

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİRİN TESPİTİNDE VERGİ İSTİHBARATININ
ÖNEMİ VE İŞLEVİ**

Mehmet ÇİFTÇİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2012

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİRİN TESPİTİNDE VERGİ İSTİHBARATININ
ÖNEMİ VE İŞLEVİ**

Mehmet ÇİFTÇİ

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2012

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Yrd. Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ
(Danışman)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Zuhale ERGEN

Üye : Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

...../...../2012

Prof. Dr. Azmi YALÇIN
Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET**VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİRİN TESPİTİNDE VERGİ İSTİHBARATININ
ÖNEMİ VE İŞLEVİ****Mehmet ÇİFTÇİ****Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı****Danışman: Yrd. Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ****Mart 2012, 151 sayfa**

Bu çalışmada daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek amacıyla vergiye tabi gelirin gizlenmesi, bunun yöntemleri, geliri gizlemenin hukukî sonuçları ile gizlenen gelirin tespiti amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan vergi istihbarat faaliyetleri ve bunların sonuçları incelenmiştir.

Türk vergi sisteminde kaynak ve net artış teorilerinin sentezi benimsenerek bütün gelirler kavranmaya ve vergilendirilmeye çalışılmaktadır. Beyan esasının geçerli olduğu ülkemizde mükellefler de doğal olarak vergiye karşı direnç algısıyla elde edilen gelirlerini gizlemeye çalışmaktadır. Devlet ile mükellef arasındaki bu çıkar çatışması ortamında, Gelir İdaresi hukuksal yaptırım gücü ile birlikte gelişen teknolojinin de imkânlarını kullanarak gizlenen geliri ortaya çıkarmak ve bunun üzerinden vergi almak çabası içerisinde.

Gerçek ve tüzel kişiler hakkında açık ya da gizli bilgilerin yürürlükteki mevzuat çerçevesinde toplanarak anlamlı bir bütünlük içerecek düzeyde ve vergi incelemesine done teşkil edecek şekilde analiz edilmesi süreci olarak tanımladığımız vergi istihbarat faaliyetleri sonucunda, vergi incelemelerinin verimliliğinin arttığı, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde azalma sağlandığı ve mükelleflerin vergiye karşı dirençlerinin azalarak vergiye gönüllü uyum düzeyinin arttığı gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gelir, Vergilendirilebilir Gelir, Gelirin Gizlenmesi, Beyan Esası, Vergi İstihbarat, Vergi İstihbarat Uzmanı, Veri Ambarı.

ABSTRACT**SIGNIFICANCE AND FUNCTION OF TAX INTELLIGENCE TO UNCOVER
OF TAXABLE REVENUES****Mehmet ÇİFTÇİ****Master's Thesis, Department of Public Finance****Advisor: Asist. Prof. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ****March 2012, 151 Pages**

In this study interviewed to intelligence activities of the tax and result of them which they executing by Revenue Administration for determine to hidden revenues not paying or less paying of tax with aim of hidden of revenues which is depending to tax, forms of that, and legal obligations of in case of determining.

In Turkish Tax system adopted of net increases and souches synthesis and trying to determine to all revenues and take under taxes. Declaration of bases is valid in our Country and taxpayers trying to hidden of their gained revenues with mentalite of resistance against to tax inherently. In this atmosphere of conflict of interest between goverment and taxpayers, Revenue Administration is trying to uncover to hidden revenues and take over the tax on that by legal enforcement power and using to technological sources.

Observed that; decreasing to off record eceonomical acts, inreasing of level of suitable for taxing after decreasing to resist against to tax of taxpayers, on result of intelligence acts on procedure which is determined as analysis period which they may constent as a data for interwieving of taxes about collecting of information under cover of current provisions for legal entity and natural persons hidden or clear datum.

Keywords : Revenues, taxable revenues, hidden of revenues, base of declaration, tax intelligence, specialst of tax intelligence, data warehouse.

ÖNSÖZ

Devletlerin, toplumun kamusal ihtiyaçlarının karşılanması ve makro ekonomik hedeflere ulaşılması amacıyla gerçek ve tüzel kişilerin gelir, kazanç, harcama, servet, servet transferi ve bazı işlemleri üzerinden, anayasal ve yasal sınırlar içerisinde aldıkları paralar olarak tanımlayabileceğimiz verginin ana kaynağı gelirdir.

Vergilendirilebilir gelir ise, bunu elde edenler tarafından ekonomik ve psikolojik sebeplerle gizlenebilmektedir. Gelir İdaresinin görevi ise gizlenen bu gelirleri teknolojinin imkânlarından da yararlanarak ortaya çıkarmak ve vergilendirmektir.

Ülkemizde gizlenen geliri ortaya çıkarmak amacıyla 1989 yılında kurulan Vergi İstihbarat Merkezi çeşitli kaynaklardan mükelleflerle ilgili bilgiler toplayarak bu bilgileri analiz etmiş ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmuştur. 2005 yılından sonra ise Gelir İdaresi Başkanlığı içerisinde iki daire başkanlığı mükelleflerle ilgili bilgi toplamak ve bu bilgileri analiz etmekle görevlendirilmiştir.

Bu tez çalışmasında gizlenen vergiye tabi gelirlerin gizlenme nedenleri, gizleme yöntemleri ve gizlenen gelirleri ortaya çıkarmak için yapılan vergi istihbarat faaliyetleri sonuçlarıyla birlikte incelenmiştir.

Tez danışmanım Sn. Yrd. Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ'a katkılarından dolayı teşekkür ederim. Ayrıca, çalışmamda emeği geçen bölümün diğer hocalarına ve jüri üyelerine de teşekkür ederim.

Derslere katılmam ve araştırma yapabilmem konusunda bana zaman tanıyan Adana Vergi Dairesi Başkanlığı yöneticilerine ve çalışma arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Sevgi ve özverisiyle beni cesaretlendiren eşim Şenay'a minnettarım. Yaşama sevincim oğlum Giray'a da hayranım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	.iii
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
TABLolar LİSTESİ.....	.xiv

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Önemi.....	1
1.2. Araştırmanın Amacı	1
1.3. Araştırmanın Yöntemi.....	2
1.4. Araştırmanın Planı.....	2

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VE VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR KAVRAMLARI

2.1. Kavram ve Terim	4
2.1.1. Kavram.....	4
2.1.2. Terim.....	4
2.2. İktisâdi Anlamda Gelir ve Geliri Tanımlayan Teoriler	5
2.3. Muhasebe Anlayışında Gelir.....	7
2.4. Vergi Teorisinde Gelir ve Vergilendirilebilir Gelir Kavramları.....	8
2.4.1. Vergilendirilebilir Gelirin Tanımında Kullanılan Teoriler	9
2.4.1.1. Kaynak Teorisine Göre Gelir	9
2.4.1.2. Safi Artış Teorisine Göre Gelir... ..	11
2.4.2. Vergilendirilebilir Gelir Kavramı.....	13
2.5. Türk Vergi Mevzuatında ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergilendirilebilir Gelir.....	15
2.5.1. Türk Vergi Mevzuatında Vergilendirilebilir Gelir	15

2.5.1.1. Gelir Vergisi Kanunu.....	16
2.5.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	18
2.5.2. Türk Vergi Sisteminde Vergilendirilebilir Gelirin Safi Artış Teorisi ve Kaynak Teorisi Açısından Değerlendirilmesi	18
2.5.2.1. Kaynak Teorisi Açısından Değerlendirme.....	19
2.5.2.2. Safi Artış Teorisi Açısından Değerlendirme.....	20
2.5.3. OECD Ülkelerinde Vergilendirilebilir Gelir Kavramı	22
2.5.3.1. Vergilendirilebilir Geliri Safi Artış Teorisine Göre Tanımlayan Ülkeler: ABD, İngiltere, Danimarka, Finlândiya, İsveç, Macaristan ve Yunanistan.....	22
2.5.3.2. Vergilendirilebilir Geliri Kaynak Teorisine Göre Tanımlayan Ülkeler: Belçika, Fransa, İtalya, Portekiz ve Hollânda	26
2.5.3.3. Vergilendirilebilir Geliri Kaynak Teorisi ve Safi Artış Teorisinin Sentezi Olarak Tanımlayan Ülkeler: Almanya, Avusturya ve Lüksemburg.....	28

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİRİN BEYANI, BEYAN YÖNTEMLERİ VE GELİRİN GİZLENMESİ

3.1. Gelirin Beyanı ve Beyan Yöntemleri	31
3.2. Verginin Tarhı ve Tarh Yöntemleri	32
3.2.1. Beyan Usulü	33
3.2.1.1. Beyan Esasının Tarihçesi.....	34
3.2.1.2. Beyan Esasının Faydaları.....	35
3.2.1.3. Beyan Esasının Sakıncaları.....	36
3.2.1.4. Beyanname Çeşitleri.....	38
3.2.2. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerce İmzalanması.....	38
3.2.3. Beyana Tabi Gelir.....	40
3.2.3.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Açısından.....	44
3.2.3.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından	48
3.3. Gelirin Gizlenmesi	53
3.3.1. Geliri Gizleme Nedenleri	54
3.3.2. Geliri Gizleme Yöntemleri.....	56

3.3.2.1. Muhasebe Hata ve Hile Kavramları	60
3.3.2.1.1. Muhasebe Hataları	60
3.3.2.1.1.1. Matematik Hataları.....	61
3.3.2.1.1.2. Kayıt Hataları.....	61
3.3.2.1.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt.....	62
3.3.2.1.1.4. Unutulma ve Tekrarlama	62
3.3.2.1.1.5. Bilânço Hataları	62
3.3.2.1.2. Muhasebe Hileleri	63
3.3.2.1.2.1. Kastî Hatalar	64
3.3.2.1.2.2. Kayıt Dışı İşlemler	65
3.3.2.1.2.3. Zamanında Önce veya Sonra Kayıt.....	65
3.3.2.1.2.4. Uydurma Hesaplar.....	66
3.3.2.1.2.5. Belge sahtekârlığı.....	66
3.3.2.1.2.6. Bilânçonun Maskelenmesi.....	68
3.3.2.1.2.7. Satış Hileleri.....	69
3.3.2.1.2.8. Alış Hileleri.....	69
3.3.2.1.2.9. İşletme Giderlerini Yükseltme	70
3.3.2.1.2.10. Değerleme Hileleri	70
3.3.2.1.2.11. Arızî Gelirleri Gizleme	71
3.3.3. Geliri Gizlemek Suretiyle Vergi Kaçırmanın Hukukî Sonuçları	82

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GİZLENEN GELİRİN TESPİTİ VE VERGİ İSTİHBARATI

4.1. Gizlenen Gelirin Tespiti: Denetim	84
4.1.1. Denetim Kavramı	85
4.1.2. Vergi Denetimi	87
4.1.2.1. Vergi Denetim Yöntemleri.....	86
4.1.2.1.1. Vergi İncelemesi.....	87
4.1.2.1.2. Yoklama.....	89
4.1.2.1.3. Arama	90
4.1.2.1.4. Bilgi Toplama	90
4.2. Gizlenen Gelirin Tespitinde Vergi İstihbaratının İşlevi	91
4.2.1. İstihbarat Kavramı	91

4.2.2. Genel Anlamda İstihbarat	92
4.2.2.1. Malî İstihbarat	92
4.2.2.2. Ekonomik İstihbarat.....	93
4.2.2.3. Vergi İstihbaratı.....	94
4.2.3. Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi	94
4.2.3.1. Denetime Katkı İşlevi	95
4.2.3.2. Kayıt Dışılığı Önleme İşlevi	96
4.2.3.3. Veri Ambarı Oluşturma İşlevi.....	99
4.2.3.4. Vergiye Gönüllü Uyum İşlevi	99

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ İSTİHBARATI

5.1. Tarihçesi ve Yasal Dayanakları	101
5.1.1. Tarihçe	101
5.1.2. Yasal Dayanaklar.....	102
5.1.3. Vergi İstihbarat Uzmanları.....	103
5.1.4. İstihbarat Faaliyetlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyonu	
İçindeki Yeri	105
5.1.4.1. Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı	107
5.1.4.2. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı	107
5.2. Vergi İstihbarat Faaliyetleri	109
5.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Veri Ambarı Sisteminde Bulunan Bilgiler	109
5.2.2. Veri Ambarındaki Bilgilerle Gerçekleştirilen Vergi Denetim Çalışmaları	111
5.2.2.1. Merkezi Düzeyde Gerçekleştirilen Çalışmalar	112
5.2.2.1.1. Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursu Projesi.....	112
5.2.2.1.2. Potansiyel Mükellef Projesi	113
5.2.2.1.3. Serbest Meslek Ödemeleri	113
5.2.2.1.4. İş Yeri Kira Ödemeleri	114
5.2.2.1.5. Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi	114
5.2.2.1.6. Sahte Belge Kullananların Tespiti Projesi	115
5.2.2.1.7. Ba-Bs Form Analizine Dayalı Proje	116
5.2.2.1.8. Konut Kredileri-Müteahhit Beyanları Karşılaştırılması	
Projesi.....	116

5.2.2.1.9. Gayri Menkul Sermaye İradı Risk Analiz Projesi.....	117
5.2.2.1.10. Değer Artış Kazancı Risk Analizi Projesi	118
5.2.2.1.11. Kredi Kartı İle Yapılan (POS) Satışları İzleme Projesi .	119
5.2.2.1.12. Kontör ve Altın Ticareti Yapan Mükellefler Projesi (POS'lu Tefecilik Projesi)	120
5.2.2.1.13. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi Projesi	121
5.2.2.2. Yerel Düzeyde Yapılan İstihbarat Faaliyetleri.....	121
5.2.2.2.1. Konaklama Tesisleri	121
5.2.2.2.2. Özel Güvenlik Şirketleri	122
5.2.2.2.3. Kent İçi Kartlı Toplu Taşıma (Özel Halk Otobüsleri).....	122
5.2.2.2.4. Doktorların Döner Sermaye Ücret Gelirleri	123
5.2.2.2.5. Tütün ve Alkollü İçki Satışları.....	123
5.2.2.2.6. Evlenen Çiftler	123
5.2.2.2.7. Eczaneler	124
5.2.2.2.8. İstihkak Ödemeleri	124
5.2.2.2.9. Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Araştırması.....	124
5.2.2.2.10. Otomotiv Sektörü	125
5.2.2.2.11. Gayrimenkul Satışları Araştırması	125
5.2.2.2.12. Lüks Araçlar.....	125
5.2.2.2.13. Ziraî Kazançlar	125
5.2.2.2.14. Konut Kira Gelirleri.....	126
5.2.2.2.15. Sigorta Sektörü.....	126
5.2.2.2.16. Faiz Gelirleri	126
5.2.2.2.17. Avukatlar.....	127
5.2.2.2.18. Mimar ve Mühendisler	127
5.2.2.2.19. Mezat Salonları	127

ALTINCI BÖLÜM

TÜRKİYEDE VERGİ İSTİHBARAT FAALİYETLERİNİN SONUÇLARI

6.1. Vergi Denetimleri Açısından	129
6.1.1. Vergi İnceleme ve Yoklama Sonuçları.....	129
6.1.1.1. Vergi İnceleme Sonuçları.....	130

6.1.1.2. Yoklama Sonuçları	132
6.2. Kayıt Dışılığın Önlenmesi Açısından.....	133
6.3. Veri Ambarının Genişlemesi Açısından.....	137

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

7.1. Sonuç	139
7.2. Öneriler	140
KAYNAKÇA.....	143
ÖZGEÇMİŞ	151

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BİM	: Bilgi İşlem Merkezi
CIA	: ABD Merkezi Haber Alma Teşkilatı
CIRS	: Portekiz Gelir Vergisi Kanunu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GSMH	: Gayrisafi Milli Hasıla
GTZ	: Alman Teknik İşbirliği Kurumu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IRPEF	: İtalya Gelir Vergisi Kanunu
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İVDB	: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
KDE	: Kayıt Dışı Ekonomi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖİK	: Özel İhtisas Komisyonu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TSPAKB	: Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
VERİA	: Veri Ambarı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Bazı Ülkelerin Gelir Tanımında Benimsedikleri Kuramlar	14
Tablo 2. Gelirlerin Beyan Edilme Durumu	41
Tablo 3. Gelir Vergisi Oranları	47
Tablo 4. Gelir Vergisi Beyanname Verme ve Ödeme Zamanları	47
Tablo 5. Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursları Vergi İnceleme Sonuçları	112
Tablo 6. Potansiyel Mükellefler Vergi İnceleme Sonuçları	113
Tablo 7. Serbest Meslek Erbabı Vergi İnceleme Sonuçları	114
Tablo 8. İşyeri Kira Geliri Elde Edenlerin Vergiye Gönüllü Uyum Çalışması Sonuçları	114
Tablo 9. Serbest Meslek Kazancı Vergi İnceleme Sonuçları	115
Tablo 10. Sahte Belge Vergi İnceleme Sonuçları	115
Tablo 11. Form Ba-Bs Analizi Vergi İnceleme Sonuçları	116
Tablo 12. Konut Satışı Yapanların Vergiye Gönüllü Uyum Çalışması Sonuçları	117
Tablo 13. Konut Satışı Yapanların Vergi İnceleme Sonuçları	117
Tablo 14. GMSİ Elde Edenlerin Vergiye Gönüllü Uyum Çalışması Sonuçları	118
Tablo 15. GMSİ Elde Edenlerin Vergi İnceleme Sonuçları	118
Tablo 16. Değer Artışı Kazancı Vergi İnceleme Sonuçları	119
Tablo 17. POS Denetimleri Vergiye Gönüllü Uyum Sonuçları	120
Tablo 18. POS Denetimleri Vergi İnceleme Sonuçları	120
Tablo 19. POS'lu Tefecilik Vergi İnceleme Sonuçları	121
Tablo 20. 2009 Yılı Faal Mükellef Sayıları	130
Tablo 21. 2009 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları	130
Tablo 22. 1999-2005-2010 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları Karşılaştırması	131
Tablo 23. 1999-2005-2010 Yılı Yoklama Sonuçları Karşılaştırması	132
Tablo 24. 1999-2005 Kayıt Dışı Ekonominin GSMH'ya Oranları	133
Tablo 25. 1998-2004 Vergi Uyum Oranları	134
Tablo 26. 1970-2005 Vergi Kaybının GSYİH'ya Oranları	135
Tablo 27. 2008 Yılı Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi Formu Sayısı	138

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Önemi

Yapılan araştırmalar ve vergi denetim sonuçlarına göre ülkemizde vergi kayıp kaçağı ile kayıt dışı ekonomi kabul edilemez seviyededir. Kayıt dışı ekonominin neredeyse kayıtlı ekonomi kadar büyüklüğe eriştiği ülkemizde vergi denetiminin hala mükellef beyanına ve mükellefin verdiği bilgilere dayanılarak yapılması sorunu çözmemektedir. Mükellefin beyan ettiği gelir ile harcamaları arasında çok belirgin fark vardır.

Daha az vergi ödemek isteyen ya da hiç vergi ödemek istemeyen mükellefler çeşitli yollarla gelirlerini gizleme ya da giderlerini yüksek gösterme yoluna gitmektedirler. Çeşitli muhasebe hileleri, belgesiz alış ve satışlar, sahte ya da yanıltıcı belge kullanma, vergi kanunlarında yer almayan istisna ve indirimler uygulama, ilgisiz kişiler adına hesap açılarak para aktarma... vb. uygulamalarda bulunan mükellefleri tespit etmek ve vergiye tabi tüm gelirleri üzerinden vergi almak Gelir İdaresinin asli görevidir.

Beyan usulünün geçerli olduğu ülkemizde gerçek kişi ve kurumların elde ettiği gelir vergi mevzuatı çerçevesinde vergilendirilmektedir. Çoğu zaman gerçek ve tüzel kişiler mali, ekonomik ve psikolojik nedenlerle daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için çeşitli yöntemlerle gelirlerini gizleme ya da giderlerini yüksek gösterme yoluna gitmektedirler. Gelir İdaresi Başkanlığı ise yasalar çerçevesinde gizlenen geliri tespit ederek vergilendirmekte ve gelirini gizleyen mükellefleri cezalandırmaktadır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Beyana tabi gelirlerde mükellefin beyanının doğruluğunun kontrol edilmesi, beyana tabi olmayan gelirlerde ise gelirin gerçek miktarının çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerle tespit edilerek vergilendirilmesi için yapılan vergi istihbarat faaliyetlerinin gizlenen geliri ortaya çıkarma konusundaki önemi ve başarısını ortaya koymaktır.

1.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın amacını gerçekleştirmek için öncelikle vergi hukuku konusunda teorik altyapıyı oluşturacak kaynak taraması yapılmış, akabinde gizlenen gelirin ekonomik ve vergisel boyutu araştırılmıştır. Daha sonra gizlenen gelirin tespitinde vergi istihbaratının önemini ve başarısını ortaya koyma doğrultusunda Gelir İdaresi Başkanlığının vergi istihbarat faaliyetlerine örneklerle yer verilmiştir.

1.4. Araştırmanın Planı

Tezin ikinci bölümünde farklı ülkelerin gelir vergisi yasalarında gelir ve vergilendirilebilir gelir kavramları teorik çerçevede incelenerek sınıflandırılacaktır.

Üçüncü bölümde, gelirin beyanı, beyan yöntemleri ile gelirin gizlenmesi kavramları açıklanacaktır. Vergilendirme sürecinin ilk adımı olan tarh yöntemleri ile çağdaş ülkelerde mükellefe güven esasının bir yansıması olan beyan usulü tarh yöntemi ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Vergiye tabi gelirlerin ekonomik ve psikolojik sebeplerle gizlenmesi, gizleme yöntemleri ve geliri gizlemenin hukukî sonuçlarına bu bölümde yer verilecektir.

Dördüncü bölümde gizlenen gelirin ortaya çıkarılması konusu işlenecektir. Gizlenen geliri tespit etme yöntemleri olan vergi incelemesi, arama, yoklama ve bilgi toplama konularına yer verilecektir. Bilgi toplamanın bilimsel ve organize faaliyetler şeklinde yapılması olarak tanımlayabileceğimiz istihbarat kavramı vergisel açıdan ele alınacaktır. Vergi istihbaratının önemi ve işlevi bu bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

Beşinci bölümde Gelir İdaresi Başkanlığının vergi istihbarat faaliyetleri tarihsel süreç içerisinde, yasal dayanakları ile birlikte verilecektir. Vergi İstihbarat Uzmanlarının konumu, istihbarat faaliyetlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı organizasyonu içindeki yeri, Veri Ambarında bulunan bilgiler ile bu bilgilerin dayanak teşkil ettiği vergi denetim çalışmalarından örnekler yer alacaktır.

Altıncı bölümde ise vergi istihbarat faaliyetlerinin sonuçlarına yer verilerek vergi istihbaratının gizlenen geliri ortaya çıkarmadaki önemi ve bunun doğal bir sonucu olan kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkısı yer alacaktır.

Yedinci bölüm sonuç ve öneriler kısmını içermektedir.

Konusu suç teşkil eden faaliyetlerden elde edilen gelirler ile yasal olarak istisna ve muafiyetlerden yararlanmak suretiyle vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek bu tezin konusuna girmemektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VE VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR KAVRAMLARI

2.1. Kavram ve Terim

2.1.1. Kavram

Kavram, bir nesnenin veya düşüncenin zihindeki soyut ve genel tasarımıdır¹. Gelir kavramı, sosyal bilimlerin farklı dallarında farklı ifadelerle tanımlanmıştır. Ortak nokta ise ekonomik güçte artış olarak ifade edilmektedir.

2.1.2. Terim

Gelir, Türk Dil Kurumu Sözlüğünde;

Bir kimseye veya topluluğa belli zamanlarda, belli yerlerden gelen para; bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandırdığı aylık, kira vb. getiri, varidat, irat; her tür hak ve işlerle taşınır ve durağan mallardan sağlanan yararlar (Aylık, ürem, kira, özel gelir vb. gibi) şeklinde tanımlanmaktadır. İngilizce karşılığı ise “revenue” dur.

İktisat Terimleri Sözlüğünde ise; Üretim etkinliklerine katılan üretim faktörlerinin yaratılan hâsıladan bölüşüm sonunda aldıkları pay; emek faktörünün işlendirilmesinden sağlanan maaş, ücret, bahşiş, prim; finansal araçlardan sağlanan faiz, kâr payı gibi sermaye getirileri; taşınmaz ve topraktan sağlanan kira, getirim; iş göremezlik, çocuk desteği; sağlık, işsizlik sigortası ve emeklilik gibi sosyal güvenlik kapsamındaki transfer ödemeleri ile şans oyunları gibi kaynaklardan elde edilen para miktarı şeklinde tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr).

Bu bağlamda geliri, üretim faktörlerince elde edilen ve ekonomik güçte artış yaratan parasal getiri şeklinde tanımlayabiliriz.

¹ 1. Bir nesnenin veya düşüncenin zihindeki soyut ve genel tasarımı, mefhum, fehva, konsept, nosyon. 2. *fel.* Nesnelerin veya olayların ortak özelliklerini kapsayan ve bir ortak ad altında toplayan genel tasarım, konsept, mefhum, nosyon. Bir şey üzerinde birçok ayrı algıları kapsayan genel düşünce *İng.* concept, notion . (www.tdk.gov.tr)

Hukukta “Kavram” büyük önem taşımaktadır. Zira, hukuk kuralları kavram üzerine kuruludur, bireyler hukuk kurallarını “olgu ve olayların ortak özelliklerini” kavramlar yoluyla anlama olanağına sahiptir. Kavram herkeste “olgu” ya da “olay”ı aynı biçimde ve anlamda anlaşılmasını sağlar (Özel, 2008).

2.2. İktisâdi Anlamda Gelir ve Geliri Tanımlayan Teoriler

İktisâdi anlamda gelir çeşitli yazarlar tarafından farklı şekillerde ifade edilmiştir.

Gelir, gerçek ya da tüzel kişilerin üretimden tüketime kadar geçen ekonomik süreç içerisinde üretim faktörleri ile ekonomiye katılmaları sonucu elde edilen ya da üretim faktörleri kullanılmaksızın çeşitli nedenlerle ekonomik gücünde meydana gelen artışların para ile ifade edilen kıymetleridir (Bayraklı, 2000, s. 1).

Gelir bireyin belirli bir periyotta tüketim gücünde meydana gelen net artıştır. Bu artış söz konusu periyotta gerçekleştirilen tüketim ile servete yapılan net ilâvelerin toplamıdır. Servete yapılan net ilâveler (tasarruflar) gelir olarak kabul edilmelidir. Çünkü bu ilâveler potansiyel tüketimde meydana gelen artışı ifade etmektedir (Rosen, 1999, s. 339).

Ekonomi kavramı olarak, üretim etkinliğine katılan unsurların yaratılan değerden, bölüşüm sonucunda aldıkları paylar gelir olarak tanımlanmaktadır. Bu bölüşümde emek unsurunun payı ücret, doğal kaynakların payı rant, sermayenin payı faiz, girişimcinin payı ise kar olmaktadır (Üyümez, 1998, s. 17).

Ekonomi bilimine göre başlıca üretim faktörleri şunlardır:

Emek (iş gücü, insan gücü): İnsanların veya iş görenlerin bir işte ortaya koydukları bedensel ve düşünsel çabalarıdır. Üretim faktörleri arasında en önemli olanıdır. Diğer üretim faktörlerini toplayan, bunları üretim sürecine sokan ve yönlendiren emek faktörüdür.

Sermaye: Doğada serbest biçimde bulunmayan, insan tarafından üretilmiş üretim araçlarıdır. Örneğin, makine, alet, bina, para... vs.

Doğa (tabiat, doğal kaynaklar): Yeryüzünün altında ve üstündeki tüm kaynakları kapsar. Örneğin, su, toprak, maden, petrol, orman... vs.

Girişimci (müteşebbis): İşletmeyi kuran, mal veya hizmet üretimi ya da pazarlanması için üretim faktörlerini bir araya getiren, kar amacı güden ve risklere katlanan kişidir.

Son yıllarda ekonomi literatüründe bu dört faktöre yeni bir malı üretme, bilinen malları geliştirme yöntemi olarak tanımlanan teknolojinin de eklendiği görülmektedir (www.ekodialog.com). Klâsik iktisadın saydığı bu dört üretim faktörüne çağdaş iktisatçıların eklediği teknoloji, bilgi ve bilimsel alt yapıyla üretim faktörlerinin en önemlisi konumuna gelmiştir.

Ekonomi biliminde, üretim faktörlerinden emek, sermaye, doğa, teknoloji ve teşebbüsün, üretim sürecine katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin elde ettikleri iktisadi değerler akımı olarak tanımlanan gelir kavramı konusunda iktisatta farklı teoriler ileri sürülmüştür. Bunları kısaca özetlemek gerekirse;

Mutlak Gelir Teorisi (Absolute Income Theory, 1936): Keynes, Cari tüketimin cari gelire (harcanabilir gelir) bağlı olduğunu ileri sürmüştür. “İnsanlar genellikle ve ortalama olarak gelirleri arttıkça tüketimlerini artırma eğiliminde olurlar, ancak insanların tüketimlerini artırma eğilimleri, gelirlerindeki artış kadar olmaz.” (Keynes, 1936, 96).

Mutlak gelir teorisinde marjinal tüketim eğilimi ve ortalama tüketim eğilimi açısından tüketim fonksiyonu aşağıdaki varsayımlar çevresinde oluşturulmaktadır (Alan, 1990, s.21):

1. Reel tüketim reel kullanılabilir gelirin istikrarlı bir fonksiyonudur.
2. Marjinal tüketim eğilimi pozitif kesirdir.
3. Marjinal tüketim eğilimi ortalama tüketim eğiliminden daha küçüktür.
4. Ortalama tüketim eğilimi gelir yükseldikçe azalır.
5. Marjinal tüketim eğilimi de gelir yükseldikçe azalır.

Nispî Gelir Hipotezi (Relative Income Theory, 1947): Dorthy S. Brady ve Rose D. Friedman tarafından ileri sürülmüştür. Nispi gelir; Bir tüketicinin içinde bulunduğu toplumdaki bütün tüketicilerin gelir bakımından gösterdiği dağılımda işgal ettiği yer olarak tanımlanmaktadır (Avralıoğlu, 1976, 48). İki temel varsayımı vardır:

1. Bireylerin tüketim davranışı diğer bireylerin tüketim davranışına bağlı olmaktadır.
2. Bireylerin tüketim davranışı zaman içerisinde tersine çevrilememektedir (Duesenberry, 1952, s. 2).

Sürekli Gelir Teorisi (Permanent Income Theory, Milton Friedman, 1957): Burada sürekli gelir geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki gelirlerin ortalamasından oluşan uzun dönemli bir gelir olarak tanımlanmaktadır. “Sürekli Gelir, geçmiş ve şimdiki gelirlerin üstel olarak ağırlıklı bir ortalamasıyla ölçülür. Bu ölçme, bireylerin gelecek gelirleri hakkında tahmin yaparken, yakın geçmişe daha fazla, uzak geçmişe

daha az ağırlık vererek geçmiş deneylerini hesaba kattıkları (hata yapma, öğrenme veya uyumcu bekleyişler) varsayımı altında yapılmaktadır. Buna göre bir değişkenin gelecekte alması umulan değeri, bu değişkenin şimdiki ve geçmişteki değerlerinin üstel olarak ağırlıklandırılmış ortalama değerlerinin toplamıdır” (Friedman, 1957, s. 221).

Sürekli gelir teorisinin temel varsayımları şunlardır:

1. Sürekli tüketim sürekli gelir seviyesinin sabit bir fonksiyonudur.
2. Geçici gelir tüketimi yükseltmeye neden olmamaktadır.
3. Geçici gelir geçici tüketimi yükseltmeye neden olmamaktadır.
4. Dolayısıyla tüketim ve geçici gelir arasında korelasyon yoktur (Bodkin, 1959, s. 603).

Yaşam Boyu Gelir Teorisi (Life Cycle Income Theory): 1954 yılında Franco Modigliani ve Richard Brumberg tarafından ortaya atılmıştır. Daha sonra Albert Ando ve Franco Modigliani tarafından 1963 yılında teori geliştirilmiştir.

Yaşam boyu gelir, hane halkının yaşamı boyunca tercihlerini yaşam kaynaklarından tüketmesi ve bu tüketimi karşılayabilmek için verdiği emek arasındaki orana dayanmaktadır (Modigliani ve Tarantelli, 1975, 834).

Maliyeci gözüyle geniş kapsamlı gelir tanımlaması ise A. AKDOĞAN tarafından şu şekilde formüle edilmektedir:

$$\text{Gelir} = \text{Dönem Tüketimi} + (\text{Dönem Sonu Servet} - \text{Dönem Başı Servet})$$

Kişinin sahip olduğu üretim faktörlerini üretim sürecine sokması sonucunda elde edilen ve süreklilik arz eden bir satın alma gücü elde etmeyi belirtir (Akdoğan, 2002, s. 23).

2.3. Muhasebe Anlayışında Gelir

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tanımlamasına göre gelir, “işletmenin olağan faaliyetleri sonucu elde edilen ekonomik yararların brüt tutarı” olarak tanımlanmıştır.

Gelir, hesap dönemi içerisinde, ortakların katkısı haricinde öz sermayenin artmasını sağlayan, varlıkların değerinin artması, varlık girişi veya yükümlülüklerin

azalması şeklinde ekonomik faydadaki artışı ifade eder. Gelirin tanımı, hâsılat ve kazançları kapsar² (TSPAKB, 2009, s. 37).

Gelir, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder. Gelirin tanımı hâsılatın ve kazancın ikisini birden içerir (TMSK, 2009).

Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar. Nakit, alacaklar, verilen mal ve hizmetlere karşılık alınan mal ve hizmetler gelirin örneklerini oluşturur. Gelir, borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletme alacaklısına mevcut bir borcunun veya yükümlülüğünün kapatılması karşılığında mal veya hizmet sağlayabilir. Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibarıyla gelirlerden bir farkları yoktur (TMSK: 2009).

Hâsılat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır. Hâsılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden doğar ve işletmenin durumuna göre satış, faiz, temettü, ücret, lisans ücreti, royalti ve kira gelirleri olarak adlandırılabilir (TSPAKB, 2009, s. 37).

Kazanç, işletmenin olağan veya diğer faaliyetleri sonucunda oluştuğuna bakılmaksızın, gelirin tanımına uyan diğer kalemlerden oluşur (TSPAKB, 2009, s. 37).

2.4. Vergi Teorisinde Gelir ve Vergilendirilebilir Gelir Kavramları

Gelir, hem vergi ödeme gücü açısından hem de ekonomik akım ifade eden bir yapıya sahip olduğu için vergileme açısından en fazla kabul gören konu olmuştur (Yılmaz, 1996, s. 9). Gelir, gelir vergilerinin yükümlendirdiği ekonomik unsurdur

² Tanımda gelir, hâsılat kavramıyla eş anlamda kullanılmıştır. Gelir, realize edilmemiş kazançları da kapsar. Örneğin, aktif bir piyasası olan menkul kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi sonucunda oluşan farklar da kazanç olarak kabul edilir.

(Üyümez, 1998, s. 27). Geniş anlamda gelir ise bir kimsenin belli bir dönemde yaptığı tüketim toplamına o dönem içinde varlığında meydana gelen artışın eklenmesi suretiyle bulunan meblâğdır (Yıldız, 2011, s. 17).

Basit olarak kişilerin alım gücünde meydana gelen artış olarak tanımlanan gelir; üretim faktörlerinin bir getirisi olabileceği gibi, kişilerin servet unsurlarında meydana gelen değer artışları veya çeşitli transferler yoluyla da oluşabilir.

Gelir, bir gerçek kişinin üretim faktörlerini kullanarak ücret, irat ya da kazanç şeklinde yeni değerler edinerek mal varlığını arttırması olarak da tanımlanabilir.

Gelir kavramı asıl olarak ekonomik bir kavram niteliği taşımaktadır. Buna rağmen, ekonomi biliminde bilimsel kriterlere göre yapılmış olan gelir tanımlarının uygulamadaki bazı güçlükler nedeniyle vergilemede aynen geçerli kabul edilmesi mümkün olmadığından, vergi hukuku ve vergi tekniği açısından ayrıca tanımlanmasına gereksinim duyulmuştur (Neumark, 1946, s. 22).

2.4.1. Vergilendirilebilir Gelirin Tanımında Kullanılan Teoriler

Ülkeler vergilendirilebilir gelirleri esas olarak iki teori çerçevesinde tanımlamaktadırlar. Kaynak teorisi ve safi artış teorisi. Aşağıda bu teoriler kısaca tanımlanmaktadır.

2.4.1.1. Kaynak Teorisine Göre Gelir

Kaynak teorisi, ilk olarak Alman iktisatçısı Von Hermann tarafından savunulmuştur. Alman vergi hukukçusu Fuisting tarafından geliştirilen teori İtalyan ve Fransız iktisatçılar tarafından da benimsenmiştir (Nadaroğlu, 1985, s. 402).

Herman, Gustav Cohn, Adolph Wagner, Neumann, Philippovich, Schaffle gibi klasik kaynak teorisyenleri; eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir, demektedirler. Burada görüldüğü üzere esas alınan kriter gelirin sürekliliğidir (Yılmaz, 1996, s. 10).

Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinden devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın geçici olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki miras, piyango ikramiyeleri, bağışlar v.b.

gelir olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca çeşitli nedenlerle servet unsurlarından meydana gelen değer artışları vergiye tabi gelir kapsamında değerlendirilmemektedir (Çilingir, 2010).

Bu ayırıma göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu oluşan değerlerdir. Kişinin sahip olduğu üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynaklar, teknoloji ve girişim yeteneğidir. Bunların üretim sürecine katılması sonucu oluşan gelirler ise, emek sahibi için ücret, sermaye sahibi için faiz, doğal kaynak sahibi için rant ve girişim yeteneği için kar olmaktadır. Bu yaklaşıma göre kişi ancak bu kaynakları üretim sürecine sokması sonucunda gelir elde edebilir. Bu şekilde elde edilen gelirin verginin konusu olabilmesi için devamlılık unsuru taşıması gerekmektedir.

Kaynak teorisi yaklaşımında kaynağın kendi değerinde meydana gelen artışlar ile üretim fonksiyonuna bağlı olmaksızın elde edilen değerler ve varlıklar (piyango ve ikramiye vs. gibi) gelir kavramı içine alınmamaktadır. Kaynak teorisinin geliri bu şekilde tanımlaması, vergi eşitliği ve vergi ödeme gücü açısından olumsuz etkiler yaratmaktadır (Ortaç, 1999, s. 3).

Ekonomik olarak kişilerin alım gücünde artış yaratan bütün değerler vergi hukuku açısından gelir sayılmamakta, gelir sayılabilmesi için belirli bir kaynağa bağlılık ve süreklilik unsurları aranmaktadır. Bu özelliği nedeniyle bazı gelir unsurları vergilendirilecek gelir olarak kabul edilmemektedir.

Bu teoriye göre, hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın devamlı olarak elde edilmeyen kazanç ve iratlar (arızî kazançlar) ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiye, bağışlar, v.b) gelir olarak nitelendirilmemektedir.

Bu teoriye göre bir değer geliri sayılabilmesi için iki unsurun birlikte var olması gerekir. Bunlardan biri, gelirin üretim faktörlerinden biri veya birkaçının etkisi sonucu ortaya çıkması, diğeri ise elde edilen gelirin sürekli olarak elde edilmesidir. Kaynak teorisinde gelir kaynağının değerindeki artış sahibine ek harcama gücü verdiği halde bu artışı gelir olarak kabul etmemektedir. Bunun aksine, öz tüketimi gelir olarak kabul etmektedir. Yani bir kimsenin, kendi üretimi üzerinden yaptığı tüketimler gelir sayılmaktadır. Örneğin bir çiftçinin, üretiminden bir kısmını kendi tüketiminde kullanması, terzinin kendisine elbise dikmesi... gibi.

Kaynak teorisinin sadece belirli kaynaklardan sürekli ve düzenli bir şekilde sağlanan gelir türlerini gelir vergisinin konusu içerisine alması, aksine düzenli ve

sürekli nitelikte olmayan piyango, kumar, servet değerinde meydana gelen artışlar ile bağış ve yardımları vergi dışında tutması birçok ülkenin bu teoriden uzaklaşmasına neden olmuştur. Çünkü dar kapsamlı tanımlanan geliri konu edinen bir gelir vergisi sistemi, kişinin elde ettiği iktisâdi gelirin tamamını kavrayamamakta, bu şekilde vergi tabanının daralmasına, vergi adaletinin gerçekleştirilememesine ve gelir kaybına neden olmaktadır (Ferhatoğlu, 2002, s. 13).

Vergilerin belirli gelir unsurlarından ya da servet unsurlarından alınması halinde, vergi sisteminde “dar kapsamlı vergiler” uygulanıyor demektir.

Uygulamada kaynak teorisi; vergileme alanını daralttığı, vergide adalet ilkesini göz ardı ettiği, kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu, vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmesini zorlaştırdığı, gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için gerekli esnekliği sağlamadığı, gerekçeleriyle eleştirilmektedir (Seminer Kitapçığı, 1999, s. 1).

2.4.1.2. Safi Artış Teorisine Göre Gelir

George Schanz ve Prof. Hang tarafından; vergiye tabi gelirin belirlenmesi açısından ileri sürülen diğer bir görüş ise safi artış teorisidir. Bu görüşte mükellefin belirli bir dönem içinde servetindeki artışın dikkate alınması suretiyle vergileme yapılması öngörülmektedir (Yılmaz, 1996, s. 10).

Teoriye göre, verginin konusunu oluşturan gelir kavramının belirlenmesinde, üretim faktörlerine bağlılık ve devamlılık özelliklerinin aranmasına gerek yoktur (Nadaroğlu, 1985, s. 402)

Bu teoriye göre, bir kişinin geliri, belirli bir dönemde yaptığı tüketim ile yine aynı dönemde net varlığında gerçekleşen değişimin (artış veya azalış) toplamından ibarettir. Burada gelir, gelirin ancak tüketim veya tasarrufa veya her ikisine birden konu olabileceği gerçeğinden hareketle kavranmaktadır. Dolayısıyla kaynak teorisinin aksine piyango ikramiyeleri, miras hisseleri v.b. arızî gelirler ve çeşitli nedenlerle servet unsurlarında ortaya çıkan değer artışları da net artış teorisine göre gelir kavramına girmektedir (Çilingir, 2010).

