

**Cumhur İnan BİLEN**  
**Yeminli Mali Müşavir**  
**Eski Hesap Uzmanı**

## **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BİLGİ TOPLAMA MÜESSESESİ II**

### **VUK'un 152. Maddesi**

VUK'un "İstihbarat Arşivi" başlıklı 152'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: "150'nci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur."

Vergi istihbarat arşivi, "vergi bankası" olarak da adlandırılmaktadır. Bir vergi sisteminde istihbarat arşivi oluşturulmasının 3 temel amacı bulunmaktadır:1

Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükellefleri kolayca saptamak,

Vergi inceleme ve denetimlerinin etkinliğini arttırmak,

Vergi inceleme elemanlarına sağlıklı bir bilgi akışı sağlamak.

Danıştay 4. Dairesi'nin 12.12.1979 tarih ve E. 1979/87, K. 1979/3402 sayılı kararında; istihbarat arşivinden alınan bilgilere göre tarhiyat yapılabilmesi için arşivden alınan bilgilerin doğruluğunun inceleme yapılarak saptanması ve tutanak düzenlenmesi gerekmektedir.

### **VUK'un 256. Maddesi**

VUK'un "Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti" başlıklı 256'ncı maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

"Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir."

### **VUK'un 257. Maddesi**

VUK'un "Diğer Ödevler" başlıklı 257'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: "Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar:

İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;

İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir);

İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak; Bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziye, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanım tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek (Bu fıkrada yazılı mecburiyetler kiracılara da şamildir);

İşletmede 134'üncü madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek."

## **VUK'un Mükerrer 257. Maddesi**

VUK'un "Yetki" başlıklı mükerrer 257'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: "Maliye Bakanlığı;

1. Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya, 2

Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,

Bu Kanunun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye,

Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezaî şartlar Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak ve Resmî Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.

Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur. Maliye Bakanlığı, birinci fıkrada yazılı belge tasdik işlemi; noterlere, kanunla kurulmuş meslekî kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticarî kazançları basit usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer." Söz konusu madde ile VUK'un 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgilerin internet de dahil olmak üzere, her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve

ortamında verilmesi hususunda izin verme veya zorunluluk getirme hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Ancak; Maliye Bakanlığı bugüne kadar bu yetkisini henüz kullanmamıştır.

#### **9. VUK'un Mükerrer 355. Maddesi**

VUK'un "Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza" başlıklı mükerrer 355'inci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: "Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile **1.1.2008'den itibaren 1.490-YTL,**

İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 680-YTL,

Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 378 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2008'den itibaren 320 -YTL), özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır." Vergi uygulamasıyla gerçekleştirilmekte olan işlemlerin sağlıklı bir şekilde cereyan etmesini ve sürmesini sağlamak bakımından; bir kısım işlemleri olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirmeyenlere "özel usulsüzlük cezası" uygulanması öngörülmüş bulunmaktadır.<sup>2</sup> Bunların genel usulsüzlük suçları ile aralarındaki fark, özel usulsüzlük suçunun vergi yükümlülüğünü daha ağır noktalarda ihlal etmesi ve buna bağlı olarak vergi ziyayı açısından daha elverişli ortam yaratmasıdır. Bu nedenle, bu suçlar "yakın tehlike suçları" olarak değerlendirilebilir fiilleri kapsar hale getirilmiştir.<sup>3</sup>

Yukarıda madde hükmünde belirtilen ceza tutarları, 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren VUK'un mükerrer 414'üncü maddesine göre her yıl belirlenecek yeniden değerlendirme tutarı oranında arttırılmaktadır. Yine, söz konusu maddede, Bakanlar Kurulu maddede belirtilen şekilde tespit edilen maktu had ve miktarları yarısına kadar arttırmaya veya indirmeye; nispi hadleri ise iki katına kadar arttırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkilendirilmiştir. Bakanlar Kurulu, her yıl bu yetkisini kullanarak ceza tutarlarını yeniden değerlendirme oranında arttırmaktadır.

VUK'un mükerrer 355. maddesinin 4369 sayılı Kanun'la değişmeden önceki şeklinde, bilgi vermeyenlere ait özel usulsüzlük cezası, bilgiyi çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler için öngörülmüşken; yeni düzenlemede "çekinme sebebi" olup olmaması itibarıyla bir ayırım yapılmamıştır. Buna göre; artık çekinme sebebi bulunduğu da; bilginin verilmemesi, cezanın kesilmesini gerektirecektir. Ancak, VUK'un 151. maddesi halen yürürlükte olduğu için; bu maddede dört bent halinde sayılmış olan hallerde istenilecek bilginin verilmemesi gerekçesiyle ceza kesilmesi mümkün değildir.<sup>4</sup>

Bilgi verme veya ibraz ödevini yerine getirmeyenlere ceza kesilebilmesi için VUK'un yukarıda yer verilen mükerrer 355. maddesi hükmüne göre; I Bilginin yetkili idare ve görevlilerce istenmiş olması, I Bilgi verilmesi veya defter ve belgenin ibrazının yazılı olarak istenmesi,

I Yazıda ilgiliye defter ve belgesini ibraz etmesi veya bilgi vermesi için (15 günden az olmamak kaydıyla) süre verilmesi,

I Verilen sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı cevap verilmesi ya da defter ve belgelerin verilen sürede ibraz edilmemesi halinde VUK'un ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidileceğinin bildirilmesi, gerekmektedir. Bu şartların, yazıyı çıkaran makam veya vergi inceleme elemanlarınca sağlanması gerekmektedir.

Düzenlenecek bilgi isteme yazısında VUK'da yazılı cezaların uygulanacağına ilgiliye bildirilmesi zorunluluğu ise kanun koyucu Türk Ceza Kanunu'nun "kanunu bilmemek mazeret olmaz" ilkesinin bir istisnası olarak kabul edilebilir.<sup>5</sup> Herhalde kanun koyucu yürürlükteki kanunlarda yer alan yaptırımların ağırlığını ya da o dönemdeki mali kanunlardaki yeniliği göz önünde bulundurarak bu hükmü ihdas etmeyi yararlı görmüştür.<sup>6</sup>

Yine, VUK'un mükerrer 355. maddesinde yazılı olmamakla birlikte, VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, istenildiği halde verilmeyen bilginin, kendisinden bilgi istenilenin bilebileceği bir hususa ilişkin olması gerekmektedir. Danıştay 3. Dairesi'nin 05.10.1998 tarih ve E. 1987/2617, K. 1988/2260 sayılı kararında; hastanenin resmi kayıtlarında bulunan bilgilerin hekimlik yapan davacının serbest meslek faaliyetleriyle ilgisi bulunmadığından; anılan bilgileri tayin edilen süre içerisinde vermekten imtina eden davacı adına VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine hükmetmiştir.<sup>7</sup>

VUK'un mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için ilgiliye yazı ile tebliğ edilmesi gerekliliği, ancak cezanın doğrudan muhataba yazılmamış genel tebliğlerle ilgililerden bilgi veya bildirim istenmesi durumlarında ise kesilip kesilemeyeceği tartışmalara yol açmaktadır.<sup>8</sup> Danıştayın bu durumda özel usulsüzlük cezasının kesilebileceği yönünde kararları<sup>9</sup> bulunduğu gibi; aksi yönde kararları<sup>10</sup> da mevcuttur.

Mükelleflerden vergi idaresinin çıkarmış olduğu genel tebliğler aracılığıyla bilgi istenmesi ve bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde; VUK'un mükerrer 355. maddesinde belirtilen özel usulsüzlük cezasının uygulanıp uygulanmayacağı hususu açık değildir. Bu gibi durumlarda; UREL, genel tebliğlerin de birer yazılı bilgi isteme vasıtası kabul edilerek; cevap verilmemesi halinde VUK'un mükerrer 355. maddesinde belirtilen özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerekçesiyle görüşünü savunmaktadır.<sup>11</sup> ÖZYER ise; vergi idarelerinin VUK'un 149. maddesi uyarınca devamlı bilgi isteme yetkisine sahip olduğu, VUK'un mükerrer 355. maddesinin 1. fıkrasında 149. maddeye de açıkça yollama yapıldığı, devamlı bilgi isteme yetkisinin 1000'lerce kişiden aynı anda bilgi istenmesi gereken durumlarda da kullanılabilmesi ve böylesi durumlarda 1000'lerce kişiye tek tek mektup yazılarak bilgi isteme yazısının tebliğ edilmesi yoluna gidilmesinin hem ekonomik olmayacağı, hem de uzun zaman alacağı gerekçeleriyle aynı görüşü paylaşmaktadır. Buna göre; mezkur Kanununun 355. maddesinin lafzına bağlı kalınarak bizzat muhataba yazı ile tebliğ şartını aramak, kamu yararı ile de bağdaşmayacaktır.<sup>12</sup> Bizce de, bilgi istenen kişilerin sayısal çokluğu dikkate alınarak Resmi Gazete'de yayınlanarak herkesin bilgisine duyurulmakta olan genel tebliğlerde getirilen bilgi verme zorunluluklarına uymayan mükelleflere, mükelleflerin genel tebliğ hükümlerinde açıkça uyarılmış olması kaydıyla, VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilir.

