

## BİR VERGİ GÜVENLİK TEDBİRİ OLARAK ORTALAMA KÂR HADLERİ MÜESSESESİ

Doç. Dr. Mehmet E. PALAMUT

### GİRİŞ

Vergicilik yönünden, içerisinde yaşadığımız çağın temel niteliklerinden biri, «Vergilemenin, yükümlünün vereceği bilgilere göre yapılmasıdır» (1). Bu şekilde bir vergilemeye (beyan usulüne) gidilmiş olması, olağandır. Çünkü vergi, Devlet'in müeyyide kudretine dayanarak, şahıslardan onların ödeme güçlerine oranla zorunlu ve karşılıksız olarak alınan parasal ödemedir. Herkesin ödeme gücünü belirleyen elemanları (gelir, servet ve harcama) en iyi bilen, o güce sahibolan kişinin yine kendisidir. Bu gücün -gerçeğe en yakın bir biçimde- İdare tarafından tam olarak bilinmesine ve tesbitine, çoğu kez imkân yoktur. Örneğin, mükellef X'in 1979 takvim yılında ne miktarda gelir sağladığını ve sözkonusu yılda sahip olduğu servetin serbest piyasa fiyatıyla hangi değere ulaştığını, yine ancak X bilir. Her ne kadar, İdare'nin X'in ödeme gücünü tam olarak yakalama konusunda ehliyet ve yetkisi varsa da, bu vergi ilkesi ve tekniği yönünden, pek tutarlı ve tercih edilen bir durum değildir. Kaldı ki beyan usulünün, bir taraftan objektif ölçülerden hareket edilerek vergi tarhının gerçekleştirilmiş olması nedeniyle, «yükümlü ile vergi yönetimi arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırmak; diğer taraftan da, Devlet için önemi büyük olan «vergi gelirlerinde artış meydana» (2) getirmek gibi fonksiyonları vardır.

---

(1) Prof Dr. Halil NADAROĞLU, «Kamu Maliyesi Teorisi», 2. b., İstanbul-1976, s. 269.

(2) Prof Dr. Aykut HEREKMEN, «Genel Vergi Kuramı», E.İ.T.İ.A. Yay, Ankara-1976, s. 95.

Bununla beraber hemen belirtmeliyiz ki, beyan usulü, ne derece gerçeğe yakın bilgileri içerirse o ölçüde de mükellefin yararlarına ters düşer. Bir başka deyişle, bu usul, İdare ile mükellefi devamlı olarak karşı karşıya getirmekte ve onların menfaatlarını birbiriyle çelişir bir biçime dönüştürmektedir. Çünkü, sözkonusu usulün çağdaş bir nitelik göstermesi ve kendinden beklenen birtakım fonksiyonları başarıyla yürütebilmesi, herşeyden önce, yapılan beyanın yüzde yüze yakın bir doğrulukla saptanmış bilgileri içermesiyle mümkündür. Hiç kuşku yok ki, «böyle bir sonucun tam olarak kendilğinden sağlanması olanağı yoktur» (3). Bu nedenle mükelleflerin verdikleri beyannamelerin doğruluk derecelerinin sürekli olarak denetlenmesi gerekir ki, bu da «vergi incelemesi» ile olur (4). Oysa, yapılan bütün beyanların teker teker «incelenmesi imkânsızdır» (5). Bu yüzden, adına «vergi güvenlik tedbirleri» denilen ve isbat külfetini mükelleflere bırakan delil niteliğindeki usullere veya müesseselere gerek bulunmaktadır ki, bunlardan :

- Ortalama kâr haddi,
- Gider esası,
- Servet beyanı,
- Asgari ziraî vergi esası,
- Vergilerin açıklanması

Türk Vergi Sisteminde benimsenen müesseselerdendir. Biz burada bunlardan sadece ilkinin incelemekle yetineceğiz.

## I. — ORTALAMA KÂR HADDİ MÜESSESESİ

a. — Ortalama Kâr Haddi Müessesesinin Mahiyet ve Fonksiyonu

«Ortalama kâr haddi müessesesi», ilk adıyla «asgari kâr esası», ilk kez Türk Vergi Sistemine 1950 yılında 5421 sayılı Ge-

---

(3) NADAROĞLU, a.g.e., s. 269.

(4) V.U.K. m. 134/I: «Defter, hesap ve kayıtlara dayanarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır» demek suretiyle «Vergi incelemesinin maksadını tanımlamıştır.

(5) Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU, «Türk Vergi Sistemi», 5. b., İstanbul-1976, s. 236.

lir Vergisi Kanununun 98. maddesi ile 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 42, 43 ve 44 maddelerinde yer almak suretiyle girmiş olup, bilâhare, 193 (R.G. 6.1.1961), 202 (R.G. 28.2.1963), 484 (R.G. 8.7.1964) ve 485 (R.G. 8.7.1964) sayılı kanunlarla birtakım değişikliklere uğramıştır (6). Müessesenin mahiyeti, Gelir Vergisi sistemimizde bazı mükelleflerin verdikleri beyanların doğruluk derecelerinin dolaylı bir şekilde denetimidir. Çünkü İdare, «kendisine beyan edilen malûmatın doğruluk derecesini kontrol etmek mecburiyeti ile karşı karşıyadır» (7). Bu İdare'nin hem hakkı ve hem de görevidir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, beyan usulünün başarısı, geniş ölçüde, o beyannameyi dolduran kişilerin çıkarlarının en düşük bir noktada tutulması gerçeğine bağlıdır ki, bu da mükellef psikolojisine aykırıdır. Çünkü, verginin matrah ve miktarının tesbiti mükellefe bırakıldığında, o, elinden geldiğince az vergi ödeme yollarını arayacaktır. Bu yüzden, otokontrol mekanizmasının işlemeyişinden dolayı mükelleflerin bazı gelirlerini doğru olarak hesaplama imkânının bulunmaması nedeniyle, İdare'nin etkin bir araca ihtiyacı vardır. İşte bu araç, ülkemizde, kısmen veya tamamen perakende ticaret erbabı ile imalâtçılar, eğlence ve istirahat yerleri işletenlerle taşıma işleriyle işigal edenlere uygulanmaktadır (8). Bunun temel fonksiyonu, «vergi beyanının kıyaslama yolu ile doğruluğunu araştırmaktır» (9). Görülüyor ki, ortalama kâr hadleri müessesesi, perakende ticaret erbabı ile eğlence ve istirahat yeri işleten ve taşıma işleriyle uğraşan mükelleflerin gelirlerinin tesbitinde otokontrolün işlememesinden dolayı, sırf bu faaliyet sahalarında gelir vergisi güvenliğini sağlamak ve kendinden beklenen fonksiyonu icra etmek amacıyla ihdas edilmiştir.

