yayınları, No: 16, Orhan Mete ve Ortakları Kollektif Şirketi Matbaası, İstanbul, 1967.

48.Abdullah KİRAZ, "Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükelleflere Bilgi İsteme Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir mi?", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 153, Eylül 2005, (Erişim:

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005096933.htm, 20.12.2008)

49.Şükrü KIZILOU, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerine Başvurulması", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 8, Ağustos 1993, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199308100.htm, 20.12.2008)

50.M. Aykut KELECİOLU, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadelerinin Yeri", Yaklaşım Dergisi, Sayı 100, Nisan 2001, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042544.htm, 20.12.2008)

51.A. Murat YILDIZ, "Bilgi Vermeye İlişkin Esaslar ve Bilgi Vermeme Durumunda Uygulanacak Ceza", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 97, Ocak 2001, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001012434.htm, 20.12.2008)

52.Danıştay 4. Dairesi'nin 24.11.1999 tarih ve E. 1999/1323, K. 1999/4273 sayılı Kararı.

53. Danıştay 4. Dairesi'nin 05.05.1982 tarih ve E. 1982/778, K. 1982/1958 sayılı Kararı.
54. Şükrü KIZILOT, "Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması", Yaklaşım Yayınları, Cilt:6, Ankara, 1999, s. 665.
55. Hesap Uzmanları Derneği, "Denetim İlke ve Esasları Cilt 1", Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s. 139.
56. Recai DÖNMEZ, "Vergi İncelemelerinde Alıcı İfadeleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 133, Ocak 2004, (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004014151.htm, 20.12.2008)
57. KIZILOT, a.g.m., (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199308100.htm, 20.12.2008)
58. ÖZBALCI, a.g.e., s. 457.
59. Danıştay 7. Dairesi'nin 08.06.1998 tarih ve E. 1997/2553, K. 1998/2334 sayılı Kararı ve 21.04.1999 tarih ve E. 1998/1796, K. 1999/1640 sayılı Kararı.
60. Kenan BULUTOĞLU, "Türk Vergi Sistemi, Cilt 2", Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, 6. Baskı, Ankara, 1979, s. 347.
61. KOCAHANOĞLU, a.g.e., s. 87.
62. Samet TAMER, "Vergi Suç ve Cezaları", Uygulamada Vergi ve Muhasebe Dergisi, Cilt 1, Sayı 3, Akademi Matbaası, Ankara, 1977, s. 3.
63. Ali KOTAN, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1985, Ankara, s. 122.
64. y.a.g.t., s. 122-123.
65. Gürol ÜREL, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2007, s. 292.