VUK'un mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında; verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumlarda, "bir kat fazla" cezanın ilk cezaya ilave olarak alınacağı anlaşılmaktadır.<sup>13</sup> VUK'da diğer bazı özel usulsüzlük cezalarının uygulanmasında üst limit mevcutken; bilgi vermeme ya da yanlış bilgi verme durumunda

mükerrer 355. madde hükmü gereğince kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasına ilişkin bir üst limit bulunmamaktadır.

Diğer bir deyişle; ilk istenilen bilgiye verilen süre içerisinde yanıt verilmemesi halinde; tekrarlanacak bilgi talebi sırasında yeniden yeterli yanıt alınamaması durumunda ceza her seferinde bir kat arttırılarak uygulanacaktır.

VUK, bilgi vermeme veya eksik bilgi verme fiilinin tekrarı halinde bir kat arttırılarak özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için; özel usulsüzlük cezasının kesinleşmiş olmasını yeterli görmüştür. Ayrıca; kesilen cezanın kesinleşmiş olması, ilgili fıkra hükmünün uygulanması için gerekli değildir. Ancak; kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin işlemin idari yargı yerince iptali halinde, fıkranın uygulanma nedeni ortadan kalkacağından; bu fıkra uyarınca bir kat arttırılarak kesilecek özel usulsüzlük cezasına karşın; açılacak idari davadaki yargı yerinin, ilk cezaya ilişkin açılacak davada, verilecek kararın beklenmesi gerektiği öne sürülmektedir.<sup>14</sup>

Öte yandan; VUK'un mükerrer 355. maddesi gereğince kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının her bir bilgi isteme ve ibraz yazısı bazında uygulanması gerekmektedir. Örneğin; tek bir defter ve belge ibraz yazısıyla 2000 ve 2001 takvim yılları defter ve belgelerinin istenmesi durumunda; mükellefin öngörülen zorunluluğu yerine getirmemesi halinde tek bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Bu örnekte; farklı yıllara ilişkin olarak farklı defterlerin istenmiş olması cezanın ayrı kesilmesini gerektirmemektedir. Ceza bilgi isteme veya ibraz yazısına bağlı olarak kesildiğinden; örneğin bir yılın defter ve belgelerinin ayrı ayrı yazılarla istenmiş olması halinde, bilgi isteme veya ibraz yükümlülüğünün VUK'da öngörülen şekilde yerine getirilmemesi durumunda, bilgi isteme veya ibraz yazılarına bağlı olarak ayrı ayrı ceza kesilmesi gerekmektedir. Yine, bu yaklaşım ve anlayışın doğal sonucu olarak ibraz etmeme veya bilgi vermeme suçunun; ibraz veya bilgi isteme yazısının tebliğ edildiği tarih itibarıyla işlendiğinin kabul edilip; cezaların da tebliğ tarihleri itibarıyla geçerli olan tutarlar üzerinden kesilmesi gerekmektedir.<sup>15</sup> Aslında; başlangıçtaki ceza tutarı yeterince yüksek ve caydırıcı olursa; kötü niyetli mükelleflerin incelenmesi sırasında her talep edilen bilginin yazıyla talep edilerek cezanın üst limitsiz olarak uygulanması yoluna gidilmesine gerek kalmayacaktır.

Sonuç olarak; VUK'un mükerrer 355. maddesi kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezasının üst limitsiz olması, bu cezanın caydırıcılığını arttırırken; başlangıçta uygulanan ilk ceza tutarının oldukça düşük tutulması cezanın caydırıcılığını azaltmaktadır.

#### 10. VUK'un Mülga 361. Maddesi

Bilgi vermeyenlere ilişkin yaptırımın düzenlendiği yukarıda hükümlerine yer verilen VUK'un mükerrer 355. maddesi metninden de anlaşılacağı üzere, bilgi verme mükellefiyetinin yerine getirilmemesi durumunda mükelleflere sadece maddi müeyyideler öngörülmektedir. Oysa; 4369 sayılı Kanun'un, 82/1-a maddesi ile 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırdığı VUK'un 361. maddesi, bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra tekrar verilen süre içerisinde istenilen bilgilerin verilmemesi durumunda hapis cezası öngörmekteydi. TC. Anayasası'nda yapılan değişikliklerle birlikte "ekonomik suçlar için ancak ekonomik cezalar verilmesi" prensibinin benimsenmesinin ardından 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan VUK'un 361. madde metni aşağıdaki gibiydi:

"148, 257. maddelerle, 150. maddenin 4 numaralı bendinde yazılı mecburiyetlerin, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yine yerine getirilmemesi halinde, yetkili mercilerce yeniden süre belli edilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi kendilerine tebliğ olunur. Yeniden belli edilen süre içinde bu mecburiyetleri yerine getirmeyenler hakkında bir aydan üç aya kadar hapis cezası hükmedilir.

Yetkili makam ve memurlar tarafından kamu idare ve müesseseleri ile gerçek veya tüzelkişilerden 148. ve 149. maddeler gereğince istenilen bilgileri çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler ile 150. maddenin 1-3 numaralı bentlerinde yazılı olanlardan bahsi geçen maddedeki bildirme mecburiyetini yerine getirmeyenlere (3946 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle belirlenen miktar) 100.000 (95/7595 sayılı BKK ile 1.000.000 Yürürlük: 30.12.1995 Geçerlilik: 01.01.1996) liraya kadar para cezası hükmolunur. Bu maddenin uygulanmasında 367. maddede gösterilen usule uyulur." VUK'un 361. maddesinin yürürlükten kaldırılması ile istenilen bilgiyi vermeyenlere tekrar verilen süre içerisinde de bilgi vermemeleri durumunda hapis cezası uygulama imkanı kalmamış ve VUK'un mükerrer 355. madde hükmü gereğince verilen para cezasının bir kat artırılarak uygulanması esası benimsenmiştir. Verilen ikinci sürede de bilgi vermeyenlere nasıl bir müeyyide uygulanacağı konusunda Kanun'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Her ne kadar cezanın ikinci kez bir kat arttırılarak uygulanacağı belirtilmiş olsa da; bu hüküm tek başına kötü niyetli mükellefleri vergi inceleme elemanlarınca istenilen bilgileri eksiksiz ve zamanında vermek bakımından yeterince zorlamamaktadır. Bu belirsizlik ise; kötü niyetli mükellefleri yasadışı faaliyetlere girişme konusunda cesaretlendirmektedir.

#### **g) Türkiye'de Vergi Mevzuatında Bilgi Vermemeye İlişkin Cezaların Etkinliği:**

Vergi idaresinin güçlendirilmesi, kanunların etkin bir şekilde uygulanması ve vergi kaçığının ortadan kaldırılarak mükellefler arasında adaletin sağlanması açısından önemlidir. Mükellefi izleyen, ekonomik faaliyetleri takip edebilen, mümkün olan en son teknolojilerle donanmış çağdaş bir vergi idaresi, ülkelerin vazgeçilmez öncelikleri arasında yer almalıdır.<sup>16</sup> Ekonomik birimler ve bu birimler arasındaki işlemler gelişip karmaşıklıklaştıkça vergi yönetiminin bilgi alma gereksinimi de artar. Dolayısıyla, ekonomide ve teknolojiye gelişme meydana geldikçe vergi yönetimleri de yeni "bilgi verme" yükümlülükleri ihdas etmektedirler. Doğaldır ki, vergi idareleri, bilgi verme görevi yüklediği kişi veya kurumlara bu külfeti yüklemekle birlikte; hemen bilgi alması mümkün olamamaktadır. Vergi idaresinin bu bilgileri tam ve doğru olarak, zamanında alabilmesinin iki ana koşulu vardır. Bu koşulların birincisi, bilgi vermesi istenilen kişilerde vergi bilincinin oluşmuş olmasıdır. İkincisi de, bilgi verilmemesine veya doğru ve tam bilgi verilmemesine konulmuş yaptırımlar, yani vergi cezalarıdır. Gelişmemiş ülkelerde vergi bilinci oluşmuş olmadığından; vergi ödemeye karşı bir isteksizlik olduğu gibi vergi yönetimine bilgi vermeye karşı da bir ilgisizlik olmaktadır. Oysa; vergi ödemeye karşı bir isteksizliğin olması vergi idaresinin ekonomik birimler ve olaylar hakkındaki bilgilere olan gereksinimini daha da arttırmaktadır. Dolayısıyla; hem vergi ödemeye karşı isteksizlik nedeniyle vergilemede etkinliği sağlamak için, hem de bilgi vermeye karşı ilgisizliği kırmak için bilgi vermemeye bağlı cezaların önemi artmaktadır. Ülkemizde de vergi bilincinin oluştuğu (en azından olumlu yönde) pek söylenemez. Bu nedenle, bilgi vermeme durumunda uygulanacak cezalar büyük önem arz etmek olduğu görüşü ileri sürülmektedir.<sup>17</sup>