Belirtmemizde yarar var ki, O.K.H.M. (Ortalama Kâr Hadleri

---

(6) Geniş bilgi için bkz.: «Vergi Reform Komisyonu Raporları», C. VI, İstanbul-1972, ss. 416-417.

(7) Prof. Dr. Halil NADAROĞLU, «Ortalama Kâr Hadleri Müessesesi» (Maliye Enstitüsü Haftaları), Maliye Enstitüsü Yay. No: 24, Birinci Hafta: Trabzon, İstanbul-1966, s. 33.

(8) Prof. Dr. M. Hakkı ÖZEL, «Gelir Üzerinden Alınan Vergiler», Ankara-1979, s. 52.

(9) Mübin BAŞAR, «Ortalama Kâr Hadleri», İktisat ve Maliye Yay., İstanbul-1965, s. 9.

Müessesesi), Gelir Vergisi Kanunumuzdaki şekliyle halen hiçbir ülkede uygulanmamaktadır (10). Fakat, her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik şartları doğrultusunda birtakım vergi güvenlik tedbirlerinden yararlandığı da bir gerçektir (11).

b. — Kazançlarına O.K.H. Uygulanan Mükellefler

Kazançlarına O.K.H. uygulanan vergi mükelleflerini, Gelir Vergisi Kanunumuzun III. madesinin ilk fıkrası şu şekilde belirlemektedir :

«Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalâtçıların, otel, pansiyon, bar, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçesi, plâj ve emsali eğlence ve istirahat yeri işletenlerin ve her nevi taşıma işleriyle iştigal edenlerin gösterdikleri gayrisâfi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tesbit edilen ortalama kâr hadlerinin, ticaret erbabı ile imalâtçılarda perakende satılan emtianın maliyet bedeline bunlar dışında kalanlarda işletme giderlerine uygulanması sonucunda bulunacak miktarlara göre düşük bulunduğu ve düşüklük sebepleri izah olunmadığı takdirde, beyan edilen gayrisâfi kazançlar yerine, bulunan bu miktarlar vergi matrahına esas tutulur.»

Yukarıdaki madde hükmünde açık olarak görüldüğü gibi, O.K.H.M. ne tabi olan mükellefleri değişik yönlerden sınıflayarak incelemek mümkündür:

- ticarî işletmelerin iştigal konuları yönünden,
- ticarî işletmelerin ürettikleri veya pazarladıkları malların nitelikleri yönünden,
- ortalama kâr haddi oranlarının uygulandığı temel yönünden.

1. — Ticarî İşletmelerin İştigal Konuları Yönünden:

İştigal konuları bakımından O.K.H.M. ne tabi olan mükellefler üç grup altında toplanırlar, Bunlar :

(10) Bkz.: A. Osman SALUR, «Ortalama Kâr Haddi Müessesesi, Başlangıçtaki ve Bugünkü Durumu ve Gelecekte Alması Gereken Şekil» (Yayınlanmamış Etüd), İstanbul-1968, s. 4.

(11) Geniş bilgi için bkz.: Şükrü KIZILOĞLU, «Ortalama Kâr Hadleri», 3. b., Olguç Matbası, Ankara-1980, ss. 33-37.

ai) Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalâtçılar : Bunlar da kendi aralarında:

- Doğrudan doğruya perakende ticaretle uğraşanlar;
- Toptancı olduğu halde, aynı zamanda perakende mal satanlar;
- İmal ettiği malların bir kısmını veya tamamını perakende olarak satanlar

olmak üzere birtakım alt gruplara ayrılırlar (12).

bi) Eğlence ve istirahat yerleri işletenler; Bunlar oldukça geniş ve değişik olmakla birlikte, O.K.H.M. ne tabi tutulanların tamamı, Maliye Bakanlığınca hazırlanan cetvellerde gösterilmiştir.

ci) Her nevi taşıma işleriyle iştigal edenler: Buradaki «her nevi taşıma işleri» deyimi, en geniş anlamda kullanılmış olup, başlıca şu işleri içermektedir:

- Kara taşımacılığı,
- Deniz taşımacılığı ve
- Hava taşımacılığı.

2. — Ticarî İşletmelerin Ürettikleri veya Pazarladıkları Malların Nitelikleri Yönünden:

G.V.K. m. 111/I hükmünde açık olarak belirtildiği gibi, O.K. H.M., nitelikleri yönünden farklı iki tür ticari işletmeye uygulanmaktadır. Bunlar:

- ai) Mal imal edenlerle aldıkları malları kısmen veya tamamen perakende satan ticaret işletmeleri,
- bi) Eğlence, istirahat ve taşıma hizmeti yapan ticaret işletmeleri.

Açıkça görüldüğü gibi, birinci gruptaki ticaret işletmeleri «mal» ürettikleri ve bunun kısmen veya tamamen perakende ticareti ile uğraştıkları halde, ikinci gruptakiler, yalnız «hizmet» sağlamakta ve onun ticareti ile iştigal etmektedirler.

---

(13) NADAROĞLU, «Ortalama Kâr Hadleri Müessesesi», a.g.e., s. 35.