Safi artış teorisinde gelir geniş anlamda tanımlanmıştır. Kişinin belli bir süreç içerisinde, dönem başı servet değeri ile dönem sonu servet değeri arasındaki farka bu süre içerisindeki tüketilen değerlerin eklenmesi suretiyle bulunan değer fazlalığıdır³.

Bir kazanç veya iradın vergiye tabi tutulabilmesi için; herhangi bir üretim faktörünün getirisi olması, kaynağının belli olması ve devamlı surette yapılmasının bir önemi yoktur. Bu teoride bir takvim yılı içinde elde edilen ve kişinin tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı gelir olarak kabul edilmekte ve verginin konusunu oluşturmaktadır⁴. Safi artış teorisinde gelir artışına yol açan tüm kazanç ve iratlar vergilendirilmektedir.

Safi artış teorisi, gelirin ancak tüketim ya da tasarrufa veya her ikisine birden konu olabileceği gerçeğini dikkate aldığından, kaynak teorisine göre, gelir sayılmayan miras, piyango ikramiyesi, bağış gibi ekonomik değerler gelir sayıldığı gibi, sermayenin değerinde meydana gelen artışlar (capital gains) da bu yaklaşıma göre gelir kabul edilir (Turhan, 1979, s. 143).

Buna karşın, gelir tanımının belirsiz ve soyut olması, bu nedenle uygulamada gelirin kavranmasında ve ölçülmesinde yaşanabilecek güçlükler ile öztüketimin verginin konusu dışında tutulmaması gibi uygulamada adalet ve eşitlik ilkelerinden yaşanabilecek sapmalar nedeniyle eleştiri konusu yapılmaktadır.

Günümüzde gelir kavramının tespitinde kaynak teorisinden yola çıkılmakta ve safi artış teorisi ile tanım genişletilmeye çalışılmakta olmasına rağmen dinamik bir kavram olan gelir kavramını ülkeler kendi hukuklarında ve uygulama araçlarında çeşitli düzenlemeler ile yöntemler geliştirerek yakalamaya çalışmaktadırlar (Yılmaz, 1996, s. 10).

³ Kısaca kişinin para ile ifade edilen değerlerindeki artışlardır. Bu artışın nedeni üretim faktörlerinin getirisi olabileceği gibi, kişinin şans oyunları, bağış ve zaman içerisinde mevcut değerlerindeki artış da olabilir. Örneğin, bir gayrimenkulün alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark kişinin tasarruf edilebilir gelirini oluşturur. Ancak bu artış da kişinin herhangi bir gayreti olmamaktadır. Enflasyonist nedenler ya da spekülasyon faaliyetleri sonucu artan değer kadar elde edilmiş bir gelir olmaktadır. Tabi ki, bu gelir para ile ifade edilip harcanabilir hale geldiğinde gelir olarak kabul edilir.

⁴ Net artış teorisinde $\text{Gelir} = \text{Tüketim} + \text{Tasarruf}$ eşitliğinde gelirin ancak tüketim, tasarruf veya her ikisine birden konu olacağı kabul edilmekte, buradan hareketle kaynağına bakılmaksızın her türlü transferlerin, arızî gelirlerin ve servet unsurlarında ortaya çıkan değer artışlarının gelir kavramı içerisinde yer alacağı benimsenmektedir.

2.4.2. Vergilendirilebilir Gelir Kavramı

“Teşkilâtlanmış siyasî bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle” (Jeze, 1912), kişi ve kurumlar elde ettikleri gelirleri üzerinden “devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla” (Nadaroğlu, 1996, s. 216), yasal esaslar çerçevesinde vergi ödemek zorundadır⁵.

Hiç bir ülkede saf anlamıyla kaynak teorisi veya net artış teorisindeki gelir tanımından yola çıkarak vergilendirme yapılmamaktadır. Bazı ülke uygulamalarında kaynak teorisine daha yakın bir anlayışa yer verilirken, diğer bazı ülkelerde net artış teorisine ağırlık veren düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Ancak, özellikle gelişmiş ülkelerin uygulamalarında dikkati çeken nokta, vergilendirmenin mümkün olduğunca net artış teorisinde tanımlanan geliri kavrayacak düzenlemelere göre yapılmasıdır. Bu amaçla, bazı ülkeler gelir unsurlarını kaynağına göre sayarken mümkün olabildiğince fazla sayıda gelir unsuru belirlemişler veya gelir unsuru sayısını az tutmakla birlikte gelir unsurlarının kapsamını geniş tutmuşlardır. Böylece, görünüşte kaynak teorisine uygun düzenlemeler yapmakla birlikte, gerçekte net artış teorisindeki gelir tanımlamasına yaklaşmışlardır. Diğer bazı ülkeler ise geliri herhangi bir kaynağa bağlı olarak tanımlamamış, kaynağı ne olursa olsun her türlü geliri, vergilendirilecek gelir kapsamına almışlar, ancak, bazı gelirleri istisna ederek vergilendirilecek gelir tanımlamasını sınırlandırmışlardır (4369 SK gerekçesi: 1998). Kanun gerekçesinde de açıklandığı üzere ülkeler vergilendirilecek gelirin tespitinde tek bir teoriye bağlı kalmamakta, her iki teorinin sentezini tercih etmektedirler.

Tarihsel süreç içerisinde ekonomik ve sosyal değişime paralel olarak tüm dünyada gelir yaratıcı faaliyetlerin çeşitlenerek artması devletler tarafından ayrıntılı bir gelir tanımlaması yapılmasını zorlaştırmaktadır. “Dolayısıyla, vergi uygulamalarında önce genel bir gelir tanımı yapılmakta, daha sonra gelir yaratıcı faaliyetler belirli gruplar halinde tasnif edilerek her grup için ayrı gelir tanımı yapılmaktadır” (Ortaç, 1999, s. 112).

⁵ Ülkeler kişi ve kurumlar açısından vergilendirilebilir gelirin tanımı ve sınırlarını belirlerken kendi sosyal, ekonomik ve kültürel özellikleri ile üyesi bulundukları uluslar arası kuruluşlarca belirlenen ilkeleri esas almaktadırlar.

Günümüzde birçok gelişmiş ülkede, vergi tabanını daha geniş tutması, vergi adaletini daha iyi sağlaması ve vergi gelirlerini arttırma bakımından, safi artış teorisinin kaynak teorisine göre üstünlüğü kabul edilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri, Danimarka, Finlândiya, İsveç gibi malî sistemleri güçlü gelişmiş Avrupa ülkeleri geliri safi artış teorisinin ağır bastığı yaklaşım bağlamında tanımlamaktadır.

Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin gelir vergisi sistemlerinden bir kısmı safi artış teorisine yakın iken diğer bir kısmında kaynak teorisi ağır basmaktadır. Pür safi artış teorisini uygulayan AB ülkesi bulunmamaktadır. Ülkeler her iki teorisinin sentezi niteliğinde karma esastan hareket etmektedir (Ferhatoğlu, 2002, s. 2-3-5).

ABD, Yunanistan, Danimarka, Finlândiya, İngiltere, İsveç ve Macaristan geliri safi artış teorisine yakın olarak kavrayan ülkelerdir. Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa, Lüksemburg, İtalya, Portekiz, Hollanda ve Türkiye ise kaynak teorisine yakın bir uygulamayı benimsemiştir. Bazı ülkelerin gelir tanımında benimsedikleri teoriler şunlardır:

Tablo 1

Bazı Ülkelerin Gelir Tanımında Benimsedikleri Teoriler

ABD	Safi artış teorisi baskın
DANİMARKA	Safi artış teorisi baskın
FİNLÂNDİYA	Safi artış teorisi baskın
İNGİLTERE	Safi artış teorisi baskın
İSVEÇ	Safi artış teorisi baskın
MACARİSTAN	Safi artış teorisi baskın
YUNANİSTAN	Safi artış teorisi baskın
ALMANYA	Kaynak teorisi baskın
AVUSTURYA	Kaynak teorisi baskın
BELÇİKA	Kaynak teorisi baskın
FRANSA	Kaynak teorisi baskın
LÜKSEMBURG	Kaynak teorisi baskın
İTALYA	Kaynak teorisi baskın
PORTEKİZ	Kaynak teorisi baskın
HOLLANDA	Kaynak teorisi baskın
TÜRKİYE	Kaynak teorisi baskın

Kaynak: Ali İHSAN-Özgür ÇİLİNGİR: 2010, Emrah FERHATOĞLU ve Vergi Konseyi çalışmalarından derlenmiştir.

Her ülke parlamentosu, ülkenin sosyal ve ekonomik özelliklerini dikkate alarak, önceki bölümde yer verdiğimiz gelirin tanımı ve kapsamı ile ilgili teorik yaklaşımlardan birini benimsemiş ya da karma bir yaklaşımla vergilendirilebilir gelirin sınırlarını çizmiştir. Aşağıda ülkemiz vergi sisteminde vergilendirilebilir gelirin tanımı ve kapsamı Gelir Vergisi Kanunu (GV) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KV) çerçevesinde açıklanacaktır.

2.5. Türk Vergi Mevzuatında ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergilendirilebilir Gelir

Bu alt bölümde öncelikle Türkiye’de vergilendirilebilir gelirin vergi kanunları açısından tanımı ile geliri tanımlayan teoriler çerçevesinde gelir tanımının değerlendirmesi yapılmakta; daha sonra OECD ülkelerinde gelir tanımının teorik sınıflandırmasına yer verilmektedir.

2.5.1. Türk Vergi Mevzuatında Vergilendirilebilir Gelir

Gerçek kişiler bizzat kendileri ya da kendisini bağlayacak şekilde yardımcıları tarafından üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması sonucunda gelir elde ederler. Tüzel kişilerde ise bu işlem, gerçek kişi olan organları vasıtasıyla yapılır. Gerçek kişinin geliri, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamı içerisinde vergilendirilirken; tüzel kişiler Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) kapsamı içerisinde vergilendirilmektedir. Kurumların vergilendirilmesinde ayrı bir gelir tanımı yapılmamış, Gelir Vergisi Kanunundaki tanımlamaya atıfta bulunulmuştur.

Gelirin vergilendirilebilmesi için elde edilmiş olması gerekmektedir. Elde etme, gelirin fiilen ve hukuken tasarruf edilmesi anlamına gelmektedir. Örneğin gelire para, çek, senet ve diğer sermaye piyasası araçları şeklinde sahip olduğunda elde edilmiş sayılır. Ayrıca, geliri sağlayan kimsenin hesap ve kayıtlarında hak sahibini alacaklı durumda göstermesi de elde etme anlamını taşır. Bu duruma hesaben ödeme denmektedir. Buna tahakkuk esası denir (Esen, 2011, s. 48).

“Tahakkuk esası” gelir ve giderlerin tahsil edildikleri veya ödendikleri döneme bakılmaksızın, maliyet ve tutar itibarıyla kesinleştikleri dönemin gelir ve gideri olarak kaydedilmesidir (Yılmaz, 2004, s. 1164). Tahakkuktan amaç, borç ya da alacağın nitelik ve nicelik olarak “kesinleşmiş” olmasıdır. Uluslar arası genel kabul görmüş muhasebe standartları, bir ekonomik olayın muhasebe kaydına alınmasında, tahakkuk işleminin

tamamlanmasını uygun görmüştür. Vergi hukuku muhasebe açısından uygun görülen bu ilkeyi, her gelir unsuru için uygun görmemiş, bir kısım gelir unsurlarında vergi doğuran olayı “elde etme” fiiline bağlamıştır (Özel, 2011).

Tahakkuk ilkesi safi artış teorisinin benimsendiği sistemlerde daha etkin uygulanabilmektedir. Çünkü safi artış teorisi geliri, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olarak geniş şekilde tanımlamaktadır.

2.5.1.1. Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 1. maddesinde gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda yer alan kazanç ve irat kavramlarını ise aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

Kazanç: Sadece emekten veya emek ile sermayenin birleşmesinden elde edilen hâsılatır. 7 gelir unsurundan kazanç tanımına girenlere; ücret, ticarî ve ziraî kazanç, serbest meslek kazancı ile sair kazanç ve iratları örnek vermek mümkündür.

İrad ise: Nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerler ile mal ve hakların karşılığında elde edilen gelirlerdir. İratlara ise menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen hâsılatlar örnek verilebilir (Yıldız, 2008, s. 15).

Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde ise vergi konusuna giren gelirler ticarî, ziraî, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar olarak yedi türe ayrılmıştır. İlk altı türde sayılan kazanç ve iratlar belli üretim faktörlerinden veya bileşiminden ve teorik olarak devamlılık arz edecek şekilde elde edilen gelir ve iratlardan oluşmaktadır. Yedinci sırada ise belli bir kaynağa bağlı olmayan ve devamlılık arz etmeyen gelirler “diğer kazanç ve iratlar” başlığı altında verilmiş ve buna da “değer artış kazancı” ve “arızî kazançlar” olarak sınırlama getirilmiştir.

Gelir vergisine konu olabilecek gelirlerin kapsamının bu şekilde sınırlandırılmış olması, bazı gelirlerin gelir niteliği taşımakla birlikte, vergi dışında bırakılması sonucunu doğurmaktadır. Örneğin, gelirin yalnızca el değiştirmesinden ibaret olan transfer niteliğindeki geçişler ile kumardan elde edilen kazançlar vergilendirilebilir gelir kapsamına girmemektedir.

Diğer bir anlatımla, GVK'da yer alan gelir tanımı ve gelirin unsurlarına ilişkin hükümler çerçevesinde, bir ekonomik değer gelir olarak vergilendirilebilmesi için, kanunda belirtilen yedi gelir unsuru içerisinde yer alması gerekmektedir. Herhangi bir kazanç bu yedi gelir unsurundan herhangi birine dâhil edilemez ise, özünde gelir niteliği taşısa bile, gelir vergisi dışında tutulması gerekmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1999, s. 241).

Kişilerin mal varlığında meydana gelen her zenginleşmenin arkasında bir olay vardır, ancak, bu olay her zaman vergiyi doğuran olay değildir. Bir gerçek kişinin kumardan kazandığı paralarla mal varlığını zenginleştirmesinde, gelir vergisi yönünden, herhangi bir vergi doğuran olay yoktur. Keza, bir gerçek kişinin mal varlığının hibe yolu ile edinilen değerlerle zenginleşmesi durumunda da ortadaki olay gelir vergisi yönünden değil, Veraset ve İntikal Vergisi yönünden vergiyi doğuran olaydır (Örmeci 1994).

Ancak, faaliyetin suç sayılabilecek bir fiille ilgili olması vergi yükümlülüğünü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Kanunlara göre suç oluşturan fiiller için cezaî kovuşturma ilgili kanunlar çerçevesinde ayrı ayrı yapılır. O halde vergi hukuku açısından, bir fiil yasalarla yasaklansa ve suç oluştursa bile kanunda nitelikleri belirtilen vergiyi doğuran olaya sebebiyet veriyor ve bundan gelir elde ediliyorsa vergilemeye esas olacaktır (Şenyüz, 2003, s. 6).

Bir kazançta yol açan eylemin yasal olmaması ya da hukuka veya genel ahlâka aykırılığı, bu olayın “vergiyi doğuran olay” olarak nitelendirilmesini engellemez. Vergiyi doğuran olayın gayri kanunî veya hukuka ya da genel ahlâka aykırı olması, gelire neden olan eylemin failinin vergi mükellefi olmasını ve sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Olguların iktisâdi içeriği vergilendirmeye yol açacak nitelikte ise, yani herhangi bir nedenle bir gelir elde ediliyorsa, bu kazanç vergilendirilmek istenmiştir. Nitekim Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 9 uncu maddesine göre vergiyi doğuran olayın kanunen yasak veya hukuka ya da genel ahlâka aykırı olması vergi mükellefiyetini ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 1. ve 2’nci maddesinde belirtilen gelir unsurları içinde yer alıp da kanunen yasak veya hukuka ya da genel ahlâka aykırı bir faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilmesi için vergi kanunları açısından hiçbir engel bulunmamaktadır (Yılmaz ve Çilingir, 2001) .

2.5.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarının gelir vergisi kanununda yer alan gelir unsurlarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Bir kurum GVK’nda sayılan yedi gelir unsurunun hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun elde edilen gelir, kurum kazancı olarak adlandırılır.

Bir başka deyişle kurumlar tarafından gelir unsurlarının bir veya bir kaçından elde edilen kazanç ve iratların toplamına bir bütün olarak kurum kazancı denir. Gelir Vergisinde gelir ne ifade ediyor ise Kurumlar Vergisinde de onu ifade etmektedir. Bu nedenle kurum kazancı Gelir Vergisindeki gelirin yıllık, gerçek, safi genel ve elde edilmiş olma özelliklerini taşır (Şenyüz, 1999, s.275).

Kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden vergilendirilir. Safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Görüldüğü üzere KVK ayrı bir gelir tanımı yapmayarak, vergiye tabi geliri kavrama konusunda gelir vergisine atıfta bulunmuştur.

Kurumlar Vergisi de “gelir üzerinden vergileme” amaçlı objektif, dolaysız ve Gelir Vergisi’nden farklı olarak düzenlenen, genellikle tek oranlı tarife yapısına sahip bir vergi türüdür (Turhan, 1998, s. 54).

2.5.2. Türk Vergi Sisteminde Vergilendirilebilir Gelirin Safi Artış Teorisi ve Kaynak Teorisi Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye’de gelirlerin vergilendirilmesine 1926 yılında Kazanç vergisi kanunu ile bağlanmıştır. 1949 yılında ise kazanç vergisi kanunu kaldırılarak yerine Gelir Vergisi kanunu getirilmiştir. 1961 yılında uygulamaya giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir.

Ülkemizde gelirin vergilendirilmesiyle ilgili genel esaslar Gelir Vergisi Kanununa dayanmaktadır. Yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanununda vergilendirilebilir gelirin tanımında kaynak teorisi temel alınmış, sınırlı olarak da safi artış teorisine geçiş yapılmıştır. GVK’nda önce genel bir gelir tanımı yapılmış, daha sonra gelir unsurları sıralanmıştır.

Ülkemizde vergilendirilebilir gelirin tanımı, 22.07.1998 tarihinde T.B.M.M.’de kabul edilen ve çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapan 4369 sayılı kanun ile kaynak teorisinden safi artış teorisinin ağır bastığı bir tanımlamaya yönelmiş, uygulama çeşitli gerekçelerle 11.08.1999 tarihli 4444 sayılı yasa ile 4 yıl süre ile ertelenmiş, daha sonra 09.01.2003 tarihli 4783 sayılı yasa ile de bu tanımlamadan vazgeçilerek, gelirin tanımı konusunda 4369 sayılı yasa öncesine dönmüştür (Ferhatoğlu, 2002, s.2).

GVK’da Gelir; 01.01.1999 ile 31.12.2002 tarihleri arasında; “Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmakla safi artış teorisine atıfta bulunulmuştur.

Söz konusu değişikliğe ilişkin gerekçede, “gelir unsurlarının vergilendirilmesinde tamamen farklı bir yaklaşımın esas alındığı, belirli bir kaynakla ilişkilendirilemeyen ve devamlılık niteliği taşımayan gelir unsurlarının vergilendirilebilmesi için açık bir düzenlemenin varlığının arandığı eski düzenlemenin aksine, herhangi bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için açık bir düzenlemenin arandığı yeni bir döneme girildiği” belirtilmektedir (4369 sayılı Yasa gerekçesi, 1998, s. 141).

Gelirin tanımında yapılan bu köklü değişim, 4444 sayılı Kanun ile GVK’na eklenen Geçici 56’ıncı madde uyarınca 31.12.2002 tarihine kadar uygulanamamış, 2003 yılında ise 4783 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır.

09.01.2003 tarihli 4783 sayılı kanun ile kaynak teorisiyle, safi-artış teorisi arasında olan bir sistem benimsenmiştir. Gelir, “Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır.” Yasanın ikinci maddesinde ilk altı bentte devamlı gelir unsurları sayılmış, yedinci bentte ise devamlılık arz etmeyen değer artışı kazançları ile arızî kazançlar sayılmıştır.

Bu düzenlemeye göre, bir gelir unsurunun vergiye tabi tutulabilmesi için, kuramsal anlamda ve yasanın 1. maddesinde yer alan hükme uygun olarak “gelir” niteliği taşımasına ek olarak, 2. maddede yer alan yedi tür kazançtan birine girmesi de gerekmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 1998, s. 243).

2.5.2.1. Kaynak Teorisi Açısından Değerlendirme

Gelirin kaynak teorisine göre tanımlanması durumunda, gelir unsurları tek tek sayılacak ve bu gelir unsurları dışındaki gelirler vergilendirilemeyecektir. Tüketim ve

tasarruflara kaynak olan her türlü kazanç ve iradın gelir vergisi konusu içerisinde yer alması, vergi tabanını daraltırken mükellefleri gelir vergisi kapsamında olmayan faaliyetlerde bulunmaya ve bireylerin zenginliklerini gizlemeye yönlendirebilecektir. Bu durum, kayıt dışı ekonominin boyutlarının artması ve gelir dağılımının bozulması sonucunu doğuracaktır (Bulut ve Çalışkan, 2008).

Vergilendirilebilir gelirin kaynak teorisine göre tanımlanması aynı zamanda Anayasanın öngördüğü “ herkes kamu giderlerinin finansmanına malî gücü oranında katılmak zorundadır” hükmünün tam olarak uygulanamamasına da neden olmaktadır. Geliri dar anlamda, belli bir kaynağa bağlılık ve sürekli olma unsurlarından hareketle açıklayan kaynak teorisi, tanım dışında kalan gelir unsurlarının vergilendirilmemesine neden olacağı için bazı kişiler kamu giderlerinin finansmanına katılmayacaktır.

Kaynak teorisinin üstün yanı ise vergide adalet ilkesinin sağlanmasında önemli bir uygulama olan ayırma kuramını içermesidir. Ayırma kuramı, vergilendirme sürecinde gelirin elde edildiği kaynağın dikkate alınmasını ifade eder. Bu kapsamda emek gelirinin sermaye gelirine oranla daha düşük bir seviyede vergilendirilmesi gerekmektedir (Sağbaş, 2008, s.44).

2.5.2.2. Safi Artış Teorisi Açısından Değerlendirme

Safi artış teorisinde, kaynak teorisinin aksine düzenli ve sürekli olmayan iktisâdi değerler de gelirin konusuna girmektedir. Bir gerçek kişinin bir dönem içinde mal varlığındaki artış ile harcamaları toplamı kadar geliri olduğu kabul edilir. Vergiye tabi gelirleri ile mal varlığındaki artış ve harcamaları kıyaslanır. Vergiye tabi gelirleri daha düşükse bu aradaki fark mükellefe sorulur. Bu teoriye göre kişinin harcamalarına ve tasarruflarına kaynak oluşturan her türlü unsur gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu yönüyle safi artış teorisi vergi tabanını geniş tutmakta ve vergi adaletini desteklemektedir (Bulut ve Çalışkan, 2008).

Diğer taraftan safi artış teorisi, kaynağına bakılmaksızın, bir gerçek kişinin her türlü kazanç ve iratlarını vergilendirileceğinden kayıt altına alınmayan herhangi bir gelir kalmayacak ve dolayısıyla kayıt dışılıkla mücadelede tercih edilen bir teori olacaktır. Ancak safi artış teorisinin de tam anlamıyla kayıt dışılığı engellemedeki başarısı, tasarrufların tespit edilebilmesine ve bütün harcamaların kayıtlı olmasına bağlıdır (Seviğ, 2002).

Bu sistemde kişi ve kurumların harcama ve tasarruflarına kaynak teşkil eden kazanç ve iratlarının vergi zaman aşımı süresi içerisinde tespit edilmesi sürecinde zorluklar yaşanabilir. Bu nedenle etkin bir denetim sistemine ve vergi istihbarat faaliyetlerine ihtiyaç vardır.

Kayıt dışılığın kronik bir sorun olarak yaşandığı ülkeler açısından değerlendirdiğimizde, teori tercihinin safi artış teorisinden yana olması kayıtlı ekonomiye geçiş açısından yararlı olacaktır. Bunun en önemli nedeni ise safi artış teorisinin vergi tabanını geniş tutarak vergi adaletini sağlarken kaynak teorisinin vergi tabanını daraltması, vergilemede adaleti göz ardı etmesi, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeleyi zorlaştırması ve değişen ve gelişen dünya koşullarında ortaya çıkan yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için gerekli esnekliğe sahip olmamasıdır (Ortaç, 1999, s.107).

Ülkemizde gelirin tanımında yapılan değişiklikle 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla kaynak teorisinden vazgeçilerek safi artış teorisinin ağır bastığı bir yaklaşım benimsenmiştir. Ancak, bu yaklaşım kamuoyunda gelen tepkiler ve örgütlü iş çevrelerinin baskılarıyla 1999 yılında 4444 sayılı Kanun ile 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiştir. 2003 yılında ise örgütlü mükelleflerin hükümet üzerindeki baskısı sonucu safi artış teorisine göre tanımlanan gelir tanımından tamamen vazgeçilmiştir. 2003 yılında yürürlüğe giren 4783 sayılı Kanun ile yeniden kaynak teorisinin ağır bastığı bir gelir tanımı yapılmıştır.

Yürürlükteki GVK'da tanımlanan gelir büyük ölçüde kaynak teorisine dayanmaktadır. Yani kanunda yer almayan bir gelir unsurundan elde edilen gelir vergi kapsamı dışında kalmaktadır. Kayıt dışı ekonominin önemli boyutlarda olduğu ülkemizde gelirin tanımı safi artış teorisi kapsamında yapılmalıdır. Safi artış teorisinin dayanak teşkil ettiği gelir kapsamı tüm gelir unsurlarını vergilendirdiğinden vergilendirilmemiş kazanç ve irat en az düzeyde olacaktır. Günümüzde gelişen teknoloji sayesinde kişilerin harcama ve tasarruflarının kolayca tespit edilebilmesi, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede safi artış teorisine göre tanımlanan gelirin vergilendirilmesini gerekli ve önemli kılmaktadır. Safi artış teorisinin uygulandığı ülkelerde, tüm gelir unsurlarını tespit edecek vergi istihbarat faaliyetleri ve yüksek teknolojiye daha fazla ihtiyaç duyulacaktır.

2.5.3. OECD Ülkelerinde Vergilendirilebilir Gelir Kavramı

Başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere bazı ülkelerin vergi kanunlarında yer alan gelir tanımından hareketle, vergilendirilebilir geliri tanımlamaya çalışan teorilerden hangisine yaklaştığı aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

2.5.3.1. Vergilendirilebilir Geliri Safi Artış Teorisine Göre Tanımlayan Ülkeler: ABD, İngiltere, Danimarka, Finlândiya, İsveç, Macaristan ve Yunanistan

Amerika Birleşik Devletleri'nde gelir safi artış teorisine göre kavranmaktadır. Bu ülkenin vergi kanunlarında gelir tanımlanmamış, aksi kanunlarda belirtilmedikçe hangi kaynaktan elde edilirse edilsin bütün gelirlerin vergi kapsamına girdiği belirtilmiştir (Seminer Kitapçığı, 1999, s.3).

Amerika Birleşik Devletlerinde kişisel gelir vergisinin konusu, kanuni olsun veya olmasın elde edilen gelirin tamamıdır (gross income) (www.irs.gov).

ABD Dahili Gelir Yasası'nın 61. maddesinde yasada tersi belirtilmediği sürece, gayrisafi gelir, hangi kaynaktan olursa olsun elde edilen bütün gelirleri kapsamaktadır (<http://www.irs.gov>).

Kanunda tanımlanmamış olması nedeniyle gelir tanımına açıklık getirme işlevi yargı ve vergi idaresine bırakılmıştır. Uygulamada, kanunlarda açıkça istisna edilmedikçe bütün gelirlerin verginin konusuna girdiği kabul edilmektedir (Seminer Kitapçığı, 1999, s. 3). Buna göre, kanunda sayılanlar ile sınırlı olmaksızın bir kişinin bir yıl içinde elde ettiği tüm gelirler verginin konusuna girmekte ve tamamı yıllık beyannamede toplanarak, toplamı üzerinden artan oranlı tarifeye göre hesaplanmaktadır. Ancak kanunda açıkça vergiden istisna edilmiş kazançlar toplam gelire dâhil edilmemektedir (www.irs.gov).

ABD de verginin konusuna giren, kanunda sayılan ancak bunlarla sınırlı kalmayan kazanç ve iratlar şu şekilde belirtilmiştir: Hizmet bedelleri (ücretler, komisyonlar, maddi yardımlar dahil), ticari faaliyetlerden elde edilen brüt gelir, arazi ile ilgili faaliyetlerden elde edilen kazançlar, faizler, kiralar, gayri maddi hak gelirleri, kar payları, nafaka ve ayrı idame ödemeleri, düzenli ödemeler, yaşam sigorta ve düzenli gelir sözleşmelerinden elde edilen gelirler, emeklilik gelirleri, alacaktan vazgeçme gelirleri, ortaklık brüt gelirlerinden alınan paylar, ölüme bağlı gelirler, bir varlığa ve birliğe bağlı gelirler (Seminer Kitapçığı, 1999, s. 3).

İngiltere'de gerçek ve tüzel kişilerin yabancı ülkeler dâhil tüm kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin toplamı vergiye tabidir (Seminer Kitapçığı, 1999, s. 4). Safi artış teorisi uygulanan İngiliz gelir vergisi sisteminde, gelir altı kategoride sayılmakta, belirtilmeyen gelir unsurları ise diğer gelirler olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bu gelirler şunlardan oluşmaktadır:

1. İngiltere'deki gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri
2. İngiltere, İrlanda ve diğer devletler tarafından çıkarılan menkul kıymetlerin İngiltere'de ödenen faizleri
3. Ticarî kazançlar, serbest meslek kazançları, faiz gelirleri ve diğer gelir unsurlarına girmeyen gelirler
4. Ücret ve emekli gelirleri
5. İngiltere'de yerleşik şirketlerin dağıttıkları kar payları.
6. Sermaye kazançları

İngiltere'de gerçek kişilerin tüm varlıklarının elden çıkartılmasından sağlanan kazançları "Sermaye Kazançları Vergisi" adı altında vergilendirilmektedir (<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/taxable-income.htm>)

Danimarka gelir vergisi kanunu, vergilendirilebilir gelir türlerini tek tek saymamış, gelirin tanımını da yapmamıştır. Gelir kavramına safi artış teorisine göre yaklaşmış, verginin konusunun yerleşik mükelleflerin para ve parayla ifade edilebilen her türlü kazançları olduğu belirtilmiştir. Kanunda belirtilmiş olmasa da Danimarka gelir vergisi sistemi üç gelir kategorisini esas alarak geliri kavramaktadır. Bunlar;

1. Kişinin sermaye kazançları dışındaki her türlü geliri,
2. Sermayeden elde edilen gelirler,
3. Danimarka şirketlerinden elde edilen kâr payları, hisselerin satışından ve kamu yatırım kurumlarından elde edilen gelirlerdir. Alınan hediyeler de vergiye tabi gelir kapsamındadır (Kalpalı ve Öz, 2005, s. 1).

Finlândiya'da da Danimarka'daki sisteme benzer bir şekilde Finlândiya vatandaşlarının dünya genelinde elde ettikleri para veya para ile temsil edilen her türlü gelirleri vergiye tabi tutulmaktadır

(<http://www.vero.fi/english/taxsystem/individuals.html>). Gelir safi artış teorisine göre tanımlanmaktadır. 1993 yılından itibaren gelirler ikiye ayrılmıştır. Bunlar sermayeden elde edilen gelirler ve kazanılan gelirlerdir. Sermaye kazançları diğer gelirlerden ayrı olarak düz oranlı tarife ile vergilendirilmektedir.

Sermayeden elde edilenler gelirler;

1. Değer artış kazancı
2. Faiz
3. Temettü
4. Kira geliri
5. Yaşam sigortası geliri.

Ayrıca, ticarî ve ziraî kazançlar, ortaklık kar payları, sermayeden elde edilen gelir olarak kabul edilir. Kazanılan gelirler, sermayeden elde edilen gelirlerin dışında kalan tüm gelirlerdir. Bunlar; ücretler ve emekli gelirleridir (Seminer Kitapçığı,1999, s. 6).

İsveç gelir vergisi sisteminde gelirin tanımına yer verilmemiştir. Gelir, safi artış teorisine uygun olarak ve en geniş anlamıyla, kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri para ve parayla ifade edilebilen her türlü ekonomik değer olarak tanımlanmıştır. Dünya genelinde elde edilen gelirlerden, kabul edilen indirimler yapıldıktan sonra kalan tutar vergiye tabidir. Prensip olarak bütün gelirler vergiye tabi olup bunun bazı istisnaları mevcuttur.

İsveç gelir vergisi, gelir türlerini farklı vergilendirebilmek için elde edilen geliri üç kategoride incelemiştir:

1. Ücret gelirleri,
2. Ticarî gelirler,
3. Sermayeden elde edilen gelirler.

Ticarî gelirler ile sermayeden elde edilen gelirlerin dışındaki tüm gelirler ücret geliri olarak kabul edilir (Seminer Kitapçığı,1999, s. 6).

Ticarî işletme bünyesinde yer alan varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar, menkul kıymetlerin elden çıkartılmasından doğan kazançlar, bir varlığın satılması, değiştirilmesi, ölüm ve hediye dışındaki her hangi bir yolla transfer

edilmesinden elde edilen kazançlar sermaye kazancı olarak vergilendirilmektedir (Ferhatoğlu, 2002, s. 4) .

Macaristan vergi sisteminde gelir, safi artış teorisine uygun olarak, bir gerçek kişi tarafından her ne şekilde olursa olsun elde edilen kazanç ve irat olarak tanımlanmıştır. Farklı gelir unsurları için farklı matrah hesaplama esasları getirilmiştir. Söz konusu gelir unsurları şunlardır.

1. Serbest meslek kazançları
2. Ücretler
3. Gayrimenkul sermaye iratları
4. Menkul sermaye iratları
5. Diğer gelirler

Yukarıda belirtilen kategorilerin hiçbirisine girmeyen gelir diğer gelir olarak vergiye tabidir (Seminer Kitapçığı, 1999, s.7). *Macaristan*'da kişilerin elde ettiği gelirler toplanarak kanunda yazılı giderler indirilir ve alt limit %18, üst limit %36 oranında vergiye tabi tutulur (<http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/hungary>).

Yunanistan gelir vergisi sistemi de, geliri safi artış teorisine uygun olarak tanımlamış ve elde edilen gelirlerin tümünü vergi kapsamına almıştır. Bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelirlerin farklı esaslarda vergilendirilebilmesi için altı gelir kategorisi sayılmıştır. Bunlar;

1. Gayrimenkul sermaye iratları,
2. Menkul sermaye iratları,
3. Ziraî kazançlar,
4. Ticarî kazançlar,
5. Ücret ve serbest meslek kazançları
6. Diğer kaynaklardan elde edilen gelirlerdir (Ferhatoğlu, 2002, s. 12).

2.5.3.2. Vergilendirilebilir Geliri Kaynak Teorisine Göre Tanımlayan Ülkeler: Belçika, Fransa, İtalya, Portekiz ve Hollânda

Belçika'da verginin konusuna giren gelirler kaynak teorisi yaklaşımıyla belirlenmektedir. Gelir vergisi kanunu vergiye tabi gelirleri dört kategoride ele almıştır. Bunlar;

1. Gayrimenkul sermaye iratları,
2. Menkul sermaye iratları,
3. Ücretler
4. Çeşitli gelirler

Çeşitli gelirler kapsamında ücret ya da serbest meslek kazancı dışında arızî nitelikteki, kanunda sayılan bazı gelir unsurları yer almaktadır (<http://www.minfin.fgov.be/index.html>).

Fransız gelir vergisi sisteminde gelirin tanımı yapılmamıştır. Ancak, vergilendirilebilir gelir, kişinin 8 ayrı gelir unsurundan elde ettiği safi tutarların toplamı olarak vergi kapsamına alınmıştır (Kalpalı ve Öz, 2005, s. 1). Bu gelir kategorileri;

1. Gayrimenkul sermaye iradı
2. Ticarî ve sınaî kazanç
3. Ticarî olmayan faaliyet kazancı (serbest meslek kazancı ve diğer gelir unsurlarına girmeyen gelirler bu kategoride toplanmıştır.)
4. Ziraî kazanç,
5. Ücret
6. Aile şirketi yöneticilerinin gelirleri
7. Menkul sermaye iradı
8. Belirli sermaye kazançları.

Görüldüğü üzere Fransa'da vergilendirilecek gelir kaynakları, kaynak teorisine uygun olarak, kanunda isim olarak belirtilmiştir.

Fransa'da gerçek kişilerin sermaye kazançları; küçük - büyük ticarî iş, kısa dönem – uzun dönem sermaye kazancı ayırımları yapılmak suretiyle farklı şekillerde vergilendirilmektedir.

Fransız mukiminin esas konutunun dışındaki gayrimenkul varlıklarının satışından doğan geliri vergiye tabi tutulmaktadır. Mobilyaların, ev âletlerinin ve arabaların elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar ise vergiden istisnadır (Seminer Kitapçığı, 1999, s.6).

İtalya'da gelir kaynak teorisine göre tanımlanmakta ve yerleşiklerin mükellef olduğu İtalyan Gelir Vergisi Kanununa (Imposta Sui Redetti Delle Persone Fisiche - IRPEF) göre, mükelleflerin dünya genelinde elde ettiği tüm geliri kapsamaktadır. IRPEF tarafından kabul edilen gelir 6 kategoride sınıflandırılmaktadır.

1. Gayrimenkul sermaye iradı,
2. Ücret,
3. Menkul sermaye iradı,
4. Serbest meslek kazancı,
5. Ticari kazanç
6. Çeşitli gelirleri kapsamaktadır.

Çeşitli gelirler kategorisinde ise; yurt dışında bulunan gayrimenkullerden ve arızı nitelikteki ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar yer almaktadır (Kalpalı ve Öz, 2005, s. 1).

Portekiz gelir vergisi yasası (CIRS) gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir türlerini tek tek sayarak belirtmiştir (Ferhatoğlu, 2002, s.12). Gelir, kaynak teorisi yaklaşımına göre tanımlanmıştır.

Bir kişinin bir yıl içinde elde ettiği gelirlerin tamamı gelir vergisine tabidir. Gelir unsurları dokuz kategoriye ayrılmıştır.

1. Ücretler
2. Serbest meslek kazançları
3. Ticarî kazançlar
4. Ziraî kazançlar
5. Yatırım gelirleri
6. Gayrimenkul gelirleri
7. Emeklilik gelirleri
8. Sermaye kazançları

9. Diğer gelirler (Spor karşılaşmalarında elde edilen ödüller, piyango ve oyun kazançları, diğer bazı karşılaşmalardan elde edilen gelirler) (Seminer Kitapçığı, 1999, s.5).

Hollânda vergi sistemi de kaynak teorisi yaklaşımını benimseyerek geliri üç ana başlık altında ele almıştır.

1. Kazanılmış gelir ve gayrimenkul geliri (ücret geliri, serbest meslek geliri, ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelir, kira geliri)
2. İştirak hisselerinden elde edilen gelir ve değer artış kazançları
3. Yatırım ve birikimlerden elde edilen gelirler

Elde edilmiş olan gelirin vergilenebilecek bir gelir olarak nitelenebilmesi için yukarıda sayılan 3 ana başlıktan birine girmesi ve aşağıdaki 3 şartı yerine getirmesi gerekmektedir.

1. Gelir, bir ekonomik aktivite sonucunda meydana gelmiş olmalı
2. Gelir, elde edilmesi amaçlanmış olmalı
3. Makul bir kar beklentisi olmalı (Vergi Konseyi, 2004).

2.5.3.3. Vergilendirilebilir Geliri Kaynak Teorisi ve Safi Artış Teorisinin Sentezi Olarak Tanımlayan Ülkeler: Almanya, Avusturya ve Lüksemburg

Almanya'da, gelir vergisi yasasında verginin konusunu oluşturan kaynaklar yedi madde halinde sayılmış olup, ilk altı maddede sayılan gelir unsuruna girmeyen konular yedinci maddede diğer gelirler olarak verginin konusuna dâhil edilmiştir. Kaynak teorisinden hareket edilmekle birlikte safi artış teorisine geçiş yapılmaktadır. Buna göre *Almanya*'da gelir unsurları;

1. Ziraat ve orman gelirleri
2. Ticarî gelirler
3. Serbest meslek gelirleri
4. Ücret gelirleri
5. Sermaye gelirleri

6. Menkul ve gayrimenkul mallarla hakların kira gelirleri
7. Diğer gelirler (Spekülâtif kazançlar, tekrarlanan nitelikteki nafaka ve idame ödemeleri gibi gelirler ile diğer çeşitli gelirler) (Vergi Konseyi, 2004).

Almanya’da tanınmış kamu tüzel kişi statüsündeki bir dini birliğe üye olan bir kişi aynı zamanda, gelir vergisi ile bağlantılı olarak, kilise vergisine (Kirchensteuer) tabi tutulabilir. Buna ek olarak 1990 yılından beridir, Doğu Almanya ile birleşme nedeniyle, sadece Batı Almanya’da yaşayan gelir vergisi yükümlülerinden alınan dayanışma harcı (Solidaritätszuschlag) mevcuttur (Rumpf, 2011, s. 65).

Avusturya’da da gelir kategorileri Almanya’da olduğu gibi yedi madde halinde sayılmış olup, ilk altı maddede sayılan gelir unsurlarına girmeyen gelirler yedinci maddede diğer gelirler olarak vergi konusuna dâhil edilmiştir.

Yedi gelir unsuru belirlenmiş ve yasada tek tek sayılmıştır.

1. Tarım ve ormancılık gelirleri
2. Serbest meslek kazançları
3. Ticarî kazançlar
4. Ücretler
5. Menkul sermaye iradı
6. Gayrimenkul sermaye iradı
7. Diğer belirlenmiş gelirler.

Gelir kaynak teorisine göre tanımlanmış, yukarıda sayılan gelir unsurlarına girmeyen gelirlerin vergiye tabi olmayacağı belirtilmiştir (Seminer Kitapçığı, 1999, s.6).