Oysa; üçüncü kişilerden bilgi toplamadan kayıt dışı hasılatın kavranmasının imkansız denebileceği bir ekonomik ortamda, yukarıda belirtilen maddi cezalarla bu müessesenin işletilmeye çalışılması bizce yetersizdir. Ülkemizin en önemli problemlerinin başında, kayıt dışı ekonomi gelmektedir. Kayıt dışı ekonomi ülkemizin vergi gelirlerinin azalmasına, kamu finansmanının borçlanma ile karşılanmasına, kayıt içinde çalışan mükelleflerle kayıtdışı çalışanları alışkanlık hale getirmiş mükellefler arasında rekabet eşitsizliği yaratılmasına neden olmaktadır. Kayıt dışı ile etkin şekilde mücadele edilebilmesi için; en ağır yaptırımların vergi sisteminde ihdas edilmesi ve bunların tavizsiz ve kararlılıkla uygulanması gerekmektedir. Türk vergi ceza sisteminde objektif kriterlere oturtulamamış olan uzlaşma müessesesi, cezaların caydırıcılığını azaltan bir başka faktördür. Bir taraftan vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimleri yapılırken; diğer

taftan da mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde "İleride nasıl olsa uzlaşma denen bir anlaşma müessesesi var, vergi idaresi ile anlaşırım ve ödemediğim vergiyi cezasıyla indirimli olarak öderim." düşüncesine yönelterek sorumsuzca davranmaya yönelten uzlaşma müessesesi, vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.<sup>18</sup>

Bu bağlamda atılması gereken adımlardan birisi de, vergi inceleme elemanlarına bilgi vermeyen veya eksik ve yanıltıcı bilgi verenlere uygulanan cezaların arttırılmasıdır. Ancak, vergi ceza politikası belirlenirken vergi cezalarının önleyiciliği ve caydırıcılığının arttırılmasının yanı sıra vergiye daha çok gönüllü uyum gösteren (sicili vergi cezalarıyla ve vergi kanunları kaynaklı adli cezalarla dolu olmayan, vergisini zamanında ödeyen) mükellefler lehine özel indirimler sağlanarak; vergiye gönüllü uyumu özendirici politika değişiklikleri de geliştirilmelidir.

#### **g) Bilgi Toplamının Nitelikleri**

Vergi miktarının, konusunun veya vergiyi doğuran olayın saptanmasında hiçbir önemi bulunmayan bilgiler, VUK'da bahsedilen bilgilerden değildir. VUK'un yukarıda yer verilen maddelerine topluca bakıldığında; toplanması öngörülen bilgilerin belli başlı ortak özellikleri bulunmaktadır:

Toplanan bilgiler vergilendirmeye ilgili olmalıdır.

Toplanan bilgiler vergi incelemesi yapmakla görevli elemanlarca açıkça fark edilmeyecek yapıda olmalıdır.<sup>19</sup>

Mükellefle ilgili toplanan bilgilerin VUK'un 1. maddesinde sayılan vergilerle ilgili olması gerekmektedir. Anılan madde gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimlerin dışındaki tüm vergileri içermektedir. Bu da; genel bütçeye giren vergi, resim, harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçları kapsamaktadır.<sup>20</sup>

Bilgi toplama müessesesinin diğer vergi denetim müesseseleri içerisindeki konumuna bakıldığında; başlı başına bir vergi denetim müessesesini teşkil etmekten çok diğer denetim müesseselerinin tamamlayıcısı olarak bir işleve sahip olduğu görülmektedir. Zira, bilgi talebinin vergi mükellefleri ve sorumlularla işlem yapmak suretiyle ilişki kuranlara yöneltilebilmesi, vergi denetiminin uygulama alanını oldukça genişletmektedir.<sup>21</sup>

### **III. Farklı Ülke Vergi Mevzuatlarına Göre Bilgi Toplama Müessesesi**

#### **a) İngiltere**

İngiltere, mükellef büyüklükleri itibariyle bir segmentasyona gitmiş olup, büyük firmalardaki vergi kaçığı ile ilgili olaylarda incelemeleri Özel Uyum İdaresi yürütmektedir. İnceleme konusu olayların büyük kısmı, yerel daireler tarafından gönderilmektedir. Bazı incelemeler, diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ışığında saptanmaktadır. Ayrıca; bilgisayar sistemi, veri eşleştirmesi ve denetimde olası hedeflerin tanımlanması amacıyla daha yoğun olarak kullanılmaktadır.<sup>22</sup>

İngiltere'de vergi incelemelerinin vergisini olduğundan az ödeyen mükellefler açısından eksikliğin tamamlanarak eksik kısmın hazineye intikal ettirilmesini sağlamanın yanında, fazla ödeme yapan mükelleflere de yapılan fazla ödemenin geri iadesi imkanının da sağlanması nedeniyle iki yönlü bir işleve sahip olduğu söylenebilir. Böylelikle; İngiltere Gelir ve Gümrükler İdaresi, bir taraftan incelemeye alınan mükellefin diğer mükelleflerin ödediği vergi kadar vergi ödemelerini sağlar; diğer taraftan da adil bir vergi sisteminin işlemlerini teminat altına almış olur.<sup>23</sup>

İnceleme elemanları yapılan beyanın tam ve doğru olduğu yönünde karar vermek amacıyla mükelleflerin özel hesaplarının (banka, yapı kooperatifi ve kredi kartı hesapları gibi) detaylarını da kendisinden isteyebilir. Mükelleflerin özel hesaplarının detaylarının ne zaman istenebileceğine dair aşağıdaki örnekler verilebilir<sup>24</sup>:

— Bankalardan ya da yapı kooperatifi hesaplarından herhangi bir ticari harcama yapılması ya da ticari faturaların onlar vasıtasıyla ödenmesi,

Muhasebe kayıtlarının ticari işle alakalı şahsi münasebetlerle uyumlu doğru kayıtlar olduğu kanısını uyandırmaması,

Muhasebe kayıtlarının beyan edilen kazancın tamamını inceleme elemanlarına açıklayamaması ve özel hesap dönemi ayrıntılarının ne kadar ilave geliri olduğunu göstermekte yardımcı olacağına inanılması.

İngiltere Gelir ve Gümrükler İdaresi, mükelleflerin beyanını kontrol etmek amacıyla beyannamede yer alan bilgilerin kaynağını oluşturan belgeleri isteyebilmektedir. İdare tarafından istenen bilgiler, beyannamede yer alan bilgilere bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Yapılan inceleme sırasında beyan edilen bilgilerle mükellefler tarafından gönderilen bilgilerin karşılaştırması yapılmaktadır. Bu amaçla, her defasında mükellefe bir tebligat gönderilmekte ve her defasında makul bir süre (en az 1 ay) verilmektedir. Mükellef bir ayın sonuna kadar kendisinden istenilen tüm bilgileri idareye göndermelidir. Mükellef kendisinden istenilen bilgilerin bir kısmına sahip olmaması halinde neden bu bilgilere sahip olmadığını ve bu konuda ne yapacağını idareye bildirmelidir. Bu süre içerisinde istenilen bilgilerin idareye gönderilmemesi halinde, durum en kısa zamanda tebligatı gönderen idareye bildirilmelidir. Böylesi bir durumda, idare mükellefe ek bir süre verebilmektedir.<sup>25</sup> Mükellefin kendisinden istenilen bilgiler ve bilgilerin ne zamana kadar gönderilmesi gerektiği konusunda tereddüde düşmesi halinde, tebligatın üzerindeki telefonu arayarak bu konuda bilgi alabilmektedir. Mükellefin kendisinden istenilen bilgileri zamanında göndermemesi durumunda cezaya çarptırılmaktadır. İlk seferinde ceza 50 sterlin olarak uygulanırken; inceleme sırasında mükelleften farklı bir tarihte yine bilgi ve belge istenmesi halinde, bu tarihte talebin ikinci kez yerine getirilmemesi durumunda ceza tutarı 150 sterline yükselmektedir. Eğer mükellef beyanname ile ilgisi olmayan bir konuda bir iddia da bulunuyorsa; idare mükelleften bu iddiasını destekleyecek daha fazla bilgi veya belge isteyebilmektedir.<sup>26</sup> İngiltere Gelir ve Gümrükler İdaresi, teknolojik gelişmelerden etkin bir şekilde yararlanmak amacıyla internet üzerinden beyanname düzenleme ve idareye iletme sistemi uygulamaktadır. Ayrıca, internet, telefon ve iletişim merkezleri aracılığıyla mükelleflere her türlü bilgi ve yardım ulaştırılması, onların eğitilmesine önemli katkı sağlamıştır. Böylece; yeni teknolojilerden yararlanılması ile İngiltere Gelir ve Gümrükler İdaresi ile mükellefler arasında hızlı ve kolay iletişim sağlanması, önemli zaman ve kaynak tasarrufuna yol açmıştır. Diğer taraftan, yeni teknolojilerin sağlamış olduğu imkanlardan yararlanarak uluslararası ticaret, ihracat, gümrük işlemleri, KDV iadeleri ve benzeri işlemler hakkında etkin bilgi elde edilmesi, İngiltere Gelir ve Gümrükler İdaresi'nin uygulamalarındaki etkinliği önemli ölçüde arttırmıştır.<sup>27</sup>