### 3. — Ortalama Kâr Haddi Oranlarının Uygulandığı Temel Yönünden :

O.K.H.M. uyarınca hesaplanacak gayrisafi kazanç bulabilmek için ortalama kâr haddi oranlarının uygulanacağı temelin bilinmesine ihtiyaç vardır. İşte bu temel yönünden de mükellefleri iki grup altında toplamak mümkündür:

- a) Ortalama kâr haddi oranlarının perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması sonucu gayrisafi kazançları tesbit edilen mükellefler,
  - b) Ortalama kâr haddi oranlarının kanunun öngördüğü hizmetlerin işletme giderlerine uygulanması sonucu gayrisafi kazançları tesbit edilen mükellefler.
- c. — O.K.H. Oranları ve Bunları Hazırlayan Komisyonlar

Ortalama kâr haddi oranı, bir ilin merkez ve bağlı ilçelerinin her biri itibariyle her emtia ve iş nevi için, Maliye Bakanlığınca düzenlenen «Çizelgede gösterilen emtianın perakende satışından, satılan malın maliyet bedeline veya işlerin yapılmasından işletme giderlerine göre elde edilebilecek gayrisafî yüzdesine» denir(13). Bu oranlar, belirtilen emtia ve iş neveleri için, üç yıl uygulanmak üzere tesbit edilir (OKHTHY. m. 3).

Söz konusu oranlar, bu amaçla kurulmuş olan komisyonlarca hazırlanır. Hiyerarşik bir yapıya sahibolan bu komisyonlar:

- Özel komisyon,
  - Ortalama Kâr Hadleri Merkez Komisyonu
- olarak adlandırılırlar.

#### 1 — Özel Komisyon :

Her il merkezinde ortalama kâr hadlerini belli etmek üzere, defterdarın, mazereti halinde tevkil edeceği bir maliye memurunun başkanlığında, ilgili kuruluştan seçilerek gönderilen dört üye ile toplanan komisyona (Özel komisyon) denir (14). Beş kişilik «Özel komisyon»a üye gönderen kuruluşlar ve üye sayıları şöyledir:

(13) «Ortalama Kar Hadlerinin Tesbiti Hakkında Yönetmelik» (R.G.: 28.10.1964), m. 5,

(14) V.U.K. m. 42/I

- i — Tüccarlar için ilmerkezindeki ticaret odasınınca 4 üye;
- ii — Esnaf ve küçük sanatkârlar için 507 sayılı Kanunla kurulan esnaf dernekleri birliğince 4 üye, ve bunların birlikleri yoksa, kanunla kurulmuş olan esnaf ve sanatkâr teşekküllerince 4 üye,
- iii — Ticaret odasının veya birlik veya esnaf ve sanatkâr teşekkülünün bulunmadığı yerlerde il merkezindeki belediyece 4 üye;
- iv — Her ilin bağlı ilçelerinde yukarıda (i), (ii) ve (iii) durumlarında belirtilen aynı niteliklerdeki kuruluşlarca 2'şer üye (15).

## 2 — Ortalama Kâr Hadleri Merkez Komisyonu:

Ankara'da, Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığında Gelirler Genel Müdürü veya bunların tevkil edeceği kimseler ile Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Birliğinin üç temsilcisinden oluşan komisyona (O.K.H. Merkez Komisyonu) denir (V.U.K.m. 43/VII).

Ortalama kâr hadleri, ilkin, özel komisyon başkanının çağrısı üzerine yapılacak ilk toplantı gününden başlamak üzere, üç ay içerisinde -her emtia ve iş nevi için- çizelgeler halinde belli edilerek, tutanaklarına birlikte iki nüsha olarak düzenlenirler; O.K.H. Merkez Komisyonuna gönderilmek üzere, bir ay zarfında il defterdarlığına tevdi edilirler.

İkinci aşamada, kendisine gönderilen oranları ya da hadleri, O.K.H. Merkez Komisyonu inceler; hatalı ve noksan olanlar ile ilgili buldukları bölgeler yönünden uygunluk göstermediği anlaşılana, gerekçeli olarak ve her bir ilçenin (Tacirleri) ile (Esnaf ve sanatkârları) için ayrı ayrı kabul edilecek kararlarda belirtir. Özel komisyonun belirleyip gönderdiği hadler karşısında, O.K.H. Merkez Komisyonunun alacağı karar şu iki şıktan biridir:

- olumlu,
- olumsuz.

---

(15) Bkz.: O.K.H.T.H.Y: m, 14,

Karar «olumlu »ise, mesele yoktur. Özel komisyonun tevdi ettiği ortalama kâr hadleri uygulanmak üzere benimsenmektedir. Şayet karar «olumsuz» ise, geri gönderilen O.K.H. Merkez Komisyonunun «olumsuzluk» kararlarını görüşmek üzere, özel komisyonun aynı üyeleri yeniden toplanarak çalışmaya başlarlar ve en çok 15 gün içinde çalışmalarını tamamlayarak, yeniden düzenledikleri hadleri tekrar O.K.H. Merkez Komisyonuna gönderilirler. Bunlar üzerinde nihai sözü, gerekçeleri belirtilmek suretiyle, O.K.H. Merkez Komisyonu söyler. Çünkü, «Ortalama kâr hadlerinin kesinleşmesi» konusunda ilgili yönetmeliğin 26. maddesi aynen şöyle demektedir:

«İl özel komisyonunca belli edilip Merkez Komisyonunca değiştirilmemiş olan veya il özel komisyonunca belli edilip Merkez Komisyonunca değiştirilerek re'sen belli edilen ortalama kâr hadleri, Ortalama Kâr Hadleri Merkez Komisyonunun kararı ile kesinleşir.»

Kesinleşen ortalama kâr hadleri. Maliye Bakanlığınca ilgililere gönderilmek ve ilişkin buldukları emtia ve iş nevelerine göre eait buldukları ilçenin vergi dairesinin uygun yerine -bir ay süreyle- asılmak; diğer taraftan da Resmî Gazete'de yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girerler.