Lüksemburg gelir vergisi, bir takvim yılında elde edilen para ve parayla ifade edilebilen her türlü geliri kavramaktadır (Ferhatoğlu, 2002, s.4) .

Gelir unsurları kaynak teorisine uygun olarak sekiz ayrı kategoride sayılmıştır. Safi artış teorisine uygun olarak da çeşitli gelirler adı altında arızî ve değer artış kazançlarının vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

1. Ticarî kazanç
2. Ziraî ve orman kazançları
3. Serbest meslek kazançları
4. Bir işverene tabi olarak çalışmadan elde edilen gelirler

5. Emeklilik gelirleri
6. Sermayeden elde edilen gelirler
7. Kira gelirleri (leasing dâhil)
8. Çeşitli gelirler (arızî kazançlar, özel nitelikli değer artış kazançları)
(Seminer Kitapçığı, 1999, s.5)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİRİN BEYANI, BEYAN YÖNTEMLERİ VE GELİRİN GİZLENMESİ

3.1. Gelirin Beyanı ve Beyan Yöntemleri

Gelir, hem vergi ödeme gücü açısından hem de ekonomik akım ifade eden bir yapıya sahip olduğu için vergileme açısından en fazla kabul gören konu olmuştur (Yılmaz, 1996, s. 9).

Gelirin tanımlanarak vergilendirilmesi kanun hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilir. Vergileme yetkisi ise, devlet egemenliğinin doğal bir sonucu, zorunlu bir uzantısıdır. Vergileme yetkisi, devletin vergileme yetkisine sahip olduğu hukukî ve fiili zorlama gücüne dayanarak ülkede yaşayan kişi ve kurumlardan malî taleplerde bulunabilmesini ifade eder (Uluatam, 1990, s. 31). Tüm demokratik ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergi, halkı temsil eden parlâmento tarafından “kanun” şeklinde salınır ve uygulanır.

Vergiye doğuran olay ise vergi mükelleflerinin çeşitli vergi konularıyla ilişki kurması ile ortaya çıkmaktadır (Bilici, 2004, s. 61). Örneğin, bir kimsenin üretim ya da tüketim yapması gibi fiili; sözleşme imzalaması, kendisine bir malın ya da paranın intikali, mülkiyet hakkının devri gibi hukukî durum ve nedenler “vergiye doğuran olay” olarak ortaya çıkabilmektedir (Karakoç, 2002, s.110). Vergi borcunun ortaya çıkması için hem verginin konusunun olması hem de vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması gerekir. Vergi yükümlüsünün, verginin konusu ile kanunun öngördüğü biçimiyle ilişkiye girmesi gerekir (Şenyüz, 2005, s. 48).

Gelirin kavranması konusunda yasal bir eksiklik bulunmamakla birlikte asıl sorun, yasalarla tanımlanan gelirlerin mükelleflerce Gelir İdaresinin bilgisi dışında bırakılması, beyana tabi gelirlerin eksik beyan edilmesi, gerçek kişilerin gelirlerinin büyük bölümünün beyan dışı bırakılmış olması ve beyanların etkin bir şekilde denetlenememesidir. Etkin bir denetim için idarenin elinde yeterli teknolojiyle desteklenmiş bir veri ambarının bulunması ve bu veri ambarındaki bilgilerin günün koşullarına göre güncellenerek analiz edilmesi gerekmektedir. Yani sorun yasalarca gelirin eksik kavranması değil, eksik beyan edilen veya beyan dışı yöntemlerle vergilendirilmesi gereken gelirin tespit edilememesi ve vergilendirilememesi sorunudur.

3.2. Verginin Tarhı ve Tarh Yöntemleri

Ülkemizde kaynak teorisi esas alınmakla birlikte sınırlı olarak net artış teorisine de geçiş yapılarak tanımlanan gelir, esas olarak geliri elde edenlerce beyan edilir ve ödenir. Kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilen ya da eksik veya yanlış beyan edilen gelirlerin vergilendirilmesi için ise farklı tarh yöntemleri uygulanmaktadır. Verginin tarhı Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde “vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idarî bir işlem” olarak tanımlanmaktadır. Tarh yöntemleri ise anılan kanunun izleyen maddelerinde; beyannameye dayanan tarh, ikmalen tarh, re’sen tarh, idarece tarh ve tahrir dayanan tarh şeklinde yer almaktadır.

Tarh usullerinin en önemlisi mükellefin kendisi tarafından doldurulan, kişisel bilgileri ile gelirine ilişkin bilgileri içeren “beyannameye dayanan” tarh yöntemidir. Mükellefin bu yöntemde vergi matrahını eksik bildirmesi ya da bütünüyle saklaması durumunda idarenin mükellefin yerine geçerek matrahı bizzat saptaması gereği ortaya çıkar. Gizlenen gelirin tespit edilmesi durumunda idare, “ikmalen tarh”, “re’sen tarh” ve “idarece tarh” yöntemlerine başvurur.

İzleyen kısımda öncelikle beyan usulünden sapma olarak nitelenen tarh yöntemleri kısaca tanımlanmakta, ardından beyan usulü tarh yöntemi ayrıntılı olarak, tarihçesi, faydaları ve sakıncaları ile birlikte ele alınmaktadır.

İkmalen Vergi Tarhı: Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir (VUK, 29). Örneğin, mükellef belgelerde yazılı bilgileri defterlere eksik geçirmiş veya defterlerde yazılı gelirleri beyannamesinde eksik göstermiş olabilir. Vergi idaresi de eksik beyan edilen kısmı mükellefin defter, kayıt ve belgelerine veya kanunî ölçülere göre tespit eder.

Re’sen Vergi Tarhı: Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

Verginin İdarece Tarhı: Verginin ikmalen ve re’sen tarh edilememesi hallerinde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat

etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Tahrir Göre Vergi Tarhı: Verginin tahrir usulü ile tespit edilen matrahlar üzerinden hesaplanmasıdır (VUK, 36). Tahrir usulü ile tespit edilen matrahlar, vergi dairesi tarafından "Tahrir ihbarnamesi" ile mükelleflere tebliğ olunur (VUK, 37).

Beyannameye Dayanan Tarh: Beyana dayanan tarhta, mükellef ya da sorumlu, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye imkân veren diğer bilgileri kapsayan ve beyanname denilen yazılı bir bildirimde bulunur. Vergi dairesine verilen beyannameye yer alan bilgilere göre tarh işlemi yapılır (Kırbaş, 2002, s.120).

Günümüzde Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği (AB) ülkeleri tarafından gelirin vergilendirilmesinde çağdaş yöntem olarak tanımlanan beyan yöntemini tarihçesi, fayda ve sakıncalarını ayrıntılı olarak inceleyeceğiz.

3.2.1. Beyan Usulü

Vergi sistemimizde kural olarak benimsenen beyan usulünde mükellef, vergi kanunlarına göre vergi matrahını bizzat kendisi tespit eder ve beyanname ile vergi dairesine bildirir. Mükellef gelir beyanını defter kayıtları ile buna göre çıkarılan bilanço ve gelir tablosunu esas alarak yapar (Esen, 2011, s. 20). Vergi dairesi de bu bildirimde göre vergiyi tarh eder. Vergi idaresinin matrahın tespitinde bir rolü yoktur, yalnız beyan edilen miktarın doğru olup olmadığını inceleyebilir.

Beyan esasında, beyan edilecek gelir mükellef veya vergi sorumlusu tarafından bir beyanname ile beyan edilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu bazı hallerde beyanın mükellef veya vergi sorumlusu dışındaki kimseler tarafından yapılmasını da öngörmüştür. Bunları kanunî temsilciler ve mirasçılar olarak sıralayabiliriz (Yıldız, 2008, s. 153).

Gelir Vergisinde genel kural, verginin mükellefin beyanına göre tarh olunmasıdır. Nitekim GVK 83'ncü maddesinde "Hilâfına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur", KVK 14'ncü maddesinde "Kurumlar Vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur" hükümleri uyarınca kişi ve kurumlar bir yıl içerisinde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerini toplayarak, dolduracakları beyanname ile Gelir İdaresine

bildirirler. Vergi Usul Kanunu 378'nci maddesine göre mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.

Beyan usulünde tarh işlemi ile tahakkuk aşaması birlikte gerçekleşir. Matrah bizzat yükümlüce saptanmış bulunduğundan, yükümlünün kendi saptaması üzerine yapılacak tarh işlemine ilke olarak bir itirazının bulunmayacağı gerekçesiyle bu usulde vergi, tarhiyatla birlikte tahakkuk da etmiş sayılır; beyan üzerine tahakkuk fişi kesilir. Böylece vergilendirme sürecinin ayrı birer teknik aşaması olarak düşünülen tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olmaktadır (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985, s.111). Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi beyana dayanan vergilerden bazılarıdır.

3.2.1.1. Beyan Esasının Tarihçesi

Beyan esasının tarihçesine Osmanlı devletinde vergilemeye kısa bir göz atarak başlamakta fayda vardır. Osmanlı devletinde vergi düzeni, genellikle herkesin ödeyeceği vergiyi önceden bilmesi esasına dayanıyordu. Bu vergilere örnek olarak ziraat, hayvancılık ve topraktan alınan vergilerle, Müslüman olmayan halktan askere alınmamaları ve güvenliklerini sağlama esasına dayanılarak alınan (*cizye*) vergiler ve *iltizam* usulü ile gelir yerlerinin (gümrük, tuzla, göl... vb) kiraya verilmesi karşılığı alınan (*mukataa*) gelirler gösterilebilir (Güvemli, 1998, s. 321)

Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlıdan kalma eski vergilerin uygulanmasına devam edilmiştir. Osmanlıdan devralınan vergi mevzuatına göre, tarım ürünlerinden aşar, hayvan sahiplerinden ağnam resmi ve tarım dışı kazançlarından temettü vergisi ile bu vergiye zam niteliğinde olan harp vergisi alınmakta idi. Cumhuriyet döneminde, 1925 yılında tarım ürünlerinden aynı olarak alınan aşar ve iltizam usulü kaldırıldı. Aşarın kaldırılması sonucu toplam vergi gelirlerinde meydana gelen düşüşü telâfi etmek için iki kaynağa başvuruldu. Bir yandan yeni dolaylı vergiler konulurken diğer yandan tarım kazancı dışındaki kazançlardan alınan temettü vergisinin yerine geniş ölçüde beyana dayanan kazanç vergisi getirildi. 1926 yılında 755 Sayılı Kanun ile ihdas edilen kazanç vergisi geniş ölçüde beyanname usulünden yararlanarak gerçek kazançları vergilendirmeyi amaçlamaktaydı. 755 Sayılı Kanun maliye tahakkuk idarelerine verilen beyannamelerde bildirilen kazançların incelenmesini de öngörmüş ve tahakkuk

memurları ile tahakkuk teftiş memurları ve maliye müfettişlerini beyanları incelemeye yetkili kılmıştır (Öner, 2005, s. 470).

Vergilendirmede beyan esasına geçişi öngören bu girişim maliye idaresinin yeterli olmamasından dolayı başarısız olmuş, akabinde 1927 yılında 1038 Sayılı Kanun ile Kazanç Vergisi Kanununda değişiklik yapılarak, gerçek kazançlarını beyan etmek zorunda olan mükelleflerin sayısı azaltılmış ve bu mükellefler için tekrar karine usulüne dönmüştür. 1950 yılında kazanç vergisi rejimi terk edilerek, Gelir Vergisi rejimine geçildi ve bu tarihten itibaren gelir, kurumlar ve esnaf vergileri uygulanmaya başlandı. Bu yeni rejim ile gerçek kişilerin bir yıl içinde elde ettiği gelirlerin toplamının bazı istisnalar dışında gerçek miktarının artan oranlı tek bir Gelir Vergisi tarifesi, sermaye şirketleri ile iktisâdi kamu kurumlarının da Gelir Vergisinden ayrı bağımsız bir Kurumlar Vergisi ile vergilenmesi amaçlanarak Kazanç Vergisi ile ek vergiler kaldırıldı, böylece kural olarak beyan esasına dayanan bir uygulama başlatıldı. Beyan esasının bir gereği olarak Vergi Usul Kanunu ile dağınık usul hükümleri bir araya getirildi, tarh esasları, tebligat, beyanname, defter ve belge düzeni, değerlendirme, ceza ve itiraz hükümleri ayrıntılı olarak düzenlendi (Öner, 2005, s. 557).

Yeni vergicilik düzeni, bir yandan kayıt düzenine ve malî tablolara önem verilmesini gerekli kılıyor ve bir yandan da beyan usulü uygulamasını gündeme getiriyordu (Şişman ve Güvemli).

3.2.1.2. Beyan Esasının Faydaları

Vergi idaresinin sübjektif ölçülerle tek yanlı olarak vergi tarh etmesi anlayışının ilkel bulunması, vergi mükellefine, sorumluluğunu üzerine alarak yapacağı bir beyanıyla vergilendirilme kapısını aralamıştır. Böylelikle mükellefin, malî gücüne göre, vergi idaresiyle karşılıklı güven duyguları içinde âdil olarak vergilendirilmesi hedeflenmektedir.

Çağdaş vergi sistemlerinde esas tarh yöntemi, mükelleflerin beyanına dayalı tarh yöntemidir. Bu yöntemin çağdaş olmasının iki nedeni vardır. Birincisi, mükellefin kazancını kendisinden daha iyi hiç kimse bilemez. Bu nedenle mükellef kazancını beyan ettiğinde en doğru kazanç üzerinden vergi hesaplanmış olur. İkincisi, mükellefler beyan etmiş oldukları vergiyi bilirler ve kural olarak kendi beyanlarına itiraz edemezler (Gerçek, 2009).

Her şeyden önce beyanname yöntemi, yükümlülerin kendileri için yapılacak tarh işlemine katılmaları anlamına gelmektedir. Ancak bu konuda fazla ileri gitmek yarardan çok sakınca getirebilecektir. Yükümlülerin beyanları idare tarafından denetlenmediği ya da eksik denetlendiği takdirde, bu kez vergilendirmede yükümlü kesiminden gelen bir "keyfîlik" söz konusu olacaktır (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985, s.43).

Çağdaş ve ileri bir tarh yöntemi olan beyan usulü, mükelleflerin vergi ödeme gücünü azami ölçüde yakalayabilen en verimli vergileme yöntemidir. Beyan sisteminin başlıca faydası vergi idaresi ile mükellef arasında iş birliğini ve verginin ödeme gücüne uygun alınmasını sağlamasıdır.

Gelirin izleyen yıl beyan edilmesi ve verginin taksitler halinde ödenmesi ise mükellef açısından yıllık enflasyon tutarı kadar gelir avantajı sağlamaktadır.

Beyan yöntemi ekonomide kayıt düzeninin yerleşmesine de katkı sağlamaktadır. Kazancını beyan etmek zorunda olan kişi harcamalarına ilişkin belge almak, kazanç getiren işlemlerine ilişkin belge düzenlemek ve bu belgeleri de bir kayıt sistemi içerisinde tutmak, böylelikle de kazancını tespit etmek durumundadır (Karyağdı, 2011, s. 39).

3.2.1.3. Beyan Esasının Sakıncaları

Devletin en önemli kaynağı olan vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellefler çeşitli nedenlerle elde ettikleri gelirlerden devlete hiç pay vermemek ya da daha az pay vermek için gelirlerini gizlemektedirler. Mükelleflerin vergi yasaları çerçevesinde kendi ekonomik faaliyetleri ve sosyal durumlarıyla ilgili bilgi vermesi esasına dayanan beyan sisteminde gerçeğe aykırı bilgiler verilerek vergi kaybına yol açan uygulamalar da olabilmektedir.

Beyan yönteminin başarısı vergi idaresinin organizasyon yapısına ve etkin bir vergi denetim sistemi oluşturulmasına bağlıdır. Beyan usulünde vergi mükelleflerini doğru beyanda bulunmaya iten en önemli unsur karşı karşıya bulunduğu inceleme riskidir. Bu bağlamda vergi incelemesi beyana bağlı vergileme rejiminin temel yapı taşlarından birisini oluşturur. Mükelleflerce idareye yapılan vergi beyanlarının doğruluğunun kontrolüne yönelik bir istihbarat arşivi ve bu bilgilerden de yararlanarak beyannameleri inceleyip denetleyecek olan yeterli sayıda yüksek ahlaklı, nitelikli vergi inceleme elemanı istihdam edemeyen bir vergi idaresinin başarı şansı son derece güçtür (Yumuşak, www.hud.org.tr).

Mükelleflerin beyana tabi olan işlemlerini, belirlenmiş belgelere dayandırmaları aynı zamanda bu ticari işlemleri yine ticari defterlere kaydetmeleri gerekmektedir. Tüm belge ve defter kayıtlarına rağmen beyan esasının temelini güven unsuru oluşturmaktadır. Denetim ise bu belge ve defterler üzerinden gerçekleştirilmektedir. Günümüzde vergi sistemleri çoğunlukla mükellefe güven ilkesine dayalı beyan esasına dayanmaktadır. 193 sayılı GVK'da gerçek kişilerce elde edilen kazanç ve iradın "beyanname" ile beyan edilmesi esas olmakla birlikte, mahiyetine bağlı olarak tevkif (stopaj) suretiyle vergileme esası da geçerlidir.

Beyana dayalı tarhiyat, esasında hem mükellef hem de vergi dairesi için maliyetli bir yöntemdir. Vergi idaresi, vergiyi toplamak ve denetlemek için oluşturduğu idari yapı dolayısıyla belli tahsil maliyetlerini üstlenmektedir. Buna karşılık mükellefler de vergiye ilişkin ödevlerinin yerine getirilebilmesi için muhasebeci istihdam etmek, gerekiyorsa ayrıca müşavirle anlaşmak ve en önemlisi malî tabloların, beyanların hazırlanması, verginin ödenmesi için belirli bir zaman harcamak durumundadırlar (Gerçek, 2009).

Geçmişe yönelik beyan usulü tarh esasında gelirin doğumu ile verginin ödenmesi arasında uzun bir zaman geçmektedir. Bu durumun gerek maliye gerekse mükellef için doğurduğu sakıncalar bulunmaktadır. Gelirin elde edildiği zaman ile ödeneceği zaman arasında mükellefin maddî durumu kötüleşebileceği gibi devletin görevlerini yerine getirebilmesi için aralıksız şekilde ihtiyaç duyduğu vergi gelirinin kısa bir zaman içinde kitle halinde ödenmesi ekonomide parasal iktisâdi dengesizliklere yol açabilecektir (Turhan, 1998, s. 130).

Beyan esasının en zayıf yönü beyannamelerin doğruluğunun vergi idaresince kontrol güçlüğüdür. Yıl içerisinde gelir elde eden, vergi kesintisi yapan, hatta bazı mükellefiyet durumlarında gelir elde edilmese bile gerçek ve tüzel kişi mükellefler beyanname vermek zorundadır. Mükelleflerin gelir unsurları itibarıyla vermek zorunda oldukları beyannameler GVK'nda belirtilmektedir.

3.2.1.4. Beyanname Çeşitleri

GVK 84'ncü maddesinde belirtildiği üzere gelir; yıllık, muhtasar ve münferit beyanname ile beyan edilir. Kendilerine özel beyan zamanı tayin olunan dar mükellef kurumlar ise özel beyanname verirler.

Yıllık Beyanname: Muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanması ve gerçek kişi mükellefler açısından GVK'nun 103 üncü maddesinde yer alan artan oranlı Gelir Vergisi tarifesi, tüzel kişiler açısından KVK'nun 24'ncü maddesinde yer alan oranın uygulanması suretiyle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine yöneliktir.

Muhtasar Beyanname: İşverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

Münferit Beyanname: Dar mükellefiyete tabi Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesi için kullanılmaktadır.

Özel Beyanname: Kurumlar Vergisi ile ilgili bir beyanname türüdür. Dar mükellefiyete tabi kurumlar bazı kazançlar için, bu kazançları elde eder etmez özel beyanname vermeye ve vergiyi hemen ödemeye mecburdurlar. Bu kazançlar, Gelir Vergisinde sair kazanç ve irat olarak belirlenen arızî kazançlar ile değer artışı kazançlarıdır. Ancak, telif hakkı, imtiyaz, alâmetifarika gibi gayri maddî hakların satışında özel beyanname verilmez. Özel beyanname, kazancı iktisap tarihinden itibaren on beş gün içinde verilir. Beyannameyi dar mükellefiyete tabi kurum veya kurum namına Türkiye'de hareket eden kimse verir. Bu beyanname, Gelir Vergisindeki "münferit beyanname" ile aynı niteliktedir.

3.2.2. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması

Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkiye istinaden beyannamelerin meslek mensuplarınca imzalanması zorunluluğu ilk defa 1995 yılında çıkarılan "1 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında

Genel Tebliğ” ile düzenlenmiştir. 1997 yılında çıkarılan 4 Sıra Nolu Tebliğ ile yeniden düzenlenen konu halen yürürlükte bulunmaktadır.

Düzenlemeye göre, birinci sınıf tüccarlar (Bilânço Esasına göre defter tutan Gelir Vergisi mükellefleri ve Kurumlar Vergisi mükellefleri) tüm vergi beyannamelerini; ikinci sınıf tüccarlardan alım-satım-imalât yapanların hâsılat tutarları 2010 yılı için 156.422 TL, Hizmet işletmelerinde hâsılat tutarları 78.211 TL, Ziraî Kazançlarda işletme esasına göre defter tutanların 2010 yılı hâsılatı 156.422 TL’sini aşanlar yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyanname ve katma değer vergisi beyannamelerini SM ve SMMM’lere imzalatmak zorundadır. Bu tutarları aşmayanlar ile özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile bunların oluşturduğu birlikler ve noterler beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir.

2010 yılı aktif toplamı 4.357.808 TL veya net satışlar toplamı 8.714.594 TL’yi aşan mükellefler ise, beyannamelerini yeminli malî müşavirlere tasdik ettirmek zorundadır.

Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannameleri ile Muhtasar beyannameler ve Katma Değer Vergisi beyannameleri dışında kalan beyannamelerin meslek mensuplarına imzalatılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Keza, gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan Gelir Vergisi mükelleflerine ait beyannamelerin imzalatılması da zorunlu değildir.

Beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmayan mükellefler özel usulsüzlük cezasına maruz kalmakla birlikte matrah belirlenmesi için takdir komisyonlarına sevk edilmekte ya da vergi incelemesine tabi tutulmaktadırlar.

Tebliğ uyarınca beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Sonuçta müteselsil sorumluluk; belge düzenleyenler nezdinde araştırma yaparak kayıt dışı işlemlerde ve vergi suçlarında azaltmaya yol açmakta, meslek mensuplarını kayıt ve işlemlerde daha titiz davranmaya yöneltmek vergi gelirlerinde artışa neden olmaktadır.

3.2.3. Beyana Tabi Gelir

Bir takvim yılında elde edilen bütün kazanç ve iratlar yıllık beyannamede toplanarak beyan edilir. Kanunda aksine bir hüküm yoksa bütün kazanç ve iratların yıllık beyannamede toplanarak beyan edilmesi ve artan oranlı tarife göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Gelirlerini yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan mükellefler faaliyetlerini terk etmedikleri sürece, gelir elde etsin ya da etmesin, yıllık beyanname vermek durumundadırlar. Beyannamenin verilmemesi gelirin re'sen takdir edilmesini gerektirecektir.

Gelir Vergisinde temel vergilendirme şekli mükellefin beyanı olmakla birlikte, bazı durumlarda bu esastan vazgeçilmiş ve kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirme yapılması esası benimsenmiştir. Örneğin, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, tek işverenden elde edilen ücretler, menkul kıymetlerin alım-satımı ve itfası neticesinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri ve repo gelirleri için kaynaktan vergi kesintisi yapılmakta, bu gelirler için ayrıca yıllık beyanname verilmesi söz konusu olmamakta ve kesilen vergiler nihaî nitelik kazanmaktadır.

Vergi gelirlerinin enflasyondan kaynaklanan aşınmasını önlemek amacıyla yıllık ödenecek vergiye mahsuben geçici vergi ödenmesi ve verginin kaynaktan kesinti (tevkifat/stopaj) yoluyla alınması uygulamaları da vergi kanunlarımızda yer almaktadır.

Ticarî kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin Gelir Vergisine mahsup edilmek üzere, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla geçici vergi beyannamesi vermektedirler. Geçici vergi uygulaması 01.01.1989 tarihinden itibaren mevzuatımıza girmiş bulunmaktadır

Geçici vergi bir nihaî vergilendirme sistemi olmayıp sadece, daha sonra ödenecek olan Gelir Vergisinden mahsup edilmek üzere alınan bir vergidir. Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin Gelir Vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler halinde tespit edilecek kazançları üzerinden % 20 oranında geçici vergi öderler.

Geçici vergilerin ve tevkif suretiyle kesilen vergilerin verilecek olan yıllık beyannameden mahsup edilmesi ve mahsup edilemeyen kısımların Maliye Bakanlığınca belirlenmiş bulunan usul ve esaslar çerçevesinde mahsuben veya nakden iade alınması mümkün bulunmaktadır.

Aşağıdaki tabloda gelir türleri itibarıyla beyan edilecek olanlar, belirlenen tutarı aşması halinde beyan edilecek olanlar ve hiçbir surette beyan edilmeyecek olan gelirler yer almaktadır.

Tablo 2

Gelirlerin Beyan Edilme Durumu

Gelirin Türü	İlgili Madde	Beyan Durumu
Alacak faizi	GVK-Md. 75/6	Elde edilen alacak faizi (Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendine göre 2008 yılı için 960.-YTL, 2009 yılı için 1.070 TL, 2010 yılı için 1.090.- TL, 2011 yılı için 1.170.- TL'yi aşması halinde) beyan edilecektir.
Kurumlardan elde edilen kâr payları (Kârın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilenler hariç)	GVK-Md. 75/1, 2, 3 GVK-Md.86 GVK-Md. 22	Kâr payının yarısı Gelir Vergisinden istisna, kalan tutar 19.800.YTL'yi aşıyorsa (2008 takvim yılı için) beyan edilecektir. Beyan edilen tutardan kar dağıtımı dolayısıyla tevkif yoluyla kesilen stopajın tamamı mahsup edilebilecektir.
Kurumlardan elde edilen kâr payları (31.12.2002 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, Kurumlar Vergisinden İstisna edilmiş kazançların dağıtımı) (Kârın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilenler hariç)	GVK-Md. 75/1,2,3 GVK-Md.86, GVK-Geç-Md.61	Elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır. GVK'nun 86. maddesine göre beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyannameden hesaplanan Gelir Vergisinden mahsup edilir.
Kurumlardan elde edilen kâr payları (31.12.1998 ve daha önceki yıllarda sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı) (Kârın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilenler hariç)	GVK-Geç-Md.61	Hiçbir şekilde beyana tabi değildir.
Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri	GVK-Md.75/7	YTL cinsinden veya döviz cinsinden elde edilenlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendine göre 2008 yılı için 960 YTL'yi (2009 yılı için 1.070 TL'yi aşması halinde), 2010 yılı için 1.090.- TL, 2011 yılı için 1.170.- TL'yi aşması halinde) beyan edilecektir.
Diğer her türlü tahvil ve bono faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler.	GVK-Md.75/5 GVK-Md.75/6	Hiçbir şekilde beyana tabi değil. (Hazine Tarafından yurt dışına ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç, Tevkifata tabi tutulmayan ve 2008 takvim yılında elde edilen bu faiz gelirleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendine göre 2008 yılı için 960 YTL, 2009 yılı için 1.070 TL, 2010 yılı için 1.090.- TL, 2011 yılı için 1.170.- TL'yi aşması halinde) beyan edilecektir.
Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıklarından elde	GVK-Md.75/1	Kar payının yarısı Gelir Vergisinden istisna, kalan tutar 2008 yılı için 19.800.YTL, 2009 ve 2010 yılı

(Tablo 2'nin Devamı)

edilen kâr payları.		için 23.000.-TL, 2011 yılı için 23.000.-TL'yi aşıyorsa beyan edilecektir.
Adi Komandit Şirketlerin, komanditer ortağının elde ettiği kâr payı.	GVK-Md.75/2	Tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. (Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendine göre 2008 yılı için 960 YTL'yi, 2009 yılı için 1.070 TL, 2010 yılı için 1.090.- TL, 2011 yılı için 1.170.- TL'yi aşması halinde) beyan edilecektir.
Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller.	GVK-Md.75/8	Tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. (Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendine göre 2008 yılı için 960 YTL'yi, 2009 yılı için 1.070 TL, 2010 yılı için 1.090.- TL, 2011 yılı için 1.170.- TL'yi aşması halinde) beyan edilecektir.)
İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar.	GVK-Md.75/9	Tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. (Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendine göre 2008 yılı için 900 YTL'yi, 2009 yılı için 1.070 TL, 2010 yılı için 1.090.- TL, 2011 yılı için 1.170.- TL'yi aşması halinde) beyan edilecektir.
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri.	GVK-Md 75/10	Tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. (Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendine göre 2008 yılı için 960 YTL'yi, 2009 yılı için 1.070 TL, 2010 yılı için 1.090.- TL, 2011 yılı için 1.170.- TL'yi aşması halinde) beyan edilecektir.
Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım	GVK-Md 75/4	Hiçbir şekilde beyana tabi değil
Kesintiye tabi tutulmuş mevduat faizleri	GVK-Md 75/7 GVK-Md.Geç-67	Hiçbir şekilde beyana tabi değil
Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları	GVK-Md 75/12 GVK-Md.Geç-67/7	Hiçbir şekilde beyana tabi değil
Repo gelirleri	GVK-Md 75/14 GVK-Md.Geç-67/7	Hiçbir şekilde beyana tabi değil
Menkul Kıymet Yatırım Fonları'nın katılma belgelerine ödenen kar payları	GVK-Md 75/1	Hiçbir şekilde beyana tabi değil

(Tablo 2'nin Devamı)

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ayrılanlara yapılan ödemeler,	GVK-Md 75/15 GVK-Md.86	Hiçbir şekilde beyana tabi değil
Ücret Geliri	GVK-Md 86/1-d	Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler. (Birden fazla işyerinden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 103. maddedeki yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2008 Takvim Yılı için 19.800 YTL, 2009 ve 2010 yılı için 23.000.-TL, 2011 yılı için 23.000.-TL'yi aşıyorsa beyan edilecektir.)
Telif Kazancı	GVK. Md.18	Hiçbir şekilde beyana tabi değil
Konut Kira Geliri	GVK Md.21	2008 Yılı konut kira gelirleri, 2.400 YTL'sini (2009 ve 2010 Yılları konut kira gelirleri, 2.600 YTL, 2011 yılı için 2.800.-TL'yi) aşan kısım üzerinden vergi ödenecek bu miktarı aştığı takdirde beyana tabi
İş Yeri Kira Geliri	GVK-Md.86/1-c	Tevkifata tabi tutulmuş iş yeri kira gelirleri 2008 takvim yılı için 19.800 YTL, 2009 ve 2010 yılı için 23.000.-TL, 2011 yılı için 23.000.-TL'yi aşıyorsa beyan edilecektir. aşması halinde beyanname verilecek.
İş Yeri ve Konut Kira Gelirlerinin Birlikte olması Halinde	GVK-Md.86/1-c	Konut kira gelirlerinden 2008 takvim yılı için belirlenen 2.400 YTL'si istisna düştükten sonra kalan tutarla iş yeri kira geliri 2008 takvim yılı için 19.800 YTL, 2009 ve 2010 yılı için 23.000.-TL, 2011 yılı için 23.000.-TL'yi aşıyorsa beyan edilecektir.
Borsa kazancı (iktisap tarihinden itibaren Bir yıl içinde satılan hisse senetleri)	GVK-Md.Mükerrer 80/1 GVK-Md.Geç-67	2006 Yılından sonra iktisap edilmiş hisse senetleri bir yıl içinde elden çıkarılması halinde tevkifata tabi tutulacak, ancak beyan edilmeyecek, bir yıldan sonra elden çıkarılması halinde tevkifat yapılmayacak ve beyan edilmeyecek. 2006 yılından önce iktisap edilenlerde, üç ay içinde elden çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen kazanç beyan edilecek tevkifata tabi tutulmayacak.
Gayri Menkullerin iktisap tarihinden itibaren 4 yıl (01.01.2007 Tarihinden sonra iktisap edenlerde 5 yıl) içinde satılanlar	GVK- 80/m6	2008 gelirleri için Maliyet bedeli TEFE oranında yükseltilecek (Şu kadar ki endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.), satış tutarı yükseltilmiş maliyet ile kıyaslanacak, kazancın 6.800 YTL'si (2009 yılı için 7.600.-TL, 2010 yılı için 7.700.-TL, 2011 yılı için 8.000.-TL) istisna edilecek aşan tutarın bulunması halinde beyan edilecek.

Kaynak: <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/beyannameverme.htm>. (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

Gelir unsurlarının vergilendirilmesini Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından şu şekilde değerlendirebiliriz:

3.2.3.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Açısından

Gelir Vergisi (GV), kanunda sayılan gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden alınmaktadır. Kanun hükümleri temelinde kavranan gelirlerin bazıları bir takvim yılı sonunda mükellefçe beyan edilmekte, bazıları ise vergi idaresi tarafından kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi kanununda yer alan istisna ve muafiyet hükümleri çerçevesinde bazı kişi ve gelir unsurları ise vergi kapsamı dışında tutulmaktadır.

Gelir Vergisinin Konusu: Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin şahsi gelirlerinin vergilendirilmesini hedeflemektedir. GVK, 1'nci maddesinde "Gerçek kişilerin gelirleri Gelir Vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Gelire giren kazanç ve iratlar kanunun 2'nci maddesinde sayılan;

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları
7. Diğer kazanç ve iratlardan (değer artış kazancı, arızı kazançlar) ibarettir.

Birinci bölümde açıklandığı üzere Gelir Vergisi kanunu geliri kaynak teorisinden yola çıkarak altı unsur halinde saymış, yedinci unsur olarak da diğer kazanç ve iratlar başlığı altında, arızı kazanç ve değer artışı kazançlarını vergi kapsamına alarak kısmen net artış teorisine geçiş yapmıştır. Anlaşılacağı üzere Gelir Vergisi kanunumuz bütün kazanç ve iratları vergi kapsamına almamıştır.

Gelir Vergisinin Mükellefi: Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre verginin mükellefi kanunun ikinci maddesinde sayılan gelir unsurlarından her hangi birini elde eden gerçek kişilerdir.

Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, tam mükellef olarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve

iratların tamamı üzerinden, bunlar dışındakiler dar mükellef olarak sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Gelir Vergisinden Muaf Olanlar:

1. GVK 9’ncu maddesinde belirtilen şartları taşıyan esnaf,
2. GVK 15’nci maddesine göre karşılıklı olmak şartıyla Diplomatlar,
3. GVK 66’ncı maddesinde belirtilen ve VUK 155’nci maddede yazılı şartları taşımayan serbest meslek erbabı Gelir Vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Gelir Vergisinden İstisna Kazanç ve İratlar:

1. GVK 20’nci maddede yer alan eğitim ve öğretim işlerinden elde edilen kazançlar,
2. GVK 54 üncü maddedeki ölçüleri aşmayan ve GVK’nun 94’üncü maddesi kapsamında kişilere satış yapmayan çiftçilerin zirai kazançları,
3. GVK 23’ncü maddede belirtilen ücret gelirleri,
4. GVK 24’ncü maddesinde yazılı gider karşılığı olarak yapılan ödemeler,
5. GVK 25’nci maddede yazılı tazminat ve yardımlar,
6. GVK 26’ncı maddede yazılı vatan hizmetleri yardımları,
7. GVK 27’nci maddede yazılı teçhizat ve tayın bedelleri,
8. GVK 28’nci maddede tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan ödemeler,
9. GVK 29’ncü maddede yazılı teşvik gayesiyle verilen ikramiye ve mükâfatlar,
10. GVK, 30’ncü maddede yer alan dar mükellefiyete tabi olanların Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda elde ettikleri ticarî kazançlar ile serbest meslek kazançları,
11. GVK 86’ncı maddede yazılı değer artış kazançları,
12. Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın o yıl için belirlenmiş tutardaki kısmı (GVK, 21),
13. Toplamı 1.090 TL’yi aşmayan tevkiyata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları (GVK, 86),
14. Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25’i, Türkiye’de kâin ve

merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 10'u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı (GVK, 22),

Gelir Vergisinden istisnadır.

Sosyal ve ekonomik nedenlerle de olsa kanunda yer verilen istisna ve muafiyetler vergilendirilebilir gelirlerin tespiti açısından vergi sisteminin, tüm ekonomik faaliyetlerin izlenmesi açısından da iktisâdi sistemin bütünlüğünü bozmaktadır.

Gelirin Beyan Edilmesi: Gelir Vergisinde genel ilke, yıllık dönem gelirin toplanarak beyan edilmesidir. Ancak yıllık beyanname verme zorunluluğu gelir unsurları yönünden farklıdır. Bazı gelir unsurları için matrah oluşsun veya oluşmasın yıllık beyanname verilmesi zorunludur. Bazı gelir unsurlarının kaynaktan vergilendirilmesi ile yetinilir. Yıllık beyanname verilmesi gerekmez. Bazı gelir unsurları, yıllık beyanname ile beyan edilmez. Bazı gelir unsurları yasa ile belirlenmiş sınırları aşarsa yıllık beyanname ile beyan edilir. (Çakmak, 2007, s. 194)

Gerçek usulde vergiye tabi ticarî, ziraî, serbest meslek kazancı elde edenler ile Kollektif ve Komandit şirketlerin komandite ortakları faaliyetlerinden dolayı kazanç elde etsin ya da etmesin yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Gayrimenkul ve menkul sermaye iradı, ücret ya da diğer kazanç ve irat sahipleri ise beyan sınırını aşan ve tevkifat yoluyla vergilendirilmemiş gelirleri için beyanname vermek zorundadır.

Dar mükellef gerçek kişiler de, aynen tam mükellef gerçek kişilerde olduğu gibi ticari kazançları, gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile vergi kesintisine tabi tutulmamış menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Dar mükellef gerçek kişilerin diğer kazanç ve iratları için bu gelirlerini genel anlamda münferit beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Gelir Vergisi Oranları: Gelir Vergisine tabi kazançlar;

Tablo 3

Gelir Vergisi Oranları

9.400 TL'ye kadar	% 15
23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası	% 20
53.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL), fazlası	% 27
53.000 TL'den fazlasının 53.000 TL'si için 12.230 TL, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 19.520 TL), fazlası	% 35

Oranında vergilendirilir. (GVK, 103)

GV Beyanname Verme ve Ödeme Zamanları: Gelir Vergisi ile ilgili beyanname verme zamanları ve ödeme zamanları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4

Gelir Vergisi Beyanname Verme ve Ödeme Zamanları

Beyanname çeşidi	Beyan Zamanı	Ödeme Zamanı
Yıllık Gelir Vergisi	İzleyen yıl 1-25 Mart arasında	Mart ve Temmuz Aylarında
Yıllık Gelir Vergisi (Basit Usul)	İzleyen yıl 1-25 Şubat arasında	Şubat ve Haziran Aylarında
Geçici Vergi	Dönemi izleyen ikinci ayın onördördüncü gün akşamına kadar	Dönemi izleyen ikinci ayın onyedinci gün akşamına kadar
Muhtasar beyanname	Ertesi ayın 23 üncü günü akşamına kadar	Beyanname verecekleri ayın 26'ncı günü akşamına kadar
Katma Değer Vergisi Beyannamesi	İzleyen ayın 24. günü akşamına kadar verilir.	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

Kaynak: Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu (YOİKK), http://www.yoikk.gov.tr/yatirimci_rehberi/vergi_ve_tesvik_sistemi/178 (Erişim Tarihi: 21.11.2011)

Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri Yıllık Gelir Vergisi, Geçici Vergi, Katma Değer Vergisi ve Muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorundadırlar. Kazanç beyan eden mükellefler ayrıca yıllık Gelir Vergisi beyannamesine ayrıntılı bilânço ve gelir

tablosu, işletme hesabı özeti, bilânço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticarî kardan mali kara ulaşmak için hesaplamayı gösteren bildirim, varsa yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin bildirim ile yine varsa, kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeleri eklemek zorundadırlar.

Vergi oranlarının yüksek olması mükellefleri; gelirlerini beyan dışı bırakma, gizleme ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunmaya yönlendirebilmektedir.

3.2.3.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Kurumlar vergisi; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisâdi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler ve iş ortaklıklarının; döner sermaye işletmeleri ve merkezi yurt dışında bulunup Türkiye’de şube ve acentesi olan mükellef kurumların safi kazançları üzerinden alınır. *Kurumlar Vergisinin Konusu:* Kurumlar vergisinin konusu, kurumlarca bir hesap dönemi içinde Gelir Vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından elde edilen kurum kazancıdır.

Kurumlar vergisine konu olan kazançlar Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 2’nci maddesinde yer alan gelir unsurlarından oluşur. Bunlar;

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları
7. Diğer kazanç ve iratlardır.

Görüldüğü üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu vergilendirilebilir gelirin kapsamını Gelir Vergisi Kanununa atıf yaparak belirlemiştir. Yani teorik çerçevede geliri kaynak teorisi ve kısmî olarak da net artış teorisi kapsamında değerlendirmiştir.

Kurumlar Vergisinin Mükellefi: Kurumlar vergisinin mükellefleri Kanunun 2’nci maddesinde sayılmış olup bunların tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmamasının önemi yoktur.

Sermaye şirketleri: Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki

yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılır.

Kooperatifler: Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerdir. Kooperatifler Kanununda “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını iş gücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar” şeklinde tanımlanmıştır. Okul kooperatifleri ise bu kapsamın dışındadır.

İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticarî, sınaî ve ziraî işletmelerdir. Yabancı bir ülkeye ait benzer nitelikteki kuruluşlar da iktisadî kamu kuruluşu sayılır.

Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerdir. Dernek ve Vakıflar ise kurumlar vergisinin konusu dışındadır. Sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf statüsünde sayıldıklarından, bunlara ait iktisadî işletmeler de kurumlar vergisi mükellefidir. Bu işletmeler kanunla belirtilmiş görev ifa etseler ve kazanç amacı gütmeseler dahi kurumlar vergisi mükellefi sayılırlar.