#### **b) Amerika Birleşik Devletleri**

ABD Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service), Hazine Bakanlığı'na bağlı olarak çalışmaktadır. IRS, federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, istihdam vergileri ve bazı tüketim vergilerinin tahsilatı ve vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur. Merkezi idarenin görevleri, bölgeler ve vergi daireleri için çalışma programlarını hazırlamak, önemli veri sistemlerinin dizaynını ve satın alımını planlamak, iş yükü analizi ve programlarını dikkate alarak personeli bölgelere dağıtmak, bölge ve vergi dairelerinin program uygulamalarını değerlendirmek, Kongre, yabancı ülkeler ve eyaletlerdeki vergi görevlileri ile temas kurmak, mükellef hesapları ve yönetim bilgi sistemlerinin bulunduğu Bilgi İşlem Merkezi ile IRS Hizmet Merkezini doğrudan yönlendirmektir. Vergi daireleri, genellikle büyük metropollerde kurulmuş olup, her vergi dairesine nüfusa ve iş yüküne göre değişen sayıda ofisler bağlıdır. Vergi dairelerinin vergi beyannamelerini ve eklerini inceleme görevi de bulunmaktadır.<sup>28</sup>



1998 yılında ABD Kongresi tarafından kabul edilen IRS'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile IRS'nin yeniden yapılandırılmasının gerçekleştirilebilmesi için şu dört ayrı alanda değişikliklerin yapılması kararlaştırılmıştır:<sup>29</sup>

Gelir idaresinin uygulamaları, mükelleflerin sorunlarını anlama, çözme ve önlemeye yönelme ve gelir idaresinin işlerinde en fazla önem, mükelleflerin eğitilmesi ve onlara hizmet sunulması olmuştur.

Mükelleflerin ihtiyaçlarını ve sorunlarını çözecek yönetim takımlarının yapılandırılması esas alınarak, IRS'nin yeni idari organizasyonunda gruplar oluşturulmuş ve mükellef gruplarına göre ayrı vergileme hizmeti sunan bir örgüt düzeni sağlanmıştır.

Eski yapılanmada IRS'nin performans ölçüsü kurumun iç işlemlerine yönelik olmuş ve mükelleflerin bakış açısı ile memnuniyeti hesaba katılmamıştır. Yeni performans ölçüleri ise müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti ve sürekli iyileştirme gibi konular olmuştur. Yeni yapılanma anlayışına destek olmak amacıyla, IRS teknolojik altyapısının güncelleştirilmesi ve geliştirilmesine büyük önem vermiş ve yeni teknolojilerin kullanılmasını sağlamak için bu alanda deneyimli işletmelerle yakın işbirliğine gitmiştir. IRS'nin yeni teknolojiden yararlanmasının iki temel hedefi vardır. Bunlardan birincisi, mükelleflerle elektronik ortamda iletişim kurarak vergileme ile ilgili işlem ve sorunların daha çabuk çözmektir. İkincisi ise, diğer ilgili kuruluşlarla elektronik veri alışverişinde bulunarak mükellefler hakkında daha fazla bilgi elde etmektir.

IRS uygulamaları birbirinden çok farklı ve kapsamlı olduğundan, her işlem için özel bilgisayar programları kullanılmaktadır. Bu nedenle, IRS'nin yeniden yapılanmasına paralel olarak yeni teknolojilerden yararlanılabilmesi için, işletim sisteminin beş yıllık bir dönem içinde tamamlanması öngörülmüş olup, bazıları tamamlanmıştır. IRS'nin amacı 2007 yılında beyannamelerin %80'inin elektronik ortamda doldurulması ve gönderilmesini sağlamaktır.<sup>30</sup> IRS, 1960 ve 1970'li yıllardan bu yana bilgisayar teknolojisinden yoğun ve etkin bir şekilde yararlanılmaktadır. Yeni teknolojilerin kullanımı sayesinde, bir taraftan IRS'nin vergi mükellefleri ve işlemleri ile ilgili bilgi elde etme imkanları oldukça gelişmiş, diğer taraftan da bilgiye ulaşma maliyetleri azalmıştır. Ayrıca, bilgisayar teknolojisi vergi idaresinin uygulamalarını kuvvetlendirmiş ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde büyük rol oynamıştır.<sup>31</sup>

ABD'de bilgi vermeme dolayısıyla; gerek vergi yönetimi tarafından gerekse yargı tarafından hükmedilen cezalar bulunmaktadır. Ortaklıklar ve küçük şirketler bilgi beyannamesi vererek ortaklarına dağıtılan yıllık gelir ve giderleri ile indirimleri vergi yönetimine bildirmek zorundadırlar. Söz konusu bilgi beyannamesi ile diğer bildirimlerin verilmemesi veya geç verilmesi dolayısıyla kesilen ceza, beyannamenin veya bildirim verilmesi gereken tarih ile verildiği tarih arasındaki sürenin uzunluğuna dayanır. Ceza, beyannamenin veya bildirim zamanında verilmemesinin yanısıra bilgilerin noksan veya yanlış verilmesi durumunda da kesilmektedir. İşletme veya yürütülen meslekle ilgili tek bir işlem veya birbiri ile ilgili işlemlerde bir yıl içinde belli bir tutardan fazla nakit sayılan ödeme araçları alan kişiler bu tahsilatlarını vergi yönetimine bildirmek zorundadır. Bilgi vermesi gerekenlerin süresi içinde isteyerek bilgi vermemeleri durumunda yasada öngörülen cezalardan ayrı olarak para ve 1 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu ceza ile birlikte, yargılama masraflarını da ödemektedirler. Diğer taraftan, belli bir tutarın üzerindeki nakit tahsillerin bildirilmesi ile ilgili hükümlerin ihlal edilmesi durumunda bir yıl olan hapis cezasının 5 yıl olacağı belirtilmiştir. Bilgi verilmemesinde, özellikle 10.000 doları aşan nakit tahsillerinin beyan edilmemesinde birden fazla kişinin kasıtlı olarak suça iştirak etmesi durumunda, ceza yasasında yer alan düzenlemeye göre ABD'ne karşı komplo kurma suçu işlenmiş olur. Suçun cezası ise 10.000 dolara kadar para ve/veya 5 yıla kadar hapidir.<sup>32</sup> ABD'de beyanlar yeminli olarak yapılmaktadır. Bu nedenle beyanların yalan veya yanlış olması ve bunun beyannameyi imzalayan tarafından

bilinmesi durumunda yalan yeminli ifade cezası uygulanmaktadır. Ancak böyle bir durumda hem Dahili Gelir Yasasında hem de Ceza Yasasında ceza hükümleri bulunduğu için bunlardan biri uygulanmaktadır. Hangi hükmün uygulanacağı konusunda da yönetimin seçme hakkı bulunduğu kabul edilmektedir. Dahili vergi yasasında öngörülen ceza 100.000 dolara kadar (şirketlerle ilgili davalarda 500.000 dolara kadar) para cezası ve/veya 3 yıla kadar hapis cezasıdır. Ceza yasasında ise söz konusu suç için 2.000 dolara kadar para ve/veya 5 yıla kadar haptir.33