#### d. — O.K.H. Müessesesince Vergi Salınması

Yukarı da (b) paragrafında açıklanan vergi mükellefleri, ister gerçek ister tüzel kişi olsunlar, her yıl bağı buldukları vergi daireleri nezdinde gayrisafi kazançlarını beyan ederlerken, bu beyannamelerine ek olarak, bir de «Ortalama Kâr Haddi Bildirimi» düzenlemek ve burada, toptan satışlar ile perakende satışların maliyet bedellerini, perakende satış tutarlarını, perakende satış gayrisafi kazançlarını; dönem içerisinde yapılan (hizmet grubu işletmeler için) işletme ve genel giderleri birlikte bildireceklerdir (16).

Açıktır ki, genel anlamda gayrisafi kazanç, muhtelif kaynaklardan belirli bir dönemde elde olunan her türlü hasılat toplamından, sözkonusu hasılatın elde edilmesiyle doğrudan doğruya ilgili bulunan giderlerin -maliyet bedelleri dahil- indirilme-

(16) KIZILOĞ, a.g.e., s. 88.



si sonucu bulunan kazançtır. Oysa O.K.H.M.'nce hesaplanan gayrisafi kazanç farklı olup, bu, V.U.K. ve O.K.H.T.H.Y. hükümleri uyarınca tesbit edilen kâr hadlerinin:

- \* Ticaret erbabı ile imalâtçılarda, perakende satılan emtia-  
nın maliyet bedeline;
- \* Eğlence ve istirahat yeri işletenlerle, her nevi taşıma iş-  
leriyle uğraşanlarda işletme giderlerine,

uygulanmaları suretiyle hesaplanmaktadır. İşte, vergi mükellefinin beyan ettiği gayrisafi kazancın İdare'ce bulunan miktardan düşük görülmesi -bu düşüklük farkı 1000.-TL'dan az olmamalıdır- halinde, sözkonusu düşüklüğün sebebinin izahı konusunda mükellefe vergi dairesi tarafından çıkartılan davet yazısına rağmen mükellefin ya gelmemesi veyahut gelip açıklamada bulunmasına karşın, bu açıklamanın özel komisyonca (17) haklı görülmemesi halinde, mükellefin beyan etmiş olduğu gayrisafi kazanç yerine, vergi dairesinin ortalama kâr hadleri oranlarını uygulamak suretiyle bulduğu miktar vergi matrahına esas olmaktadır (18).

Belirtmemizde yarar var ki, sözkonusu komisyon, mükellefin izahatını tamamen kabul edebileceği gibi, kısmen de kabul edebilir. Bu durumda, sadece kabul edilmeyen kısmın üzerinden vergi tarhi yapılır. Yalnızca gayrisafi kazançlardan doğan ve miktarı 1.000.-TL'den yukarı bulunan matrah farkları üzerinden cezasız olarak ikmâlen vergi tarh edilir (G.V.K. m. 111/V.)

O.K.H.M. uyarınca vergi salınabilmesini kısaca özetlersek, başlıca şu şartların birlikte arandığını görmekteyiz:

- 1) Mükellef tarafından beyan edilen gayrisafi kazanç, O.K. K. esasına göre bulunan gayrisafi kazanç miktarından düşük bulunmalıdır;
- 2) Bu düşüklük farkı, 1.000.-TL'den az olmamalıdır.

---

(17) Bu komisyon, müstakil vergi dairesi olan yerlerde ilgili vergi dairesi müdürü, olmayan yerlerde de en büyük malmemuru veya onun tevkil edeceği bir kişinin başkanlığında, vergi dairesinin ilgili bir memuru ile mahalli ticaret odalarınca, olmayan yerlerde belediyelerce üç yıl için seçilmiş bir üyeden oluşmaktadır (G.V.K. m. 111/III).

(18) H. Fevzi KARAGÖZOĞLU - Samet TAMER, «Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması», Vergi Hukuku Yay., No: 4-5, Ankara-1974, ss. 744-745.

3) Mükellef tarafından düşüklüğün sebepleri açıklanamamalıdır.

Her ne kadar, mükellefin yapacağı açıklamaları (düşüklük sebepleri) değerlendirecek ve bunları yeterli ya da yetersiz bulacak olan 3 kişilik özel komisyonun oluşumunda mükellef temsilcisine bir üye tanınmışsa da, bunun İdare lehine ve mükellefler aleyhine bir durum yaratacağı, kanımızca, düşünülmemelidir. Çünkü, sözkonusu komisyonun izahları yetersiz bularak kısmen veya tamamen reddi halinde, mükellefler için başvuru- labilecek merci yolları açıktır. Bunlar:

- Uzlaşma komisyonları,
- Düzeltme mercileri (Vergi dairesi) ve
- Mali kaza mercileri (İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu, Danıştay)'ndan ibarettir.

e. — Perakende Satış. Maliyet Bedelleri ve İşletme Giderleri

Yukarıda ayrıntılı bir şekilde açıklandığı gibi, O.K.H.M.'nce gayrisafi kazanç, ortalama kâr haddi oranlarının ya perakende satılan emtianın «maliyet bedeline» satışları kısmen veya tamamen perakende ticaret erbabı ile imalâtçılarda), ya da «işletme giderleri»ne (eğlence ve istirahat yeri işletenler ile her türlü taşıma işlerinde) uygulanması suretiyle bulunmaktadır. Fakat, burada yeri gelmişken, bu kavramların hangi anlama geldiklerini açıklamak ve ne gibi unsurları içerdiklerini -kanun ve ilgili yönetmelik maddelerinin ışığında- belirtmek uygun olacaktır.

aa) Perakende Satış :

O.K.H.T.H. Yönetmeliğin 8. maddesi «Perakende satış»ı şöyle tanımlamaktadır :

«Satış yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kişiler dışındakilere satılmasıdır.»