İş ortaklıkları: Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır. Tüzel kişiliği olmayan bu ortaklıkların tüzel kişiliklerinin olmaması, kurumlar vergisi mükellefi olmalarına engel değildir.

Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar: Kanunun 4’ncü maddesinde sayılan kurumlar bu vergiden muaf tutulmuştur.

1. Kamu idare ve kuruluşları tarafından; tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek; genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar; sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar; yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslar arası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar,

2. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konuk evleri ile askerî kışlalardaki kantinler,
3. Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları,
4. Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları,
5. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve şans oyunlarını düzenleyen kanunda tanımlanan kuruluşlar,
6. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler,
7. İl özel idareleri, belediyeler, köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen iktisâdi işletmeler,
8. Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisâdi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler
9. Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunun 4/k maddesinde belirtilen şartlara haiz kooperatifler,
10. Yabancı ülkeler veya uluslar arası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş kurumlar,
11. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
12. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisâdi işletmeler.

Kurumlar Vergisinden İstisna Kazanç ve İratlar: Kurumlar vergisinden istisna kazanç unsurları ile ilgili düzenlemeler KVK'nun 5'nci Maddesinde ve diğer kanunlarda yer almaktadır. Özet olarak kurumlar vergisinden istisna kazançlar şunlardır:

1. Taşınmaz, iştirak ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası
2. Yurt dışı iştirak ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası
3. Emisyon primi istisnası
4. Yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna
5. Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olanlara tanınan istisna
6. Yurt dışı şube kazançlarına ilişkin istisna
7. Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna
8. Eğitim kurumları ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna

9. Risturn istisnası
10. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi istisnası
11. Türk uluslar arası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna
12. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan istisna
13. Serbest Bölgeler Kanunu'nda yer alan istisna

Kurumlar Vergisinde Kazancın Beyan Edilmesi: Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Kurumlar vergisi mükellefleri, elde ettikleri kazanç ve iratların niteliğine bağlı olarak yıllık, muhtasar ve özel beyannameleri ilgili oldukları vergi dairesine verirler.

Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Ancak, vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirleri elde eden kooperatifler, bu gelirleri için beyanname vermezler.

Tam mükellefler açısından kurum kazancı bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancı, kurum kazancından Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan giderler ile beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yıl zararlarının indirilmesi suretiyle elde edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinde tam mükellef kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben Bakanlar Kurulu'nca belirlenen oranda vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri gerekmektedir.

Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaktadır. Dar mükellefiyete tabi kurumların ticarî ve ziraî kazançları dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Dar mükellef kurumlarının vergiye tabi kazancı diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, bu

kazançlar elde etme tarihinden itibaren on beş gün içinde özel beyanname ile vergi dairesine bildirilmek zorundadır.

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların kazançlarının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ziraî kazancın tespitine ilişkin hükümleri uygulanır.

Kurumlar vergisi yönünden atıfta bulunulan GVK ikinci maddesine sayılan kazanç ve iratlar ayrı ayrı ele alınmayıp tamamı kurum kazancı olarak nitelendirilmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları Gelir Vergisinin mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançlarının safi tutarı kurumlar vergisine tabidir.

KVK üçüncü maddesine göre, dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye de işyeri veya daimi temsilcisi olsa da, ihraç etmek üzere Türkiye’de satın aldığı malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermesinden doğan kazançları, Türkiye’de elde edilmiş kazanç sayılmadığından, Türkiye’de vergilendirilmeyecektir.

Kurumlar Vergisi Oranı: Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır. Tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlar ticari ve zirai kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi oranında geçici vergi ödemek durumundadırlar.

KV Beyanname Verme ve Ödeme Zamanları: Kurumlar vergisi mükellefleri, elde ettikleri kazanç ve iratların niteliğine bağlı olarak yıllık, muhtasar ve özel beyannameleri ilgili oldukları vergi dairesine verirler.

- Yıllık beyanname hesap dönemini izleyen Nisan ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir ve hesaplanan kurumlar vergisi bu ayın sonuna kadar ödenir.
- Muhtasar beyanname vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar verilir ve hesaplanan vergi aynı ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.
- Özel beyanname ile bildirilecek kazanç ve iratlar elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde beyan edilir ve hesaplanan vergi aynı süre içinde ödenir

- Geçici vergi için ilgili olduğu dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar beyanname verilir ve hesaplanan vergi onyedinci günü akşamına kadar ödenir (YOİKK).

Gelir Vergisi sistemimiz gerçek ve tüzel kişilerin kanunda yazılı gelir unsurlarından elde ettikleri kazanç ve iratları çeşitli usullerde vergilendirmektedir.

Vergi almak için vergiyi tarh etmek yani mükellefin vergi borcunu belirlemek gerekir. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idarî bir muameledir (VUK, 20). Yükümlü statüsündeki kişinin vergi borcunun somut olarak saptanması için vergi tarhı gereklidir. Tarh işlemi, mükellefin ödeyeceği vergiyi tayin, tespit ve belli eden bir idarî işlemidir. Tarh işlemi belli bir kişiye vergi salma işlemidir. Kategorik incelemede vergi tarhı, bireysel, öznel, belirleyici, yükümlendirici, isteğe bağlı olmayan ve aslî işlemidir (Baykara, 2004). Tarh işlemi kısaca, idareyi alacaklı statüsüne kavuşturan ve idarenin alacağını miktar itibarıyla tespit eden bir icrai idarî işlemidir (Doğrusöz, 2007).

3.3. Gelirin Gizlenmesi

Gelirin gizlenmesi kavramı GVK’nda kavranan (tanımlanan, maddeler halinde yazılan) gelirlerin bu geliri elde eden gerçek ve tüzel kişiler tarafından iradî olarak Gelir İdaresinin bilgisi dışında bırakılmasını ifade eder. Gelir İdaresinin bilgisi dışında bırakılan gelirin vergi kaybına yol açıp açmaması “gelirin gizlenmesi” kavramı açısından önemli değildir. Bu gelir istisna hadleri içerisinde kalabilir ya da gelir elde eden GVK kapsamında vergiden muaf tutulmuş da olabilir.

Gelirin gizlenmesi vergi idaresine mükellefiyetin bildirilmemesi, yalan ve eksik bildirimlerde bulunulması, aynı yolla muafiyet ve istisna uygulamalarından yararlanılması, belge düzenlenmemesi ya da gerçeğe aykırı belgeler düzenlenmesi, bu belgelerle maliyetlerin yükseltilmesi ya da gelirlerin azaltılması yoluyla vergi kaybına yol açılabilecektir (Akdoğan, 1998, s. 241). Gelirin gizlenmesi kavramının içerisinde doğal olarak kanun dışılık ve suç fiilleri saklıdır.

3.3.1. Geliri Gizleme Nedenleri

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KV)'na göre, yedi gelir unsurunun tamamından ya da bir kısmından gelir elde edilmesi durumunda beyanname verilmesi ve beyan edilmesi gereken gelirin yıllık beyannamede toplanması gerekmektedir (Akdoğan, 1998, s. 227). Bildirilen gelirler üzerinden idarece verginin tarh ve tahakkuku gerçekleştirilmekte ve ilgili kanunlarda belirtilen sürelerde ise ödeme yapılmaktadır.

Temel amaç daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek olduğundan bunu sağlamanın dört yöntemi vardır.

1. Bireysel olarak ya da topluca kamu gücüne karşı baskı yapılabilir. Örneğin bir vergi kanununun kabulü sırasında parlâmento üzerinde veya vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak malî idare üzerinde baskı yapılabilir ki, bu her zaman suç niteliğinde değildir.
2. Hukuksal yollarla daha az vergi ödenmesi şeklinde olabilir (vergiden kaçınma).
3. Doğrudan doğruya vergi kanunlarına ve malî idarenin uygulamalarına karşı gelinebilir (vergi kaçakçılığı).
4. Ayaklanmaya yakın bir biçimde vergiye karşı koyma olabilir (Aydemir, 1994, s.24).

Farklı yönetim şekillerinde halk vergi konusundaki tepkilerini farklı şekillerde ifade edebilmektedirler. Bu tepkiler demokratik ülkelerde baskı grupları aracılığıyla parlâmentoyu etkileme şeklinde ifade edilirken, demokrasi dışı yönetim şekillerinde ayaklanma şeklinde ifade edilebilmektedir.

Gerçek kişi ve kurumlar tarafından gelirin gizlenmesinin en önemli nedeni daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememektir. Bunun dışında ortakların birbirini yanıltma, daha az kar dağıtma veya teşviklerden yararlanma gibi düşüncelerle de gelir gizlenebilmektedir.

Devlet açısından vergi kaybına yol açan uygulamalar temelde iki şekilde gerçekleşmektedir. Birincisi hukuksal metinlerle mükelleflere tanınan ayrıcalıklar nedeniyle daha az vergi ödenmesi ya da hiç vergi ödenmemesidir. Örneğin: Mükellefler daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için hukukî yollara ve kanundaki

boşluklara dayanarak işlem yapabilirler. Bu yaklaşım genel olarak gelirin gizlenmesi kavramı içinde yer almaz. Muafiyet, istisna, yasal boşluklar, indirimli oran ve teşviklerden yararlanarak ya da vergiyi doğuran olaya neden olmayarak hiç vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek gelirin gizlenmesi kavramı içerisinde yer almamaktadır. Gelirin vergi dışı kalması devletin iradesine dayanıyorsa bu durum yasalarla getirilen düzenlemelerle gerçekleşir.

Vergiden kaçınma, yasama organının ya da yasama organının yürütme organına verdiği yetkiye dayanarak belirlenen mevzuat hükümleri çerçevesinde bazı mükelleflerin gelirlerinin tamamının ya da bir kısmının vergi konusunun kapsamı dışında tutularak vergilendirilmemesini ifade etmektedir.

Vergiden kaçınma tamamen yasal ve risksiz bir davranıştır. Vergiden kaçınma yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle olabileceği gibi, mükellefin vergiden muaf olan veya daha az vergilendirilen ekonomik aktivitelere yönelmesi şeklinde de olabilir (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004, s. 206). Bu yaklaşımlar gelirin gizlenmesi kavramı içerisinde yer almaz.

Vergi kanunları; vergi borcunun doğumunu kural olarak vergiyi doğuran olaya bağladıklarından, mükelleflerin bu olaylara neden olmamaları ya da kendileri için hukukî bir durumun gerçekleşmesine yol açmamaları halinde, kendileri için vergi borcu ortaya çıkmayacaktır (Akdoğan, 2007, s. 166) .

İkinci durum ise mükelleflerin yasa dışı yollara başvurarak vergi ödememeleri ya da daha az vergi ödemeleri şeklinde gerçekleşmektedir.

Verginin konusunu oluşturan iktisâdi faaliyetlerden ve işlemlerden devletin her zaman vergi alabilmesi mümkün olamamaktadır. Kimi zaman, vergiye tabi iktisâdi faaliyetlerden elde edilen gelir, vergi idaresinin tamamen bilgisi dışında kalmakta, bazen de elde edilen gelirin sadece beyan edilen bir kısmı vergilendirilebilmektedir. Aynı şekilde verginin konusunu oluşturan servetten (taşınır ve taşınmaz mülkiyet vs.), bu servetin kiraya verilmesi dolayısıyla elde edilen gelirden (irat), servetin karşılıklı ya da karşılıksız transferinden ya da servetin belirli bir zaman diliminde değer kazanmasından elde edilen kazançtan her zaman tam ve eksiksiz vergi alındığı söylenemez (Aktan, 2000, s. 1).

Gerçek kişi ve kurumların daha az vergi ödemek istemeleri ya da hiç vergi ödemek istememeleri nedeniyle gelirlerini çeşitli yöntemlerle gizlemeleri ve vergi yasalarına aykırı uygulamaları vergi kaçakçılığı olarak tanımlanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgudur ve vergilendirmenin olduğu her yerde vergi kaçakçılığı vardır. Bu kavram genel olarak “kanuna aykırı ve kasıtlı olarak vergi mükellefiyetinden ve verginin ödenmesinden kaçışı” ifade eder. Yani ödenmesi gereken vergilerin yasa dışı yollarla ödenmeyiştir (Gheri, 1997 s. 7). Bu aşamada gerçek kişi ve kurumlar mali ve ekonomik nedenler ile psikolojik güdüler temelinde hareket etmektedirler.

Mali ve Ekonomik Nedenler: Vergi kaçığının ya da kaçakçılığının temel nedeni, evriminin homo economicus düzeyine ulaşan insanoğlunun egosu ve değişen yaşam koşullarının sonucu olan sınırsız ihtiyaçlarının karşılanmasında ya da gelir getirici faaliyetlerinin finansmanında kullanılmak üzere olabildiğince fazla kaynak yaratmak arzusudur (Candan, 2004, s. 255).

Klâsik ekonomik teoriye göre vergi kaçakçılığı riskli bir hisse senedine yapılan yatırımla eşdeğerdir. Mükellef ceza miktarı, denetleme oranı, vergi oranı ve gelir gibi faktörleri dikkate alarak beklenen kişisel faydasını maksimize etmek için vergi kaçırıp kaçırmayacağına, eğer kaçıracaksa miktarına karar vermektedir (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004, s. 209).

Psikolojik Nedenler: Mükellef psikolojisi de gelirin gizlenmesi konusunda etkili olmaktadır. Herkesin vergi kaçırdığını düşünen mükellef kendisi de gelirini gizlemek suretiyle vergi kaçırmaktadır. Toplanan vergilerin amaç dışı kullanıldığına inanan mükellef de daha az vergi ödemek için gelirini gizlemektedir.

3.3.2. Geliri Gizleme Yöntemleri

Vergi kaçırmanın en sık başvurulanan yöntemi kullanılan defterler ve düzenlenen belgeler üzerinden muhasebe hilesi yapmaktır. İşletme yöneticileri ve çalışanları farklı amaçlarla muhasebe hilesine başvursalar da sonuçta bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır.

İşletme yetkililerince yapılan muhasebe hileleri genellikle belgeler üzerinde yapılmaktadır. Dolayısıyla muhasebe hileleri muhasebe kayıt sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkmazlar (Aydın, 2006, s. 11).

İşletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe hilelerinin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (HUD, 2004, s. 151):

1. Zimmetlerin gizlenmesi,
2. Ortakların birbirini yanıltma isteği,
3. Daha az kâr dağıtma isteği,
4. Yolsuzlukların gizlenmesi,
5. Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
6. Vergi kaçırma düşüncesi.

Ayrıca, tepe yöneticilerini hileli düzenlemelere iten nedenler olarak şunlar da sayılabilir (Bozkurt, 2000, s. 15-22):

1. Yaptıkları hileli düzenlemelerden dolayı kendilerine çıkar sağlamaları: Örneğin; işletmenin gelirlerinin iyi bir noktaya gelmesi sonucu ikramiye elde etmeleri gibi.
2. Yöneticilerin, hileli düzenlemeleri çeşitli yöntemlerle kolayca yapabilmeleri: Örneğin; envanter değerlendirme yöntemleri ve amortisman uygulamaları ile çeşitli hileli düzenlemeler yapmak oldukça kolay olmaktadır.
3. Yaptıkları hileli düzenlemeler sonucu muhtemelen yakalanmayacaklarını düşünmeleri: Zayıf iç kontrol yapıları ve denetimler bu şekilde düşünmelerine yol açmaktadır.
4. Aşırı rekabete dayanan baskılarla karşı karşıya kalmaları: İşletme yönetimleri tarafından yapılan muhasebe hilelerinde vergi kaçırma amacı ön plana çıkmaktadır.

İşletmeler, farklı yöntemlerle giderlerini şişirerek veya gelirlerini az göstererek, kârlarını olduğundan düşük göstermekte ve dolayısıyla daha az vergi ödemektedir.

İşletmeler, cironun saklanması, stoklar üzerinde oynamalar, giderlerin gerçeğe uygun olmayan şekilde arttırılması, fazla amortisman ve karşılık ayrılması gibi çeşitli şekillerde kârlarını azaltma yoluna gidebilmektedirler. Böylece, olması gerekenden çok daha düşük tutarda vergi öderler (Bayraktar, 2007, s. 16).

İşletme çalışanları tarafından bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kastî olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla kişisel yarar sağlanmaya çalışılabilir (Şimşek, 2001, s. 20). Bir işletme çalışanının hile yapması için gerekli olan üç unsurun varlığından söz edilmektedir. Bu unsurlar;

1. Baskı,
2. Fırsat ve
3. Haklı gösterme olarak sıralanabilir.

Vergi kaçakçılığının ekonomik olduğu kadar, sosyal ve psikolojik sebepleri de vardır. Vergi yükümlülerinin vergilerini ödeme konusundaki içsel motivasyonlarını vergi ahlâkı olarak nitelendirdiğimizde; vergi mevzuatının çağdaş vergileme ilkelerine uygun hazırlanması ve uygulamanın bu doğrultuda yapılması, devletin topladığı gelirleri nerede ve nasıl harcadığı, vergi aflarının içeriği ve başvurma sıklığı belirleyici değişkenler olmaktadır.

Bu çalışmada sadece vergi ödememek düşüncesiyle gelirin gizlenmesi ele alınacak, yöntemleri ve hukukî sonuçları üzerinde durulacaktır.

Mükellefiyetin Bildirilmemesi: Kişi veya kurumlar yasal ekonomik faaliyetlerde bulunmakla birlikte hiç mükellefiyet kaydı yaptırmayarak elde ettiği geliri gizlemek ya da mükellefiyet kaydı yaptırmış olmakla birlikte yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde yükümlülüklerini yerine getirmeyerek de vergi kaybına neden olmaktadır.

Kimi zaman, ekonomik birimler ağır vergi yükü dolayısıyla vergi konusu işlem ve faaliyetlerini tam veya eksiksiz olarak vergi dairesine bildirmeyebilirler; aynı şekilde yeni işe başlayan bazı kişi ve kurumlar da faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında yürütmeye çalışabilirler (Aktan, 2000, s. 5).

Yalan ve Eksik Bildirimde Bulunma: Mükellefler ödemeleri gereken vergiden kurtulmak ya da daha az vergi ödemek için vergi matrahını olduğundan düşük gösterme yoluna gidebilirler. Vergi matrahını gerçeğe aykırı şekilde beyan ederek vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanabilirler. Sahte ya da içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyerek, bir kısım işlemlerini kayıtlarına intikal ettirmeyerek ya da işlemin gerçekleştiği dönemde değil de daha sonraki dönemde kayıt altına alarak vergi matrahını düşük tutma yoluna gidebilirler. Burada, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren ya da bundan faydalanan mükellef, bunu beyan etmeyerek ya da eksik beyan ederek vergi kaybına yol açmaktadır. Vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek için mevzuat hükümlerince belirlenen yasal sınırların dışına çıkmak istemeyen mükellefler gelir getirici ekonomik faaliyetlerinin bir kısmını tanıdıkları, güvendikleri kimseler üzerinden yapmak suretiyle vergi kaybına neden olabilmektedirler. Buna basit usulde vergilendirme örnek gösterilebilir. Günün koşulları itibarıyla uygulamadan yararlanmak

isteyenler, belirlenen sınırların üzerine çıkmamakta, bazı işlemleri kayıt dışı bırakarak ya da başka kişiler adına yaparak vergi kaybına yol açmaktadırlar.

Belge Düzenine Uyulmaması: Mükellefler gelirlerini gizlemek amacıyla vergi mevzuatında kullanılması zorunlu kılınan belgeleri kullanmamaktadırlar. Belgesiz alım ve satımlar geliri gizlemenin bir yöntemi olmaktadır.

Muhasebe Hata ve Hileleri: Muhasebe hileleri geliri gizlemenin, dolayısıyla vergi kaçırmanın bir yoludur. Bilindiği gibi işletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Bir işletmede kayıt dışı işlem olması o işletmenin defterlerinin gerçek durumu göstermesini engeller. Kayıt dışı işlem alış faturası almamak, alınan faturayı gizlemek ve satış faturası düzenlememek sureti ile yapılır. Kayıt dışı işlem satış hâsılatını gizleyerek vergi kaçırma amacı ile yapılır.

İşletmelerin satın aldıkları mal ve hizmetler için fatura almamaları veya satışını yaptıkları mal ve hizmetler için fatura düzenlememeleri, birer muhasebe hilesidir. İşletmeler belge almamak veya belge vermemek suretiyle bir kısım işlemlerini kayıt dışı tutmaktadırlar. Satılan mal için belge düzenlenmemiş ve bu malın işletmeye girişi de belgesiz ise, satış bedeli ile satılan malın maliyeti arasındaki fark vergi matrahı farkıdır. Şayet satın alınan malın belgesi alınmış ve işletmenin muhasebe kayıtlarına yansıtılmış ise, belgesiz satılan malın satış tutarının tamamı vergi matrahı farkıdır (Aydın, 2006, s. 11).

Genel kabul görmüş ulusal muhasebe standartlarına uyulmaması hali muhasebe hilesi fiilini oluşturduğu halde, vergi usul kanunundaki suç sayılan muhasebe hilesi kavramının vergi ziyanı neden olup olmadığı ön plâna çıkarılmaktadır (Özel, 2011).

İşletmeler, cironun saklanması, stoklar üzerinde oynamalar, giderlerin gerçeğe uygun olmayan şekilde arttırılması, fazla amortisman ve karşılık ayrılması gibi çeşitli şekillerde kârlarını azaltma yoluna gidebilmektedirler. Böylece, olması gerekenden çok daha düşük tutarda vergi öderler.

Şirket sermaye bakımından ilişkide olduğu diğer şirketten piyasa fiyatının üstünde mal ya da arazi alım işlemi yaparak ya da iştirak ederek karını aktarabilmektedir. Tüm bu işlemler, piyasa fiyatlarının üstünde gerçekleşince, kar öteki şirkete aktarılmış olmaktadır.

Bir yıllık süre içinde yapılan finansal kiralama harcamaları vergiden düşülebilmekte, peşin para verilerek alınan mallar, finansal kiralama yoluyla alınmış gibi gösterilerek şirketin kasasından çıkan para gizlenebilmektedir.

Mükellefler açısından geliri gizleme yöntemleri çeşitlilik arz etse de Gelir İdaresi açısından gizlenen geliri ortaya çıkarmak vergi incelemesi, arama, yoklama ve bilgi toplama şeklinde gerçekleşmektedir. Vergi incelemeleri sırasında mükelleflerin defter kayıt ve belgeleri üzerinden ortaya çıkarılan, vergi kaybına yol açan, muhasebe hata ve hilelerinden en sık başvurulanan yöntemleri aşağıda açıklanmaya çalışacağız.

3.3.2.1. Muhasebe Hata ve Hile Kavramları

Muhasebe, işletmelerde gerçekleşen malî nitelikteki işlemlere ilişkin bilgilerin toplanması ve bu bilgilerin işletme ilgililerine iletilmesi görevini yerine getiren bir bilim dalıdır. (Bayraktar, 2007, s.1)

Birçok alanda olduğu gibi, muhasebe alanında da bir takım hileler söz konusudur. Muhasebe hilesi, belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir.” Muhasebe hataları bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın, muhasebe hileleri bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hilelerinde, yapılacak eylemi daha önceden plânlayıp, kurgulama söz konusudur (Hesap Uzmanları Derneği (HUD), 2004, s. 151).

İşletmelerde yapılan çeşitli düzensizliklerin hata veya hile olduğunu birbirinden ayırt etmek kasıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı bulunduğundan, bu ayırımın yapılması oldukça güç bir iştir. Hata ve hile arasındaki temel belirleyici fark, yapılmasındaki niyet olup; kasıtlı yapılan düzensizlikler hile, kasıtsız yapılanlar ise hata olarak adlandırılır (Şimşek, 2001, s. 13). Geliri gizlemek için mükelleflerin başvurduğu birçok yöntem bulunmaktadır. Muhasebe hatası olarak kabul edilen ve vergi matrahını azaltan uygulamalar aşağıda yer almaktadır.

3.3.2.1.1. Muhasebe Hataları

Muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe dayanır. Kasıt unsuru yoktur. Bilgisizlik ve ihmal vardır. Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Burada amaç gelirin gizlenmesi olmamakla birlikte, sonuç gelirin gizlenmesine dolayısıyla vergi kaybına yol açmaktadır.

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında karşılaşılan belli başlı muhasebe hataları 5 başlık altında toplanabilir.

3.3.2.1.1.1. Matematik Hataları

Muhasebe sisteminin işleyişi içerisinde yapılan hesaplama işlemlerinde ortaya çıkan yanlışlıklar matematik hataları olarak ifade edilmektedir. Genellikle hesapların bakiyeleri hesaplanırken yapılan toplama ve çıkarma hataları şeklinde ortaya çıkar. Örneğin, genel yönetim giderleri hesabının borç bakiyesi 115,00. TL iken 125,00. TL olarak hesaplanması ve dönem kar veya zararı hesabına bu şekilde aktarılması gibi.

3.3.2.1.1.2. Kayıt Hataları

Belgeleri muhasebeleştirilen kayıtlarda yapılan rakam ve hesap yanlışlıklarına denir. Kayıt hatalarını 3 grupta toplamak mümkündür.

Rakam Hatası: Belgelerdeki rakamın defter kayıtlarına yanlış yazılmasıdır. Bu hata çoğunlukla rakamda yer alan sıfırların eksik ya da fazla yazılması veya rakamların yer değiştirmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Örneğin, tutarı 520 –TL olan bir satış faturasının kayıtlara 5200 – TL olarak yazılması veya 4500 TL olan bir belgenin kayıtlara 5400 TL olarak intikali gibi.

Hesap Hatası: Bir işlemin yanlış algılanması sonucunda ait olduğu hesaba değil de başka bir hesaba kaydedilmesine hesap hatası denir.

Örneğin mal satışı karşılığı alınan 1.500,00.-TL değerindeki senedin sonradan tahsil edilmesi üzerine alacak senetleri hesabına yapılması gereken kaydın satış hesabına yapılması gibi.

Nakil Hataları: Yevmiye defterindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya veya defteri kebir gibi başka bir deftere aktarılırken yapılan yanlışlıklara nakil hataları denir. Nakil hataları da iki şekilde yapılmaktadır.

Birincisi, yevmiye defterindeki muhasebe kaydı başka bir sayfaya veya deftere aktarılırken rakamda hata yapılır. Örneğin yevmiye defterinde 150.000.-TL olan kayıt, defteri kebirde ilgili hesaba 50.000. TL olarak geçirilmiştir.

İkincisi ilgili hesapta yanlışlık yapılmış olabilir

3.3.2.1.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletmelerin muhasebe kayıtlarını Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre yapmaları gerekmektedir. Kayıt zamanı muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak 10 gündür (VUK, 219).

3.3.2.1.1.4. Unutulma ve Tekrarlama

İşletmeye ait alış, satış ve gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç alınmaması unutma hatasıdır. Örneğin, satış faturalarının bir veya bir kaçının kaydedilmesinin unutulması, birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tek bir yılda kayıtlara yansıtılması gibi hatalar unutma hatasıdır.

Tekrarlama ise unutmanın tersine bir işlemin defter kayıtlarına iki defa geçirilmesidir. Mükerrer kayıt da denilen bu hata çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi olarak görülür.

3.3.2.1.1.5. Bilânço Hataları

Bilânço hataları üç grup halinde ele alınabilir. İşletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasa hükümlerine uygun hareket edilmemesi sureti ile ortaya çıkan hatalardır. Kısaca bu tür hatalara değerlendirme hataları da denilebilir. Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlendirilmesi aktifleştirilip amortisman tabi tutulması gereken harcamanın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıkların yanlış ayrılması belli başlı değerlendirme hatalarıdır.

Bilançoda niteliği belirsiz ve kapalı hesapların bulunmasıdır. Mahiyeti anlaşılmayan geçici ve aracı hesaplar gibi. Geçici hesaplar, işletmenin asıl faaliyet konusuna girmeyen, fakat faaliyetinin doğal bir parçası niteliğinde bulunan ve süreklilik göstermeyen işlemlerin kaydedildiği hesaplardır. Bu tür hesaplar bilançonun açık ve anlaşılır olma niteliğine uymaz. Bilânço üzerinden işletme ile ilgili sağlıklı analiz yapılmasını önler, tek düzen hesap plânı uygulanmasında bu sakınca büyük ölçüde giderilmiştir.

Aktif ve pasif hesapların karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Alacaklar ve borçlar hesaplarının karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Bu hataların dönem sonucuna hiçbir etkisi olmaz ama bilânçonun açıklık, sadelik ve anlaşılır olma ilkelerine aykırıdır. Bilânço analizini güçleştirir, yanıltıcı olabilir.

3.3.2.1.2. Muhasebe Hileleri

“Hile” kelimesi, bir takım çıkarlar sağlamak amacıyla birilerini yanıltacak davranışta bulunmak demektir. Muhasebe hilesi; belli amaçlarla işletmelerin işlem, kayıt, belge ve raporlarında bilinçli bir şekilde tahrifler yapılmasıdır. Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın, muhasebe hileleri bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hilelerinde, yapılacak eylemi daha önceden plânlayıp, kurgulama söz konusudur.

Muhasebe hilesi, hesap isleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanabilir (Seviğ, 2004).

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeni ile muhasebe sistemi içinde kendiliğinde ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine bilerek yapıldıklarından tespit edilmeleri ve ortaya çıkarılmaları oldukça güçtür.

Muhasebe hilesi kavramı, VUK’nun kaçakçılık suçlarının düzenlendiği 359. maddesinin (a) fıkrasında yer almaktadır. Muhasebe hilelerinin vergi hukukundaki sonucu kasıtlı olarak vergi kaybına sebebiyettir ve kaçakçılık sayılır. Ayrıca, muhasebe hileleri genellikle vergi suçu raporu yazılmasını gerektirir (HUD, 2004, s. 152).

VUK’un 359. maddesinde; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar ile ilgili olarak;

1. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
2. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

3. Bunları ya da dayanağı olan belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
4. Muhteviyatı itibarîyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
5. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
6. Ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri,

Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak,

Suçları, bu fiillerin suç olarak nitelendirilebilmesi için gerekli unsurları taşımaktadır ve aslında bu fiillerin tamamı “hesap ve muhasebe hilesi” olarak kabul edilen fiillerdir (Alpaslan ve Şentürk, 2009).

Muhasebe hilesi yapmanın amaçları çok çeşitli olabilir. Bunları şöyle sıralamak mümkündür:

1. Zimmetlerin gizlenmesi,
2. Ortakların birbirini yanıltma istekleri,
3. Daha az kar dağıtma isteği,
4. Yolsuzlukların gizlenmesi,
5. Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma arzusu,
6. Vergi kaçırma düşüncesi.

Muhasebe hilelerini de 6 başlık altında toplamak mümkündür:

3.3.2.1.2.1. Kastî Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe dayanır. Ancak söz konusu hatalar belli bir amaçla bilerek yapılırsa kastî hata olur ve muhasebe hilesi sayılırlar. Bu yöntemde, işlemler veya hesaplamalar üzerinde bilerek bir takım yanlışlıkların yapılması söz konusudur. Dolayısıyla, burada yapılan hata değil, hiledir.

3.3.2.1.2.2. Kayıt Dışı İşlemler

Bilindiği gibi işletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Kayıt dışı işlem alış faturası almamak, alınan faturayı gizlemek ve satış faturası düzenlememek sureti ile yapılır. Kayıt dışı işlemlerle sağlanan kaynaklar ya işletme dışında bir yerde (bankalardaki özel hesaplar gibi) toplanır ya da bilançonun pasifinde yer alan kapalı hesaplar içinde gizlenir.

Kayıt dışı işlem, satış gelirini gizleyerek, vergi kaçırma amacı ile yapılır. Satışı belgesiz yapılan malın işletmeye girişi de belgesiz yapılmış ise, matrah farkı, satış bedeli ile o malın işletmeye giriş bedeli arasındaki farktır. Ancak, satışı kayıt dışı olan malın işletmeye girişi kayıtlı ise, satış bedelinin tamamı matrah farkı olur (HUD, 2004, s. 152).

Kayıt dışı işlem nedeniyle defter kayıtları vergi matrahının doğru bir biçimde tespitine imkân vermiyorsa ihticaca salih değildir ve tespit edilen matrah farkları re'sen tarhiyatı gerektirir (VUK, 30). Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık ise matrahın resen takdiri söz konusudur.

3.3.2.1.2.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşlemlerin yapıldığı tarih önemlidir ve kayıtların o tarih itibarıyla yapılması gerekir. Kayıtların VUK 219'ncü maddesi hükümlerine göre yapılması gerekir. Kayıt zamanı, muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak on gündür. Yapılan işlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli bir amacın varlığına işaret eder. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraki bir tarihe bırakılması veya işletmenin likidite durumunu iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi hileler buna örnektir.

3.3.2.1.2.4. Uydurma Hesaplar

Muhasebe hilelerinden biriside hâsılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek dolayısıyla vergi kaçırmak için gerçek olmayan kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesap açılmasıdır. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek amacı ile kullanılır. Burada hem işlem hem de belge vardır, fakat işlem ile belgenin içeriği birbirinden farklıdır.

Gerçek bir kişiye yüksek bir bedelle ancak faturasız satılan mal gerçek olmayan bir isime düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilir. Bu suretle aradaki hâsılat farkı gizlenmiş olur. Aynı şekilde gerçekte imalâta verilen ve mamul mal imal ederek mamul şeklinde faturasız satılmış bir işlem, uydurma bir kişiye ham madde olarak satılmış gösterilebilir. Böylece gerçek satış bedeli ile faturadaki fark, uydurma hesaplar aracılığı ile kayıt dışı bırakılmış olur (Bayraktar, 2007, s. 27).

3.3.2.1.2.5. Belge Sahtekârlığı

213 sayılı Vergi Usul Kanununda mükelleflerin kullanabilecekleri belgelere “mükelleflerin ödevleri” alt başlığını taşıyan ikinci kitabın “vesikalar” alt başlıklı üçüncü kısmında ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri) muhabere evrakı, bono, poliçe, çek, senet, diğer vesikalar (mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamı, ihbarname, karar örneği, vergi makbuzu), elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici cihaz fişi... vb) olarak sayılmıştır. Bu belgelerin dışında ayrıca ek belgeler düzenlenmesi konusunda Vergi Usul Yasasının mükerrer 257’nci maddesi ile Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Belge sahtekârlığı, belgeler yoluyla yapılan bir muhasebe hilesi türüdür. Belge sahtekârlığı, muhasebe hile yöntemleri içinde en çok başvurulan yöntemlerden biridir. Belge sahtekârlığı iki şekilde gerçekleşir. Birincisi hem belgenin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu tam anlamı ile sahte fatura kullanılmasıdır. VUK 359’ncu maddesinde sahte belge “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir” tanımlaması yapılmıştır.

İkincisi ise faturanın kendisi gerçek olup içeriğinin gerçeğe uygun olmamasıdır. Bu gibi hallerde alınan malın miktarı veya fiyatı olduğundan farklı gösterilebilir. Sonuç olarak alınan belge işlemi gerçek şekli ile göstermez. Bu belgelere muhteviyatı itibarîyle yanıltıcı belge denir.

Sahte belge düzenleyenler genellikle bu işi meslek haline getirmişlerdir. Bunlar faturayı belli bir yüzde karşılığında düzenleyen küçük çaplı işletmeler olup, kişi veya şirket şeklinde örgütlenmiş olabilirler. Görünürde ayrı bir paravan işleri vardır. Bunlar genellikle vergi dairesine kaydı olan ve defter tutan mükellefler olup görünürdeki işlerine uygun beyanda bulunurlar. Fakat düzenledikleri sahte belgeleri defterlerine kaydetmezler, beyan etmezler. Sahte faturalar her türlü şekil şartına sahip ciddî bir işletmeye ait imajı verecek şekilde dizayn edilir. Sahte belge düzenlemek amacıyla organizasyon kuran kişiler herhangi bir iş yeri açmaksızın da tanınmış firmaların isim ve amblemlerini kullanarak sahte belge bastırıp bunları komisyon karşılığında satabilmektedirler.

Sahte belge düzenleyenin amacı genellikle bir komisyon almak olmasına karşılık bunu kullananların amacı maliyetlerini artırmaktır. Bu nedenle ilk madde veya ham madde alımlarında sahte belge kullanımı daha fazladır. Maliyetlerin artırılması kazancı düşüreceğinden sahte belge işletmenin ödeyeceği verginin azalmasına neden olacaktır.

Sahte ya da yanıltıcı belge kullanımının nedenleri şu şekilde sayılabilir:

1. Alınan mal, ülkeye kaçak girmişse,
2. Belgelenemeyecek komisyon ve benzeri harcamalar nedeniyle,
3. Belgesiz bir harcamayı belgeli hale getirmek,
4. Bir takım teşviklerden yararlanmak,
5. Enflasyon dolayısıyla sermayeyi kaybetme kaygısı ile,
6. Gelir ve Kurumlar vergisi matrahını azaltmak (sahte veya yanıltıcı belgelerle gider oluşturmak),
7. Kazancı şahsî servete dönüştürme hırısı,
8. KDV iadesi alabilmek, alınan iadeyi yükseltebilmek,
9. Önceki süreçlerde mal kayıt dışı ise,
10. Şirkette bir yolsuzluğu gizlemek,
11. Suç gibi algılanmaması (www.ismmm.org.tr).
12. Tahsil edilen KDV'yi devlete ödememek,
13. Tarım sektöründe müstahsilden yapılan alımlar (KDV ve Stopaj nedeniyle),

14. Vergi veriyor olmayı haksız rekabet olarak algılamak,
15. Mükellefler tarafından "spot piyasa" olarak adlandırılan paranın peşin verilip, malın hemen teslim alındığı piyasalardan tedarik edilen belgesiz mal alışlarını belgelendirme,
16. KDV açısından, ödenecek KDV çıkmaması amacıyla indirilecek KDV kaleminin şişirilmesi amacıyla,
17. Maliyetleri yüksek tutup, dönem kazancını azaltmak amacıyla kaydi envanter dengesine de dikkat ederek birim fiyatı yüksek fatura kullanmak,
18. Giderleri yüksek göstererek dönem kazancını azaltmak,
19. İhracatçı firmalar tarafından indirimle giderilemeyen KDV'nin iade yoluyla alınması imkânından yararlanmak,
20. Grup şirketleri arasında dönem kazancının ayarlanması amacıyla mal veya hizmet satışı olmaksızın fatura düzenlemek (Nalbant, 2008).

3.3.2.1.2.6. Bilânçonun Maskelenmesi

Bilânçonun maskelenmesi belli bir amaca dönük olarak bilânçonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Bilanço maskeleyeninin amacı işletmenin ekonomik ve mali yapısı, karlılık ve likiditesi hakkında yanlış bilgi vermektir veya imaj yaratmaktır.

Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının bir parçası, son aşaması olduğundan bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme sırasında yapılır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değerlendirirse veya amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse bilanço iyileştirilmiş olur. Kıymetlerin düşük değerlendirilmesi halinde bilânço olumsuz maskelenmiş olur.

Bilânçonun olumsuz yönde maskelenmesinin amacı:

1. Vergi kaçırmak
2. Kar dağıtmamak veya az dağıtmak
3. Hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak olabilir.

Bilânçonun olumlu yönde maskelenmesine bilânçonun güzelleştirilmesi denir. Bunun amaçları şöyle sıralanır.

1. Daha fazla kredi alabilmek,
2. Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin için fazla kar dağıtmak,
3. İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek,
4. Vergi ödeyebilmek.

Bilânço maskelenmesi üçüncü kişileri yanıltma amacı taşıdığından bir muhasebe hilesidir. Bu nedenle bunun üzerinde revizyon çalışmaları sırasında dikkatle durmak gerekir (Bayraktar, 2007, s. 34).

Muhasebe hilelerine başvurma sebeplerinden en önde geleni vergi kaçırmadır. Bu amaçla mükellefler çeşitli yollara başvururlar. Bir başka açıdan değerlendirildiğinde muhasebe hilelerinin en önemlileri şunlardır:

3.3.2.1.2.7. Satış Hileleri

Satılan mal veya görülen hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmeyip, iş sahiplerince açıktan tahsil edilmesine satış hilesi denir. Satış hileleri dört şekilde gerçekleşir:

1. Gizli satış,
2. Fatura sahtekârlığı,
3. Uydurma firmalara satış,
4. Zarar satışı.

Satış hilesi yapan işletmeler hiçbir belge düzenlemeden satış yapmakta, fatura düzenlemekte ancak fatura tutarını düşük göstermekte, başkalarına belgesiz olarak sattığı malların çıkışını yapmak için uydurma firmalara düşük bedelle fatura düzenlemekte veya duran varlıklarını zararına satmış göstermektedirler. Böylece vergi matrahlarını düşürmekte veya zarar ettiklerini beyan ederek vergi ödememektedirler.

3.3.2.1.2.8. Alış Hileleri

Alınan mal veya hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmemesi veya farklı bedeller üzerinden kayıt yapılmasıdır. Dönem kazancını azaltıp, vergi kaçırmayı amaçlayan alış hileleri de üç şekilde yapılır:

1. Kayıt dışı alış,
2. Yüksek bedelle alış,
3. Alış iskontolarını kayıt dışı bırakma.

Kayıt dışı alışta, işletme satın aldığı mal veya hizmeti yasal defterlerine kaydetmemektedir. Bu mal ve hizmetin çıkışını da belgesiz yaparak karını vergi dışı bırakmaktadır. Yüksek bedelle alışta ise aldığı mal veya hizmetin maliyetini artırarak hâsılatı düşülecek giderleri artırmayı amaçlamaktadır. Alış iskontolarını kayıt dışı bıraktığında da aynı mantık ile vergi matrahının artışı önlenmektedir.

3.3.2.1.2.9. İşletme Giderlerini Yükseltme

Bu yolla malın satış maliyeti artırılarak, satış bedeli ile satış maliyeti arasındaki fark olan gayri safi kar azaltılmış olur. İşletmeler ancak Vergi Usul Kanunu'nun da indirilmesi kabul edilen giderleri indirim konusu yapabilmektedir. Ancak kanunen indirilmesi mümkün olmayan giderleri indirim konusu yaparak vergi matrahını azaltma yoluna gidilmesi sıklıkla başvurulmuş muhasebe hilelerinden birisidir.