ABD'de ceza uygulamasında hiçbir zaman unutulmaması gereken bir husus, cezaların ayrı ayrı uygulandığıdır. İsteyerek beyanname vermeme ve bilgi vermeme suçunda ceza, her eylem için ve eyleme katılan herkese ayrı ayrı verilmektedir. Bunun yanısıra, yargılama devam ederken yönetimin yükümlünün başka bir eylemini tespit etmesi durumunda bu eylem de yargılamaya dahil edilmektedir. Bu nedenle, bir eylem dolayısıyla birkaç cezaya birden hükmedilebilmektedir.34

### **Almanya**

Almanya'da, vergi incelemelerinde firmalar büyük, orta, küçük ve çok küçük firmalar olarak 4 kategoride değerlendirilmektedir. Son üç sıradaki firmaların vergi incelemesi, genellikle kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminden sorumlu yerel bürolar tarafından yapılmaktadır. Büyük firmalar ve belli bir büyüklüğün üzerindeki orta ölçekli firmalar, özel denetim büroları tarafından denetlenmektedir. Denetim seçme teknikleri kuruluşun ya da mükellefin büyüklüğüne bağlıdır. Orta, küçük ve çok küçük ölçekli firmalarda, açıklanamayan bir olağanüstülük varsa veya bir şüphe oluşmuşsa, bu hususlar incelenme nedeni olabilmektedir. Bunun dışında, tesadüfi seçim yöntemi uygulanmaktadır. Büyük firmalar, alan denetimi yoluyla sürekli olmayan bir incelemeye konu olmaktadır. Hesapların denetimi, bir işe, zirai bir kuruluşa sahip ya da kendi işini yapan bütün mükellefler için söz konusu olabilmektedir. Belli bazı olaylarda diğer mükellefler de incelenebilmektedir.35

Almanya'da vergi kontrol sisteminde bilgi toplama konusuna büyük önem verilmektedir. Bu ülkede bilgi toplama 3 şekilde yapılmaktadır.36

İstatistik incelemeler ve mesleki incelemelere ait yayınlan toplamak ve takip etmek, Değişik incelemeler sırasında üçüncü şahıslara ait bilgiler çıkarmak ya da bu tür kuruluşlardan bu amaçla bilgi almak, Resmi kuruluşlardan düzenli bilgi akışını sağlamak.

Bu yöntemlerden ilk iki yöntem sayesinde ekonominin çeşitli faaliyet kollarında konjonktürel dalgalanmaları takip etmek, işletmeler arasında karşılaştırmalar yapmak, beyannameler ve bunlara bağlı bilanço ve hesap cetvellerini toplu revizyonlara tabi tutmak, işletme denetimini daha olumlu ve verimli bir şekilde gerçekleştirme imkanı sağlamaktadır.37

### **Fransa**

Fransa'da vergi politikası Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü, tüm ülke düzeyinde vergi politikasını yürüten ve vergi daireleri bulunan bir kuruluştur. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatlarında kuvvetli bir bilgisayar ağı bulunmaktadır. Mükellefleri kontrol edebilmek için de çok iyi bir istihbarat sistemi geliştirilmiştir. Bakanlık kapsamında var olan kadastro birimi, bankaların açılan ve kapanan bütün hesaplarla ilgili bilgi veren birimi, gerçek kişiler bilgi bankası gibi birimler istihbarat sisteminde yararlanılan birimlerdir.38

Fransa'da incelenecek beyannameler hakkında gerekli bilgiler toplandıktan sonra sıra incelemenin yapılmasına gelir. Yapılan inceleme, mükellefin beyanları üzerinde ve işyerinde derinlemesine yapılan incelemedir. Ön incelemenin yapılmasındaki amaç, mükellefin beyannamesinde bulunması gereken bilgilerin olup olmadığını anlamaktır.

Böylece, konu başlangıçta ciddi bir şekilde ele alınmakta, gerekli düzeltmeler yapılarak, hatalar ve yanlışlar

büyük ölçüde önlenmektedir. İşyerinde derinlemesine yapılan denetimde de mükellefin işyerine bizzat gidilerek, mükellefin beyanından defter ve belgelerine inilerek inceleme yapılır. Burada amaç, mükellefin vermiş olduğu tüm bilgilerin doğruluğunu araştırmaktır. Böyle bir inceleme yapılırken, ortaklardan, bankalardan, mükellefle ilgili kişilerden, kamu kuruluşlarından, devlet arşiv ve kayıtlarından, mahkeme ve benzeri kuruluşlardan bilgi istenebilir.

#### **IV. Bilgi Toplama Müessesesinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi**

##### **a) Vergi İdaresi Açısından Bilgi Toplama Müessesesi**

Günümüz modern vergi sistemlerinde beyan yöntemi temel vergilendirme yöntemi olarak kabul edilmekte ve vergi idarelerinin kendi çabaları ile bilgi edinmesi daha çok beyan sisteminin sakıncalarını ortadan kaldırmak amacı ile kullanılmaktadır. Beyan sisteminde mükelleflerin bildirimlerini kanunda belirtilen süreler içinde yapmaması, eksik yapmaları ya da vergi kanunlarında belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmemeleri yükümlü ile vergi idareleri arasında olumlu bir ilişkinin kurulmasını engellemekte ve dolayısıyla da vergi idareleri vergilendirme ile ilgili görevlerini tam olarak yerine getirememektedir. Bu durumda da; vergi idareleri yükümlülerle ilgili bilgileri kendi çabaları ile edinmeye çalışmaktadır.<sup>40</sup> Bir ülkenin vergilemede başarılı olabilmesi için gelir idaresinin kanunları etkin bir şekilde uygulayacak teknolojik altyapıya, insan kaynağına ve ayrıca vergi kaçağını caydırıcı bir vergi denetim mekanizmasına sahip olması gerekliliği aşikardır. Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamak amacıyla vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi "vergi denetiminin etkinliği" olarak adlandırılmaktadır. Vergi denetimlerinin etkinliği, denetim elemanlarıyla, vergi idaresiyle ve mükelleflerle ilgili bir dizi etkene bağlı bulunmaktadır.<sup>41</sup> Türkiye'deki vergi idaresi örgüt yapısı itibariyle tahsilat fonksiyonuna ağırlık vermiş, denetim açısından ise gerekli nicel ve nitel kapasiteye ne yazık ki ulaşamamıştır. Bugün vergi dairesi tarafından kabul edilen pek çok beyanname eksik bildirilen gelirleri içermektedir. Dolayısıyla; yıllık denetim planları tamamen tecrübeye dayalı olarak yapılmaktadır. Denetim elemanlarına, inceleyecekleri sektör ve mükellef gruplarına ilişkin olarak denetimi kolaylaştırıcı istihbarat bilgileri ya zamanında sunulmamakta ya da eksik sunulmaktadır. İnceleme birimleri arasında eşgüdüm ve birim içi planlama noksanlığı, vergi denetim birimleri arasındaki yetki ve sorumluluk karmaşası, vergi suçu niteliğindeki suçların takibinde yeterli sayıda uzman elemanın bulunmaması, vergi denetimlerine yardımcı olabilecek istihbarat arşivlerinin yetersizliği ve vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinden yeterince yararlanılamaması vergi denetim sisteminin etkinliğini doğrudan etkilemektedir.<sup>42</sup>

Vergi idarelerinin inceleme ve denetimleri sırasında başvuracakları en önemli bilgi kaynaklarından biri de kuşkusuz istihbarat arşivleridir. Ancak, çeşitli kaynaklardan toplanarak arşive gönderilen bilgiler düzenlenmeden ve yorumlanabilir hale getirilmeden ilgili dosya memurlarınca ilgili mükellef dosyalarına konmaktadır. Diğer bir deyişle, toplanan bilgiler hiç bir analize tabi tutulmaksızın olduğu gibi ilgili mükellefiyet dosyasına aktarılmaktadır. Bilgiler düzenlenip yorumlanabilir hale getirilmediğinden dolayı, incelemeye yetkili kişiler bu bilgilerden kolayca yararlanamamaktadır. Nicelik ve nitelik yönünden yetersiz olan arşivlere ulaşan bilgiler gereğince ayıklanamamaktadır. Yani, eskiyen ya da yararı azalan bilgiler arşivlerden çıkarılmadıklarından arşiv bilgileri yığın bilgiler haline gelmektedir. Dolayısıyla, inceleme elemanlarının araştırma yapmasını zorlaştırmaktadır. Bütün bu olumsuzlukları bertaraf etmek için; Gelir idaresi Başkanlığı yeni bazı uygulamalar ve projeler gerçekleştirmektedir.<sup>43</sup>