Açıktır ki, sözkonusu maddedeki «satışını yapan kişiler dışındakilere satılması» ibaresi, üretilen ya da satılmak üzere satın alınan -bu ithal de olabilir- malın «nihai tüketici» ye yapılması anlamına gelmektedir (19).

---

(19) NADAROĞLU, «Ortalama Kâr ...», a.g.e., s. 36.

## bb) Maliyet Bedeli:

Genel olarak «Maliyet bedeli»ni V.U.K. muzun 262. maddesi şöyle tanımlamaktadır: «İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilûmum giderlerin toplamı»dır.

Kuşkusuz, perakende ticaret erbabının maliyet bedelleri, satışı yapılan malların niteliklerine göre değişmektedir. Şöyle ki :

\* Doğrudan doğruya perakende satış yapan ticaret erbabında maliyet bedli, «faturada yazılı alış bedeli, iş yerine veya mağazaya nakil dolayısıyla yapılan nakliye masrafları, alış komisyonları, alışta ve muhafaza sırasında ödenen sigorta primleri, ambalaj masrafları ve bunlar gibi emtianın tedariki ile ilgili giderlerden tereküp» etmektedir (20).

\* İthal ettiği malları perakende satarlarda maliyet bedeli, yukarıda sayılanlara «ayrıca gümrük resmi, gider vergisi gibi ithalât dolayısıyla yapılan ödemelerin» e'tlenmesi suretiyle oluşmaktadır.

\* İmal ettiği malı perakende satarlarda maliyet bedeli, «imal sarfedilen iptidai ve hammaddelerin bedeli, mämülün imal edilmesinde çalışan işçilerin ücretleri, imalâtla ilgili amortismanlar ve sair genel imal giderleri ile ambalâjlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalâj malzemesinin bedelinden» oluşmaktadır (21).

Belirtelim ki genel gider olarak, «iş yerleri kirası, personel ücretleri, aydınlatma ve ısıtma giderleri, V.U.K.na göre ayrılmış amortismanlar, posta, kırtasiye, matbua giderleri, işletme ile ilgili olarak ödenen aynı mahiyetteki vergi, resim ve harçlar, zarar, ziyan ve tazminat gibi doğrudan doğruya maliyetle ilgili bulunmayan giderler, ortalama gayrisâfi kazanç nisbetlerinin tâyinine nazara alınmazlar» O.K.H.T.H.K. m. 31/III).

## cc) İşletme Giderleri :

Genel olarak, «İşletme giderleri»nin bir tanımı verilmiş değildir. Yalnız G.V.K.'muzun 111 maddesinin 6. fıkrası: «... işletme

(20) O.K.H.T.H.Y, m, 31.

(21) Bkz.: İbid, m. 33.

giderlerinin nelerden ibaret olduğu Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilân olunur» demekle, bunu, Maliye Bakanlığının idari tasarrufuna bırakmıştır.

Nitekim, 28.1.1964 günü yayınlanan Resmî Gazete'de yer alan ve aynı gün yürürlüğe giren «Ortalama Kr Hadlerinin Tesbiti Hakkında Yönetmelik»in 37, 38, 39, 40 ve 41'nci maddeleri, bu nitelikteki gider unsurlarını tadatla ilgililidirler.

şimdi bunları, satırbaşları halinde, görelim :

1 — Eğlence ve İstirahat Yeri İşletenlerde İşletme Giderleri :

Eğlence ve istirahat amacıyla açılmış bulunan bu yerlerin açık tutulduğu sürece yapılan ve hasıltın elde edilmesine yönelik olan bu giderler şunlardır :

- a. Müşterilerce tktilmek üzere satın alınan her türlü yiyecek ve içecek maddelerinin maliyet bedelleri,
- b. Temizlik, aydınlatma, ısıtma, pişirme, soğutma ve benzeri işler için işletmede sarfedilen odun, kömür, havagazı, elektrik, su gibi muhtelif maddelerin bedelleri;
- c. Hizmet erbabına verilen ücretler;
- d. Ücretli durumuna girilmeksizin, mukaveleli veya mukavelesiz olarak çalıştırılan sanatkârlar ve diğer şahıslara verilen paralar;
- e. İşverene terettüp eden işçi sigortası primi hisseleri :
- f. İşyeri kirası;
- g. Ayrılan amortismanlar;
- h. Bina, buhran, müdafaa ve arazi vergileri;
- i. Amortismanı taբi tutulmayarak işletmede doğrudan doğruya gider, yazılan malzeme ve maddelerin bedelleri;
- j. PTT masraflarından otel ve emsali, işyerinde ücret mukabilinde müşterilerin istifadesine sunulanların maliyetleri.

Belirtelim ki, yukarıda 10 bend halinde sayılan işletme giderlerin şu formülle de göstermek mümkündür:

O.K.H. NİN UYGULANACAĞI İŞLETME GİDERLERİ = (DÖNEM BAŞINDA MEVCUT EMTİA, MADDE VE MALZEMENİN MALİYET BEDELİ + DÖNEM İÇİNDE FİİLEN VE HESABEN YAPILAN İŞLETME GİDERLERİ + İŞ YERİ KİRA-SI) — (DÖNEM SONUNDA MEVCUT EMTİA, MADDE VE MALZEMENİN MALİYET BEDELİ)

Hiç kuşku yok ki, yukarıdaki bendlerde sayılan gider kalemleri, gayrisafi hasılatın elde edilmesiyle doğrudan doğruya ilgilidirler. «Genel gider» niteliğinde olan bazı giderler de vardır ki (kırtasiye, PTT, sigorta, tamir, bakım, büro ve demirbaş amortismanları, ilân, reklâm masrafları, her nevi vergi, resim, harç-üstteki (h) dışında kalan-, müdür, müdür muavini, sekreter, mütercim, muhasebeci, muhasebe servisinde çalışan memurların ücretleri, müşavir ve avukatlara verilen paralar), bunlar, gayrisafi kâr haddinin tayininde gözönünde tutulmazlar.