Bu giderlerin başlıcaları şunlardır:

1. Ev giderleri; aydınlatma, ısıtma, haberleşme, su, kapıcı giderleri.
2. Şahsî giderler; Yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış, hediyeler.
3. Malî giderler; Özel borç faizi, şahsî sigorta primi giderleridir.

3.3.2.1.2.10. Değerleme Hileleri

Değerleme gününde işletmenin mevcut mal, borç ve alacakları belli usullere göre değerlendirilir. Dönem sonu stoklarının değerinin düşük veya yüksek olması uzun dönemde işletmenin kazancını değiştirmez, ama dönem kaymasına yol açar. Stok değerlemesinin düşük yapılması o dönemin kazancının eksik takip eden dönem kazancının ise fazla çıkması sonucunu doğurur.

Değerleme aracılığı ile dönem kazancını veya vergi matrahını ayarlama imkânı olduğundan işletmeler bunu istisnadan faydalanma veya zarar mahsubu amacı ile uygulayabilirler.

Bir başka değerleme hilesi yeni kurulan şirketlerde rastlanır. İşletmelerde ilk yıllar genelde zararlar kapatılır. Zararların mahsup süresi ise sınırlıdır. Bu nedenle mahsup sıkıntısına düşmemek için bir kısım giderleri sabit kıymetler maliyetine atıp amortisman yolu ile itfa yolunu seçebilirler.

3.3.2.1.2.11. Arızî Gelirleri Gizleme

İşletmelerin elde ettiği arızî gelirler; alınan çeşitli tazminatlar(sigorta tazminatı gibi), amorti edilip tahsilane olanak kalmayan alacaklardan yapılan tahsilâtlar, fatura dışı sağlanan özel indirim veya iskontolar ile hurda, ıskarta ve atıkların satış hâsılatı gibi unsurlardır.

Ülkemizde ortaya çıkan muhasebe hilesi olaylarında vergi kaçırma amacı ön plâna çıkmaktadır. Gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, yapılan hilelerin, vergi matrahını azaltmaya ya da gider ve maliyetleri yükseltmeye yönelik oldukları ortaya çıkmaktadır.

İşletme yönetimleri tarafından başvuru muhasebe hile yöntemleri bunlarla sınırlı değildir. Yukarıda sıralanan hile yöntemlerinin yanı sıra, aşağıda belirtilen yöntemler de işletmeler tarafından oldukça sık kullanılmaktadır (Güçlü, 2005,s. 75 – 76).

Uygulamada Sık Karşılaşılan Hata ve Hileler

Değerleme Hataları

1. Aciz vesikasına dayanan alacak değersiz alacak kabul edilmiştir.
2. Alacak senetleri reeskonta tabi tutulurken borç senetleri reeskonta tabi tutulmamıştır.
3. Alacak ve borç senetlerinin değerlemesinde T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranı yerine farklı oran kullanılmış veya iskonto hesaplaması için iç iskonto formülü yerine dış iskonto formülü esas alınmıştır.
4. Amortisman oranı VUK hükümlerinde yer alan orandan daha yüksek uygulanmıştır.
5. Amortisman tabi iktisâdi kıymet doğrudan gider yazılmıştır.

6. Amortismanına tabi iktisâdi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken (iktisâdi kıymet artırıcı kullanım ömrünü uzatan alımında mevcut olmayan ilâveler vb.) harcamalar doğrudan gider yazılmıştır.
7. Aynı bağış ve yardımlar VUK hükümlerine göre değerlendirilmemiştir.
8. Bedelsiz kullanıma bırakılan gayrimenkul için emsal kira bedeli hesaplanmamıştır.
9. Binalarda yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayrılmıştır.
10. Dönem sonu stokları düşük veya yüksek bedeller ile belirlenmiştir.
11. Dönem sonu stokunda bulunan üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedelle değerlendirilmemiştir.
12. Dövizli alacak ve borçlar VUK genel tebliğindeki kurallarla değerlendirilmemiştir.
13. Gelecek hesap dönemine ilişkin peşin ödenen giderler doğrudan gider kaydedilmişlerdir.
14. Hatır senetleri reeskonta tabi tutulmuştur.
15. Hizmet erbabına konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler konutun emsal kirasının veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilmemiştir.
16. Hizmet erbabına verilen ayınlar verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlar ile değerlendirilmemiştir.
17. İmal edilen emtia maliyetine dâhil edilmesi gereken harcamalar doğrudan gider yazılmıştır.
18. İşletmeden çekilen iktisâdi kıymetler emsal bedel ile değerlendirilmemiştir.
19. Kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar için karşılık ayrılmıştır.
20. Kıdem tazminat karşılığı ayrılarak gider kaydedilmiştir.
21. Kıymeti düşen mallar için takdir komisyonu kararı olmadan karşılık ayrılarak gider kaydedilmiştir.
22. Menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilmemiştir.
23. Değerinde herhangi bir azalma meydana gelmeyen menkul kıymetler için menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır.
24. Peştamallıklar aktifleştirilmeyerek doğrudan gider yazılmıştır.
25. Satın alınan iktisâdi kıymetin maliyetinin birkaç aşamada tamamlandığı durumlarda makine montajının tamamlandığı yılsonuna kadar oluşan diğer maliyet unsurları alış bedeline eklenmemiştir.

26. Satın alınan mallarla ilgili yapılan aslî giderler malın maliyetine intikal ettirilmeyerek doğrudan gider yazılmıştır.
27. Sayım ve tesellüm noksanları gider kaydedilmiş sayım ve tesellüm fazlaları gelir kaydedilmemiştir.
28. Şüpheli alacak karşılığı, alacağın şüpheli hale geldiği tarihte ayrılmamıştır.
29. Teminatlı alacaklar için karşılık ayrılmıştır.
30. Vadeli çekler reeskonta tabi tutulmuştur.
31. Verilen avans için şüpheli alacak karşılığı ayrılmıştır.
32. Yatırımın aktifleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider kaydedilmiştir.
33. Yurda getirilmesi zorunlu olmayan ihracat bedelleri değersiz alacak olarak kaydedilmiştir.
34. Yurda getirilmesi zorunlu olmayan ihracat bedelli dövizler değerlemeye tabi tutulmamıştır.

Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar

1. Amortisman oranı ilk uygulana orandan daha yüksek uygulanmıştır.
2. Amortismana tabi iktisâdi kıymet alındığı yıl veya satıldığı yıl yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.
3. Bilançonun pasifinde yer alan yeniden değerlendirme artışı iktisadi kıymet artışı sırasında birikmiş amortisman gibi işleme tabi tutulmamıştır.
4. Binek otomobiller için amortisman ayırmada kıst amortisman yapılmadığı gibi amortisman giderinin tamamı gider yazılmıştır.
5. Boş arazi ve arsalar amortismana tabi tutulmuştur.
6. İhtiyari olarak amortisman ayrılmamış yılların amortismanı yeniden değerlendirme artış fonunu hesabında dikkate alınmamıştır.
7. İktisâdi kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ait olan ve iktisâdi kıymetin maliyetine intikal ettirilen kur farkları yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.
8. İtfa süresi dolmuş iktisâdi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulmuşlardır.
9. Kullanılmaya hazır halde bulunmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmıştır.

10. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yeniden değerlendirme değer artış fonu sermayeye ilâve dışında başka bir hesaba ilâve edilerek dönem karı ile ilişkilendirilmemiştir.
11. Maliyet artış fonu hesabında sermayeye eklenmiş bulunan yeniden değerlendirme artış fonu dikkate alınmamıştır.
12. Normal usulde amortisman ayrılırken azalan bakiyeler usulüne geçilmiştir.
13. Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar gider kaydedilmiştir.
14. Özel maliyet bedeli üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmıştır.
15. Sinema filmleri, alâmetifarika hakları, peştamallıklar özel maliyet bedelleri ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ve gayri maddî haklar yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuştur.
16. Yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılmıştır.
17. Yapılmakta olan yatırımlar yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.
18. Yeniden değerlendirme artış fonu Gelir Vergisi mükellefleri tarafından sermayeye ilâve edilmiştir.
19. Yeniden değerlendirme değer artış fonu yanlış hesaplanmıştır.
20. Yeniden değerlemeye tabi tutulan bina, arsa ve arazi için yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayrılmıştır.
21. Yıl içinde satılan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmıştır.

Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalar

1. Ayrıca ihtiyat akçeleri gider kaydedilmiştir.
2. Başka firmaya kullandırılan banka kredi masrafları gider yazılmıştır.
3. Çalınan mal, demirbaş, para vb. gider kaydedilmiştir.
4. Envantere dahil olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmıştır.
5. Finansman giderlerine kısıtlama yapılmamıştır.
6. Geçmiş dönem giderleri cari dönemde gider yazılmıştır.
7. Gelir Vergisi mükellefi tarafından eşe ödenen ücretler gider yazılmıştır.
8. Harcırah ödendiği halde ayrıca yemek ve yatak harcamaları gider kaydedilmiştir.
9. İade edilen mallar maliyetlerden çıkarılmamıştır.
10. İş ile ilgili olmayan seyahat harcamaları gider kaydedilmiştir.

11. İşle ilgisi olmayan özel harcamalar gider kaydedilmiştir.
12. İşletmeye dâhil olmayan araçların masrafları gider yazılmıştır.
13. Kanunda yazılı kurum ve kuruluşlar haricindekilere yapılan bağış ve yardımlar gider yazılmıştır.
14. Kıdem tazminatı karşılığı gider kaydedilmiştir.
15. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa göre uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla verdikleri taşıtlar hariç, ödenen MTV gider kaydedilmiştir.
16. Ortak adına alınan faizler işletmeye gider kaydedilmiştir.
17. Ödenen para cezaları, vergi cezaları, gecikme faiz ve zamları gider kaydedilmiştir.
18. Özel işlerde kullanılan taşıtlara ait giderlerin tamamı gider yazılmıştır.
19. Proforma fatura doğrudan gider kaydedilmiştir.
20. Sevk irsaliyesi doğrudan gider kaydedilmiştir.
21. Sigorta giderlerinde kıst yapılmamıştır.
22. Ticarî kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi ile ilgili olmayan harcamalar gider yazılmıştır.
23. Ücretlilerden kesilen sigorta primleri ödenmediği halde gider yazılmıştır.
24. Vergiden istisna kazanç ile ilgili harcama gider kaydedilmiştir.
25. Yasal haddi aşan bağış ve yardımlarda bulunulmuş ve indirim konusu yapılmıştır.
26. Yatırım tamamlanmadığı halde yapılan yatırım harcamaları doğrudan gider yazılmıştır.
27. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları kurum kazancından indirilmiştir.

Tevkifat (Stopaj) Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar

1. Çiftçilerden alınan ziraî mahsuller ve hizmetlerden tevkifat yapılmamıştır.
2. Dar mükellef kuruma yapılan kira ödemelerinde tevkifat yapılmamıştır.
3. KDV Kanunu dokuzuncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla yapılan tevkifat brüt tutar yerine net tutar üzerinden yapılmıştır.
4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından

hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden tevkifat yapılmamıştır.

5. Ödenen ücretlerden tevkifat yapılmamıştır.
6. Telif ödemelerinde stopaj yapılmamıştır.
7. Ücret sayılan ödemelerin brüt tutarı üzerinde tevkifat yapılmamıştır.
8. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan ödemelerden tevkifat yapılmamıştır.

Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde Karşılaşılan Hatalar

1. Devam eden ilgili inşaatlarda ilgisiz harcamalar gider kaydedilmiştir.
2. Genel giderlerin dağıtımında hata yapılmıştır.
3. Müşterek genel giderler ve amortismanlar yanlış dağıtılmıştır.
4. Yıllara sari inşaat işi bittiği halde bir sonraki yıl beyan edilmiştir.
5. Yıllara sari inşaatlar ile ilgili olarak yapılan stopajlar bu inşaatlar bitmediği halde mahsup edilmiştir.

Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar

1. Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışında doğan kazanç sermayeye ilâve edilmediği halde istisna uygulanmıştır.
2. Tam mükellef olmayan kurumlardan elde edilen kazançlara iştirak kazancı istisnası uygulanmıştır.
3. Turizm hâsılatı istisnası hesaplaması yanlış yapılmıştır.
4. Turizm istisnasında başka firmalara devredilen hasıllar üzerinden istisna hesaplanmamıştır.
5. Yatırım indirimi istisna tutarı yanlış hesaplanmıştır.
6. Yatırım indirimi kar olduğu halde uygulanmamıştır.

Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar

1. Sabit kıymet satışından doğan kar şartlar oluşmadan yenileme fonu alınmıştır.
2. Sabit kıymet yenileme fonu işi bırakmada kar olarak dikkate alınmıştır.

3. Yenileme fonu aynı tür iktisâdi kıymet için kullanılmıştır.
4. Yenileme fonu aynı türden alınan iktisadi kıymetin amortisman giderinde kullanılmamıştır.
5. Yenileme fonu üç yıl içinde kullanılmadığı halde üçüncü yılın matrahına eklenmemiştir.

Diğer Hatalar

1. Faturaların tamamı deftere hâsılat olarak yazılmamıştır.
2. Haksız yere zarar mahsubu yapılmıştır.
3. Mükerrer alış faturası ve gider faturası kaydedilmiştir (Kaynak: www.frmtr.com).

Belgeler üzerinde yapılan hilelerin farklı yöntemleri bulunmaktadır. Belge sahtekârlığında yaygın olarak kullanılan yöntemler şunlardır:

Belgelerde ve Kayıt Düzeninde Yapılan Hileler

1. Faturanın üst suretine farklı, alt suretine farklı rakamlar yazmak,
2. Fiilen ihraç edilmemiş malların ihraç edilmiş gibi gösterilerek KDV iadesi alınması ve ihracat taahhüdünün yerine getirilmiş gibi gösterilmesi,
3. Gayri faal veya ticarî faaliyetine son vermiş firmaların faturalarının kullanılması,
4. Gerçek alıcı, satıcı yerine başka birinden fatura alınması veya alıcıdan başkası adına belge düzenlenmesi,
5. Gerçekte mal veya hizmet alınmadığı halde alınmış gibi fatura almak,
6. İhraç edilen mal bedellerini yüksek göstererek haksız KDV iadesi alınması,
7. İthal edilen ürün belgelerindeki döviz cinsini değiştirme (www.ismmm.org.tr).
8. Mal veya hizmet tanımının faturada değiştirilerek yer alması,
9. Sahte belgelerle vergi iadesi veya diğer çeşitli teşvikler alınması,
10. Varlıksız, hayali ya da ölü kişiler adına vergi kaydı açılması, ortaklıklar, şirketler kurulması ve faaliyetlerin (özellikle vergi kayıp ve kaçığına yol açan faaliyetlerin) bunlar üzerinden yürütülmesi,

11. Vafının veya miktarının veya fiyatının doğru beyan edilmemesi suretiyle ithalât yapılması,
12. Vergi iadesi almak için sahte (naylon) fatura veya fiş kullanılması,
13. Gerçekte olmayan bir mükellef adına belge bastırılması ve düzenlenmesi,
14. Gerçek bir mükellef adına aynı numaralar kullanılarak belge bastırılması ve düzenlenmesi,
15. Gerçek bir mükellef tarafından, hiç var olmayan bir alışveriş için belge düzenlenmesi,
16. Mükellefiyetini terk etmiş bir mükellefin daha önce bastırdığı belgeleri kullanması,
17. Belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılması,
18. Vergi Usul Kanunun aradığı şekil şartlarına uygun olmayan belge düzenlenmesi.
19. Gerçek bedelinin altında veya üstünde fatura düzenlenmesi,
20. Faturada gerçekte satılan mal yerine başka bir malın satıldığının gösterilmesi,
21. İşletmeye ait olmayan gider veya maliyetlerin işletmeye aitmiş gibi gösterilmesi,
22. Alıcısı veya satıcısı gerçekte olduğundan farklı şekilde fatura düzenlenmesi,
23. Belgedeki miktar önüne ya da sonuna rakam eklemek yoluyla yapılan kayıtlar (tahrifatlı kayıt),
24. Belgelere dayanmayan muhasebe kayıtları (hayali kayıt),
25. Bilinçli yapılan matematiksel hatalar,
26. Bilinçli yapılan mükerrer kayıtlar ya da, bazı tahsilât kayıtlarının atlanması,
27. Daha önce ticarî faaliyetine son vermiş vergi mükelleflerinin kullanılmayan ve iptal edilmeyen faturalarının kullanılması,
28. Gerçekte daha az tutarda mal satışı yapıldığı halde, yüksek bedelli fatura düzenlenmesi, ya da daha fazla tutarda mal satıldığı halde, daha az bedelli fatura düzenlenmesi (muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge)
29. Götürü yöntemle yaptırılan iş adı altında, adresi belli olmayan şahıslara gider pusulası düzenlettirilmesi,
30. Hayali bir firma kurarak, sahte belge akışının sağlanması,
31. Banka ve havale giriş-çıkışlarında bilinçli olarak yapılan kayıt atlamaları,
32. Amortisman ayırırken, ayrılması gereken tutardan daha fazla ayırma,

33. Depo ve stok mevcudunun olduğundan az ya da çok gösterilmesi,
34. Duran varlığın daha yüksek bir fiyattan satılmasına rağmen, düşük bedelle satılmış gibi gösterilmesi,
35. Fire oranlarının gerçek değerinde gösterilmemesi,
36. Gerçekte olmayan isimlere hesap açılması,
37. Henüz ödenmemiş borçların ödenmiş gibi gösterilmesi ya da tahsil edilen alacakların henüz tahsil edilmemiş gibi gösterilmesi,
38. Hisse senedi ve tahvilden sağlanan gelirlerin kayıt dışı bırakılması,
39. İşletme çalışanlarının kayıt dışı kalması ve sigorta yaptırılmaması,
40. İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan bazı harcamaların işletme kayıtlarına yansıtılmış olması,
41. Kapalı faturanın (bedeli peşin alınmış) açık fatura gibi kayıtlara yansıtılması ya da vadeli mal alımı olduğu halde peşin ödenmiş gibi kasadan çıkış yapılması,
42. Kayıt dışı mal ve hizmet satışları,
43. Kayıtlarla malî tabloların birbiri ile uyumlu olmamasına rağmen uyumlu gibi gösterilmesi,
44. Kimliğini kaybeden ya da ölmüş şahıslar adına mükellefiyet tesis ettirilerek, onlar adına fatura düzenlenmesi,
45. Mal ve hizmetin, işletme ile ilgili olmayan birisi adına alınmasına rağmen, belgenin işletme adına alınması,
46. Mal ve hizmetlerin alış veya satış tarihi ile fatura tarihinin aynı olmaması,
47. Muhatap tarafından düzenlenmesi mümkün olan gider pusulasının her konuda sıkça düzenlenmesi,
48. Ortaklar cari hesabının sık kullanılması, üretilen mal miktarının gizlenmesi,
49. Ortaklara ya da yakınlarla hayali avans kaydı yapılması,
50. Sahte belgeye dayalı kayıtlar: Paravan şirketlerden alınan, gerçek mal ve hizmet alış verişine dayanmayan faturalara dayalı kayıtlar,
51. Sigorta şirketlerinden, bağlı olunan şirket adına ödenen ve borçtan mahsup edilen gider vergisinin hiç ödenmediği halde ödenmiş gibi gösterilmesi ya da daha az ödendiği halde tamamının mahsup edilmesi veya yangın sigorta vergisinin beyan edilmemesi,
52. Temsil ve ilzam giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi,

53. Vergi mükellefi olmayan kooperatif, vakıf ve dernek gibi kuruluşlarda, tutanaklarla harcama yapılmış gibi gösterilmesi,
54. Yabancı para kur farklarının gizlenmesi,
55. Yargı kararıyla alınan gelirlerin kaydedilmemesi, (Bayraktar, 2007, s. 21-24).

Vergi Matrahını Azaltmaya Yönelik Hileler

1. Cari döneme ilişkin geliri gelecek döneme kaydırmak,
2. Döviz mevcudu ya da döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarını hesaplamamak ya da eksik hesaplamak,
3. Hâsılat ya da ciro primi gibi dolaylı gelir unsurlarını kayıt dışı bırakmak,
4. İşletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması ya da gerçek işlemlerin bu şekilde gizlenmesini sağlamak.
5. İşletmelerin normal konusu dışında, malî sektörden elde ettiği arızî gelirleri yasal kayıtlar dışında tutmak,
6. Paravan firma ya da şahıslar kullanarak hâsılatı başkasına mal etmek,
7. Satış hâsılatını avans ya da teminat gibi kaydetmek; bazı sabit kıymet satışlarını kiralama ya da bedelsiz kullanım gibi muhasebeleştirerek geliri gizlemek,
8. Taksitli satışlar ya da geç ödemeler dolayısıyla müşterilerden alınan vade farklarını kaydetmemek,
9. Teminat maksadıyla verilen parayı, menkul kıymetleri, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen faizleri kaydetmemek,
10. Yapılan satışlar karşılığında belge düzenlememek, ya da düşük tutarlı düzenlemek, Alacak senetlerinin reeskont işlemleri sırasında yanlış hesaplama suretiyle fazladan gider indirimine sebebiyet vermek,
11. Amortisman tabi iktisâdi kıymetlerin bedelini doğrudan gider yazmak ya da bunlara ilişkin amortismanları fazla hesaplamak,
12. Döviz üzerinden bir borçtan dolayı kur farklarını fazla hesaplamak,
13. Düzenlenen belgeleri muhasebe defterlerine fazla tutarlarla kaydetmek,
14. Gelecek döneme ilişkin bir gideri cari döneme kaydırmak,
15. Gerçek bir mal akımını yansıtmayan sahte gider ya da maliyet belgeleri (naylon fatura) temin ederek, bunları kullanmak,

16. İşle ilgisi olmayan şahsî giderler ile yasaların kabul etmediği gider unsurlarını indirim konusu yapmak,
17. Ticarî bir ilişki ya da ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu kişilere ait gider unsurlarını kendisine mal etmek,
18. Üretilen ya da satın alınan değerlerin maliyet bedelinin yanlış hesaplanması suretiyle dönem giderlerinin yüksek belirlenmesi,
19. Yasal şartları oluşmadığı halde bazı alacakları şüpheli ya da değersiz alacak gibi dikkate almak,
20. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde aşınma payı ve genel gider dağıtımının yanlış yapılması suretiyle cari yıla fazladan gider yazılması (Tekin ve Çelikkaya, 2005 s. 230).

Arızî Gelirleri Gizleme Amaçlı Hileler

1. Alınan vade farkları kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
2. Amortisman tabi kıymet satıldığı halde kayıtlara yansıtılmamıştır.
3. Destekleme Fiyat İstikrar Fonundan alınan tutarlar kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
4. Elde edilen faiz, kar payı ve repo gelirleri hâsılat yazılmamıştır.
5. Elde edilen komisyon gelirleri hâsılat olarak kaydedilmemiştir.
6. İskonto dekontları kayıtlara intikal ettirilmemiştir.
7. Kira geliri hâsılat kabul edilmemiştir.
8. Kur farkı gelirleri beyan dışı bırakılmıştır.
9. Muhtelif hasarlar karşılığı alınan sigorta tazminatları hâsılat yazılmamıştır.
10. Sonradan tahsil edilen şüpheli alacaklar gelir kaydedilmemiştir.
11. Tahakkuk eden alacak gelir kaydedilmemiştir.

Satış Hâsılatını Gizlemeye Yönelik Hileler

1. Alınan vekâlet ücretleri için serbest meslek makbuzu düzenlenmemiştir.
2. Amortisman tabi iktisâdi kıymet satışlarında eksik tutarlı fatura düzenlenmiştir.
3. Banka hesaplarından hâsılat farkı tespit edilmiştir.
4. El defterinden hâsılat farkı saptanmıştır.

5. Paravan firmalar yolu ile zararına satış yapılmıştır.
6. Vadeli satılan emtialar peşin bedel üzerinden kayıtlara geçilmiştir.
7. Yurt dışı mümessillik geliri kayıtlara intikal ettirilmemiştir.

Vergi borcu doğmuş olmasına rağmen, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanabilen vergi kaçakçılığı; marjinal vergi oranlarının yüksekliği, idari etkinliğin düzeyi, mükelleflerin vergi bilinci ve eğitim düzeyleri vb. faktörlerin etkisi altında ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2007, s. 167).

Vergi kaçırmanın çekiciliği; kaçırılabilir matrah büyüklüğü, marjinal vergi oranı ve risklere (cezalar ve yakalanma olasılığı) bağlı olmaktadır (Uluatam, 1997 s. 309).

3.3.3. Geliri Gizlemek Suretiyle Vergi Kaçırmanın Hukukî Sonuçları

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik nitelikte suçlardır. Vergi suçu, vergi mükellefi veya vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülöklere ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan kanunda tarif edilen ve cezayı gerektiren fiiller olarak tanımlanabilir (Bayraklı, 1996, s.68).

Vergi kaçırma fiili, beyan edilmesi gereken vergiye tabi unsurların beyan dışı bırakılması veya olduğundan daha düşük tutarda beyan edilmesi şeklinde tezahür eder (Aykın, 2010 s. 35). Ayrıca, kayıt dışı işlem yapan işletmelerin defter kayıtları gerçek durumu yansıtmadığından, ihticaca salih değildir ve tespit edilen matrah farkları üzerinden re'sen vergi tarhiyatını gerektirir (VUK, 30).

Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı yapma düzeyini dört değişken belirler. Bunlardan birincisi bir vergi denetimi geçirme ihtimali, ikincisi beyan dışı kalan gelir sebebiyle ödenecek vergi cezasıdır. Üçüncü olarak mükelleflerin muhatap oldukları marjinal Gelir Vergisi oranı sayılabilir. Son sırada ise mükelleflerin risk alma eğilimi yatmaktadır. Mükellefler, yakalanma ihtimaline göre ödeyecekleri vergi cezası, tam beyan yapmaları halinde ödeyecekleri vergi miktarından daha düşükse, vergi kaçırma eğiliminde olacaklardır. Denetim geçirme ve ceza görme ihtimali yüksek ise vergi kaçakçılığı düzeyi düşecektir (Kildiş, 2004, s. 5).

Mükelleflerin vergi yükünü azaltmak için, vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı davranışta bulunmaları suç unsuru oluşturacak ve tespiti halinde cezaî işleme maruz kalacaktır. Dolayısıyla vergi yükünü azaltmak için vergi kaçırma bir birey ya da işletme, suçun tespiti halinde daha fazla ödeme yapma riskini göze alıyor demektir. Vergi kaçırma, vergi yükünü azaltmak yerine, riskin gerçekleşmesi halinde katlanılacak yükü arttıracaktır (Karadağ, 2009, s. 707).

Vergi hukuku alanında kanun koyucu tarafından “hukuka aykırı”lığına karar verilen fiil ve hareketlere karşı VUK’da iki ayaklı bir yaptırım sistemi öngörülmüştür. Birincisi, vergi kanunları ile getirilen ödevlere uymamak, malî nitelikteki vergi suçu olarak kabul edilip (vergi ziya- ı suçu ve usulsüzlük suçu) idarî para cezasına tabi tutulmuş (Yavaşlar, 2008) ve bu suçlar için Vergi Usul Kanununun 376’ncı maddesi ile dileyen ceza muhatapları için, ceza miktarının 1/2 si veya 1/3 ü oranında otomatik bir indirim mekanizması öngörülmüştür (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2007 s. 212). İkincisi, VUK 359-363 maddelerinde öngörülen fiillere uymamak vergi suçu olarak kabul edilip (kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlâli suçu ve mükellefin özel İşlerini yapma suçu) hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmıştır (Yavaşlar, 2008).

Vergi cezalarının muhatabı gerçek kişi mükellefler için mükellefin bizzat kendisi, tüzel kişiler için, temsilcilerin sorumluluğu hükümleri saklı kalmak kaydıyla, tüzel kişilerdir. Velayet ve vesayet altında bulunan mükellefler için muhatap ise veli, vasi ya da kayyumdur (VUK, 332). Damga Vergisi ve Damga Resmi uygulamalarında ise müteselsil sorumluluk esastır (VUK, 334).

Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde, cezayı gerektiren işlem için muhataba vergi cezasının kesilmeyeceği ve gecikme faizinin hesaplanmayacağı hususu kanunî güvenceye alınmıştır (VUK, 369).

Verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan ve vergilemede adalet ilkesinin etkin bir uygulama biçimi olan beyan sisteminde mükellef, yaptığı işlemleri Gelir İdaresi Başkanlığının belirlediği usullere göre kayıt altına alma ve bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen ya da yanlış bilgiler vererek vergi kaybına yol açan mükelleflerle ilgili vergi kanunlarında ve Türk Ceza Kanununda tanımlanan suçlarla ilgili cezalar uygulanmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GİZLENEN GELİRİN TESPİTİ VE VERGİ İSTİHBARATI

Vergi, devletin ya da devletten vergilendirme yetkisi almış diğer kamu tüzel kişilerinin, bireylerden hukuksal cebir altında ve yasalarda belirtilen kurallar içinde, karşılıksız aldığı ekonomik değer olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdaki belirleyici öğelerden olan hukuksal cebir kavramı, vergiyi ödemenin yasal görev olmasını ve bu görevi yerine getirmeyenlere yasayla öngörülen yaptırımların uygulanmasını kapsamaktadır (4775 SK. Gerekçesi).

Verginin konusu bir mal, bir hâsıla, bir hizmet, bir gelir, bir servet bir muamele, bir fiil, bir olay, bir tüketim olabilir (Nadaroğlu, 1996, s.240). Vergilendirmede genel kural, vergi kapsamına alınmış konulardan vergi alınmasıdır.

Vergi idaresi yükümlüleri ne derece yakından izleyebilirse, vergi dışına çıkma eğilimi de o derece azalır. Vergi idaresinin yükümlüleri vergi sonrası olduğu kadar vergi öncesi aşamada da izlemesi çok önemlidir. Bilgisayar destekli yaygın ve yatay denetimli devamlı izleme ağının varlığı, salt vergi sonrası yapılan detaylı incelemelerden daha da önemlidir (Önder, 2001).

Kişi ya da kurumların kendi gelir ve kazançlarını beyan etmesi esasına dayanan vergi sistemimizde, beyan edilen bilgilerin doğruluğunu araştırma görevi yasalarla Gelir İdaresine verilmiştir. Gelir İdaresi bu görevini inceleme elemanları ve uzmanlar vasıtasıyla, vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama şeklinde yerine getirmektedir.

4.1. Gizlenen Gelirin Tespiti: Denetim

Gelir İdaresi vergiye konu olan gelir ve iratlar üzerinden kanunî ölçülere göre vergi almaktadır. Gelirlerini gizleyen mükellefler ise denetim yoluyla tespit edilerek cezalı bir şekilde vergilendirilmektedir.

4.1.1. Denetim Kavramı

Denetim, olması gerekenle fiili durum arasındaki karşılaştırma anlamına gelen murakabe; defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesi anlamına gelen revizyon; zaman zaman yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek anlamına gelen teftiş; uygulama sonuçları ile ulaşılmak istenin amaçların karşılaştırılması anlamına gelen kontrol gibi kavramların tümünü içine alan bir üst kavramdır (TÜRMOB).

Türk Dil Kurumu tarafından “denetleme”, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır.

Denetim; ekonomik etkinlik ve olaylarla ilgili savların, önceden saptanmış kurallara, ilkelere ve ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları konuyla ilgileri olanlara bildirmek amacıyla yansız olarak kanıt toplayan ve topladığı kanıtları nesnel olarak değerlendiren sistematik bir süreç, (Güredin, 1988); içsel veya dışsal olarak yönetimi, eylem veya işlem olarak da yönetim faaliyetlerini denetlemeyi konu alan bir işlev veya yetki (Atay, 1999, s.22), olarak da tanımlanmaktadır.

Denetim; gerçekleşen sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre, tarafsız bir şekilde analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmaktır. Ayrıca denetim kişi ve kuruluşların gelişmesine, malî yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli bir süreçtir (Sayıştay, 2000 s.15).

Amaçları yönünden denetim; malî tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi; statüsüne göre ise, iç denetim, dış denetim, yüksek denetim, kamu denetimi ve özel denetim şeklinde sınıflandırılmıştır (Akgül, 2000, s.6). Kamusal dış denetim sınıflandırması içinde yer alan ve Gelir İdaresi tarafından mükelleflerin vergi ile ilgili yasalara uygun hareket edip etmediklerini kontrol amacıyla yapılan vergi denetimi ayrıntılı olarak incelenecektir.

4.1.2. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, kamu hukuku içinde kamusal denetim kapsamında gerçekleştirilen bir denetimdir. Vergi denetimi yapısı itibarıyla bir tür kamusal dış

denetimdir. Bir başka deyişle, egemenliği elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere kaynak (vergi) veren yurttaşlarının (vergi mükellefi / vergi sorumlusu) vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediğini; hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtır, yansıtmadığını vergi denetimi yoluyla gerçekleştirir (Erol, 2011, s. 45).

Vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür (HUD, 1996, s.98).

Vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılır. Bu denetimin vergi ödemekle yükümlü olanların vergiyi doğuran işlemleri ve mükellefiyetle bağlantılı işlemlere ait defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan inceleme ve araştırmalarla hata, hile ve noksanlıkların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlama işlevinin yanı sıra, vergi ödememeye veya eksik ödemeye neden olan unsurların oluşmasını önleyici işlevi de söz konusudur (Aslan, 2002).

Vergi denetimlerinin malî açıdan beklenen en önemli etkisi, vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelebilecek mükellefleri caydırması, iyi niyetli olmakla beraber hata ve eksiklikleri bulunan mükellefleri ise eğitmesi olacaktır. Ekonomik ve malî politikaların uygulama sürecini baltalaması ve hem ulusal hem de uluslar arası ticaret açısından haksız rekabete yol açması nedeniyle kayıt dışı ekonominin engellenmesi, gelir dağılımına olan etkisi nedeniyle herkesin ödeme gücüne göre vermesi gereken verginin doğruluğunun sağlanması gibi unsurlar da vergi denetimini zorunlu kılan diğer nedenler arasındadır (Küçük, 2007, s. 67).

Gelir İdaresinin vergi denetim faaliyetleri dört şekilde gerçekleşmektedir. Vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama. Aşağıda bunlar tek tek ve ayrıntılı olarak incelenecektir.

4.1.2.1. Vergi Denetim Yöntemleri

Gelir İdaresi vergisel açıdan mükellefleri vergi incelemesi, yoklama, bilgi toplama ve arama şeklinde denetlemektedir.

4.1.2.1.1. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi; mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür (Şeker, 1993,20).

Vergi incelemesi, bir kişinin ya da kurumun defterlerinin, yasal belgelerinin ve kayıtlarının incelenmesidir. Bunun yanı sıra inceleme, tarafları araştırarak kişi ya da kurumun gerçek vergi borcunu belirlemeyi de kapsar. “Vergi incelemesinin amacı, mükellefin gerçek vergi borcunu belirlemektir; ne fazla ne de az” (Karyağdı, 2006, s. 46).

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dâhil olmak üzere, mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır. Vergi incelemesi 5 yıllık tarh zaman aşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilir (GİB, 2007, s. 8).

Vergi incelemesi kavramını amacından hareketle tanımlayan Vergi Usul Kanunu’nun 134’üncü maddesine göre “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”. Ödenmesi gereken vergilerin “doğruluğunun” kıyaslanmasında dikkate alınacak olan “önceden saptanmış ölçütler”, vergi mevzuatı veya bu mevzuatla atıf yapılan muhasebe prensipleridir. Ödenmesi gereken vergilerin “doğruluğunun tespit edilmesi” ifadesi ise, inceleme sürecinin “tarafsız” olacağını teyit eder (Vergi Konseyi, 2003, s. 10) .

Madde hükmünden de anlaşılabacağı üzere, vergi incelemesi yalnızca, vergi kayıp ve kaçagını tespit etmeye yönelik değildir. İncelemede, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesinin yanı sıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler. İncelemeler sırasında hem çeşitli muhasebe hileleri ile gizlenen gelir hem de hiç kayda girmeyen gelirler tespit edilerek cezalı bir şekilde vergilendirilir.

VUK 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri şeklinde sıralanmış; Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilâtında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahip oldukları belirtilmiştir.

Vergi incelemesi, beyan esasının geçerli olduğu ülkemizde mükelleflerin beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek, ödenmeyen vergiyi tahsil etmek, eksik beyanda bulunanları cezalandırmak, vergide adaleti sağlamak, vergi tahsil tını artırmak, verginin tabana yayılmasını sağlamak, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, mükellefleri eğitmek ve caydırıcı olmak amacıyla en yaygın kullanılan yöntemlerden birisidir (Bıyan, 2006).

Vergi incelemesi yoluyla kayıtlı mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği, gelirini eksiksiz beyan edip etmediği tutulan defter ve kullanılması zorunlu belgeler üzerinden doğruluğu araştırılır.

Vergi incelemelerinin ağırlıklı olarak, mükelleflerin defter kayıtları ve bunlara dayanak olan belgeler üzerinden yapılması nedeniyle, vergi incelemeleri yoluyla beyan edilen vergi matrahlarının doğruluğunun tam olarak tespitinde, sağlıklı bir belge düzeni çok önemlidir. Sağlıklı belge düzeninden amaç, vergileme ile ilgili defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin, ilgili mevzuatın gerektirdiği şekil şartlarını taşıyan ve gerçek bir alışverişi temsil eden belgeler olmasıdır (Korkusuz, 2000, s. 68). Vergi incelemesi tam inceleme, sınırlı inceleme ve karşıt inceleme olarak üç şekilde yapılmaktadır.

Mükelleflerin her türlü iş ve işlemlerini tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde ve mükellefin tabi olduğu vergiler karşısındaki durumunu, bir veya birden fazla vergilendirme dönemi itibar yle tespit etmeye yönelik olarak yapılan incelemelerdir (G B Yönetmelik, 2010).

Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini belirtir. Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçını belirli bir yönüyle kapsamaya yönelik olarak yapılan incelemelerdir (G B Yönetmelik, 2010).

Yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulan belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemelerdir (G B Yönetmelik, 2010).

4.1.2.1.2. Yoklama

Yoklama, Gelir İdaresinin bilgi edinme yöntemlerinden biridir. Mükellefin beyanının dışında Gelir İdaresi de bu beyanın doğruluğunu tespit etmek amacıyla bilgi edinmeye ihtiyaç duymaktadır.

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

- Maliye bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,
- 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- Nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, Yetkisini haizdirler (VUK, 127).

Yoklama;

- Ø Vergi dairesi müdürleri,
- Ø Yoklama memurları,
- Ø Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Ø Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Ø Gelir uzmanları,

Tarafından yapılır (VUK, 128).

Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır (VUK, 131).

4.1.2.1.3. Arama

VUK 142 maddesinde İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına dair bulguya rastlayan vergi inceleme elemanı, bu mükellef ve olayla ilgili diğer kişi ve kurumlar nezdinde arama yapılmasını sulh mahkemesinden talep edebilir. Mahkeme kararı neticesinde yapılan aramada elde edilen veriler vergi incelemesine dayanak teşkil edecektir.

4.1.2.1.4. Bilgi Toplama

Klasik vergi incelemesi yasal olarak tutulması zorunlu defterler ve düzenlenmesi zorunlu belgeler üzerinden yapılmaktadır. Bu defter ve belgelere kaydedilmeyen ya da eksik kaydedilen gelirleri kavramak ancak mükelleflerin ilişkide bulunduğu diğer mükellefler, kamu kurumları ya da kamusal alanda faaliyet gösteren diğer kurumlardan alınacak bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilebilir.

VUK'nun 148'nci maddesi ile mükellefler veya mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilere Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri, istendiğinde veya belli fasılalarla ve devamlı olarak verme yükümlülüğü getirilmiştir. Aynı madde ile Diplomatik imtiyazlardan

faydalanan yabancı Devlet memurlarına tanınan muafiyet ile haberleşmenin ve adlî ve sağlıkla ilgili özel bilgilerin gizliliği esas çerçevesinde istisna hükümleri yer almakta, bu yükümlülüğü yerine getirmeyenler hakkında ise aynı kanunun mükerrer 355'nci maddesi ile idarî para cezası öngörülmektedir.

Yükümlü olarak sadece mükellef değil mükellefle herhangi bir şekilde, mükellefiyetle ilgili olsun ya da olmasın, ilişki içerisinde olan kurum ve diğer kişilerin de bilgi verme zorunluluğu kapsamına alınması idareye geniş bir araştırma ve bilgi toplama sahası yaratmaktadır. Örneğin bir inşaat firması hakkında inceleme yapılırken ilgili belediyeden, tapu dairesinden, inşaat denetim firmasından, meslek odalarından, ilgili diğer firmalardan ve bankalardan bilgi istenmekte, ayrıca konut satın alanların da ifadelerine başvurulabilmektedir.

Bilgi toplama mükellef ve idare açısından farklı etkilere sahiptir. Mükellef açısından, faaliyetlerinin idarece izlendiğinin bilinmesi daha gerçekçi gelir beyanında bulunmaya zorlayacak; İdare açısından ise vergi denetimlerine derinlik kazandırarak daha fazla mükellefin gerçek gelirinin kavranmasını sağlayacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde izleyen bölümde genel anlamda istihbarat (bilgi toplama) tanımı yapılacak, daha sonra gizlenen gelirin tespitine yönelik olarak Gelir İdaresinin vergi istihbarat faaliyetlerine yer verilecektir.

4.2. Gizlenen Gelirin Tespitinde Vergi İstihbaratının İşlevi

Bu bölümde istihbarat kavramı genel ve vergisel anlamda tanımlandıktan sonra vergi istihbarat faaliyetlerinin gizlenen gelirin ortaya çıkarılmasındaki işlevi üzerinde durulacaktır.

4.2.1. İstihbarat Kavramı

Literatürde üç çeşit istihbarattan bahsedilmektedir. Malî, ekonomik ve vergisel anlamda istihbarat. Öncelikle genel anlamda istihbaratın tanımı yapılacak sonra diğer istihbarat türleri açıklanacaktır.

4.2.2. Genel Anlamda İstihbarat

Türk Dil Kurumu sözlüğünde istihbarat “Yeni öğrenilen bilgiler, haberler, duyurular; Bilgi toplama, haber alma” şeklinde tanımlanmaktadır⁶.