Vergi Daireleri Otomasyon Projesi'nin ikinci ayağına yönelik çalışmalar paralelinde Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki Vergi İstihbarat Merkezi yeniden düzenlenmektedir. Halen, mükellef sicil bilgileri, mükellef alış-satış fatura bilgileri, vergi beyannameleri, gayrimenkul alım-satımı yapanlar, kurum ortakları, kredi kartı ile satış yapan işyerlerinin POS makinesi bilgileri, taşıt alım-satımı yapanlar, bankalar ve diğer finans kesimi bilgilerinin işlendiği veri ambarı, önümüzdeki dönemde çok daha geniş bir kesimi kavraması planlanmaktadır. Halen, bankalar, emniyet, tapu, telekom ve nüfus idarelerinden CD, disket, standardında okunabilen formlar ve kağıt ortamı ile bilgi aktarımı, otomasyon projelerinin tamamlanmasının ardından on-line gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu, Saymanlıklar ve Noterler de sisteme entegre olacaktır. Önümüzdeki dönemde gerekli altyapının oluşturulmasına paralel veri ambarının hafızası da zenginleştirilecektir. Bilgi toplanması ve bunların analizi için, daha önce Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan çalışma grubunun önerileri doğrultusunda, avukatlardan doktorlara, taksi ve dolmuşlardan akaryakıt satışı yapanlara kadar çok değişik bilgiler de yeni dönemde Vergi İstihbarat Merkezi'ne işlenmeye başlanacaktır. Bu bilgiler mükelleflerin beyanları ile çapraz kontrole tabi tutularak, vergi kaçıran mükelleflerin çok daha kolay şekilde ortaya çıkarılması planlanmaktadır.<sup>44</sup>

Kayıtdışı bulunan veya faaliyetlerinin bir kısmını kayıtdışı tutan mükellefler, toplumun kültür ve yaklaşımlarından, vergi bilinci veya bilgi zayıflığından yararlanarak; sürekli yeni yöntemler geliştirerek uygulamaktadır. Kayıtdışı ekonomi, denetimin yetersizliğinden yararlanarak vergi sistemini zorlayan eylemleri normalleştirip topluma benimsetirken; vergi idaresinin bu boşlukları kapatmak için yapmış olduğu müdahaleler toplumda farklı algılanmakta, vergiye karşı direnci güçlendirmektedir. Vergi idaresinin bu sarmaldan kurtularak mükellefleri yanına çekebilmesi için; vergi yönetiminin vergi hukuku kuralları içerisinde adil, eşit ve hiç kimseye taviz verilmeden, toplum lehine yürütüldüğünü ispatlaması ve buna vatandaşa inandırması gerekmektedir. Herkesin aynı muameleye tabi olduğuna ikna olan mükelleflerin vergiye uyumu kolaylaşacak ve vergi sisteminin hukukun üstünlüğü ilkesine daha çok özen göstermesiyle birlikte mükelleflerin vergiye olan dirençleri uyuma çevrilecektir.<sup>45</sup> Böylesi bir tutum değişikliği, elbette ki vergi idaresinin daha sağlıklı bilgi toplamasına ve daha adil bir vergi sistemi oluşturulmasına yardımcı olacaktır.

#### **b) Kayıtdışı Ekonominin Azaltılması Açısından Bilgi Toplama Müessesesi**

Vergi kayıp ve kaçakları, devletlerin bütçeleri üzerinde makro ve mikro düzeylerde olmak üzere mutlak olumsuz bir etkiye sahiptir. Bu negatif etkinin ortaya çıkması, sosyolojik, psikolojik, ekonomik, hukuksal, vb pek çok nedenle açıklanabilir ancak yadsınamaz bir gerçek vardır ki; cebren toplanan bir kamu geliri olan vergiye karşı tüm toplumlarda mukavemet daimi surette olmaktadır.<sup>46</sup> Bu durum; derecesi farklılaşmakla birlikte, gelişmiş, gelişmekte olan veya az gelişmiş bütün ekonomilerde mevcuttur. Önemli olan sistemin; devlet düzeni açısından tolere edemeyecek düzeyde ve kayıtdışılığın kural, kayıt altında olmanın istisna olduğu bir vergi sistemine dönüşmesini engelleyici tedbirleri korkusuzca, tam ve zamanında alabilmek ve bunları kararlılıkla uygulayabilmektir.

Bilindiği gibi, vergilerin sağlıklı toplanması yani mükelleflerden en az kayıp ve maliyetle vergi toplanması, vergi idarelerinin hem amacı, hem de görevidir. Bu görevi yerine getirebilmek için, öncelikle kayıt dışı çalışmayı alışkanlık haline getirmiş mükelleflerin saptanması gerekmektedir. Vergi idaresince kayıt dışı çalışmayı alışkanlık haline getirmiş mükellefler tam olarak saptanamıyorsa veya daha kötüsü saptanmasına yönelik somut bir çaba gösterilmiyorsa; vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından eşitsizlikler yaratılmış olmaktadır. Bu durumda, TC. Anayasası'nın 73. maddesine göre; herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi ilkesi de ihlal edilmiş olmaktadır.<sup>47</sup>

Vergi mükelleflerinin tespit edilmesi yanında, vergi miktarı ile vergi matrahlarının da gerçeğe yakın saptanması gerekir. Bilindiği üzere, vergi idaresinin tarhiyat, tahsilat, inceleme ve denetim gibi işlevlerinin temel amacı, mükelleflerin ve matrahların doğru belirlenmesini sağlayarak vergileri toplamaktır. Gerçekten, vergi idareleri sadece tahsilat yapan birimler

değil, aynı zamanda vergi matrahlarını denetleyen, bu amaçla inceleme ve araştırma yapan kurumlardır. Vergi matrahlarının incelenmesi ve araştırılması, vergi kayıp ve kaçaklarının azalması açısından büyük öneme sahiptir. Bu incelemelerin ve araştırmaların aksamaması, genel olarak kayıt dışı ekonomiyi artırırken vergi gelirlerinin de azalmasına neden olmaktadır. Kamu harcamalarının temel finansman kaynağını teşkil eden vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanamaması ekonomik kalkınma ile gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler doğurmaktadır. Dolayısıyla; gerek mükelleflerin, gerekse beyan edilen vergi matrahlarının incelenmesi ve bunlarla ilgili bilgilerin toplanması daha çok bilgi toplamanın işlevine bağlıdır.<sup>48</sup> Vergi kaçakçılığını kontrol altına alma düşüncesi, vergi idarelerinin vergi mükelleflerinden mali veya ticari uğraşlarına ilişkin sürekli olarak yeni tip bilgiler talep etmesine yol açmaktadır. Ayrıca; hem vergi mükellefleri, hem de vergi mükellefi olmayanlar, kendileri dışında kalan diğer vergi mükelleflerinin hesaplarının kontrol altına alınması amacıyla vergi idaresine bilgi vermek mecburiyetindedirler.<sup>49</sup> Bir başka deyişle, bilgi toplama müessesesi, istek üzerine ve sürekli bilgi verme mekanizmaları ile mükelleflerin ve mükellefiyetin belirlenmesinden beyan edilen gelirin denetimine kadar gördüğü birçok fonksiyonla vergi kayıp kaçığının en aza indirilmesinde önemli bir müessesedir ve bu nedenle etkin şekilde işletilmesi gerekmektedir.<sup>50</sup>

### **Mükellef ve Bilgi Vermeye Mecbur Olan Diğer Şahıslar Açısından Bilgi Toplama Müessesesi**

Bir ülkede etkin bir bilgi toplama mekanizmasının olması mükelleflerde devamlı bir gözetim altında oldukları imajını yaratmaktadır. Böyle bir psikolojik etki, mükelleflerin görev ve sorumluluklarını daha gerçekçi bir şekilde yerine getirmelerine ve daha saygılı olmalarına katkıda bulunmaktadır.

Mükellefler hakkında bilgi toplanırken; mükellef haklarına azami riayet edilmesi gerekmektedir. Gerek üçüncü kişilerden, gerekse başka bilgi kaynaklarından elde edilen inceleme ve araştırma sonuçlarının mükelleflere yansıtılması, mükellefleri pek çok yönden etkileyerek onları doğru beyanda bulunmaya zorlamaktadır.

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

Türk Vergi Sisteminde Bilgi Toplama Konusunda Yaşanan Sorunlar 1. Bilgi Teknolojilerinden Yeterince Yararlanılmaması

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve vergi denetiminde etkinliğin artırılması amaçlarına yönelik olarak, ülkemizde hayata geçirilen projelerden bazıları şunlardır:

Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ortaklaşa yürütülen AB katılımlı "Bilgisayar Destekli Denetim Projesi",

Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ortağa yürütülen ve Avrupa Birliği fonlarınınca da desteklenen "twinning projesi".

Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP, VEDOP 2),

Vergi Dairesi İzleme Sistemi (VEDİS),

Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Projesi (EBTİS),

Web Tabanlı Vergi Dairesi Projesi (e-VDO),  
E-beyanname Uygulaması,  
Veri Ambarı (VERIA) Çalışmaları,  
Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS),  
Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi (EMKAS),  
Vergi Kimlik Numarası Uygulaması.

Bu proje ve çalışmalar yoluyla mükelleflerin daha yakından izlenebilmesi, mükellefiyete ilişkin işlemlerin daha kolay görülebilmesi ve mükelleflere ait bilgilerin depolanarak gerekli birimlere ulaştırılması amaçlanmıştır.<sup>52</sup>

Bazı kurum ve kuruluşlar (Bankalar, Noterler, Tapu Sicil Müdürlükleri, Belediyeler, Elektrik Dağıtım Şirketleri, Borsalar ve Meslek Odaları, Emniyet Genel Müdürlüğü, Trafik İdaresi v.b.) ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında bilgi akışım hızlandıracak çağdaş teknolojik donanımına sahip altyapı, henüz oluşturulamamıştır. Yine, bu kurumlardan toplanan bilgiler VEDOP sistemine tüm inceleme elemanlarının kullanımına sunulacak şekilde entegre edilememiştir.

**Muhtelif Kurum ve Kuruluşlardan Toplanan Bilgilerin Yeterince Analiz Edilmemesi**

Vergi dairelerinin yetki alanına giren mükellef sayılarının çokluğu ve tahsil yetkisi bulunan vergi dairelerinin gereksiz bir çok iş yüküne boğulmuş olması, vergi dairelerini, asli görevlerini yapamaz duruma getirmesini ifade etmektedir. Tüm çalışanların kurum amaçlarına yöneltilmesi gibi yönetim ilkelerinin geçerli olmaması, vergi dairelerindeki hiyerarşik sorunlar, personelin sorun çözme konusundaki inisiyatifinin olmaması, vergi idaresinin kurumsal yapısının zamana ayak uydurmakta yaşadığı güçlükler, performanslarının karşılığı özlük haklarının alınmaması, v.b. gibi nedenlerle vergi idaresinin hizmet kalitesinin düşmektedir.<sup>53</sup> Bu nedenle; çok farklı kaynaklardan mükellefler hakkında toplanan bilgiler yalnızca ilgili mükellefin dosyasına olduğu gibi konulmakta ve bu bilgiler üzerinde yeterince analiz yapılamamaktadır. Bu ise; Türk vergi hukukunda bilgi toplama müessesesini kırtasiyeciliği arttırıcı yönde gereksiz bir faaliyete dönüştürmekte ve vergi incelemelerinde vergi istihbarat merkezindeki bilgilerden yeterince yararlanılamamaktadır.

### **Vergi Denetim Sisteminde Yaşanan Aksaklıklar**

Vergi incelemelerindeki ve bilgi istemedeki çakışma, her denetim biriminin inceleyeceği mükelleflerin kademelendirilerek Yasa düzeyinde ayrıma gidilmemiş olması, vergi inceleme elemanlarına destek hizmeti sağlamak üzere sanayinin çeşitli alanlarında uzmanlaşmış mühendis, yazılımcı, teknisyen, istatistikçi, güvenlik görevlisi, v.b. teknik personelin yeterince istihdam edilmemesi, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimliliğini azaltmaktadır. Bunun dışında; vergi inceleme elemanlarının yeterli teknolojik altyapıyla donatılmamış olmaları ve vergi istihbarat merkezinden vergi inceleme elemanlarına zayıf bilgi akışı, vergi incelemelerinin süresini uzatmakta ve vergi idaresinin denetim işlevini zayıflatmaktadır.

Yine, vergi incelemelerinde en önemli bilgi kaynaklarından birisi olan banka ve finans kurumlarından istenecek bilgilerde, her inceleme elemanının kendi incelemesine ilişkin talep ettiği bilgileri münferit bilgi isteme yazılarıyla istemesi, hem bankalar açısından aşırı bir iş yükü yaratmak yoluyla, hem de vergi incelemelerinde kırtasiyeciliği arttırıp zamanın etkin kullanılmamasına neden olması yönünden etkinliği azaltmaktadır. Her bankanın kendi bilgi işlem sisteminin ürettiği tarzda bilgi göndermesi, çok şubeli bankaların cevabi yazılarının sürekli olarak gecikmesi, sürekli olarak bankaların vergi inceleme elemanlarından ek süre talep etmeleri, bilgi toplama müessesesinin etkinliğini zayıflatmaktadır. Yukarıda sayılan bu eksikliklerin giderilebilmesi için; belirli bir geçiş süresinin sonunda aşağıda anlatılan biçimde bir sistemin kurgulanması gerekmektedir:

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde etkin bir bilgi işlem altyapısının oluşturulması,

Bankalardan istenecek bilgilerin içeriği Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenecek tekdüze bir formatta her yılın sonunda Gelir İdaresi Başkanlığı'na otomatikman düzenli olarak iletilmesi,

Bankalardan tekdüze bilgi üretilmesini engelleyecek bilgi işlem altyapılarına sahip olanlar açısından bu bilgiyi sağlayacak şekilde bilgi işlem altyapılarını dönüştürmenin (gerekirse muhtelif cezai yaptırımlar aracılığıyla) zorunlu kılınması,

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde ya da Bakana bağlı olarak faaliyet göstermekte olan tüm vergi inceleme elemanlarınca istenecek bilgilerin, bu yeni sistemin faaliyete geçmesiyle birlikte, münferit talepler yoluyla bankalardan değil de Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulacak veri ambarından talep edilmesi,

İlerleyen aşamada, bankalardan alınarak veri ambarı bünyesinde toplanacak tüm bu bilgi birikiminin, mevcut VEDOP sistemine entegre edilerek; vergi incelemelerinde vergi inceleme elemanları tarafından mükelleflerin gerçek durumlarının kavranmasına, incelemelerin en kısa sürede sonuçlandırılmasına ve vergi dairelerinin tahsilat işlemlerine yardımcı olunması,

Son olarak; bankalardan alınan bilgilerin doğruluğunun muhtelif örnekleme usulüyle yapılacak denetimlerle sınanması ve bu sayede bankalardan alınan bilgilerin kalitesinin test edilmesi.

Kurgusu yukarıda anlatılan sistemi hayata geçirmek adına Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bazı çalışmalar devam ettirilmekte olup; bu çalışmalar, kurumsal mutabakatların sağlanması ve gerekli teknolojik altyapının yazılımcılarla tasarlanması durumunda, belki de gelecek 10 yılın en önemli kamusal bilişim projesi olarak hayata geçirilebilecektir.

## **V. Sonuç**

Temel kamu finansman geliri sayılan ve cebren tahsil edilen vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanması, vergi idarelerinin hem nihai hedefi, hem de asli görevleridir. Ülkemizin en önemli problemlerinden birisi de kayıtdışı ekonomi nedeniyle oluşan vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Vergi idarelerince mükelleflerden sağlıklı şekilde bilgi toplanamaması durumunda; mükellef olabilecek kişiler sağlıklı şekilde saptanamayacağı gibi beyan edilmesi gereken gerçek gelirler de tam olarak kavranamayacaktır. Bu durumun; vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından problemler yaratması kaçınılmazdır.