2 — Taşıma İşleriyle Uğraşanlarda İşletme Giderleri :

Bilindiği gibi, taşıma işleri (22), içerisinde gerçekleştirildikleri fiziki coğrafyanın özelliğine göre, üçe ayrılmaktadır :

- Kara,
- Deniz ve
- Hava.

ai) Kara Taşıma İşlerinde :

Gayrisafi kâr haddinin tesbitinde nazara alınan kara taşıma işlerindeki işletme giderleri şunlardır (23) :

- a. Nakil vasıtalarının yakıt, yağ giderleri :
- b. Tamir giderleri;
- c. Bakım giderleri;
- d. Nakil vasıtalarını amortismanları;
- e. Şoför, şoför muavini, hostes ve bilet satış işlerinde çalışanların ücretleri ve bunlara verilen gider karşılıkları;

(22) «Taşıma işleri», her türlü taşıma vasıtası işletenlerin yaptıkları ticari uğraşmayı kavramaktadır.

(23) Bkz.: KIZILOT, a.g.e., ss. 68-69; O,K,H,T,H,Y, m: 39:

- f. Motorlu kara taşıt vasıtaları vergisi;
- g. Trafik sigortası ve nakil vasıtalarına ait diğer sigorta primleri;
- h. Yük ve yolcu temini için ödenen komisyonlar;
- i. Yazıhane, servis istasyonu, garaj, terminal gibi binalara ait kira, amortisman, sigorta ve sair giderler;
- j. Taşıt aracının hızını artırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle ekonomik kıymetini devamlı olarak artıran masraflar.

Yukarıda sayılan masrafların dışında kalan kırtasiye, matbu, posta, ilân, reklâm giderleri, idarehanelere ait kira, amortisman, sigorta, tenvir, teshin, temizlik, bakım, tamir giderleri ile vergi, resim ve harçlar, (e) bendi dışında kalan hizmet erbabına verilen paralar, avukat ve müşavir ücretleri, derneklere ödenen aidat ve primler, kıdem tazminatları, Bağ-Kur primleri, işle ilgili olarak yapılan dava, danışma, etüd ve araştırma giderleri, hediyelik eşyaların -reklâm olmak üzere parasız dağıtılan- giderleri, yangın söndürme aleti ve buna ait giderler ise, «işletme giderleri»nin dışında kalmaktadırlar.

bi) Deniz Taşıma İşlerinde :

Deniz taşıma işlerindeki işletme giderleri alttaki kalemlerden oluşmakta, bunların dışındakiler «genel gider» olarak mütalâ edilmekte ve gayrisafi kazancın tayininde nazara alınmaktadırlar. O.K.H.T.H. Yönetmeliğin 40. maddesi :

- a. Gemilerin akaryakıt, kömürve su giderleri;
- b. Gemilerin bakım,tamir ve malzeme giderleri;
- c. Gemilerin amortismanları;
- d. Yükleme, boşaltma, istif ve aktarma giderleri;
- e. Tekne, makine ve kulüp sigortaları ile navlun sigortaları;
- f. Deniz adamlarına ait maaş ve ücretler;
- g. Kumanya ve elbise giderleri;
- h. Navlun ve acenta Komisyon ve masrafları;

- i. Sürvey Lloyd ve avarya masrafları, dispeçler;
  - j. Liman klavuz, romorkör masrafları;
  - k. Gümrük, liman, fener ve rıhtım resim ve harçları;
  - l. Gemiyle ilgili telefon, telsiz ve kırtasiye giderleri;
  - m. Ve gemiyle ilgili olmak üzere sair masrafları
- «İşletme gider»i olarak saymaktadır.

ei) Hava Taşıma İşlerinde :

O.K.H.T.H. Yönetmeliğın 41. maddesi «İşletme giderleri» ile «Genel giderleri» belirlemiştir. Sözkonusu maddeye göre «işletme gideri» niteliğinde olanlar şunlardır :

- Uçak için yakıt, yağ, tamir ve bakım giderleri;
- Uçak amortismanları;
- Pilot, telsizci, hostes ücretleri, uçuş zam ve tazminatları ve gider karşılıkları;
- Uçak sigorta ücreti, yolcu ve eşya sigortaları.
- Yük ve yolcu temini için ödenen komisyonlar;
- Uçak terminali, hangarı, yazıhane gibi binalara ait kira, amortisman ve sair giderler.

Yukarıda -satırbaşı halinde- sayılan giderlerin dışında kalan «hizmetliler ücretleri, avukat, müşavir ücretleri gibi giderler» ise, genel giderleri oluşturmaktadırlar (m. 41/II).

## II. — O.K.H.M.'NİN AKSAK YÖNLERİ

Mevcut haliyle tam benzeri -Türkiye'den başka- hiçbir ülkede bulunmayan O.K.H.M.'nin aksayan birtakım yönlerinin olduğu ve içerdığı bazı boşluklar nedeniyle kendisinden beklenen fonksiyonların tam gerçekleşmediği kuşkusuzdur. Uygulamada görülen ve düzeltilmesi gereken aksaklıkları şöyle sıralamak mümkündür :

1) Yukarıda sayılan «Perakende ticaret erbabı» ile «Eğlence ve istirahat yeri işleten» ve «Hertürlü taşıma işlerini yapan» mükelleflere uygulanan O.K.H.M.'nin bir gayeden ziyade «sadece bir araç» olduğu (24) gerçeğinin gözönünde tutularak; söz-

(24) Prof. Dr. aHil NADAROĞLU, «Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri», Vergi Sorunları Dergisi, M.B. Gelirler Kontrolörleri Dayanışma Derneği Yay., İstanbul-1979, s. 17.

konusu mükelleflerden belli bir teknik organizasyon ve çağdaş bir muhasebe sistemine sahip bulunan ticarî işletmelerin kazançlarının denetiminin, ortalama kâr haddi esasının dışında tutulması, kanımızca çok daha iyi olurdu.