Gerçekleştirilmek istenen amaca bağlı olarak çok çeşitli istihbarat türleri sayılmakla birlikte bu çalışma açısından üç türlü istihbarattan bahsedilecektir.

4.2.2.1. Malî İstihbarat

Konusu suç teşkil eden gelirlerin kavranması ve bu faaliyetlerin önlenmesi amacıyla yapılan istihbarat çalışmalarıdır. Malî istihbarat birimi ise şu şekilde tanımlanmıştır: Kara para aklama ve terörizmin finansmanı ile mücadele amacıyla; suç gelirleri⁷ ve terörizmin potansiyel finansmanı ile ilgili bilgilerle, ulusal mevzuata göre kendisine bildirilmesi zorunlu finansal bilgileri alarak analiz etmek ve bu analiz sonuçlarını yetkili otoritelere dağıtmakla görevli ulusal merkezi birimdir (<http://www.egmontgroup.org/>).

Ülkemizde suç gelirlerinin aklanmasını önlemeye yönelik malî istihbarat çalışmasını, Maliye Bakanlığı bünyesinde 1996 yılında faaliyete geçen Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) yürütmektedir.

2009 yılında MASAK’a 9.823 adet suç gelirlerinin aklanması konulu şüpheli işlem bildirimi, 49 adet de Terörün Finansmanı Konulu Şüpheli İşlem Bildirimi yapılmıştır. MASAK’a intikal eden ihbar ve şüpheli işlem bildirimleri Malî Suçları Araştırma Uzmanları tarafından analiz ve değerlendirmeye tabi tutularak, aklama suçunun varlığı tespit edilenler hakkında doğrudan yetkili ve görevli Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmakta, daha ayrıntılı inceleme gerektirenler ise (Kanunun 2’nci maddesinde sayılan denetim elemanlarınca yapılmak üzere) incelemeye sevk edilmektedir. 2009 yılında 64 dosya incelemeye sevk edilmiştir. İncelemesi

⁶ İngilizce ve Fransızca “intelligence” kelimesi ile ifade edilen ve anlamı akıl, zeka olan istihbarat kelimesinin Türkçede sözlük anlamı haber almadır. Ancak, istihbarat terminolojisinde haber, sadece ham bilgiyi ifade eder. İstihbarat ise, devlet tarafından belirlenen ihtiyaçlara karşılık olarak açık ya da kapalı kaynaklardan derlenen haber, bilgi ve dokümanların sürekli bir şekilde işleme tabi tutulması sonucu elde edilen üründür (<http://www.mit.gov.tr/isth-olusum.html>).

⁷ Suç geliri, yasaların suç saydığı fiillerden elde edilen her türlü ekonomik menfaat ve değer olarak ifade edilebilir. Sözlük anlamıyla “yasa dışı yollardan sağlanan kazanç” olarak tanımlanan suç geliri, kirli para gibi terimlerle de anılmaktadır. Uluslararası literatürde ise bu kapsamda “suç geliri” (proceeds of crime), “kirli para” (dirty money), “kara para” (black money) veya “suç parası” (criminal fund) terimleri kullanılmaktadır. Suç geliri, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanunda “suçtan kaynaklanan malvarlığı değeri” olarak tanımlanmaktadır (www.masak.gov.tr).

tamamlanan 23 dosya hakkında Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmuştur.

Aklama suçunun % 48'i Uyuşturucu Madde Ticareti, %20'si Gümrük Kaçakçılığı, %13'ü Nitelikli Dolandırıcılık ve Hileli İflâs, %9'u Evrakta ve Meşruiyet Belgelerinde Sahtecilik, %4'ü Sahte Belge Düzenleme – Kullanma, %6'sı diğer suçlardan oluşmaktadır. 1997-2009 yılları arasında MASAK tarafından 279 dava açılmış, bunlardan 91'i sonuçlanmış ve 22 dosya içeriği mahkûmiyetle sonuçlanmıştır (MASAK, 2009).

4.2.2.2. Ekonomik İstihbarat

Ekonomik istihbarat, politik ya da ticaretle ilgili teknolojik veri, finansal, ticarî (ticari plan, büyük ticari teklifler, müşteri araştırmaları) ve hükümet bilgilerini (ulusal ticaret görüşmelerinin bilgileri, ekonomiyle ilgili planlar ve stratejiler) içeren, yabancı ilgililer tarafından toplanan, ülkeye, doğrudan ya da dolaylı olarak verimli veya rekabetçi destek sağlayabilecek ekonomi bilgisinin edinilmesi olarak tanımlanabilir (Porteous;1995) (Güldiken, 2006, s. 176).

Başka bir ifadeyle ekonomik istihbarat, politik veya ticaretle ilgili teknolojik veri, finansal, ticari ve hükümet bilgilerini içeren, yabancı meraklar tarafından toplayan ülkeye direkt veya endirekt olarak verimli veya rekabetçi destek sağlayabilecek ekonomi bilgisinin edinilmesi, şeklinde tanımlanmıştır (Aydın, 2009, s. 40).

Ekonomik istihbarat kavramı günümüzde iki farklı amaçla kullanılmaktadır. Birinci amaç, ülkelerin kendi ulusal çıkarlarını diğer ülkelerin çıkarları üzerinde tutmak, vatandaşların refah düzeyini artırmak maksadıyla ekonomik faaliyetlerde diğer ülkeleri takip etmek, topladığı bilgileri değerlendirerek şirketlerinin küresel ekonomik pazarda söz sahibi olmalarını sağlamaktır. İkinci amaç ise faaliyet gösteren yerel, bölgesel ya da uluslar arası şirketlerin, faaliyet gösterdikleri alanlarda pazar paylarını arttırmak, yeni yatırımlar yapmak, farklı pazarlara girmek, üretim süreçlerini yenilemek ve geliştirmek için kendi çaplarında bilgi edinme faaliyetlerini yürütmesidir (Güldiken, 2006, s. 176).

CIA'ya göre; 1990 yılında toplanan istihbaratın ve bunlarla ilgili analizlerin yüzde 40'ı ekonomik konularla ilgilidir. Uzun süredir karşı istihbarat faaliyetleri büyük öncelikli olarak ekonomik istihbarata verilmeye başlanmıştır. Ekonomik istihbarata önem veren ülkeler arasında Almanya, Japonya, Fransa gibi gelişmiş ülkeler ilk sıradadır. Çünkü güçlü sermaye yapısına sahip şirketler, ekonomik istihbarat ile edindikleri

bilgileri, küresel piyasada veya faaliyet alanlarında kullanacaklardır (Aydın, 2009, s. 40).

4.2.2.3. Vergi İstihbaratı

Vergisel anlamda istihbaratı, kayıt içi ya da kayıt dışı ekonomik faaliyette bulunan, gerçek ve tüzel kişiler hakkında açık ya da gizli bilgilerin, yürürlükteki mevzuat çerçevesinde toplanarak anlamlı bir bütünlük içerecek düzeyde ve vergi incelemesine veri teşkil edecek şekilde analiz edilmesi faaliyetleri olarak tanımlayabiliriz (M.Ç.).

Elde edilen bilgiler, kişi ya da kurumların resmi veya özel kurumlara kendileri tarafından verilen bilgiler olabileceği gibi, ilişkide bulundukları üçüncü kişi ya da kurumlardan alınan bilgiler de olabilir. Medya araçlarıyla yapılan tanıtım, açıklama, bilgilendirme ve reklâm faaliyetleri de önemli bir bilgi kaynağı olabilmektedir.

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanununda gelir kavramı kaynak teorisine dayanarak tanımlandığı için gizlenen gelirleri tespit etmek ve vergilendirmek amacıyla yapılan vergi istihbarat faaliyetleri sınırlı kalmaktadır. Çünkü gizlenen geliri zaman aşımı süresi içerisinde tespit etmek amacıyla mükelleflerin tüm ekonomik faaliyetlerini sorgulayacak hukukî alt yapı gelirin tanımından dolayı eksik kalmaktadır. Örneğin sürekli zarar beyan eden ancak mal varlığında artış meydana gelen ve kazancıyla orantılı bir yaşam tarzı olmayan mükellefin geliri vergilendirilemeyebilmektedir. Vergi istihbarat faaliyetlerinin etkin olarak kullanılabilmesi için gelir tanımının safi artış teorisi çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Yani ülke vatandaşlarının ve ülkede ikamet eden yabancıların belirli bir dönemde servetlerinde meydana gelen her türlü artışın gelir olarak tanımlanması ve vergilendirilmesi gerekmektedir.

4.2.3. Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi

Vergi istihbarat faaliyetlerinin; denetimde verimlilik, veri ambarı oluşturarak ya da diğer kurumların bilgilerinden yararlanarak kayıt dışı ekonomiyi azaltma ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak gibi işlevleri vardır.

4.2.3.1. Denetime Katkı İşlevi

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde vergi istihbarat faaliyetlerinin yapılması bir zorunluluktur. Beyan esası her ne kadar devletin, mükellefine ve mükellefinin dürüstlüğüne güvenini esas alsada, her zaman vergiye karşı bir direnç olduğu da bir gerçektir. Gelirinin tamamını ya da bir kısmını gizleyerek vergi vermek istemeyen kişi ya da kurum her zaman olacaktır. Bu durumda vergi istihbarat faaliyetleri gizlenen geliri ortaya çıkararak devlet açısından vergi kaybını en aza indirecek, mükellefler açısından ise vergide adaletin tesis edilmesinde önemli bir rol oynayacaktır. Çünkü gelirini gizlemek suretiyle daha az vergi ödeyen ya da hiç vergi ödemeyen mükellef, vergisini tam olarak ödeyen mükellefler karşısında ekonomik anlamda avantajlı durumda olmaktadır.

Vergi istihbaratın temel işlevi gizlenen geliri ortaya çıkarmaktır. Bu amaçla elde edilen bilgiler vergi denetimine alt yapı oluşturmaktadır. Bu çerçevede vergi istihbarat faaliyetleri, gizlenen gelirin ortaya çıkarılması amacıyla sektörler ve mükellefler nezdinde kapsamlı araştırmalar yaparak gerçek gelirler üzeninden vergi alınmasını sağlamaktadır. İstihbarat faaliyetleri sonucunda toplanan ve analiz edilen bilgiler vergi denetimine kanalize edilerek, başta denetlenecek mükelleflerin seçimi olmak üzere, denetim konusu ve yöntemine dayanak teşkil etmektedir.

Vergi incelemesi kayıtlı mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin, gelirini eksiksiz beyan edip etmediğinin tutulan defter ve kullanılması zorunlu belgeler üzerinden doğruluğunun araştırılmasıdır. Klâsik vergi incelemesi yasal olarak tutulması zorunlu defterler ve düzenlenmesi zorunlu belgeler üzerinden yapılmaktadır. Bu defter ve belgelere kaydedilmeyen ya da eksik kaydedilen gelirleri kavramak ancak mükelleflerin ilişkide bulunduğu diğer mükellefler, kamu kurumları ya da kamusal alanda faaliyet gösteren diğer kurumlardan alınacak bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilebilir.

Günümüzde vergi denetimi istihbarat temeline dayanmalıdır. Çünkü teknolojinin baş döndürücü bir hızla ilerlediği bir dünyada herhangi bir kişi ya da kurumun ticarî faaliyetlerini ve harcamalarını iz bırakmadan yürütmesi neredeyse imkânsızdır. Ayrıca ticarî faaliyetler dışında da doğumdan evlenmeye, düğünden bayrama, seyahatten ölüme kadar yaşamın her alanında yapılan faaliyetler de bunlarla ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından manyetik ortamlarda kaydedilmektedir. Hemen tüm kamu kurumları e-devlet anlayışıyla çalışmaya başlamışlar ve vatandaşa sundukları kamu hizmeti nedeniyle elde

ettikleri ya da ürettikleri bilgileri sistemlerinde depolar hale gelmişlerdir. Aynı olgu özel sektör firmaları için de geçerlidir. Üstelik bu depolama faaliyeti tüm ülkeler tarafından yapıldığından çoğu kez istihbarat faaliyeti yalnızca ulusal düzeyde değil uluslar arası düzeyde de yapılabilir haldedir (Ozansoy, 2009, s. 45).

Gelirin tanımının net artış kuramına uygun yapılmasıyla ve Türkiye’de yaşayan herkesin beyannameli duruma getirilmesiyle Devlet ulusal düzeyde sağlıklı ve tam bir bilgi alt yapısına kavuşmuş olacaktır. Bu alt yapıdan yola çıkarak çapraz kontrol (cross-check) şeklindeki denetimler etkin biçimde yapılacaktır. Bu denetimler ile çok büyük ölçüde kayıt dışı bırakılan hâsılatlar, ekonomik faaliyetler ve para hareketleri önlenecek; kişi ve kurumların mal varlıklarındaki ve yaşantı düzeylerindeki değişiklikler harcama ve tasarrufların kazanç ve iratlarla açıklanması yoluyla etkin biçimde izlenebilecektir (Erol, 2011, s. 242).

Vergi istihbarat faaliyetleri nedeniyle Gelir İdaresinin tüm ekonomik hareketleri kavradığını anlayan mükellefler bütün faaliyetlerini eksiksiz olarak kayıt altına almak zorunda kalacak ve vergiye karşı dirençleri kırılacaktır.

4.2.3.2. Kayıt Dışılığı Önleme İşlevi

Kayıt dışı ekonomi, milli geliri hesaplamada kullanılan istatistikî yöntemlere göre tahmin edilemeyen; gelir yaratan, beyan edilmeyen, resmi istatistiklere girmeyen, girmesi arzulanmayan ya da eksik yansıtılan yasal ve yasa dışı faaliyetlerdir (Yetim, 1999, s. 81). Kayıt dışı ekonomi kavramını, ekonomiyi düzenleyen hukuk kurallarına aykırı olarak hiç veya gerektiği şekilde belgeye bağlanmamış ve defterlere kaydedilmemiş (işlenmemiş) işlemler olarak tanımlamak da mümkündür (Taşdelen, 2004, s.143).

Kayıt dışı ekonomi; fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen kaydı tutulmayarak, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyettir. Bu bağlamda, ulusal gelir hesaplarına kayıtlı olmayan faaliyetlerin, kayıt dışı ekonomiyi teşkil ettiği kabul edilmektedir. Bir başka deyişle, resmî GSMH hesaplarında yer almayan ekonomik faaliyetlerin tümü kayıt dışı ekonomi olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, haksız muafiyet ya da sübvansiyonlardan faydalanma, sigortasız çalışma, ikinci bir iste çalışma, kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, falcılık, bireyin vücudunu (fahişelik) ya da organlarını satması gibi

yasaya aykırı faaliyetler olabileceği gibi; komşuya yardım, çocuk bakıcılığı, ev işlerinin yapılması gibi masum faaliyetleri de kapsayabilir (Özsoylu, 1996, s.10).

Türkiye gibi kişi başına gelir düzeyi düşük, işsizlik oranı yüksek seviyelerde seyreden, hukuksal açıdan sistemi tam oturmamış, kanunlarının maliyetinin kişilerin geliri üzerinde önemli oranda yük olduğu, sağlıklı denetim mekanizmalarına sahip olmayan ve özellikle ekonomik geleceği çok net bir biçimde görülmeyen Türkiye’de vergisel açıdan kayıt dışılığın olması kaçınılmazdır (Çomaklı, 2008, s. 59).

Ödenen her vergi kişilerin harcama ve tasarruflarını azaltan bir unsur olmakta bu açıdan kişiler psikolojik olarak vergiyi az vermek uğraşı içinde bulunabilmektedirler. Vergiyi az vermenin başlıca yolu da bazı ekonomik işlemlerin kayıt dışı bırakılmasından geçmektedir (DPT, 2001, s.4).

Vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetlerin bütünüdür. Vergi kaçırma, yasalar uyarınca kendilerine vergi yüklenen gerçek ya da tüzel kişilerin, yine aynı yasalarda yer alan hükümlere uymamak suretiyle verginin hiç oluşmamasına ya da eksik oluşmasına neden olmalarıdır (Altuğ, 1996, s.3). Yasal faaliyetler olduğu halde bu yasal faaliyetlerin bir kısmı veya tamamı faaliyette bulunanın iradesi ile vergiden veya başka mükellefiyetlerden kaçmak veya kaçınmak amacıyla kayıt dışında bırakılmaktadır.

Bazı kayıt dışı ekonomik faaliyetler yasa dışı faaliyetler olduğu halde, bazıları ise yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, yasaklanmamış faaliyetlerden olup bilinçli olarak kayıt dışı kalan işlemler ve bu işlemler dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçağı önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (GİB, 2009, s. 3).

Türkiye’de kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyük kısmı vergi idaresinde kaydı bulunan fakat defter ve belgelerinde ticarî faaliyetlerinin bir kısmı yer almayan yükümlüler tarafından yapılmaktadır. Alışverişte belge almayan veya fiş pazarlığı yapan tüketici, kira gelirini beyan etmeyen veya düşük beyan eden ev sahibi, sattığı malın bir kısmına fatura kesmeyen tüccar veya sanayici, bordroda gösterilen ücretin üzerinde ücret alan işçi, sattığı ziraî ürününden stopaj yapılmasını istemeyen köylü, vb. kayıt dışı ekonomiden menfaat sağlamak ve kayıt dışı ekonomiden sorumlu bulunmaktadır (DPT, 2001, s.33).

Ülkemizde tüm sektörlerde küçük işletmelerin yaygın olması kayıt dışılığa ortam hazırlayan önemli faktörlerden biridir. Küçük işletmelerin yaygınlığı bir taraftan izleme ve denetlemeyi zorlaştırırken, diğer taraftan bu işletmelerin pek çok yasal düzenlemelerin dışında kalmalarına yol açmakta; vergi, iş, sosyal güvenlik, muhasebe vb. konularla ilgili yasalar genellikle bu tür küçük işletmeleri kapsamamaktadır. DİE Genel Sanayi ve İş yerleri Sayımı sonuçlarına göre (2002), ülkemizdeki toplam girişim sayısı 1.720.598'dir. "Mikro Ölçekli" olarak tanımlanan 1-9 kişi çalıştıran girişim sayısı 1.633.509'dur. Bu sayı girişimlerin %94,94'ünü oluşturmaktadır. Girişimlerin %3,09'unda (53.246 girişim) 10-49 kişi çalıştırmaktadır (GİB, 2009, s. 12).

Kayıt dışı ekonominin yarattığı vergi kaybı, teorik olarak, tüm ekonominin kayıt altına alınmış olduğu hipotetik durumdaki potansiyel vergi geliri ile fiili olarak toplanan vergi geliri arasındaki fark olarak görülüp, öylece hesaplama yöntemleri geliştirilmeye çalışılmıştır. Söz konusu yöntemler, kayıt dışı faaliyetlerin neden olduğu görece faktör getirisi farklılıklarına ve bu farklılıklar nedeni ile oluşan arz ve talep değişikliklerine dayanarak oluşturulan modeller üzerinden vergi hesaplama mantığına dayandırılmaktadır (Yılmaz, 1998, s.483). Bu modellere ilk eleştiri, kayıt dışı gelirin tamamına sabit bir vergi oranının uygulanması ve sadece gelir temelli vergi kaybı üzerinde yoğunlaşılması üzerinedir. Kayıt dışı gelir üzerinden bir sabit oran varsayımı ile vergi kaybının hesaplanması normaldir; çünkü ampirik imkânsızlıklardan dolayı kayıt dışı gelir tahminleri, farklı kaynaklardan beslenen gelirler arasında ayırım yapamamaktadır (Savaşan, 2005, s. 270).

Vergi istihbaratın gizlenen geliri ortaya çıkarma misyonu aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyi azaltma amacına da hizmet etmektedir. Bilindiği üzere kayıt dışı ekonominin en önemli iki unsuru, yasal olmayan faaliyetler ile yasal faaliyetlerin bilinçli olarak kayda geçirilmemesi, gizlenmesidir. Dolayısıyla gizlenen gelirin ortaya çıkarılması aynı zamanda kayıt dışı ekonominin yasal faaliyetlerden oluşan kısmını azaltmaya hizmet etmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının ekonomik faaliyetleri izleme, veri ambarı oluşturma ve diğer kamu ve özel sektör kuruluşlarının bilgi havuzlarından yararlanma kapasitesi arttıkça, kayıt dışı işlem yapan mükellefler açısından caydırıcı etki yaratacak ve sonuçta kayıt dışı ekonomi azalacaktır.

4.2.3.3. Veri Ambarı Oluşturma İşlevi

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından iç ve dış kaynaklardan alınan veriler ile diğer kamu kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan verilerin işlenmesi suretiyle kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine yönelik bir sistem kurulması amacıyla Veri Ambarı oluşturulmuştur. Veri Ambarı, Gelir İdaresi Başkanlığı organizasyonu içerisinde Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Veri Ambarı; teknolojik alt yapı ve denetim sistemini kullanarak etkili bir yönetim yapısı oluşturulması, kayıt dışı çalışan mükellefler ile beyan edilmemiş vergisel olayların tespit edilmesi, beyanların sınıflandırılması ve beyanlar arası tutarlılığın kontrol edilmesi, mükelleflerin beyanları arasında çapraz kontrol sağlanması, mükelleflerin profilleri ile eğilimlerinin tespit edilmesi, sektör ortalamalarının tespit edilmesi ve yönetim ve denetim faaliyetlerine yönelik istatistikler ve raporlar üretilmesi hedefleri doğrultusunda faaliyetlerini yürütmektedir (GİB, 2007).

4.2.3.4. Vergiye Gönüllü Uyum İşlevi

Gelir İdaresi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, bunun sağlanamadığı durumlarda hukuksal cebir altında mükellefin sorumluluklarını yerine getirmesi amacıyla denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır. Çünkü vergi ödemek,” kişiler açısından bir külfettir ve psikolojik olarak bireylerin bu külfetten kurtulma eğilimi vardır” (Yüce ve Gerçek, 1998, s.20).

Vergi uyumu (tax compliance, taxpayer compliance); beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir (Roth, Scholz ve Witte, 1989, s. 2).

Uyumu iki kategori halinde tanımlamak yerinde olacaktır:

1. İdarî Uyum (Ödeme ve ödeme süreleri ile ilgili idarî kurallara uyum. Bazıları, uyum tanımına, raporlama yükümlülükleri, usule uyum ya da düzenleyici uyum gibi hususları da dâhil etmektedir.)
2. Teknik Uyum (Örneğin; vergi kanunlarında yer alan teknik şartlara uygun olarak hesaplanan vergiler ya da vergi kanunlarında yer alan hükümler

doğrultusunda, mükelleflerin üzerlerine düşen vergi yükümlülüğünü yerine getirmesi.) (OECD, 2002)

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler çok çeşitlidir ve her ülke için değişiklik gösterebilir. Mükellefin gelir düzeyi, yürürlükteki vergi oranları, uyumsuzluk halinde uygulanacak yaptırımlar, denetim olasılığı, vergi sisteminin karmaşıklığı, yasal boşluklar, vergi bilinci ve malî aflar vergiye gönüllü uyumu etkileyen en önemli unsurlardır (Herschel, 1978, s. 232).

Günümüzde tüm gelir idareleri için önem arz eden gönüllü uyum; mükelleflerin, gelirlerini beyan edip vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir deyişle vergi ile ilgili görevlerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleri şeklinde açıklanabilir. Gönüllü uyum, vergi bilinci kavramı ile yakından ilişkilidir. Gönüllü uyumu sağlamak üzere; mükelleflerin vergi borçlarını hesaplamada; beyannamelerini doğru, eksiksiz ve zamanında verme gereklerini sağlamada ve ödemelerini yapmada Gelir İdaresinin üzerine düşen oldukça önemli bir sorumluluğu bulunmaktadır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasında onlara müşteri mantığı ile yaklaşılması gerekmektedir. Dikkat edilmesi gereken nokta, mükelleflerin seçme özgürlüğünün olmadığı fakat kaliteli hizmet alamadıkları takdirde bir şekilde vergi idaresiyle olan ilişkilerini askıya alabilecekleri ve sorumluluklarını yerine getirmede daha az duyarlı davranabilecekleridir (GİB, 2007).

Vergi istihbarat faaliyetleri sonucunda sürekli izlendiğini bilen mükellefler gelirlerini gerçeğe daha yakın beyan edecek ve vergilerini zamanında ödeyeceklerdir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ İSTİHBARATI

5.1. Tarihçesi ve Yasal Dayanakları

Bu bölümde, dördüncü bölümde tanımlanan ve genel çerçevesi çizilen vergi istihbarat faaliyetlerinin Türkiye’deki uygulamaları tarihsel süreç içinde açıklanmaktadır.

5.1.1. Tarihçe

1950 yılına kadar ülkemizde gelir üzerinden alınan vergiler kişi ve kurum ayrımı yapılmaksızın Kazanç Vergisine tabi tutulmaktaydı. Genelde götürü matrahlar üzerinden vergilendirilen gelir, 1950 yılından itibaren Gelir, Kurumlar ve Esnaf vergileri şeklinde üçlü ayrıma tabi tutularak vergilendirilmeye başlanmıştır. 1956 yılında ise Esnaf Vergisi Gelir Vergisi Kanunu içerisine dâhil edilerek kaldırılmıştır. 1960 yılında Kurumlar Vergisi, 1961 yılında ise Gelir Vergisi kanunlarında kapsamlı değişiklikler yapılmış, beyan esasının çerçevesi genişletilmiştir. O dönemde düşük ekonomik aktivite ve beyanname veren mükellef sayısının azlığı malî idareye gizlenen gelirlerin ortaya çıkarılarak gerçek gelirin kavranması konusunda bir ihtiyaç hissettirmemiştir. Tarihsel süreç içerisinde artan, daha karmaşık hale gelen ve ulusal sınırları aşan ekonomik faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin kavranıp vergi tabanının genişletilmesi düşüncesi paralelinde, 1983 yılında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Gelirler Genel Müdürlüğüne ekonomik aktiviteleri izleme ve vergisel olaylarla ilgili bilgi toplama görevi de verilmiştir. Teşkilât kanununda yer alan bu hüküm, Gelirler Genel Müdürlüğü organizasyon yapısında da yerini almış ve önce Vergi İstihbarat Arşivi⁸ kurulmuş, daha sonra bu arşiv Vergi İstihbarat Merkezine dönüştürülmüştür. 2005 yılında 5345 sayılı yasa ile yapılan düzenlemeye paralel olarak

⁸ Vergi istihbarat arşivi VUK’nun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetki çerçevesinde 1989 yılında kurulmuştur. Vergi istihbarat arşivi kurulduktan sonra çıkarılan tebliğlerle mükellef ve mükellef gruplarından bilgiler istenmiştir.

vergi istihbarat görevi Gelir İdaresi Başkanlığı içerisinde iki daire başkanlığı ve bunlara bağlı 27 müdürlük tarafından yerine getirilmektedir.

5.1.2. Yasal Dayanaklar

1983 yılında çıkarılan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bu kararnamede değişiklik yapan ve 1994 yılında yayımlanan 543 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye göre; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevlerine ilişkin 12. madde de “Vergi istihbarat hizmetlerini yürütür” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı kuruluş kanununun 4’üncü maddesinde de “Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek” şeklinde yer almıştır.

VUK 148’nci maddede, “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının 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.” İzleyen maddede ise “Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.” denilmek suretiyle Bakanlığa ve inceleme elemanlarına kapsamlı bir yetki tanınmıştır. Doktorlar, avukatlar, adlî merciler ve posta idaresine getirilen bazı istisnalar dışında gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Bilgi verme zorunluluğuna uymayan gerçek ve tüzel kişilere, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek odalarına VUK mükerrer 355’nci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

VUK 148’nci maddesinin Maliye Bakanlığı ve vergi inceleme elemanlarına verdiği bilgi isteme yetkisine istinaden çıkarılan tebliğler kapsamında vergi incelemelerinde kullanılmak üzere Vergi İstihbarat Merkezi tarafından bazı meslek grupları ve kamu kurumlarından düzenli olarak bilgi alınmıştır.

Maliye bakanlığı 1993 yılında mükelleflerle ilgili dış kaynaklardan bilgi toplamak, toplanan bilgilerin analizini yapmak, vergi kayıp ve kaçaklarıyla ilgili araştırma ve inceleme yapmak amacıyla uzman istihdamına karar vermiştir. 1997 yılında uzman istihdamının yasal alt yapısı hazırlanarak sınav açılmış ve Vergi İstihbarat Uzmanı alımı yapılmıştır.

5.1.3. Vergi İstihbarat Uzmanları

Vergi İstihbarat Uzmanları Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 10'ncu maddesine istinaden ilk defa 1996 yılında açılan uzmanlık ve denetmenlik sınavıyla mesleğe alınmıştır. 10.01.1997 tarihinde çıkarılan yönetmeliğe⁹ göre Vergi İstihbarat Uzmanlarının görevi “gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin hesap ve işlemleri ile vergi kanunlarına göre konusu suç teşkil eden fiilleri hakkında bilgi ve delil toplamak ve vergi incelemesine yetkili mercilere aktarmak” olarak tanımlanmıştır.

1996 yılında açılan bu sınavı 17 kişi kazanarak 1997 yılı Ocak ayında eğitime başlamıştır. İlk üç ay vergi mevzuatı, bir ay Emniyet Genel Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Şube Müdürlüğü yetkililerince verilen istihbarat kursu, bir ay bilgisayar kursu, 4 ay Vergi Denetmenleri Ankara Büro Başkanlığında, 3 ay Gelirler Kontrolörleri Ankara Grup Başkanlığında vergi inceleme yöntemleri konusunda staj çalışması yapmışlardır. Kurs sürecinin başlangıcından yeterlilik sınavına kadar 12 kişi başka kurumların sınavlarını kazanarak meslekten ayrılmıştır.

Kurs dönemi sonunda Ankara'da Vergi İstihbarat Merkezinde 8 ay süreyle bilgi toplama, bilgi formu oluşturma, gelen bilgileri sınıflandırma ve vergi incelemelerinde kullanılabilecek doneler haline getirilmesi konularında çalışma yapan uzman yardımcıları, 1998 yılının Haziran ayında faaliyete geçen Gelirler Bölge Müdürlüklerine tayin olmuşlar, 2000 yılında da yeterlilik sınavına girerek Vergi İstihbarat Uzmanı ünvanını almışlardır.

O dönemde benimsenen Gelir İdaresinde Alman modeli yaklaşımı uyarınca 1994 yılında “Maliye Bakanlığı Gelirler Bölge Müdürlüğü Kuruluş ve Görev Yönetmeliği” yayımlanmış, bu çerçevede 1998 yılında taşra teşkilâtında bölge düzeyinde

⁹ 10.01.1997 tarih ve 22873 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

örgütlenmeye gidilmiş, yönetmelikle 12 bölge müdürlüğü kurulması öngörülmüşse de 6 tanesi faaliyete geçirilmiştir.

Yönetmelikle bölge müdürlüklerinde kurulması öngörülen Vergi İstihbarat Müdürlüğünün görevleri ise şu şekilde belirtilmiştir: “Mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini, harcama ve tasarruflarını, hesap durumlarını, vergi kanunlarına göre suç teşkil eden fiillerini ve üçüncü şahıslarla ilişkilerini saptamak ve vergi kanunları karşısındaki durumlarını tespit ve kontrole imkân sağlamak amacı ile bilgiler toplamak, toplanan bilgilerin bilgisayar ortamında değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bilgisayar çıktılarını vergi inceleme elemanlarının ve vergi idaresinin kullanımına sunmaktır”.

Faaliyete geçen bölge müdürlüklerinin hiç birinde yönetmelikte yer alan vergi istihbarat müdürlüğü kurulmamıştır. Bölge müdürlüklerine atanan Vergi İstihbarat Uzmanları bölge müdür yardımcısı ya da vergi denetmenleri büro başkanı emrinde normal memurlar gibi evrak işleri yapmakla görevlendirilmişler, bazıları bölge müdürü ya da yardımcısının inisiyatifi ve kendi istekleriyle sektörel araştırmalar yaparak incelemeye done teşkil edecek raporlar yazmışlardır.

Tam olarak faaliyete geçirilemeyen gelirler bölge müdürlükleri iç çekişmelerle geçen 7 yılın sonunda 5.5.2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanununla kapatılarak yerine Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuştur. Aynı kanunla 178 KHK'nin ek 10'ncu maddesi de yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu maddeye göre mesleğe alınan ve çalışma ve görev yönetmeliği yayınlanan Vergi İstihbarat Uzmanlarının hukuki dayanağı kalmamıştır. (Ek: 20/8/1993 - KHK - 516/15 md.; İptal Ana.Mah.nin 25/11/1993 tarih ve E.1993/47, K.1993/49 sayılı kararı ile; yeniden düzenleme: 19/6/1994 - KHK - 543/15 md.; Mülga: 5/5/2005-5345/35 md.)

2011 yılı itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığında 5 Vergi İstihbarat Uzmanı görev yapmaktadır. Bunlardan ikisi Gelir İdaresi Başkanlığı merkez birimlerinde, birer kişi de İzmir, Erzurum ve Adana Vergi Dairesi Başkanlıklarında görev yapmaktadırlar. Görev tanımı olmadığı için müdür, müdür yardımcısı veya birim yöneticisi tarafından verilen her türlü görevi yerine getirmekten üstlerine karşı sorumludur.

Görüldüğü üzere, kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında mükellefler ve mükellef grupları hakkında araştırma ve inceleme faaliyetiyle görevlendirilen Vergi İstihbarat Uzmanları 14 yıllık süre içerisinde yönetmelikle kendilerine verilen görevlerde çalıştırılmayarak görev anlamında tasfiye edilmiştir.

5.1.4. İstihbarat Faaliyetlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyonu İçindeki Yeri

Vergi istihbarat faaliyetleri 2005 yılına kadar Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olan Vergi İstihbarat Merkezi tarafından yürütülmekteydi. Bu merkez Maliye Bakanlığı Vergi İstihbarat Arşivi Yönetmeliğinde 1989 yılında yapılan bir düzenlemeyle faaliyete geçmiştir¹⁰.

Vergi İstihbarat Merkezi tarafından 1989-2005 yılları arasında toplanan bilgiler aşağıda yer almaktadır:

- Hekim reçeteleri: Eczanelere reçetelerin bir kopyasını vergi istihbarat merkezine gönderme zorunluluğu getirilerek doktorların gelirleri tespit edilmeye çalışılmıştır.
- Proje onayları: Mimar ve mühendislerin gelirlerinin belirlenmesi amacıyla, valilik, belediye, Türkiye elektrik kurumu gibi kurumlara onaylanan projelerin bir örneğini Vergi İstihbarat Merkezine gönderme,
- Tapu sicil müdürlüklerine gayrimenkul alım satımıyla ilgili bilgileri belirli dönemlerde toplu halde Vergi İstihbarat Merkezine gönderme,
- Kıymetli maden, taş ve eşyaları işleyen veya şekil verenlere, işledikleri maden, taş ve eşyalar ile bunları işletenler hakkında sürekli bilgi verme,
- İmalâtçı kuruluşların, imalâtta kullandıkları ham madde ve enerji gibi girdilerin miktarını bildirme,
- Avukatların gelirlerinin belirlenmesine yönelik olarak mahkeme ve icra dairelerine dava dosyalarıyla ilgili bilgi verme,
- Belediyelere, yapı ruhsatlarını dönemler itibarıyla Vergi İstihbarat Merkezine bildirme zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi istihbarat merkezinin ilk on yılında uzman olmayan personelle sınırlı teknoloji çerçevesinde merkeze gelen bilgi formları manüel olarak bilgisayarlara kaydedilmekteydi. Hatalı girişi önlemek için iki kez farklı memurlar tarafından

¹⁰ Vergi istihbarat merkezinin kurulmasındaki temel amaç; vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin tespiti, vergi incelemesi yapan elemanlara sağlıklı bilgi akışı sağlamak suretiyle vergi inceleme ve denetiminin etkinliğinin artırılması ve incelemelerin daha kısa sürede bitirilmesidir (www.gib.gov.tr).

bilgisayara girilen formlar, zaman aşımı süresince depolarda muhafaza edilir ve beş yılın sonunda SEKA'ya gönderilirdi.

Merkezde, yabancı danışmanlık şirketi elemanlarının gözetimi altında, seçilen daktilo memurlarına bilgisayarda program oluşturma ya da hazır programları kullanma becerisi kazandırılmaya çalışılarak, bilgisayar ortamına kaydedilen bilgilerin inceleme elemanlarının talepleri doğrultusunda düzenlenmesi veya inceleme yapan merkez denetim elemanlarının inceleme konularıyla ilgili talep ettikleri bilgilerin kendilerine ulaştırılması faaliyetleri icra edilmiştir. O yıllarda bu bilgi formlarından ne ölçüde vergi incelemesinde yararlanıldığı ve vergi gelirlerine katkısı hiç sorgulanmamıştır.

7 yıl boyunca yeterli donanımına sahip eleman istihdam etmeksizin, amatörce gerçekleştirilen bilgi toplama faaliyetlerinden sonra, Gelirler Genel Müdürlüğü istihbarat faaliyetlerini yürütecek eğitimli eleman ihtiyacını karşılamak amacıyla 1996 yılında merkezi sınavla “Vergi İstihbarat Uzman Yardımcısı” almaya karar vermiştir. Ancak, önceki bölümde belirtildiği üzere uzmanlar istihdam edilme amacına uygun görevlerde çalıştırılmamıştır.

2005 yılı sonrasında yeniden yapılandırılan Vergi İstihbarat Merkezi Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığına bağlı olarak Veri Ambarı (VERİA) ismi altında faaliyetlerini yürütmektedir. Güncel teknoloji ile donatılan merkez artık daha fazla bilgiyi daha kapsamlı analizlere tabi tutarak gizlenen gelirin ortaya çıkarılmasına yardımcı olmakta, aynı zamanda vergi incelemelerinin alt yapısını oluşturmaktadır.

Bilgi toplama ve toplanan bilgilerin analiz edilmesi neticesinde vergi incelemesine seçilecek mükelleflerin belirlenmesi Gelir İdaresi Başkanlığı ana hizmet birimleri içerisinde yer alan iki daire başkanlığı ve bu başkanlıklara bağlı 27 müdürlük tarafından yürütülmektedir. Ayrıca 10.07.2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanan 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına da mükelleflerle ilgili her türlü bilgiyi toplama ve analiz etme görevi verilmiştir.

GİB organizasyonu içindeki vergi istihbarat faaliyetleriyle görevli daire başkanlıkları ve bağlı müdürlükler görevleri itibarıyla aşağıda verilmiştir.

5.1.4.1. Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

Bu daire başkanlığına kanunla verilen görevler şunlardır: İdare ve mükelleflerce kullanılacak belge ve formlarla vergi beyannamelerini hazırlamak, tüm ekonomik faaliyetlere ilişkin ulusal mali bilgi alt yapısını tek merkezden geliştirmek, yönetmek ve bu bilgileri ilgili birimlerin kullanımına sunmak, kurumsal veri tabanını oluşturmak ve ulusal veri alt yapısının hazırlanmasına katkıda bulunmak, mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak ve işlemek, vergilendirme, denetim, planlama ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele konularında veri sağlamak yer almaktadır.

Bağlı Müdürlükler:

1. Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemleri Yönetimi Müdürlüğü,
2. Geliştirme Projeleri Müdürlüğü (I)
3. Geliştirme Projeleri Müdürlüğü (II)
4. Veri Oluşturma Yönetim Enformasyonu Müdürlüğü
5. İnternet Vergi Dairesi Uygulamaları ve Banka Tahsilâtları Müdürlüğü
6. Büro Otomasyonu Müdürlüğü
7. Veri Ambarı Yönetim Müdürlüğü
8. Vergi Daireleri Projeleri Müdürlüğü
9. Vergi Daireleri Uygulama İzleme ve Cevaplı Raporlar Müdürlüğü
10. Vergi Kanunu Uygulamaları Müdürlüğü
11. Organizasyon-Metot Müdürlüğü
12. Bilgi İşlem Merkezi İdarî ve Malî İşler Müdürlüğü
13. Vergi Dairesi Projelerini Değerlendirme İşletim Müdürlüğü
14. Sistem Programlama Müdürlüğü
15. Belgeleme, Tarama, Arşivleme ve Bilgi Giriş Müdürlüğü
16. BİM (Bilgi İşlem Merkezi) Bina İşletim ve Destek Hizmetleri Müdürlüğü

5.1.4.2. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı

Görevleri: Uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek suretiyle mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi

incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli tedbirleri önermek ve çalışmaları yapmak, mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

Bağlı Müdürlükler:

1. Risk Analiz Müdürlüğü (I)
2. Risk Analiz Müdürlüğü (II)
3. Risk Analiz Müdürlüğü (III)
4. Risk Analiz Müdürlüğü (IV)
5. Denetim Bilgi Sistemi Müdürlüğü
6. Denetimin Koordinasyonu ve Sürekli Geliştirilmesi Müdürlüğü
7. Vergi İhbarları Müdürlüğü
8. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Müdürlüğü
9. 3568 Sayılı Kanun ve Muhasebe Uygulamaları Müdürlüğü
10. Enerji Piyasası Ürünlerini İzleme ve Değerlendirme Müdürlüğü
11. Bandrollü Ürün İzleme ve Değerlendirme Müdürlüğü

Bilgi işlem teknolojileri ve çeşitli veri madenciliği teknikleri kullanılarak Risk Analiz Müdürlükleri tarafından vergiye tabi gelir ve kazançlarını beyan dışı bırakan veya eksik beyan eden mükellefler tespit edilmekte, sektörler itibarıyla mükelleflerin büyüklükleri belirlenerek sektörel ve bölgesel analizler yapılmakta ve mükelleflerin vergisel uyum davranışları ölçülmeye çalışılmaktadır. Bu çerçevede, kayıt dışı ekonomik faaliyette bulunduğu veya kayıtlı çalışmakla beraber elde ettiği gelir ve kazançları beyan dışı bıraktığı/eksik beyan ettiği tespit edilen mükellefler nezdinde çeşitli veri eşleştirmesi yöntemlerine dayalı analiz çalışmaları, KDV iade taleplerine ilişkin listelerin elektronik ortamda alınması, mükelleflerin sahte belge düzenleme riskini rakamsal olarak ölçen detaylı risk analizleri, vergisel anlamda riskli mükelleflerin ve sektörlerin tespiti amacıyla mükelleflere ait iç ve dış kaynak verileri (hesap faktörleri) kullanılarak çeşitli veri madenciliği yöntemlerine dayalı “modellemeler” ile bölgesel ve/veya sektörel bazda istatistikî analiz çalışmaları yapılmaktadır. Bu analizler neticesinde;

- Beyan dışı kalmış vergisel olaylar ve kayıt dışı çalışan mükellefler tespit edilmekte,
- Beyanların tutarlılığı kontrol edilmekte,
- Vergilemeye esas olan kıymet hareketleri izlenmekte,
- Mükelleflerin çapraz kontrolüne dayalı otokontroller, Yapılmaktadır.