Vergi inceleme elemanları, mevcut imkanlar çerçevesinde, vergi kayıp ve kaçakların tespiti ve önlenmesinde en etkin şekilde görev yapma çabası içindedirler. Bu kayıp ve kaçakların tespitinde, mükellefler hakkında toplanacak bilgiler büyük önem arz etmektedir. Ne kadar farklı kaynaktan mükellef hakkında bilgi toplanabilirse ve bu bilgiler iyi tasarlanmış bir bilgi teknolojisi altyapısı sayesinde ne kadar etkin şekilde analiz edilirse; vergi denetimlerinin etkinliği o derece artacaktır. Yukarıda ele aldığımız gelişmiş yabancı ülke uygulamaları, bu tespitlerimizi doğrular niteliktedir. Hepsinin vergi sistemlerinde farklı vergi ve ceza uygulamaları bulunmasına rağmen buldukları ortak payda; vergi incelemeleri esnasında vergi inceleme elemanlarını farklı kaynaklardan derlenmiş bilgiler vasıtasıyla nitelikli ve bir süzgeçten geçirilmiş bilgilerle donatmaları ve vergi inceleme elemanlarının vergi incelemelerinde bilgi teknolojilerinden etkin şekilde yararlanmalarıdır. İyi işleyen bir bilgi toplama müessesesi ve toplanan bilgilerin eleştirel bir gözle analize tabi tutularak vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunulduğu bir vergi sistemi; vergi ahlakı gelişmiş, vergisini sürekli düzenli olarak zamanında ödeyen mükellefler ile sürekli olarak devlet nasıl olsa bir af çıkarır düşüncesiyle borçlarını zamanında ödemeyen ve kayıtdışında çalışmayı alışkanlık haline getirmiş mükellefler arasındaki var olan ve her geçen gün geçtikçe daha da derinleşen adaletsizliği azaltmaya yardımcı olacaktır. Sonuç olarak; bilgi toplama müessesesindeki her türlü gelişme, bir taraftan kayıtdışı mücadele ile etkin şekilde mücadele edilmesini sağlarken; diğer yandan

vergi dairelerinin asli görevi olan tahsilat işlevini sağlıklı ve etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olacaktır. Bu ise; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırarak vergi idarelerinin yönetim performansını yükseltecektir. Bilgi toplama müessesesinde etkili olunabilmesi için, gerek bilgi vermeye mecbur olanlar gerekse bilgi istemeye yetkili olanların bu görevlerini eksiksiz yerine getirmeleri sağlanması gerekmektedir. Bunun için, yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin müeyyideleri ile ilgili mevzuat uygulamaları acilen yeniden taranmalı ve gerekli düzenlemeler vakit geçirilmeksizin hayata geçirilmelidir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde büyük katkısı olan bilgi toplama müessesesinde bulunan yaptırımların, Türkiye'deki diğer mevzuatlardaki eksik bilgi verme ya da hiç bilgi vermeme konusundaki cezalarla kıyaslandığında oldukça düşük tutarlı maddi cezalarla işletilmeye çalışılması büyük bir eksikliklerdir. Vergi dışı mevzuatta getirilmiş olan yüksek tutarlı cezaların vergi mevzuatında bulunmuyor olması, mükellefler nazarında yasa koyucunun vergi toplama konusuna diğer konular (bankacılık, sermaye piyasası, enerji piyasası, kamu ihaleleri, vb.) kadar önem verilmediği hissiyatı uyandırmakta ve vergi inceleme elemanlarının elini zayıflatmaktadır. Sonuç olarak; bilgi toplama müessesesinin daha etkin hale getirilebilmesi için VUK'un mükerrer 355. maddesinde belirtilen para cezasının tutarının vergi dışı mevzuatlara paralel şekilde arttırılmasının yanı sıra; gelişmiş ekonomilerdeki vergi yasalarındaki hürriyeti bağlayıcı ceza kriterlerinin de mevzuatımıza yerleştirilmesi gerekmektedir. Ancak, vergi ceza politikası belirlenirken vergi cezalarının önleyiciliği ve caydırıcılığının arttırılmasının yanı sıra vergiye daha çok gönüllü uyum gösteren (sicili vergi cezalarıyla ve vergi kanunları kaynaklı adli cezalarla dolu olmayan, vergisini zamanında ödeyen) mükellefler lehine özel indirimler sağlanarak; vergiye gönüllü uyumu özendirici politika değişiklikleri de geliştirilmelidir.

**(Vergi Dünyası Dergisi'nde, Mart 2009 Sayısında yayımlanmıştır.)**

## **VI. Kaynakça**

### **a) Kitaplar**

Abdurrahman AKDOĞAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, 2003.

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

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

Aseha 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.

Burak ÖZEN, "Vergi İdaresinin Yükümlüleri Denetleme Yolları", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,1996.

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

Doğan ŞENYÜZ, "Vergi Ceza Hukuku", Ekin Yayınevi, 1. Baskı, Bursa, 2005.

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



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

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

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

İbrahim ORGAN, "Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Gazi Kitaevi, 1. Baskı, Ankara, Ocak 2008

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

Kenan BULUTOĞLU, "Türk Vergi Sistemi, Cilt 2", Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, 6. Baskı, Ankara, 1979.

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

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

Memduh ASLAN, "Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği", Maliye ve Hukuk Yayınları, 1. Baskı, Ankara, Ekim 2008.

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

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

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

Şafak Ertan ÇOMAKLI, "Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı", Savaş Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2008.

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

Talip GÜRAN, "5815 Sayılı Kanununun 2. Maddesi B Bendinin Tahlili ve Tenkidi", İÜF Maliye Enstitüsü Yayınları No: 758-98/4, Maliye Enstitüsü Konferansları, İkinci Seri, Sermek Matbaası, İstanbul, 1958.

Turgut CANDAN, "Vergi Suçları ve Cezaları", Süryay Yayıncılık, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, 2004.

Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Oluş Yayıncılık, Ankara, Mayıs 2008.

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

## **b) Makaleler**

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](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001012434.htm), 20.12.2008)

Abdullah KIRAZ, "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](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005096933.htm), 20.12.2008)

Adnan GERÇEK, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, Sayı: 190, Temmuz 2004.

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

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)

Can DOĞAN-Tuncay KAPUSUZUĞLU, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 283, Mart 2005, (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=3572>, 20.12.2008)

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

İbrahim ORGAN, "Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:29, Sayı:213, Haziran 2006.

Joel SLEMROD, "Optimal Taxation and Optimal Tax System", National Bureau of Economic Research, s. 175., (Erişim: <http://www.nber.org/papers/w3038.pdf>, 15.12.2008)

Kazım YILMAZ, "Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye'de ve ABD'de Bilgi Vermeme Cezaları: Bir Karşılaştırma", Vergi Dünyası Dergisi, (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=1304>, 18.11.2008).

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

Kemal KILIÇDAROĞLU, "Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 12, Ağustos 1982, (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=189>, 20.12.2008)

M. 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](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001042544.htm), 20.12.2008).

Mahmut VURAL, "Vergi İdaresinde Bilgi İşlem Uygulamaları", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2002, Sayı: 255, (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2970>, 15.12.2008)

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

Öztekin TOSUN, "Vergi Usul Kanunu'nda Bilgi Verme Mecburiyeti ve Müeyyideleri", İktisat ve Maliye Mecmuası, Cilt 12, 15.04.1956-15.03.1957, İstanbul, 1957.

Ramazan IRMAK, "Vergi İncelemelerine İlişkin İstenilen Bilgileri Vermemenin Cezai Müeyyidesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 176, Ağustos 2007, (Erişim: <http://www.yaklasim.com.tr>, 18.11.2008).

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).

Ramazan TEZCAN, "Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi Ve Belgeler Çerçevesinde Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 11, Haziran 2004, (Erişim: [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007089515.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007089515.htm), 18.11.2008)

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](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004014151.htm), 20.12.2008)

Sadettin Doğan YİĞİT, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 11, Haziran 2004,

(Erişim:

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2004064548.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004064548.htm), 20.12.2008)

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

Şükrü KIZILOL, "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](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199308100.htm), 20.12.2008)

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

Yahya Bülent OĐUZ, "Vergi Hukukumuzda Bilgi Verme Zorunluluğu ve Bilgi Vermemenin Müeyyideleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 24, Ağustos 1983, (Erişim:

<http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.asp?ID=275>, 15.12.2008)

c) İnternet Kaynakları

Ali Rıza GÖKBUNAR, "Türk Vergi Sisteminde Reform Geređi", (Erişim:

[http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger)

yazilar/gokbunar\_turkvergisistemi.pdf, 15.12.2008)

Charles O. ROSSOTTI, "Commissioner of Internal Revenue, Before The Senate Finance Committee", 28 Ocak 1998, (Erişim: <http://www.irs.gov/pub/irs-news/ir-98-3pdf>,

15.12.2008)

ETAAC (2006), "Electronic Tax Administration Advisory Committee, Annual Report to Congress", Haziran 2006, (Erişim: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/ip3415.pdf>.,

15.12.2008)

Murat CEYHAN, "Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler", (Erişim:

[http://www.alomaliye.com/murat\\_ceyhan\\_vergi\\_incelemesi.htm](http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm), 20.12.2008)

NETKOBİTÜRKİYE HABERLER, "Kayıtdışı Mücadele ile Gelecekte Alınması Düşünülen Tedbirler", (Erişim: <http://www.netkobiturkiye.com/NetKobihaber/haberler.asp>,

15.12.2008)

Ramazan GÖKBUNAR-Keramettin TEZCAN ve AHMET UTKUSEVEN, "Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu", Manisa&Adana 2002, (Erişim: <http://www.bayar.edu.tr/kutuphan/vergi.pdf>,

20.12.2008)

2002-2006 Yılları Yıllık Faaliyet Raporları, (Erişim: <http://www.gelirler.gov.tr>, 20.12.2008)