Çünkü, bu müessese, ancak perakende maliyet unsurlarının ve işletme giderlerinin sağlıklı kavranmış olması hallerinde işlerliğini göstermektedir. Oysa, bunları sağlıklı bir şekilde kavramak ve tesbit etmek -çoğu kez- mümkün olmamakta; bu yüzden de, müessesenin kendisinden beklenen fonksiyonu gerçekleştirmemektedir.

Bu nedenledir ki, Vergi Reform Komisyonu'nun bazı üyeleri, çoğunluk kararına katılmayıp, «Bilânço usulüne göre defter tutanlar ile ciroları muayyen bir haddin üstünde bulunanların» ortalama kâr hadlerine tabi tutulmaması görüşünü hararetle destekleyerek; bir taraftan söz konusu aracın özendirici niteliği sayesinde oluşması muhtemel «rasyonalite»yi, diğer taraftan da «İdare'nin fuzulî bir takım işlerle meşgul olmaktan kurtarılacağı» gerçeğini dile getirmişlerdir ki, kendileriyle aynı görüşü paylaşmamak elde değildir (25).

2) İkinci Bölümde belirenen üç grup mükellef dışında kalan ve fakat elde edilen ticarî kazancın mahiyeti aynı olan bazı işletmeler de vardır ki bunlar, O.K.H.M. nin dışında tutulmaktadır. Hiç kuşkusuz, bu ayrıcalıklı tutum, çağdaş vergicilik anlayışına olduğu kadar vergileme ilkelerine de ters düşmektedir.

Şimdi, satırbaşları halinde, O.K.H.M.'nin dışında kalan ticarî işletmeleri görelim :

- Cam tamircileri dışında kalan tüm tamirciler (otomobil, radyo televizyon, bisiklet, buzdolabı tamircileri gibi)
- Komisyoncular (sebze, meyve, emlak, nakliye vb.),
- Ev, arsa, daire, dükkân alım satımı yapanlar veya inşa edip satanlar,
- Kuru temizleyiciler,

---

(25) Bkz.: Vergi Reform Komisyonu Raporları, a.g.e., s. 430.



- Badanacılar, boyacılar,
- Kalaycılar,
- Kaportacılar,
- Sinemalar ve tiyatrolar,
- Varyete tiyatroları (karagöz ve kukla dahil),
- Konser salonları ve duhuliye ile girilen gazinolardan, duhuliye üzerinden rüsüm alınanlar,
- Reklâm ve yayın işi yapanlar,
- Otel ve büro santral montaj ve telefon tamir işlemleri,
- Fotoğrafçılar,
- Genelevler ve birleşme evleri,
- Kadın terzileri,
- Benzeri iş koluna ait O.K.H. oranlarının kıyaslama suretiyle uygulanmaması nedeniyle, O.K.H. çizelgesinde yeni bir iş koluna ilişkin nisbetin bulunmaması,
- Klima cihazı ve kalıplarının imali (26).

Yukarıda açıkça görüleceği üzere, bazı ticari işletmeler sözkonusu esasın dışında bırakılmakta, böylelikle, «vergilemenin geneliği» ilkesine aykırı düşüldüğü bir yana, ticari işletmeler arasındaki serbest rekabet imkânları büyük ölçüde ortadan kaldırılmaktadır.

3) Hatırlanacağı üzere, mükelleflerin beyanları ile O.K.H. M.'nin uygulanması sonucu bulunan «gayrisafi kazançlardan doğan ve miktarı 1.000 liradan yukarı olan matrah farkları üzerinden ayrıca cezasız olarak vergi tarh» edilmektedir (G.V.K. m. 111/V). Kanaatimizce, O.K.H.M.'nin fonksiyonlarından biri de «önleyicilik» niteliği, yani mükellefleri gerçek kazançlarını beyana zorlamaktır.

Oysa, bu müessesenin uygulanması sonucu bulunan matrah ve matrah farklarına ceza uygulanmaması O.K.H.M.'nin iyi işle-

(26) Bkz.: KIZILOL, a.g.e., ss. 120-121,

mesine ve kendinden beklenen fonksiyonların sergilenmesine engel teşkil etmektedir. Çünkü, müessesenin uygulandığı mükellefler :

«— Bir fark tesbit edilse ve ikmalen tarhiyat yapılsa bile, belki bu farkı mali kaza mercilerinde düşürürüm, düşürmesem bile nasıl olsa verginin aslını ödeyeceğim» Yargısıyla hareket edecekler ve gerçek kazançları zamanında beyan etme cihetinden kaçınacaklardır (28).

Her ne kadar, Vergi Reform Komisyonu'nun çoğunlukta kalan üyeleri, «O.K.H. tatbikatında ceza uygulanmaması tezini savunmuş» ve bugünkü uygulama da bu doğrultuda ise de, şahsen biz, bu tutuma katılmamakta ve cezaî bir müeyyidesi bulunmayan bir tedbir aracının kendisinden beklenen somut sonuçları hasıl etmeyeceği kanaatini taşımaktayız. Kaldı ki, ceza uygulanmamasının haklı bir gerekçesi yoktur. Çünkü, nitelik ve fonksiyon yönünden O.K.H.M.'ne çok benzeyen «Servet beyanı esası» na göre bulunan matrah ve matrah farkına «kusur cezası» uygulanmaktadır (29). «Prensip olarak, vergi ziyayı bulunan her halde, ceza uygulanması icap eder» (30) ve üstelik bu, idare yönünden tabiidir de (\*).

4) Matrah farkının mutlak olarak «1.000 liradan yukarı» bir biçimde Kanunlaşmış bulunması, apayrı bir sakınca unsurudur. Çünkü, sözkonusu mutlak veri, bundan 15-20 yıl önce, yükümlü yönünden başlıbaşına bir değer taşırken, bugün göstermelik kalmaktadır. Bu yüzden, matrah farkının «mutlak» değil

---

(28) SALUR, a.g.etüd, s. 44.