5.2. Vergi İstihbarat Faaliyetleri

Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi toplama ve riskli mükelleflerin belirlenmesi işlemini merkez birimlerce toplanan (Veri Ambarında yer alan) bilgiler ya da vergi dairesi başkanlıklarınca yerel düzeyde elde edilen bilgiler çerçevesinde gerçekleştirmektedir. Birinci kısımda merkez birimlerince toplanan ve Veri Ambarında muhafaza edilen bilgiler ve bu bilgilerin dayanağını oluşturduğu vergi denetim sonuçlarını, ikinci bölümde ise Adana Vergi Dairesi Başkanlığınca gerçekleştirilen istihbarat faaliyetleri ve bunun sonuçları yer almaktadır.

İzleyen kısımda ilk olarak Veri Ambarında bulunan bilgilerin niteliğine yer verilecek, daha sonra bu bilgilerle oluşturulan alt yapı üzerinden gerçekleştirilen vergi denetimleri ve bunların sonuçları incelenecektir.

5.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Veri Ambarı Sisteminde Bulunan Bilgiler

1. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına, mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim (Form B, Form Ba ve Form Bs),
2. Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibarîyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükellefler (Form 11),
3. Gayrimenkul alım satımı yapan kişiler hakkında bilgiler,
4. Gayrimenkul ipotek işlemleri,
5. Kredi kartı ile satış yapan üye iş yerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan alınan bilgiler,
6. T.C. Merkez Bankası'ndan alınan 50.000 ABD Doları veya eşitini aşan dövizlerin yurt dışına transfer işlemlerine ilişkin bilgiler,
7. Devlet Malzeme Ofisine mal ve hizmet satanlar,

8. Banka bilgileri,
9. Özel finans kurumları bilgileri,
10. Sigorta şirketleri bilgileri,
11. Aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri, diğer borsa aracı kuruluşları bilgileri,
12. Posta ve telgraf teşkilâtı bilgileri,
13. Faktoring şirketleri bilgileri,
14. Tüketici finansman şirketleri bilgileri,
15. Finansal kiralama şirketleri bilgileri,
16. Yetkili müesseseler (döviz büroları) bilgileri,
17. İkrizatçılardan alınan bilgiler,
18. Kıymetli maden aracı kuruluşları bilgileri,
19. Takasbank bilgileri,
20. Adalet Bakanlığı (UYAP kapsamında avukat ve bilirkişilerin) bilgileri (GİB, 2008).

Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, Veri Ambarında bulunan bu bilgileri şimdilik tespit edilen 914 kriter üzerinden analiz ederek mükellefleri Merkezi Risk Analizine tabi tutmaktadır. Karşılaştırmalar, Türkiye genelinden gelen bilgiler esas alınarak sektörel bazda belirlenmektedir. Tespit edilen kriterlerle, mükellef bilgileri karşılaştırılarak risk puanlaması oluşturulmaktadır.

İç ve dış kaynak verileri kullanılarak oluşturulan bir yazılım¹¹ aracılığı ile istatistikî yöntemlere dayalı olarak riskli oldukları tespit edilen mükellefler vergi incelemesine tabi tutulmaları amacıyla inceleme birimlerine gönderilmektedir. Bu sistem ile mükellefin yasal kayıtlarının ve Merkezi Risk Analizi Sistemi çerçevesinde elde edilen verilerin elektronik ortamda vergi denetim elemanlarına aktarımı sağlanarak vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılmaktadır.

Analize tabi tutulan konulardan bazıları şunlardır:

1. Risturn istisnası,
2. Bağış ve Yardımlar,
3. Eğitim öğretim kazanç istisnası,

¹¹ Risk analizi yazılımları Gelir İdaresi Başkanlığı yetkilileri ile Alman danışmanlık şirketi GTZ (Alman Teknik İşbirliği Kurumu) tarafından yapılmakta ve üçüncü kişilerle hiçbir bilgi paylaşılmamaktadır.

4. Ar-Ge indirimleri,
5. Yatırım indirimi,
6. Maddî duran varlık amortismanları toplamı, arsa ve araziler hariç maddî duran varlıklar toplamından büyük olan mükelleflerin tespiti,
7. Satışların maliyeti satış hâsılatlarından daha fazla olan mükelleflerin tespiti,
8. KDV tutarı ile gelir tablosundan yurt içi – yurt dışı satışların karşılaştırılması,
9. Ödenmeyen sosyal güvenlik primleri toplamı beyannamede yer alan kanunen kabul edilmeyen giderlerden büyük olan mükelleflerin tespiti,
10. Geçmiş yıl zararlarının kontrolü,
11. Bilânçolarında şüpheli Ticarî Alacaklar Karşılığı olan mükelleflerin VUK. 323. Md. de belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının kontrolü,
12. Ortaklardan Alacaklar Hesabı ile faiz gelirlerinin karşılaştırılması sonucu finansman gideri dolu olup, faiz giderleri boş olan mükelleflerin tespiti,
13. Yıllara yaygın inşaat işi yapanlardan hak ediş ödemesi aldığı halde gelir vergisi tevkifatı yapılmayan mükelleflerin tespiti.

Veri Ambarındaki bilgiler kullanılarak gerçekleştirilen inceleme ve vergiye gönüllü uyum projelerinden örnekler aşağıda yer almaktadır.

5.2.2. Veri Ambarındaki Bilgilerle Gerçekleştirilen Vergi Denetim Çalışmaları

Merkezi düzeyde yapılan istihbarat çalışmaları neticesinde Veri Ambarındaki bilgilerle son iki yılda gerçekleştirilen vergi denetim çalışmaları ile yerel düzeyde, Adana Vergi Dairesi Başkanlığı istihbarat çalışmaları sonucunda elde edilen bilgilerin denetime kanalize edilmesi sonucunda gerçekleştirilen vergi denetim faaliyetleri ve sonuçlarından örnekler aşağıda yer almaktadır. Elbette ki istihbarat faaliyetleri sonucunda gerçekleştirilen denetimler bunlardan ibaret değildir.

Vergi denetimlerinin bütün aşamalarında vergi istihbarat faaliyetlerinden yararlanılmaktadır. Bu nedenle yıllık denetim faaliyetleri sonucunda tarh edilen vergi ve cezaların ne kadarının istihbarat faaliyetleri neticesinde elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda olduğu kesin rakamlarla ortaya konulamamaktadır. Bilinmesi gereken tüm denetim faaliyetlerinin vergi istihbarat bilgilerinden faydalandığıdır. Bu nedenle vergi istihbaratı son derece önemlidir.

5.2.2.1. Merkezi Düzeyde Gerçekleştirilen Çalışmalar

Gelir idaresi başkanlığı merkez birimlerinde elde edilen bilgilerin analizi sonucu yapılan denetimler aşağıda yer almaktadır.

5.2.2.1.1. Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursu Projesi

Ülkemizde faaliyette bulunan 2.500 sürücü kursu için Milli Eğitim Bakanlığı'ndan alınan sertifika ve kursiyer bilgileri ile mükelleflerin Gelir, Kurumlar Vergisi ve KDV bilgileri üzerinden yapılan karşılaştırmalar sonucunda 2.157 mükellefin beyanlarında uyumsuzluk tespit edilmiştir. Tespit edilen tutarsızlıklara ait detaylı veriler vergi denetmenlerinin sistemlerine aktarılmış ve 2008 takvim yılı içerisinde vergi denetmenleri kanalıyla mükellefler gönüllü uyuma¹² davet edilmiştir. 2009 yılı sonuna kadar yapılan çalışmaların sonucu tabloda yer almaktadır.

Tablo5

Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursları Vergi İnceleme Sonuçları

Beyan Edilen Matrah	2.337.108
Bulunan Matrah Farkı	3.280.374
Bulunan Vergi Farkı	256.215
Kesilen Ceza Tutarı	731.356

Kaynak: GİB 2009 yılı faaliyet raporu

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin % 140'ıdır.

¹² Vergiye Gönüllü uyum kavramı teorik açıdan dördüncü bölümde anlatılmıştır. Vergi istihbarat faaliyetlerinin asıl önemli yanı, mükellefle ilgili elde edilen bilgilerin denetim öncesinde mükellefle paylaşarak, mükellefin vergi incelemesine tabi tutulmadan, kendi rızasıyla gizlediği geliri beyan etmesinin sağlanmasıdır. Ancak vergi yasalarımızda mükellefi vergi incelemesine tabi tutmadan, harici kaynaklardan elde edilen bilgiler neticesinde incelemeye tabi tutulur ise yüklü miktarda vergi ve ceza ödemek zorunda kalabileceği savıyla, kendiliğinden matrah artırmasının istenmesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Gelir idaresi mükellefin gelirini gizlediğiyle ilgili kanıtları toplamıştır. Ancak, bu bilgiler kapsamında mükellefin vergi incelemesine tabi tutulması uzun bir zaman süreci gerektirdiğinden, Gelir İdaresi mükellefi gizlediği geliri ek bir beyannameyle ve rızaen vergi dairesine bildirmesi konusunda "ikna" etmektedir. İkna yöntemi idare açısından son derece pratik bir yoldur. Ancak bu yöntem vergi kanunlarımızda yer almamaktadır. Vergi istihbarat faaliyetleri neticesinde mükellefin vergiye gönüllü uyuma davet edilmesi bir an önce yasal bir dayanağa kavuşturulmalıdır.

5.2.2.1.2. Potansiyel Mükellef Projesi

Gerçek usulde mükellefiyeti olmayan ancak dış kaynaklardan (Banka, PTT, Faktoring Şirketleri) Veri Ambarı'na gelen bilgilerden ticarî faaliyetler için kullanılan çeşitli finansal araçlar ile ticarî işlemler yaptığı belirlenen potansiyel mükelleflerin şirket bağlantıları ile birlikte yapılan analiz çalışmaları neticesinde 2008 takvim yılında 1.246 potansiyel mükellef gelir vergisi mükellefi yapılarak incelemeye gönderilmiştir. Projenin 2009 ve 2010 yılı sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 6

Potansiyel Mükellefler Vergi İnceleme Sonuçları

	2009	2010
Beyan Edilen Matrah	280.663.588	454.956.915
Bulunan Matrah Farkı	337.321.777	237.787.807
Bulunan Vergi Farkı	9.383.346	16.331.414
Kesilen Ceza	20.514.776	39.599.354

Kaynak: GİB 2009 ve 2010 yılları faaliyet raporları

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin 2009 yılı için % 120'si, 2010 yılı için ise % 52'sidir.

5.2.2.1.3. Serbest Meslek Ödemeleri

2007 ve 2008 yıllarında muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda veren mükelleflerin adlarına kesinti yaptıkları serbest meslek erbabı mükelleflere yaptıkları ödeme toplamaları ile adına serbest meslek ödemesi yapılan mükelleflerin ilgili takvim yılına ilişkin olarak verdikleri gelir vergisi beyannamelerindeki serbest meslek hâsılatının karşılaştırması yapılarak 10.000-TL ve üzerinde eksik hâsılat beyan ettiği tespit edilen mükelleflerden 2008 takvim yılında 267, 2009 takvim yılında 180 riskli mükellef gönüllü uyum kapsamında vergi dairelerine gönderilmiştir. Projenin 2009 yılı sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 7

Serbest Meslek Erbabı Vergi İnceleme Sonuçları

İzahı yeterli görülen mükellef sayısı	74
Gönüllü uyuma katılan mükellef sayısı	99
Vergi incelemesine alınan mükellef sayısı	5
Toplam Matrah Farkı	3.814.178
Toplam Vergi Farkı	784.293
Kesilen Ceza Tutarı	114.550

Kaynak: GİB 2009 yılı faaliyet raporu

5.2.2.1.4. İş Yeri Kira Ödemeleri

2007 yılında iş yeri kira geliri elde eden mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ettikleri gayrisafi hâsılatları ile bu mükelleflere kira ödemesi yaptıklarını beyan edenlerin muhtasar beyanname ile bildirilen ödemelerin gayrisafi tutarları arasında tespit edilen uyumsuzlukları gidermek ve beyanlarda tespit edilen eksik bildirimleri düzeltirmek amacıyla, 2009 takvim yılında 922 mükellef gönüllü uyum kapsamında vergi dairelerine gönderilmiştir. 2009 takvim yılında gönüllü uyuma davet edilen 922 mükelleften çalışması tamamlananlara ilişkin sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 8

İşyeri Kira Geliri Elde Edenlerin Vergiye Gönüllü Uyum Çalışması Sonuçları

İzahı Yeterli Görülen Mükellef Sayısı	469
Gönüllü uyuma katılan mükellef sayısı	260
Vergi incelemesine alınan mükellef sayısı	21
Toplam Matrah Farkı	36.593.451
Toplam Vergi Farkı	11.688.919
Kesilen Ceza Tutarı	24.981

Kaynak: GİB 2009 yılı faaliyet raporu

5.2.2.1.5. Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi

Doktor, avukat, mimar, mühendis grubunda yer alan serbest meslek erbabının 2006 takvim yılı beyanname bilgileri ile banka, PTT, döviz büroları, aracı kuruluşlar ve

portföy yönetim şirketlerinden alınan para hareketleri, gayrimenkul ve taşıt alım satım verileri karşılaştırılmıştır.

Yapılan analiz neticesinde 2006 yılı gelir vergisi beyanı dış kaynak bilgilerine göre düşük bulunan mükelleflere mektup gönderilerek 2007 takvim yılı banka hareketleri ile harcamalarına konu olan kazançlarını beyanlarına dâhil etmeleri hususunda uyarılmışlardır. 2009 ve 2010 takvim yıllarına isabet eden Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 9

Serbest Meslek Kazancı Vergi İnceleme Sonuçları

	2009	2010
Beyan Edilen Matrah	43.083.199	160.606.164
Bulunan Matrah Farkı	23.971.418	44.040.413
Bulunan Vergi Farkı	2.375.850	
Kesilen Ceza	3.928.790	

Kaynak: GİB 2009 ve 2010 yılı faaliyet raporları

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin 2009 yılı için% 56'sı, 2010 yılı için %27'sidir.

5.2.2.1.6. Sahte Belge Kullananların Tespiti Projesi

Vergi inceleme raporu ile sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen mükelleflerden, 500.000 TL ve üzeri mal veya hizmet alış belgesi bildiren 447 adet mükellefin 2009 yılı inceleme sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 10

Sahte Belge Vergi İnceleme Sonuçları

Beyan Edilen Matrah	734.954.011
Bulunan Matrah Farkı	72.772.648
Bulunan Vergi Farkı	37.280.090
Kesilen Ceza	98.317.645

Kaynak: GİB 2009 yılı faaliyet raporu

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin % 10'udur.

5.2.2.1.7. Ba-Bs Form Analizine Dayalı Proje

Bilânço esasında defter tutan mükellefler Gelir idaresi tarafından getirilen zorunluluk kapsamında, belli bir tutarın üzerinde alım yaptıkları mükelleflerle ilgili bilgileri form Ba (büyük alım) ve belirlenen tutarın üzerinde satış yaptıkları mükelleflerle ilgili bilgileri de form Bs (büyük satış) ile gelir idaresine bildirirler. Bu formların çapraz kontrolü sonucunda belirlenen mükellefler ile haklarında düzenlenen vergi tekniği raporu ve sahtecilik bilgileri bulunan 1.350 mükellef incelemeye sevk edilmiştir.

Projenin 2009 yılı sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 11

Form Ba-Bs Analizi Vergi İnceleme Sonuçları

Beyan Edilen Matrah	210.677.381
Bulunan Matrah Farkı	84.257.366
Bulunan Vergi Farkı	25.678.578
Kesilen Ceza	80.422.471

Kaynak: GİB 2009 yılı faaliyet raporu

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin % 40'ıdır.

5.2.2.1.8. Konut Kredileri-Müteahhit Beyanları Karşılaştırılması Projesi

2006 ve 2007 yıllarında konut kredisi kullanan şahısların vergi kimlik numarası bilgilerinden hareketle, kimlerden konut aldıkları, konut satan bu kişilerin tapudaki bilgilerden hareketle diğer konut satışları tespit edilerek, beyan durumları kontrol edilmiş ve tespit edilen 2.924 adet en riskli konumdaki konut satıcısı incelenmek üzere vergi dairesi başkanlıklarına gönderilmiştir. 2008 ve 2009 takvim yıllarında incelemeye gönderilen kişilerin 2009 takvim yılına isabet eden Konut Kredili Gayri Menkul Satışları Projesi sonuçları aşağıdaki gibidir.

Gönüllü uyum verileri:

Tablo 12

Konut Satışı Yapanların Vergiye Gönüllü Uyum Çalışması Sonuçları

İzahı yeterli görülen mükellef sayısı	600
Gönüllü Uyuma Katılan mükellef sayısı	968
Beyan Edilen Matrah	133.036.166
Arttırılan Matrah Farkı	321.246.104
Arttırılan Vergi Farkı	24.754.932

Kaynak: GİB 2009 yılı faaliyet raporu

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin % 241’idir.

Vergi incelemesi verileri:

Tablo 13

Konut Satışı Yapanların Vergi İnceleme Sonuçları

	2009	2010
İncelemeye Alınan Mükellef Sayısı	56	282
Beyan Edilen Matrah	26.071.616	30.406.548
Bulunan Matrah Farkı	55.125.682	42.602.453
Bulunan Vergi Farkı	3.823.066	1.876.232
Vergi Ziyası Cezası	3.562.935	4.910.322
Usulsüzlük Cezası	2.401.691	

Kaynak: GİB 2009 ve 2010 yılları faaliyet raporu

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin 2009 yılında % 211’i, 2010 yılında % 140’ıdır.

5.2.2.1.9. Gayri Menkul Sermaye İradı Risk Analiz Projesi

1998 ve sonrası yıllarda tapu müdürlüklerinde gayrimenkul alım satımı yapanlara ilişkin olarak yapılan analiz çalışmaları neticesinde mülkiyetlerinde dört ve üstünde gayrimenkul bulunduğu tespit edilen gayrimenkul sahiplerinden, beyanname vermeyenler ile 2008 takvim yılına ilişkin olarak verdikleri gelir vergisi beyannamelerinde gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) beyanı bulunmayanlara ait ortaya çıkan uyumsuzlukların “Gönüllü Uyum GMSİ İzleme” projesi kapsamında giderilmesi

amaçlanmıştır. Uyumsuzluğu gidermeyen mükelleflerin ise incelemelerinin denetim elemanlarına gönderilmeden vergi dairelerince sonuçlandırılması amaçlanmaktadır.

2009 takvim yılında gönüllü uyuma davet edilen 11.873 mükelleften çalışması tamamlananlara ilişkin sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Gönüllü uyum verileri:

Tablo 14

GMSİ Elde Edenlerin Vergiye Gönüllü Uyum Çalışması Sonuçları

İzahı yeterli görülen mükellef sayısı	7.911
Gönüllü Uyuma Katılan mükellef sayısı	1.345
Beyan Edilen Matrah	0
Arttırılan Matrah Farkı	21.481.006
Arttırılan Vergi Farkı	5.590.311

Kaynak: GİB 2009 yılı faaliyet raporu

Vergi inceleme verileri:

Tablo 15

GMSİ Elde Edenlerin Vergi İnceleme Sonuçları

İncelemeye Alınan Mükellef Sayısı	449
Beyan Edilen Matrah	0
Bulunan Matrah Farkı	132.362
Bulunan Vergi Farkı	27.740
Vergi Ziyai Cezası	21.531

Kaynak: GİB 2009 yılı faaliyet raporu

5.2.2.1.10. Değer Artış Kazancı Risk Analizi Projesi

2004-2008 yılları arasında 5 ve üzeri gayrimenkul alıp satmış olan mükelleflerin listesi Veri Ambarından çekilmiş olup mükellefler dört gruba ayrıştırılmıştır. Proje kapsamında 31.12.2009 tarihi itibarıyla riskli 5.359 mükellef belirlenmiştir. Bunlar gelir vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi mükellefleri, potansiyel mükellefler ile 10 ve üzerinde konut alıp satan ve ticari kazanç yönüyle incelemeye sevk edilmesi düşünülen potansiyel mükellefler grubundan oluşmaktadır.

Gelir Vergisi mükelleflerinde ise öncelikle mükellefiyetini terk ederek hiç beyanname vermeyenler belirlenmiş ve potansiyel ile Gelir Vergisi mükelleflerine ilişkin detaylı listeler il bazında ilgili Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklara gönderilmiştir. 2010 yılı inceleme sonuçları aşağıdadır.

Tablo 16

Değer Artışı Kazancı Vergi İnceleme Sonuçları

İncelemeye Alınan Mükellef Sayısı	1.896
Beyan Edilen Matrah	86.330.090
Bulunan Matrah Farkı	514.400.095
Bulunan Vergi Farkı	43.664.633
Vergi Ziyai Cezası	69.472.532

Kaynak: GİB 2010 yılı faaliyet raporu

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin % 595'idir.

5.2.2.1.11. Kredi Kartı İle Yapılan (POS) Satışları İzleme Projesi

Bankalardan Veri Ambarına gelen kredi kartı satış hâsılatı tutarları mükelleflerin beyannameleleri ile karşılaştırılmakta, düşük hasılat beyan eden mükellefler tespit edilerek ertesi ay vergi dairelerinin sistemlerine aktarılmakta ve uyumsuzlukların öncelikle mükelleflerce gönüllü olarak giderilebilmesi amaçlanmaktadır. 31.12.2009 tarihi itibarıyla KDV beyannamesinde beyan edilen tutarlarda uyumsuzluk olan 26.525 adet mükellef tespit edilerek vergi dairelerinin ekranlarına aktarılmıştır.

Devam eden Pos İzleme Projesinin 2009 ve 2010 takvim yılına isabet eden sonuçları aşağıdaki gibidir:

Gönüllü uyum verileri:

Tablo-17

POS Denetimleri Vergiye Gönüllü Uyum Sonuçları

	2009	2010
Gönüllü uyuma davet edilen mükellef sayısı	23.626	
İzahı yeterli görülen mükellef sayısı	4.145	
Gönüllü Uyuma Katılan Mükellef Sayısı	15.312	12.529
Beyan Edilen Matrah	1.430.042.737	944.049.780
Arttırılan Matrah Farkı	286.879.900	180.054.466
Arttırılan Vergi Farkı	76.216.157	32.031.308

Kaynak: GİB 2009 ve 2010 yılları faaliyet raporu

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin 2009 yılı için % 20'si, 2010 yılı için %19'udur.

Vergi inceleme verileri:

Tablo 18

POS Denetimleri Vergi İnceleme Sonuçları

	2009	2010
Bulunan Matrah Farkı	68.839.583	39.828.290
Bulunan Vergi Farkı	26.278.327	4.557.990
Vergi Ziyai Cezası	26.278.327	4.557.990

Kaynak: GİB 2009 ve 2010 yılları faaliyet raporu

5.2.2.1.12. Kontör ve Altın Ticareti Yapan Mükellefler Projesi (POS'lu Tefecilik Projesi)

Kontör ve altın ticareti yapan mükelleflerce kredi kartı ile mal ve hizmet satışı gibi gösterildiği halde gerçekte faiz ve komisyon karşılığı ödünç para verme işlemlerini tespit ederek, bu şekilde oluşan vergi kaçağının önüne geçmek amacıyla 2008 takvim yılı teslim ve hizmet bedelinin tamamına yakınına kredi kartı ile tahsil eden ve "Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel" olarak beyan eden mükelleflerin banka bilgileri, Ba-Bs bildirimleri ve stok devir hızı analizine göre en riskli görülen 1.215 mükellef belirlenmiş ve incelenmek üzere vergi denetmenlerine gönderilmiştir.

31.12.2009 tarihi itibarıyla; devam eden projenin sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 19

POS'lu Tefecilik Vergi İnceleme Sonuçları

	2009	2010
Gönderilen Proje Sayısı	1.182	
Biten Proje Sayısı	37	227
Proje Tamamlanma Oranı (%)	3,13	
Beyan Edilen Matrah	3.601.121	32.235.165
Bulunan Matrah Farkı	9.439.207	31.340.153
Bulunan Vergi Farkı	832.111	3.650.701
Vergi Ziyai Cezası	2.051.248	9.347.147
Usulsüzlük Cezası	487.337	

Kaynak: GİB 2010 yılı faaliyet raporu

Gizlenen gelir, beyan edilen gelirin 2009 yılında % 262'si, 2010 yılında % 97'sidir.

5.2.2.1.13. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analizi Projesi

Katma Değer Vergisi (KDV) İadesi Risk Analizi Projesi ile 3065 sayılı KDV kanunun ilgili maddeleri uyarınca indirim-iade mekanizması çerçevesinde nakden veya mahsuben KDV iadesi talep eden mükellefler nezdinde otomasyon üzerinden manüel yapılan kontrollerin bilgisayar programı aracılığıyla yapılması, riskli iade taleplerinin belirlenip incelemeye sevk edilmesi ve böylece haksız iadelerin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. (Kaynak: GİB 2008, 2009 ve 2010 Yılı Faaliyet Raporları)

5.2.2.2. Yerel Düzeyde Yapılan İstihbarat Faaliyetleri

Gelirler Adana Bölge Müdürlüğü ve Adana Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde yapılan istihbarat çalışmalarından örnekler özet olarak aşağıda yer almaktadır.

5.2.2.2.1. Konaklama Tesisleri

İl Turizm Müdürlüğü, Emniyet Müdürlüğü ve ilçe belediye başkanlıklarından elde edilen bilgilerle, Adana ilinde faaliyette bulunan konaklama tesislerinin sayısı,

yatak kapasitesi, doluluk oranı, kalan müşteri sayısının tespiti ile gelirlerini gerçeğe uygun şekilde beyan edip etmedikleri araştırılmıştır.

Turizm İl müdürlüğünden turizm işletmesi belgeli konaklama tesislerinin aylık olarak İl Turizm Müdürlüğüne vermiş oldukları “Turizm İşletmesi Belgeli Konaklama Tesisi Giriş Ve Geceleme Formu” istenerek, turizm işletmesi belgeli konaklama tesislerinin çalışan sayısı, müşteri sayısı ile geceleme sayısı bilgilerine ulaşılmıştır.

Emniyet Müdürlüğünden tüm konaklama tesislerinde kalan müşterilerin sayıları ve geceleme sayısı ile çalışan kişi sayıları istenmiştir.

Konaklayan sayısı ile ilgili olmak üzere Turizm belgeli işletmeler hem Emniyet Genel Müdürlüğü hem de Turizm İl Müdürlüğüne, yerel belgeli işletmeler ise sadece Emniyet Genel Müdürlüğüne bildirimde bulunmaktadır.

İlgili kurumlardan alınan belgeler ışığında eksik bildirimde bulunan mükellefler vergi incelemesine sevk edilerek haklarında cezalı tarhiyatta bulunulmuştur.

5.2.2.2.2. Özel Güvenlik Şirketleri

Adana ilinde faaliyet gösteren özel güvenlik şirketi, özel güvenlik eğitim kurumu ve alarm merkezleri hakkında emniyet müdürlüğü ve ilgili birimlerden bilgi toplanarak gerçek gelirlerinin kavranması ve beyannameleri ile karşılaştırılarak vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

İl Emniyet Müdürlüğü Özel Güvenlik Şube Müdürlüğünden özel güvenlik eğitimi alan kişiler ile özel güvenlik hizmeti alan kişi ve kurumlara ait bilgiler kapsamında vergi incelemesi yapılmış, gizlenen gelir tutarları üzerinden cezalı tarhiyatta bulunulmuştur.

5.2.2.2.3. Kent İçi Kartlı Toplu Taşıma (Özel Halk Otobüsleri)

Kent içi ulaşım hizmeti veren toplu taşıma araçlarının gerçek gelirlerinin kavranması amaçlanmıştır. Kent içi ulaşımında kartlı biniş sistemi ve özel halk otobüslerinin kartlı binişlerde elde ettiği hâsılatın araştırılması amacıyla Kentkart Ltd. Şti. ve ilgili banka şubesinden bilgiler alınmıştır. Bu bilgiler, verilen beyannameler ile karşılaştırılarak gizlenen gelir ortaya çıkarılmıştır.

5.2.2.2.4. Doktorların Döner Sermaye Ücret Gelirleri

Doktorların aylar itibarıyla ne kadar döner sermaye payı aldığı sağlık kurumlarından istenmiştir. İl genelinde toplam 2.294 doktor nezdinde yapılan araştırmada en yüksek döner sermaye payı alan 50 doktorla ilgili olarak vergi dairelerinden mükellefiyet sorgulaması yapılmış, aktif mükellef olanların gelir vergisi ve KDV beyanları çapraz kontrole tabi tutulmuştur.

5.2.2.2.5. Tütün ve Alkollü İçki Satışları

Tütün mamulleri ile alkollü içecek satan kişi ve firmaların belge düzenine uyup uymadıkları ile gerçek gelirlerini beyan edip etmediklerinin araştırılması amacıyla; Üretici, ithalatçı ve dağıtıcı sigara firmaları ile Adana Tekel Başmüdürlüğü'nden Adana ilinde satışı yapılan tütün mamulleri; Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumundan Adana ilinde satışı yapılan tütün mamulleri ve alkollü içecekler satış bilgileri istenmiştir.

Ayrıca, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumundan toptan satıcı belgesi almış firmalara da bilgi isteme yazısı gönderilerek, perakende tütün mamulleri ve alkollü içecek satışı yapan kişi ve firmalara yaptıkları satışların fatura bazında dökümleri istenmiştir.

Üretici ya da ithalatçı firmaların Toptan satıcılara, toptan satıcıların da perakende satıcılara yapmış oldukları teslimler karşılaştırılmak suretiyle belgesiz satışlar, dolayısıyla gizlenen gelir ortaya çıkarılmış, ilgili firmalara ek vergi ve ceza uygulanmıştır.

5.2.2.2.6. Evlenen Çiftler

Evlenen çiftlerin düğünü hangi salonda yaptıkları, beyaz eşya ve mobilyayı hangi firmalardan aldıkları, evlerinin kira olması halinde kira bedeli, satın alınmış olması halinde alım bedeli gibi bilgiler için ifadelerine başvurulmak suretiyle kayıt dışı ekonomik hareketlerin tespiti amaçlanmıştır.

Bu amaçla, ilçe belediyeleri evlendirme memurluklarından, evlenen çiftlere ilişkin isim, adres ve telefon bilgileri istenmiştir. Araştırmaya ilişkin standart form hazırlanarak elde edilen adreslere gönderilmiş ve gelen bilgiler toplulaştırılarak

değerlendirmeye alınmıştır. Değerlendirmeler sonucunda birçok mobilya ve beyaz eşya satıcısı, düğün salonu ve fotoğraf stüdyosu ve kuyumcu nezdinde vergi incelemesi yapılmıştır.

5.2.2.2.7. Eczaneler

Eczanelerin alış faturalarını yasal defterlerine kaydedip etmedikleri ve düzenledikleri faturaların alt ve üst nüshalarının aynı olup olmadığının tespiti amacıyla yapılan çalışma kapsamında, Adana İl Sağlık Müdürlüğünden ecza depolarının unvan ve adres bilgileri alınmış ve ecza depolarından eczanelere yapmış oldukları satışların fatura bazında dökümleri istenmiştir.

Elde edilen bilgiler eczanelerin beyanlarıyla karşılaştırılmış, eksik beyanda bulunan eczaneler vergi incelemesine tabi tutulmuştur.

5.2.2.2.8. İstihkak Ödemeleri

Kamu kurumlarına mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi ve firmaların elde ettikleri gelirleri gerçeğe uygun olarak beyan edip etmediklerinin araştırılması amacıyla, muhasebe müdürlükleri, mal müdürlükleri, döner sermaye müdürlükleri ve bazı tahakkuk dairelerinden, yaptırılan işler ile alınan mal ve hizmetler karşılığında ilgili kişi ve firmalara ödenen tutarlara ilişkin bilgiler istenmiştir.

Gelen bilgiler ilgili firmaların beyanlarıyla karşılaştırılmış, eksik beyanda bulunan ya da hiç beyanda bulunmayan mükellefler hakkında yasal işlem uygulanmıştır.

5.2.2.2.9. Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Araştırması

Adana ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlere bilgi isteme yazısı gönderilerek gider dökümlerini manyetik ortamda göndermeleri istenmiştir. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanmak suretiyle vergi kaybına neden olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tespit edilerek ek vergi tarhiyatı ve ceza uygulanmıştır.

5.2.2.2.10. Otomotiv Sektörü

Otomobil distribütörlerine bilgi isteme yazısı gönderilerek acente/yetkili bayilerine yapmış oldukları satışların dökümü ile ayrıntılı fiyat listesi istenmiştir. Distribütörden alış fiyatının altında fatura keserek vergi kaybına neden olan acente/yetkili bayiler tespit edilerek ek vergi tarhiyatı ve ceza uygulanmıştır.

5.2.2.2.11. Gayrimenkul Satışları Araştırması

Konut satışlarında kayıt dışılığı tespit etmek amacıyla İlçe Belediyelerinden kullanıma hazır olan ve satışa sunulan konut ve işyerlerinin sayısını öğrenmek amacıyla “Yapı Kullanma İzin Belgeleri”, ile Yapı Denetim Şirketlerinin müşterileri ile yapmış oldukları Yapı Denetim Sözleşmelerinin birer örneği manyetik ortamda istenmiştir. Bankalardan da konut kredisi alan kişilerle ilgili olarak; kimlik ve adres bilgileri, kredi tutarı, gayrimenkulün tapu kayıtları ve ipotek tutarı, gayrimenkul satıcısının kimlik ve adres bilgileri, kullanılan kredi ile ilgili ekspertiz raporuna göre gayrimenkulün bedeli, bilgileri alınmıştır.

Tapu sicil müdürlüklerinin düzenli olarak bilgi verme zorunlulukları çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı kayıtları ile banka bilgileri karşılaştırılmış, eksik beyanda bulunarak vergi ve tapu harcı kaybına neden olanlar cezalı tarhiyata tabi tutulmuştur.

5.2.2.2.12. Lüks Araçlar

Adlarına birden fazla lüks araç (silindir hacmi 1600cc üzeri) kaydı bulunan gerçek kişiler ile ilgili mükellefiyet araştırması yapılmış, gelir ve KDV beyanlarına bakılmıştır. Çok düşük ya da hiç gelir beyan etmeyen mükellefler gönüllü uyuma davet edilmiştir.

5.2.2.2.13. Ziraî Kazançlar

Tarım il müdürlüğünden destekleme priminden yararlanan kişilere ait sahip olunan arazi miktarı ile alınan destekleme prim bilgileri manyetik ortamda istenmiş, yasal ölçüleri aşanların gerçek usulde mükellefiyet kaydı yaptırımları sağlanmıştır.

5.2.2.2.14. Konut Kira Gelirleri

Konut kira geliri elde edip bu geliri beyan etmeyenleri tespit etmek amacıyla elektrik idaresi arşivinde araştırma yapılmıştır. Elektrik idaresi abonelik kaydı için ev sahiplerinden tapu fotokopisi, kiracılardan ise kira sözleşmesinin örneğini istemektedir. Arşivde sözleşme örnekleri taranarak istisna sınırını aşan kira geliri sahipleri tespit edilmiş ve bunların gönüllü uyum çerçevesinde mükellefiyet kaydı yapılarak beyanname vermeleri sağlanmıştır.

5.2.2.2.15. Sigorta Sektörü

Mevzuat gereği sigorta şirketlerinin acenteleri aracılığıyla tahsil ettikleri primler için sigorta muameleleri vergisi ödemeleri zorunluluğu vardır. Sigorta genel müdürlüklerinden acentelerinin ürettikleri poliçeler dolayısıyla ödemeleri gereken sigorta muameleleri vergisi bilgilerinin acente bazında gönderilmesi istenmiştir. Gelen bilgilerin acente beyanlarıyla karşılaştırılması neticesinde eksik beyan edilen sigorta muameleleri vergisinin cezalı tarh edilmesi yoluna gidilmiştir.

Sigorta genel müdürlüklerinden istenen bir başka bilgi ile de otomobil yetkili servisleri ile özel oto tamircilerinin gelirleri kavranmaya çalışılmıştır. Sigorta şirketlerinin hasar bilgileri ile ödeme yapılan tamirhane-servis bilgileri istenmiş ve elde edilen bilgiler verilen beyannameler ile karşılaştırılmıştır.

5.2.2.2.16. Faiz Gelirleri

2000 yılında Adana Gelirler Bölge Müdürlüğü yetki alanında bulunan 8 ilde, yurt dışında faaliyet gösteren bankalar ile yurt içinde faaliyette bulunan bankaların yurt dışı şubelerinden faiz geliri elde eden kişi ve kurumların bu gelirlerini beyan edip etmediklerinin tespiti amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Gelen banka bilgileri verilen beyannamelerle karşılaştırılmış ve beyan dışı gelirler kavranmaya çalışılmıştır.

5.2.2.2.17. Avukatlar

Serbest çalışan avukatların gizledikleri gelirlerin ortaya çıkarılması amacıyla mahkeme ve icra müdürlüklerinden bilgiler istenmiş, gelen bilgiler mükelleflerin beyanlarıyla karşılaştırılmış ve eksik beyan edilen gelirler ek tarhiyatla cezalı olarak tahsil edilmiştir.

5.2.2.2.18. Mimar ve Mühendisler

Büyükşehir ve ilçe belediyelerince verilen inşaat ruhsatlarında yer alan mimar ve mühendislerle ilgili bilgiler ilgili belediyelerden istenmiştir. Bu bilgiler mükellef beyanlarıyla karşılaştırılarak eksik beyanda bulunanlar gönüllü uyuma davet edilmiştir.

5.2.2.2.19. Mezat Salonları

İcraya konu menkul ve gayrimenkullerin ilçe belediyeleri mezat salonlarında satışa çıkarılması ve burada sürekli alım yapanlar araştırma konusu yapılmıştır. Mezat salonlarında yıl içerisinde beş ve üzeri alım yapan kişilerin mükellefiyet ve beyan durumları araştırılmıştır. Mezat salonlarında araç ve gayrimenkul alan ve bunları dört yıl içinde satan, bu işi sürekli yapan kişilerin gelirleri tespit edilerek beyanları ile karşılaştırılmıştır.

Bunların dışında sağlık sektöründe faaliyet gösteren özel firmalar, akaryakıt ürünleri satıcıları, dış ticaret şirketleri, eğitim kurumlar ve benzeri araştırmalar yapılmıştır.

Son yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığı sektörel incelemelerde gönüllü uyum uygulamasını kullanmaktadır. Mükelleflerin beyan ve bilgi formlarının çapraz kontrolünden çıkan sonuçlar, harici kaynaklardan elde edilen bilgiler ve ihbarların değerlendirilmesi sonucunda, gelirini gizlediği tespit edilen mükellefler vergiye gönüllü uyuma davet edilmekte ve bağlı bulundukları vergi dairesine ek beyan vererek eksik ödedikleri vergiyi ödemeleri sağlanmaktadır. Vergiye gönüllü uyum davetini kabul etmeyen mükellefler ise vergi incelemesine sevk edilmektedir.

Vergi istihbarat çalışmaları sonucunda elde edilen bilgilerin dayanak teşkil ettiği vergiye gönüllü uyum uygulamasının sağlam yasal dayanakları olmamakla birlikte, bu daveti kabul etmediği takdirde vergi incelemesine tabi tutularak daha fazla vergi ve ceza

ödeyeceğini düşünen mükellefler ek beyanname vererek eksik ödedikleri vergiyi tamamlamakta, hiç beyanname vermeyen mükellefler ise gelirlerini pişmanlıkla beyan etmektedirler. Uygulama sayesinde daha çok mükellefi daha kısa sürede denetleyen vergi idaresi aynı zamanda mükellefler üzerinde psikolojik baskı yaratarak beyanlarını daha gerçeğe yakın vermelerini sağlamaktadır. Uygulamanın mükellef açısından avantajı ise vergi incelemesine nazaran daha az vergi cezası ödemesi, matrah artırımının bir veya iki dönemle sınırlı kalmasıdır.

ALTINCI BÖLÜM

TÜRKİYEDE VERGİ İSTİHBARAT FAALİYETLERİNİN SONUÇLARI

Dördüncü bölümde görüldüğü üzere vergi istihbarat faaliyetleri gizlenen gelirin ortaya çıkarılmasında daha kısa sürede daha fazla sayıda mükellefe ulaşılmasını sağlayarak olumlu katkıda bulunmaktadır. Vergi istihbarat faaliyetlerinin gizlenen geliri ortaya çıkarma konusundaki katkısı vergi denetimleri, kayıt dışılığın önlenmesi ve veri ambarı oluşturma açısından ele alınmaktadır.

6.1. Vergi Denetimleri Açısından

Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilâtı birimlerince mükellef ve mükellef grupları hakkında toplanan bilgilerin dayanak teşkil ettiği vergi inceleme ve vergiye gönüllü uyum çalışmaları ve bunların sonuçlarına beşinci bölümde yer verilmiştir. Bu bölümde Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyet raporlarında yer alan yıllık vergi denetim sonuçlarının bir analizi yapılmaktadır. Direkt olarak Veri Ambarındaki bilgilerin analizi sonucu seçilen mükellefler nezdinde gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçları ile ilgili olarak bulunan matrah farkı ve gizlenen gelirin beyan edilen gelire oranı elde edilebiliyor iken, yıllık faaliyet raporlarından elde edilen toplu vergi inceleme istatistiklerinde matrah farkının ne kadarının Veri Ambarındaki bilgilerle yapılan incelemelerden elde edildiği sonucuna ise ulaşamamaktadır. Ancak hemen hemen her vergi incelemesinde Veri Ambarındaki bilgilerden yararlanıldığı düşünülürse, vergi istihbaratın vergi gelirlerine katkısının önemi anlaşılabacaktır.

6.1.1. Vergi İnceleme ve Yoklama Sonuçları

Gelir İdaresi Başkanlığının yıllık vergi inceleme ve yoklama sonuçlarıyla ilgili istatistikî bilgiler izleyen kısımda yer almaktadır.

6.1.1.1. Vergi İnceleme Sonuçları

2009 yılı sonu itibarıyla ülkemizde 4.103.569 faal mükellef bulunmaktadır. Mükellefiyet türleriyle ilgili ayrıntılı bilgiler tabloda yer almaktadır.

Tablo 20

2009 Yılı Faal Mükellef Sayıları

Faal Mükellef Türü	2009
Gerçek Kişi	3.292.988
Limited Şirket	555.294
Adi Ortaklık	41.416
Anonim Şirket	79.934
Diğer	86.250
Kooperatif	44.422
Kolektif Şirket	3.025
Adi Kom. Şti.	239
Esh. Kom. Şti.	1
Toplam	4.103.569

Kaynak: GİB 2009-2010 Yılları Faaliyet Raporları

2009 Yılında Tüm Denetim Birimlerince Yapılan İncelemelerin Sonuçları (TL)

Tablo 21

2009 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları

Denetim Birimleri	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Teftiş Kur.Bşk.	154	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635
Hesap Uz.Kur.Bşk.	1.312	2.542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619
Gelirler Kontr.D.B.	455	1.336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.729
Vergi Denetmenleri	26.952	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.094
Vergi Dairesi Müd.	18.914	21.499	9.390.126.082	1.979.508.994	113.759.151
Toplam	47.787	92.752	125.603.952.419	97.972.236.206	7.532.176.228

Kaynak: GİB 2009 Faaliyet Raporu

2009 yılında toplam mükellef sayısı 4.103.569 iken, incelenen mükellef sayısı sadece 47.787 dir. Buna göre mükelleflerin yalnızca yüzde 1,2'si incelenebilmiştir. Aynı dönemde inceleme elemanı sayısı 3.628 dir. Bu durumda bir inceleme elemanı ortalama olarak 13 mükellefi incelemiştir.

2009 yılında 2008 yılı gelirlerine ilişkin düzenlenen Gelir Vergisi beyanname sayısı (GMSİ hariç) 1.659.448, Kurumlar Vergisi beyanname sayısı 559.914 olmak üzere toplam 2.219.362 dir. Temel iki vergiye ilişkin beyanname sayısını incelenen mükellef sayısına oranladığımızda alınan beyannamelerin yüzde 2,1'inin incelemeye tabi tutulduğunu görmekteyiz.

İnceleme sonuçlarına baktığımızda mükelleflerin 2008 yılında elde ettikleri gelirinin yüzde 78'ini gizledikleri görülmektedir.

1999-2005-2009 yılları vergi inceleme sonuçlarını karşılaştırdığımızda aşağıdaki sonuçlara ulaşmaktayız:

Tablo 22

1999-2005-2009 Yılı Vergi İnceleme Sonuçları Karşılaştırması

	Mükellef Sayısı	İncelenen Matrah (1)	Bulunan Matrah Farkı (2)	2/1
1999	51.353	1.271.896.873	1.036.119.609	0,81
2005	104 578	32.548.467.217	38.715.354.158	1,18
2009	47.787	125.603.952.419	97.972.236.206	0,78

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından uyarlama

Vergi incelemeleri sırasında tespit edilen gizlenen gelir her dönemde yüksek düzeydedir. Mükellefler beyan ettikleri gelirin ortalama olarak yüzde 80'ni gizlemektedir. Bu oran ülkemizde vergiye karşı direncin çok yüksek olduğunu göstermektedir.

İncelenen mükellef sayısına baktığımızda 2009 yılına kadar incelenen mükellef sayısı sütununda yer alan rakamlar düzenlenen rapor sayılarını vermektedir. Bu durumda kaç mükellefin incelendiğini bilmek imkânsızdır. Bir mükellef için vergi türleri ve dönemler itibarıyla ayrı inceleme raporu düzenlenmektedir. 1999 ve 2005 yıllarında düzenlenen rapor sayılarını, incelemenin iki vergi türü ve iki dönemi kapsadığı varsayımı altında, mükellef sayısına dönüştürdüğümüzde, incelenen mükellef

sayısının 1999 yılında 12.838, 2005 yılında ise 26.143 olduğu sonucuna varabiliriz. 2009 yılında incelemeye tabi tutulan mükellef sayısı ise 47.787 dir. 1999-2009 on yıllık dönemi karşılaştırdığımızda incelenen mükellef sayısındaki artış yüzde 372 dir. On yıllık dönemde bulunan matrah farkını karşılaştırdığımızda ise artış yüzde 9.455 tir. Bu karşılaştırmalar bize vergi istihbaratın vergi incelemesine katkısını ve önemini göstermektedir. Vergi istihbarat faaliyetleri arttıkça, yani mükellefler ve sektörlerle ilgili bilgiler toplanıp analiz edildikçe hem vergi incelemesine tabi tutulan mükellef sayısı artmakta hem de daha fazla oranda gizlenen gelir ortaya çıkarılmaktadır.

6.1.1.2. Yoklama Sonuçları

01.01.2009–31.12.2009 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde;

- 3.811.489 mükellef denetlenmiş,
- Kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 39.681 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş,
- Kayıt dışı çalışan 4.933 işçi tespit edilmiş,
- 1.824 iş yerinde fiili envanter yapılmış,
- 1.313 iş yerinde hâsılat tespiti yapılmış ve
- 153.171.031.-TL usulsüzlük cezası kesilmiştir (GİB, 2009, s. 63).

Aşağıda yoklama sonuçlarının 1999-2005 ve 2009 verileri yer almaktadır.

Tablo 23

1999-2005-2009 Yılı Yoklama Sonuçları Karşılaştırması

	Denetlenen Sayısı	Mükellef	Yeni Mükellefiyet	Kesilen Ceza
1999		4.731.624	56.738	10.964.412
2005		3.342.798	40.062	98.775.956
2009		3.811.489	39.681	153.171.031

Kaynak: GİB faaliyet raporlarından uyarlama

Verileri karşılaştırdığımızda denetlenen mükellef sayısı ile denetimler sonucu kayıtsız çalışanlara mükellefiyet tesis ettirilme sayısında önemli değişme olmazken kesilen ceza miktarı 1999 yılından 2009 yılına yüzde 1.397 oranında artmıştır.

6.2. Kayıt Dışlığın Önlenmesi Açısından

Ülkemizde Kayıt dışı ekonominin boyutunu ölçmeye yönelik çeşitli çalışmalar yapılmış ve sonuçta kayıt dışı ekonominin büyük boyutlarda olduğu tespit edilerek, ülkemiz açısından önemli bir sorun olduğu genel kabul görmüştür. Bu çalışmalardan Schneider ve Savaşan (2007)'nın Türkiye için 1999-2005 dönemini kapsayan DYMIMIC yöntem kullanarak yapmış olduğu çalışmanın sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 24

1999-2005 Kayıt Dışı Ekonominin GSMH'ya Oranları

Yıl	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
KDE/GSYİH	32,1	32,7	33,2	33,8	34,6	35,0	35,1

Kaynak: Schneider ve Savaşan (2007)

Tablodaki rakamlara göre, kayıt dışı ekonomi büyümeye devam etmekle beraber büyüme hızında azalma görülmektedir. Bu durum, Avrupa Birliğine üyelik sürecinde gerçekleşen yapısal dönüşümün ve gelişen ve yapısal eksikliklerini gideren ekonominin sağladığı avantajlarla açıklanabilir (Aktan ve Savaşan, 2009, s. 15). Son ölçüm yılı olan 2005 yılında kayıt dışı ekonominin GSMH'ya oranı yüzde 35,1 dir. Bu oran Avrupa birliği ülkeleri için tahmin edilen kayıt dışı ekonomi oranının çok üzerindedir.

Türkiye'deki kayıt dışı ekonominin boyutunu Feige (1979) yaklaşımını kullanarak ölçmeye çalışan Roberto Dell'Anno ve Ferda HALICIOGLU (2009) ise, kayıt dışı ekonomiyi GSMH' nın yüzdesi olarak 1987 yılı için yüzde 10,7, 2001 yılı için yüzde 16,4, 2004 yılı için yüzde 27,4 ve 2007 yılı için yüzde 18,9 olarak tahmin etmişlerdir. Para talebi yöntemini kullanan araştırmacılar kayıt dışı ekonominin en yüksek orana ulaştığı 2004 yılının ekonomik kriz yılı olduğuna dikkat çekmektedirler (<http://mpr.ub.uni-muenchen.de/25763/1/ARDL-Unrecorded.pdf>).

Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) inputoutput yöntemini uygulayarak 1998–2004 arası dönem için kayıt dışı ekonomi büyüklüğünü hesaplamıştır. Belli bir dönemde

sektörler itibarıyla yaratılan katma değerlerin toplamı, ulusal KDV tabanını oluşturmakta ve bu taban üzerinden hesaplanacak KDV, ilgili dönemde beklenen toplam KDV'yi vermektedir. Kayıt dışı ekonominin boyutunun hesaplanması, DİE' nün yayınladığı, sektörler arasında mal ve hizmet akımını gösteren, input-output (girdi-çıkıtı) tablolarından hareketle KDV uyum ve kaçığının bulunması esasına dayandırılmıştır.

Tablo 25

1998-2004 Vergi Uyum Oranları

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Vergi Uyum(%)	62,74	66,54	73,88	68,52	70,26	70,39	69,93
KDE(%)	37,26	33,46	26,12	31,48	29,74	29,61	30,07

Kaynak: GİB 2009 Faaliyet Raporu

HUK tarafından yapılan ölçümlerde, Türkiye’de 1998–2004 yılları arasında kayıt dışı ekonominin GSMH’ya oranının %26–37 arasında değiştiği hesaplanmıştır. 1998 yılı kayıt dışılık oranı %37 olarak en yüksek seviyede, 2000 yılında ise %26 olarak en düşük seviyede hesaplanmıştır (GİB, 2009, s. 7).

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin neden olduğu vergi kaybı Erkuş ve Karagöz’ün 2009 yılında yaptıkları bir çalışmayla ortaya konulmuştur.

Tablo 26

1970-2005 Vergi Kaybının GSYİH'ya Oranları

Yıllar	KM	Y	KE	KE/GSYH	VK	VK/GSYH
1970	4264,04	5,209	22213,03	2,70	2468,11	2,43
1971	2830,05	4,818	13635,66	5,13	1619,56	4,32
1972	1314,92	4,505	5925,01	13,50	735,90	10,87
1973	1596,60	4,513	7206,09	13,87	939,14	10,64
1974	3035,18	4,892	14849,53	8,75	1794,08	7,24
1975	983,43	4,732	4653,92	36,52	639,83	26,56
1976	5942,23	4,958	29463,73	7,12	4310,93	4,87
1977	12156,08	4,779	58094,84	4,47	8808,60	2,95
1978	17935,04	5,308	95209,32	3,99	14229,34	2,67
1979	26641,62	5,796	154420,56	4,20	21684,36	2,99
1980	60531,66	6,455	390762,95	3,01	55265,36	2,13
1981	144448,88	5,375	776464,77	2,22	115168,02	1,50
1982	91688,60	4,309	395156,93	5,69	48594,02	4,63
1983	236834,64	4,566	1081494,00	2,69	150119,09	1,93
1984	185252,83	4,439	822365,36	5,44	87993,98	5,09
1985	796678,80	4,809	3831999,55	1,82	344500,55	2,02
1986	160805,33	4,261	685205,41	14,49	79946,20	12,42
1987	199245,92	4,299	856635,92	16,59	103352,64	13,75
1988	377180,78	4,816	1816857,05	13,24	200174,25	12,01
1989	2338565,79	5,142	12025227,22	3,44	1333700,38	3,10
1990	3476154,90	5,832	20275727,55	3,44	2317646,07	3,01
1991	1780193,60	5,500	9791606,01	11,23	1213823,72	9,05
1992	2441420,80	5,861	14309303,08	13,08	1836006,48	10,19
1993	4321362,60	7,181	31033859,96	10,73	4106201,79	8,11
1994	19792927,2	6,367	126037739,2	5,06	19053958,3	3,35
1995	33929064,0	6,424	217967059,6	5,77	30089876,7	4,18
1996	27493994,2	5,169	142129850,4	16,57	21294653,3	11,06
1997	7356440,0	5,201	382609790,8	12,62	61771590,51	7,47
1998	101666462,2	4,727	480590409,4	17,12	82872065,8	9,93
1999	580207060,3	3,587	2.081.438.092	5,78	393.572.582	3,05

(Tablo 26'nın Devamı)

2000	657389157,0	4,018	2.641.699.262	6,99	557.459.852	3,31
2001	2.404.570.717	3,936	9.464.791.073	2,74	2.131.028.064	1,22
2002	352714626,3	4,470	1.576.671.514	25,28	341.850.194	11,66
2003	173697228,6	4,321	750606137,7	67,78	177.436.572	28,67
2004	1.486.987.670	4,006	5.957.997.667	10,06	1.403.460.392	4,27
2005	245524945,6	3,174	779488833,3	86,73	191.107.062	35,37

Açıklama: KM, kayıt dışı para; v, paranın dolaşım hızı; KE, kayıt dışı ekonomi; VK, vergi kaybı.

Tabloda görüldüğü gibi, kayıt dışı ekonominin ve vergi kaybının GSYH'ya oranı zaman içinde dalgalı bir seyir izlemektedir. Fakat son yıllarda bariz bir artış göze çarpmaktadır. Örneklem döneminin başlarında, yani 1970'lerin ilk yıllarında, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaybı hızla artarken sonraki yıllarda azalarak % 10'un altına gerilemektedir. 1976-1985 arasında oran % 7,1'i aşmamakta ve nispeten istikrarlı bir seyir izlemektedir. Bundan sonra her ikisi de dalgalı bir yol izlemekte ve 2005 yılında en yüksek noktaya (sırasıyla % 86,7 ve % 35,3) ulaşmaktadırlar. Bu tahminler kesin ölçüler olarak alınmak yerine genel bir trendin ifadesi olarak göz önünde bulundurulmalıdır (Erkuş ve Karagöz, 2009, s.137).

Kayıt dışılığın birçok olumsuz sonucu bulunmaktadır. Vergi gelirlerinin azalması, devletin yeni vergilere başvurmasına veya mevcut vergileri artırmasına yol açmaktadır. Artan vergi yükü ise, kayıt dışılığı teşvik ederek bir kısır döngü yaratmaktadır. Kayıt dışı çalışanlar kanunlara uygun faaliyet gösterenler yanında, düşük maliyetle üretim yaptıkları için haksız rekabet avantajı elde etmektedir. Son olarak, kayıt dışı sektörde çalışanlar kayıtlı çalışanlara göre, birçok haktan ve koruyucu tedbirden yoksun kalmaktadır (DPT, 2007, s. 7).

Vergi istihbarat faaliyetleri sonucunda çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgiler arttıkça, vergi denetimleri de sayısal olarak artmakta, konular itibarıyla cari denetimlere ağırlık verilmekte ve incelemeler kısa sürede sonuçlanmaktadır. Nitekim 31 Aralık 2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"le vergi inceleme süreleri kısaltılmıştır. Yönetmelik gereği, sınırlı incelemeler 6 ay, tam incelemeler ise bir yılda bitirilmek zorundadır.

Vergi istihbarat faaliyetleri hem denetlenen hem de henüz denetlenmeyen mükellefler üzerinde gelirlerini tam beyan etmeleri yönünde bir baskı oluşturmaktadır. Vergi inceleme sonuçlarına baktığımızda denetlenen mükellef sayısında artma, gizlenen

gelirin beyan edilen gelire oranında ise bir azalma görülmektedir. Bu durum vergi denetimlerinin mükellefler üzerindeki caydırıcı etkisini yansıtmaktadır. Gelir İdaresinin denetim kapasitesinin artması kayıt dışı ekonominin azalmasına çok önemli katkı sağlamaktadır.

6.3. Veri Ambarının Genişlemesi Açısından

İç ve dış kaynaklardan Vergi İstihbarat Merkezine gelen ve burada analize tabi tutularak uyumsuzluk gösteren mükelleflerin inceleme birimlerine aktarılması çalışmalarında kullanılan formlara ilişkin 2008 yılına ait sayısal bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Tablodan görüleceği üzere veri ambarında vergi incelemelerine alt yapı oluşturan milyonlarca bilgi formu ve kayıt bulunmaktadır. 2008 yılı kayıt sayısı 238.534.516'dır. Bu bilgiler bilgisayarlar aracılığıyla farklı kriterlere göre analize tabi tutulmaktadır. GİB bilgi formlarının sayısal verileri ile ilgili bilgileri 2008 yılı sonrasında yayınlanmamıştır.

Tablo 27

2008 Yılı Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi Formu Sayısı

Bilgi Tipi	Sayısı Kayıt Sayısı
Gayrimenkul Alan Satanlara İlişkin Bilgi Formu	3.881.606
Gayrimenkul İpoteği İşlemlerine İlişkin Bilgi Formu	3.780
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)	9.663.107
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)	9.632.317
Merkez Bankasından Alınan 50.000 ABD Doları veya Muadili Yabancı Parayı Yurtdışına Transfer Edenlere İlişkin Bilgiler	332.874
Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan/Düzenleyenlere İlişkin Bilgi Formu	Düzenleyen: 2.024 Kullananlar : 3.625
POS Cihazı Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Kimlik Bilgileri	741.598
POS Cihazı Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Satış Bilgileri Kayıt Sayısı	189.824.559
Devlet Malzeme Ofisine Mal ve Hizmet Satanlara İlişkin Bilgiler	6.723
Aracı Kuruluşlar	658
Bankalar	22.131.273
Factoring Şirketleri	40.168
Finansal Kiralama	49.062
İkrazatçılar	4.857
Kıymetli Maden Aracı Kuruluşları	15.819
Katılım Bankaları	1.257.816
Portföy Yönetim Şirketleri	882
Posta ve Telgraf Teşkilatı	111.983
Sigorta Şirketleri	639.479
Yetkili Müesseseler (döviz büroları)	32.121
Tüketici Finansman Şirketleri	128.008

Kaynak: GİB 2008 faaliyet raporu

Çok sayıda bilginin analize tabi tutulması vergi denetimlerinin verimliliğini artırmıştır. Yani daha kısa sürede daha fazla sayıda gerçek ve tüzel kişi denetime tabi tutulmuş, gizlenen gelir ortaya çıkarılmış ve mükellefiyet kaydı olmayanlara mükellefiyet tesis ettirilmiştir.

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

7.1. Sonuç

Yapılan araştırmalar ve vergi denetim sonuçlarına baktığımızda ülkemizde vergi kayıp kaçağı ile kayıt dışı ekonominin kabul edilemez seviyede olduğu görülmektedir.

Kayıt dışı ekonominin neredeyse kayıtlı ekonomi kadar büyüklüğe eriştiği ülkemizde vergi denetiminin hala mükellef beyanına ve mükellefin verdiği bilgilere dayanılarak yapılması sorunu çözmemektedir. Çünkü vergi incelemelerinin neredeyse tamamında matrah farkı tespit edilmektedir. Son beş yıllık inceleme istatistiklerine bakıldığında “bulunan matrah farkı / beyan edilen matrah” oranı, yani mükellefin gizlediği gelirin beyan ettiği gelire oranı ürkütücü derecede yüksektir. Örneğin, 2009 yılında bu oran %78, 2008 yılında %267, 2007 yılında % 48, 2006 yılında % 101 ve 2005 yılında %119 dur. Ayrıca mükellefin beyan ettiği gelir ile harcamaları arasında çok belirgin fark olduğu da bilinmektedir. Mükelleflerin neredeyse tamamına yakını gelirlerini malî idareden gizleyerek daha az vergi vermeye iten temel unsur, mükellefler nezdinde idarenin ekonomik faaliyetleri izlemekte yetersiz olduğu algısıdır. Gizlediği gelirin idare tarafından ortaya çıkarılamayacağına olan inanç, inceleme oranının düşüklüğü ile birleşince mükellefleri vergi kaçırma konusunda cesaretlendirmektedir. Bu durumda mükellefin durumunun defter ve belge dışında üçüncü kaynaklardan elde edilen bilgilerle araştırılması son derece önem kazanmaktadır.

İnceleme oranının yüzde ikiyi aşmadığı ülkemizde istihbarat faaliyetleri önemli bir ihtiyaçtır ve ayrı bir uzmanlık alanıdır. Örneğin Almanya’da merkezi bir vergi soruşturma birimi vardır. Yaklaşık sayısı 10 bin olan vergi soruşturma elemanları gizlenen geliri ortaya çıkarma ve vergi kaçırıcıları tespit etmekle görevlidir. Aynı şekilde ABD’de IRS içerisinde vergi ajanları görev yapmaktadır. Bu ülke vatandaşlarının en çok korktukları devlet dairesinin Maliye olması ve vergi kaçakçılığının en düşük düzeyde bulunması ajanların bu olayları ortaya çıkarma kapasitesinin çok yüksek olmasındandır.

Ülkemiz Gelir İdaresinin de benzer yapıda faaliyet göstermesi beklenirken tam tersi yapılarak Vergi İstihbarat Uzmanları tasfiye edilmiştir. Bölge Müdürlüğüne bağlı

İstihbarat Müdürlüğü çatısı altında mükellefler ve sektörlerle ilgili araştırma, soruşturma ve analiz yapımları istenirken, yeni kurulan Vergi Dairesi Başkanlıklarında şef, müdür, müdür yardımcısı vb. bağlı kılınarak bilgisayar işletmeni ya da her işi yapan vasıfsız memur konumuna getirilmiştir.

7.2. Öneriler

Gelirin gizlenmesi konusunda olumsuz yapıyı düzeltmek için Gelir İdaresi ve diğer ilgili kamu kurumlarına ekonomik faaliyette bulunan tüm birimler ve bunların faaliyetleriyle ilgili sağlıklı ve entegre bir bilgi akışının sağlanması gerekmektedir. Örneğin, tüm kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki diğer kurumlar ve kamusal hizmet veren özel şirketler vatandaşlarla yaptıkları işlemleri vergi kimlik numarasıyla ilişkilendirerek Gelir İdaresi Başkanlığının kullanımına açmalıdır. Belediyeler, banka ve sigorta şirketleri, elektrik dağıtım şirketleri, meslek odaları, adli kurumlar, sağlık kurumları, vb. vatandaşlardan aldıkları bilgilerden malî nitelikte olanların tümünü elektronik ortama aktararak Gelir İdaresinin kullanımına sunabilirler.

Etkin bir vergi denetimi istihbarat temeline dayanmalıdır. Yani mükellefle ilgili olarak faaliyette bulunduğu sektör, ilişkili sektörler, ilişkili mükellefler, kamu kurumu niteliğindeki meslek odaları, bankalar ve diğer kamu kurumlarından elde edilen bilgilerle mükellef beyanının doğruluğunun araştırılması gerekmektedir. Mükelleflerle ilgili gelir-harcama-servet ilişkisi kurularak gizlenen gelir ortaya çıkarılmalıdır. Bu ilişkinin sağlıklı kurulabilmesi için de gelirin safi artış teorisine göre tanımlanmış olması gerekmektedir. Kayıt dışında yapılan işlemler dolayısıyla elde edilen gelirler sonuçta ya tasarrufa ya da harcamaya dönüşmektedir. Bu harcama ve tasarruftan geriye doğru giderek kazancın tespiti ise servet incelemesi dediğimiz inceleme yöntemi ile mümkündür. Ancak tasarruf ve harcamaya konu olan vergilendirilmemiş geliri servet incelemesi yoluyla tespit imkânı veren VUK 30'ncu maddesi 2003 yılı başından geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

2009 yılından itibaren Gelir İdaresi tarafından sıkça kullanılan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu kapsamında, gelirini eksik beyan ettiğine dair kuvvetli kanıt bulunan mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulmadan matrah artırımında bulunmaları yönünde ikna çabalarının yasal bir dayanağa kavuşturulması gerekmektedir.

Vergi istihbarat faaliyetleri Vergi İstihbarat Uzmanları tarafından il düzeyinde gerçekleştirilmelidir. Aksi durumda, vergi inceleme elemanının inceleme konusuyla ilgili bilgi toplaması, araştırma yapması inceleme süresini uzatacağından vergi incelemesinden beklenen etkiyi azaltacaktır. Uzmanlar ilin ekonomik ve kültürel düzeyini analiz ederek sektörel düzeyde ve tek tek mükelleflerin gelir ve servet durumlarına yönelik, vergi denetimlerine alt yapı oluşturacak bilgiler toplamalıdır. Yerel düzeyde toplanan bilgiler, merkezde toplanan bilgilerle birleştirilerek incelenecek sektör ya da mükelleflerin tespiti yapılmalıdır. Böylece incelemelerin konusu ve dönemi daha dar kapsamlı belirleneceğinden daha kısa sürede daha fazla mükellefe ulaşılabilecektir.

Sektörel bazda bilgi toplanan konu üzerinden yapılan ve kısa sürede sonuçlandırılan incelemeler diğer mükellefler üzerinde de psikolojik baskı oluşturarak vergiye gönüllü uyumu arttıracaktır. Bir önceki yıl sektörel vergi incelemesine tabi tutulan sektörde faaliyet gösteren mükelleflerin sonraki yılda vergi rekortmenleri listesinin ön sıralarında yer almaları düşündürücüdür. Ancak sürekli şekilde denetlenen ve ekonomik faaliyetleri gözetlenen mükellefler gelirlerini gerçeğe yakın beyan etmektedirler.

İstihbarat temeline dayalı vergi denetim faaliyetleri özet olarak şu avantajları sağlamaktadır:

- İncelemeler daha kısa sürede tamamlanmaktadır,
- İnceleme elemanı başına düşen rapor sayısı artmaktadır,
- İncelemelerde bulunan matrah farkları artmaktadır,
- Daha az inceleme elemanı ile daha fazla mükellef incelenebilmektedir,
- Ekonomik faaliyetlerinin izlendiğini bilen mükellefler üzerinde psikolojik etki yaratarak onları daha gerçekçi beyanda bulunmaya zorlamaktadır,
- Vergi denetimlerinin verimliliği ve kalitesi artmaktadır,
- Kayıt dışı ekonominin hacmi daralmaktadır.

Günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığının vergi istihbarat faaliyetleri açık kaynaklardan ve bir şekilde kayda giren bilgilerin analizine dayanarak yapılmaktadır. Daha güçlü bir Gelir İdaresi için Vergi İstihbarat Uzmanlığı mesleğine işlerlik kazandırılmalı, istihbarat faaliyetleri sadece açık kaynaklardan değil gizli kaynaklardan

da faydalanmak suretiyle yerine getirilmelidir. Bu şekilde Gelir İdaresinin etkinliği artacak, gizlenen gelir ortaya çıkarılarak vergi gelirleri artırılacak, haksız rekabet şartları ortadan kaldırılarak vergide adalet sağlanacak ve kayıt dışı ekonominin boyutu küçülecektir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (1998, 2002, 2007). Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara
- Akgül, B. A. (2000). Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Aktan, C. C. (2000). Vergi dışı piyasa ekonomisi. Ankara: TOSYÖV Yayınları
- Aktan, C. C. (2009). Savaşan Fatih, Kayıt dışı Ekonomi ve Etik, Avrupa Konseyi Ve Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Ankara
- Alan, E. H. Speight, (1990). Consumption, rational expectations and liquidity: Theory and Evidence. New York: Harvester Wheatsheaf
- Alpaslan, M. & Şentürk, A. G. (2009). Hesap ve muhasebe hileleri, soyut bir kavram olarak temel hukuki ilkelere aykırılıklar içermekte midir?, E-Yaklaşım / Kasım 2009 / Sayı: 203
- Altuğ, O. (1996). Kayıt Dışı Ekonomi Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl:5, Sayı:4
- Aslan, A. (2002). Vergi denetim sistemi ve hesap uzmanları kurulu. *Vergi Dünyası Dergisi*, <http://www.huk.gov.tr/makaleler.asp?id=13> (Erişim Tarihi: 27.11.2010)
- Atay, C. (1999). *Devlet yönetimi ve denetimi*. Alfa Yayınları, 2.Baskı, İstanbul
- Avrallıoğlu, Z. (1976). *Üç şehirde tüketim fonksiyonları*. Yayınlanmamış doktora tezi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara
- Aydemir, Ş. (1994). KOBİ'ler ve Kayıt Dışı Ekonomi, Türkiye Orta Ölçekli İşletmeler, Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticiler Vakfı, Ankara
- Aydın, M. B. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı, Maliye ve Sigorta Yorumları
- Aydın, S. (2009). Küreselleşme Sürecinde Türkiye'nin Ekonomik Güvenliği, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı, 42
- Aykın, H. (2010). Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezaları: Amerika Birleşik Devletleri Örneği, Yaklaşım, Temmuz 2010 Sayı 211
- Baykara, B. (2004). Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 134
- Bayraklı, H. H. (2000). Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı Ve Sapmalar, Mevzuat Dergisi, Sayı 36
- Bayraklı, H. H. (1996). Vergi Ceza Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yay, No:5, Afyon

- Bayraklı, H., Saruç, N.T. & Sağbaş, İ. (2004). Vergi Kaçırmaı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi, 19. Maliye Sempozyumu Bildirisi, Uludağ Üniversitesi yayınları, Bursa
- Bayraktar, A. (2007). Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Bilici, N. (2004). Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Bıyan, Ö. (2006). Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları, <http://www.ozgurbiyan.com>, (Erişim Tarihi: 22.04.2010).
- Bodkın, R. (1959). “Windfall Income and Consumption”, The American Economic Review, Vol.49
- Bozkurt, N. (2000). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, www.muhassebemerkezi.marmara.edu.tr, (Erişim Tarihi: 28.05.2010).
- Bulut, M. & Çalışkan, M. S., “Gelirlerin Tanımlanmasında Teori Tercihi: Kaynak Teorisine Karşı Net Artış Teorisi”, Yaklaşım Dergisi/ Haziran 2008 / Sayı: 186
- Candan, T. (2004). Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp Ve Kaçağının Değerlendirilmesi, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildirileri Kitabı, Uludağ Üniversitesi yayınları, Bursa
- Çakmak, Ş. (2007). Gelir Ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, ASMMMO
- Çilingir, A. İ.Ö., Kayıt Dışı Ekonomi Unutturulmuş Önemli Bir Sorundur Ve Engellenmelidir, <http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=544>, (Erişim Tarihi: 20.03.2010).
- Çomaklı, Ş. E. (2008). AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar, *Atatürk üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 1*
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2001). Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, , <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/kayitdis/oik614.pdf> (Erişim Tarihi: 22.11.2010).
- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2007). Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/öik685.pdf> 25 (Erişim Tarihi: 22.11.2010).

- Doğrusöz, Bumin (2007). İkmalen Tarhiyat, Referans Gazetesi, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=84191&YZR_KOD=156&ForArsiv=1 (Erişim Tarihi: 24.06.2010).
- Duesenberry, James S., (1952). Income, Saving and The Theory of Consumer Behavior, 2nd ed., Cambrige: Harward University Press.
- Erkuş, H. ve Karagöz, K. (2009). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini, Maliye Dergisi, Ocak-Haziran, Sayı 156
- Erol, A. (2011). Vergi Felsefesi, İSMMMO Yayınları
- Esen, A. (2011). Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 732
- Ferhatoğlu, E. (2002). “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, <http://www.e-akademi.org> (Erişim Tarihi: 01.07.2010).
- Friedman, M. (1957). A Theory of Consumption Function, Princeton University Press, Princeton.
- Gerçek, A. (2009). Mükellefler ve Beyana Dayalı Tarhiyat, www.ekonomikpusula.com/adnan-gercek/mukellefler-ve-beyana-dayali-tarhiyat (Erişim Tarihi: 14.09.2011)
- Gheri, E. (1997). “The Informal Economy In Latin America”, The Cato Journal, Vol, 17, No:1, Spring/Summer
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhiztemtekkatderkit.pdf (Erişim Tarihi: 20.09.2010)
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi,
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2009). Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2010). Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/yonetmelik/yonetmelik_vergi_usul.html (Erişim Tarihi: 25.08.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı 1999 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (Erişim Tarihi: 01.08.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (Erişim Tarihi: 05.08.2011)

- Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (Erişim Tarihi: 01.09.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (Erişim Tarihi: 01.09.2011)
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (Erişim Tarihi: 04.10.2011)
- Güçlü, F. (2005). Muhasebe Denetimi, Detay Yayınları, Ankara
- Güldiken, N. (2006). Bilginin Elde Edilmesi Ve Korunmasında Ekonomik İstihbarat Sistemlerinin Rolü, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 2
- Güredin, E. (1988). Denetim, Beta Yayınları, İstanbul
- Güvemli, O. (1998). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar, 2.Cilt,
- Herschel, J. F. (1978). Tax Evasion And Measurement in Developing Countries, Puplic Finance, Volume 33,
- Hesap Uzmanları Derneği (HUD) (2004). Denetim İlke ve Esasları, Acar Matbaacılık, İstanbul
- Kalpalı, İ. ve Öz E. (2005). AB’de Vergilendirme ve Hollanda Gümrük İdaresi, http://www.alomaliye.com/ersan_oz_ab.htm (Erişim Tarihi: 09.06.2011)
- Karadağ, N. C. (2009). Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhf-yayinlari-arsivi/armaganlar/mualla-oncel-armagani/cilt-2/yildirim-agar.pdf> (Erişim Tarihi: 11.11.2010).
- Karakoç, Y. (2002). Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları
- Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı
- Karyağdı, N. (2011). Türkiye’de Gelir Vergisi Reformunun Gerekliliği, Vergi Dünyası, Sayı 359, Temmuz 2011
- Keynes, J. M. (1936). The General Of Employment, Interest And Money, New York: Horcourt Brace & Co.,
- Kırbaş, S. (2002). Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler Ve Kurumlar, Siyasal Yayınevi, Ankara
- Kildiş, Y. (2004). Kayıt Dışı Ekonomi, <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/> (Erişim Tarihi: 04.09.2011).

- Korkusuz, M. (2000). "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi" Yaklaşım, Sayı: 90
- Küçük, Ş. (2007). Kayıt dışı Ekonomi İle Stratejik Yöntemlerle Mücadele, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı 232
- Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) (2009). Faaliyet Raporu, <http://www.masak.gov.tr> (Erişim Tarihi: 08.05.2011).
- Nadaroğlu, H. (1985, 1996). Kamu Maliyesi Teorisi, Detay Yayıncılık, İstanbul
- Nalbant, M. (2008). V.U.K ve T.C.K Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek Ya Da Bilmeyerek Ayrımı, http://www.muhasabenet.net/makale_mehmet-nalbant (Erişim: 16.07.2011).
- Neumark, F. (1946). Gelir Vergisi, Teori – Tarihçe – Pratik, Hak Kitabevi, İstanbul
- OECD, 2002, <http://www.abmaliye.gov.tr/node/140> (Erişim Tarihi: 12.04.2011).
- Ortaç, F. R. (1999). Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler Ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi
- Ozansoy, A. (2009). Vergi İstihbaratının Önemi Ve İşlevi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 202
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çagan, N. (1998, 2007). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara
- Önder, İ. (2001). Kayıt dışı Ekonomi Ve Vergileme, www.istanbul.edu.tr/siyasal/dergi/sayi23-24/19.htm (Erişim Tarihi: 07.02.2011).
- Öner E. (2005). Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye Bakanlığı APK Yayınları
- Örmeci, M. (1994). Gelir Ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Ve sonuçları, Vergi Dünyası Eylül 1994 Sayı 154
- Özel, S. (2008). Türk Vergi Sisteminde Gelir Kavramı, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 190
- Özel, S. (2011). Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Yaklaşım Dergisi, Mart 2011
- Özel, S. (2011). Muhasebe Hilesi Kavramı, Yaklaşım Dergisi Sayı 226, www.yaklasim.com/anasayfa/bir_konu_bir_konuk.htm (Erişim Tarihi: 01.10.2010).
- Özsoylu, A. F. (1996). Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi, Bağlam Yayıncılık
- Rosen, H. (1999). Public Fianance, Irwin /Mcraw Hill

- Roth, J. A., Scholz, J. T. & Witte, A.D. (Eds.). (1989). Taxpayer Compliance, Vol.1:An Agenda for Research, Philadelphia:University of Pennsylvania Press
www.maliye.gov.tr/ab/turkce/tax/5.pdf (Erişim Tarihi: 04.03.2010).
- Rumpf, C. (2011). Alman Vergi Hukuku'nun temelleri, Türk- Alman Ekonomik İlişkileri Yıllığı 2011/2012, http://www.rumpf-rechtsanwaelte.de/tr/downloads/owc-artikel_rumpf_alman-vergi-hukukunun-temell.pdf (Erişim Tarihi: 28.06.2010).
- Sağbaş, İ. (2008). Vergi Teorisi, Ece Matbaacılık, Ankara
- Savaşan, F. (2005). İktisadi Kalkınmada Sosyal, Kültürel ve Siyasal Faktörlerin Rolü, Ekin Kitabevi
- Sayıştay, (2000). Performans ve Risk Denetim Terimleri, www.sayistay.gov.tr (Erişim Tarihi: 15.02.2011).
- Schneider, ve Savaşan, F. (2007). Dymimic Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and of Her Neighbouring Countries
- Seminer Kitapçığı (1999). Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Seminer Bildiriler Kitabı_Maliye Bakanlığı
- Seviğ, V. (2004). Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri, Dünya Gazetesi, 04.10.2004
- Seviğ, V., Dünya Gazetesi, 29.11.2002
- Şeker, S. (1993). Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi Mayıs Sayısı,
- Şenyüz, D. (1999). Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa
- Şenyüz, D. (2005). Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları
- Şimşek, E. (2001). Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri, İstanbul Üniversitesi SBE YL Tezi
- Şişman, B. & Güvemli, O., Türkiye Cumhuriyetinde Bir Vergi Denetim Organı- Hesap Uzmanları Kurulu: Kuruluşu Ve Gelişmesi
<http://www.hud.org.tr/images/Hesap%20Uzmanları%20Kurulu%20Bildirisi%20Türkçe.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.06.2011).
- Tarantelli, E. & Modigliani, F. (1975). "The Consumption Function In A Developing Economy And The Italian Experience", American Economic Review, Vol. 65, No. 5
- Taşdelen, A. (2004). Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:53, Sayı:2
- Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2005). Vergi Denetimi, Seçkin Kitabevi, Ankara

- Turhan, S. (1979, 1993, 1998). Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK). (2009). Finansal Tabloların Hazırlanma Ve Sunulmalarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB). (2009). Muhasebe, Denetim Ve Etik Kurallar
- TÜRMOB, www.turmob.org.tr, (Erişim Tarihi: 22.12.2010).
- Uluatam, Ö. (1997). Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara
- Üyümez, M. E. (1998). Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Vergi Konseyi (2003). Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu, Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu
- Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu (YOİKK). http://www.yoikk.gov.tr/yatirimci_rehberi/vergi_ve_tesvik_sistemi/178 (Erişim Tarihi: 21.11.2011).
- Yavaşlar, F. B. (2008). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 82, Sayı: 6
- Yetim, S. (1999). Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt dışı Ekonomi, Türkiye Bankalar Birliği
- Yıldız, A. M. (2008). 2008 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, TÜRMOB
- Yılmaz, E. (2004). Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınevi
- Yılmaz, G.A. (1998). "Yer altı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybının Hesabı ile İlgili Yaklaşımlar ve Türkiye'de Yer altı Ekonomisinin Doğurduğu Vergi Kaybı", Marmara Üniversitesi, İİB.F. Dergisi, Prof.Dr.Halil Nadaroglu'na Armağan,
- Yılmaz, H. (1996). Türkiye'de Vergi Yapısı Ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi, Devlet Planlama Teşkilatı
- Yılmaz, H. ve Çilingir, A. İ. Ö. (2001). Suçla Mücadelede Vergisel Enstrümanlar, <http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=542> (Erişim Tarihi: 14.06.2011).
- Yumuşak, İ., http://www.hud.org.tr/y.asp?44-Tetkika_Yetkililer (Erişim Tarihi: 04.06.2011)

Yüce, M. & Gerçek, A. (1998). Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler İle İlgili Ampirik Bir Çalışma, Sayıştay Dergisi, Sayı 28
 4369 Sayılı Yasa Gerekçesi, Yaklaşım, Sayı 63, Mart 1998, s. 141
 4775 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Gerekçesi

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://mpira.ub.uni-muenchen.de/25763/1/ARDL-Unrecorded.pdf> (Erişim Tarihi: 04.05.2011)
<http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/hungary> (Erişim Tarihi: 04.05.2011)
<http://www.egmontgroup.org> (Erişim Tarihi: 06.05.2011)
http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html (Erişim Tarihi: 06.05.2011)
<http://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme/732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html> (Erişim Tarihi: 10.05.2011)
<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/taxable-income.htm> (Erişim Tarihi: 10.05.2011)
http://www.irs.gov/pub/irs-tege/rr59_354.pdf Internal Revenue Code Section 61 “Gross income defined”, (Erişim Tarihi: 22.05.2010).
<http://www.ismmm.org.tr> (Erişim Tarihi: 12.05.2011)
<http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/beyannameverme.htm> (Erişim Tarihi: 13.05.2011)
<http://www.minfin.fgov.be/index.html> (Erişim Tarihi: 13.05.2011)
<http://www.mit.gov.tr/isth-olusum.html> (Erişim Tarihi: 14.05.2011)
<http://www.vero.fi/english/taxsystem/individuals.html> (Erişim Tarihi: 15.05.2011)
www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 17.05.2011)
www.irs.gov/formspubs/index.html/taxpublications (Erişim Tarihi: 17.05.2011)

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Mehmet ÇİFTÇİ
Doğum Tarihi ve Yeri : 20.07.1968 İslahiye
Adresi :Toros Mah. 78148 Sk. No:2 Çukurova ADANA
Tel. : 541 278 36 61
e-mail : mehmetciftci01@hotmail.com

ÖĞRENİM DURUMU

2009-2012 : Yüksek Lisans, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Adana.
1987-1993 : Lisans, Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. İktisat Bölümü,
Adana.

ÇALIŞMA DURUMU

1997- : Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi İstihbarat Uzmanı
Yabancı Dil : İngilizce