(29) Bkz.: V.U.K m. 115.

(30) Yılmaz ÖZBALCI, «Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları», Sermet Matbaası, İstanbul-1975, s. 557.

(\*) Kaldı ki, TBMM'de bekleyen «Mali İstikrar Kanunu Tasarısı»nın gerekçeli VIII. maddesi: «G.V.K. nun 115. maddesinin servet beyanından doğan matrah farkları için kaçakçılık cezası uygulanmayacağına dair 4 fıkrası ile, ilk defa servet beyanı verecekler hakkında geçmiş dönemlere ilişkin işlem yapılmamasını sağlayan ve servetlerin gizlenmesine açık kapı olan son fıkra hükmü yürürlükten kaldırılmıştır» demektedir ki, bu suretle «servet beyanı esasına göre bulunacak olan bir matrah ve matrah farkının «kaçakçılık» kapsamı içerisine gireceği aşıkardır. («Mali İstikrar Kanun Tasarısı ve Gerekçesi», M.B. Gelirler Gn. Md., Şubat-1980, s. 17).

de, «nisbi» olarak ifadelendirilerek hükme bağlanması daha yerindedir.

5) O.K.H. oranları, 3 yıl geçerli olmak üzere, önceden hazırlanmaktadır. Oysa, geleceğin ekonomik konjoktürünü önceden kestirmek mümkün değildir. Bu yüzden, tesbit edilen oranlar oldukça asgari düzeyde tutulmakta ve gerçekleşen kazançlar bu oranların üstüne çıkmaktadırlar. Bu durumda mükellefler, beyan edecekleri kazançlarını O.K.H.'ne göre kolaylıkla ayarlayabilmektedirler.

Yanılma ve gerçekten uzaklaşma payı oldukça büyük olan önceden O.K.H. oranlarını tesbit yerine, geçmiş takvim yılına uygulanmak üzere, içinde bulunan şartlara daha fazla uyum ve akıcılık gösterecek olan O.K.H. her yıl tesbit edilse, bizce, çok daha iyi olur.

6) Her iş türüne göre değişik olarak belirlenen «İşletme giderleri», yerinde ve rasyonel bir şekilde tesbit edilmemiş; çoğunlukla, ağır masraf unsurları bu gider kapsamına alınmışlardır. Bunun ise, bir taraftan kanun koyucunun asıl maksadı olan «hasılatın elde edilmesine matuf gider»in inhirafına; diğer taraftan da, işletme giderlerinin dışında hemen hemen bir başka gelir unsurunun -özellikle taşıma işlerinde- bulunması nedeniyle, O.K.H.M. ile bulunan «gayrisafi kazanç»ın adeta «safî kazanç» biçimine dönüşmesine sebebiyet vermektedir ki, bu da, müessesenin ne amaç ve ne de fonksiyonuna uygundur (31).

7) O.K.H.M.'ne tabi olan mükellef grubu oldukça kalabalıktır. Bu kalabalık mükellef grubu, her yıl elde ettikleri geliri beyan ederlerken aynı zamanda bir de «Ortalama Kâr Hadleri Bildirim Föyü» doldurmakta ve fakat bu göyde, kazançlarındaki düşüklük sebeplerini -beyanname ile birlikte- izah etmek zorunda değildirler. Bu durumda mükelleflerin, «beyannamelerini verdikleri tarihten itibaren altı ay zarfında ve 15 günden az olmamak üzere tâyin edilecek süre içinde» açıklama yapmaya çağrılmaları gerekmektedir (G.V.K. m. 111/II).

Bize göre, binlerce mükellefin dosyalarını taramak, bunlar arasından O.K.H.M.'ne tabi olanları bulup çıkarmak, verilen bil-

---

(31) Geniş bilgi için bkz.: NADAROĞLU, «Ortalama Kâr Hadleri Müessesesi», a.g.e., s. 42.

gileri kontrol etmek ve bunlar arasından gerekli görülenlerin saptanarak yükümlülerini izaha davet -altı ay zarfında- etmek, oldukça uzun ve zaman alıcı bir iştir. Çünkü mükelleflerin bazıları, yıllık beyannamede gösterilmesi gereken O.K.H.M.'e ilişkin bilgileri göstermekten kaçınacakları olacağı; gösterenlerin içinde de, kasten veya yanlışlıkla, O.K.H. için temel teşkil eden maliyet bedeli, işletme giderleri ve gayri safi kazançları doğru bir şekilde beyan etmeme yolunu yeğleyenlerin bulunacağı şüphe götürmez bir gerçektir. Bu nedenle, O.K.H.M.'nin vergi güvenliğini -imkân nisbetinde- sağlaması ve İdare'nin vergi kaybına engel olabilmesi için, beyannamelerde gösterilen bilgilerle yetinmemesi vergi dairelerince bu bilgilerin güvenlik derecelerinin araştırılması gerekir. Ama bu işin, hele bugünkü eksik personel ve kadro ile (32), altı aylık süre zarfında yapılmasını beklemek, çok büyük bir iyimserlik olur. Bu nedenle, sözkonusu sürenin uzatılması kaçınılmaz bir zorunluluktur.

### III.— SONUÇ

İlk bakışta, O.K.H.M. mükellefleri gerçek beyanda bulunmaya iten etkin bir araç görünümü vermekte ve kendisine oldukça büyük fonksiyonlar atfedilmektedir. Oysa, yukarıdaki açıklamalarımızla da vurgulandığı gibi, bu müessesenin «tam bir denetim olanağı sağlamadığı» (33) apaçık ortadadır.

Her ne kadar, sözkonusu müessesenin işletilmesi sonucu İdare'nin sağladığı maddi yararlar konusunda -çünkü bu hususta elimizin altında yapılmış olan hiçbir sayısal veri veya döküman yoktur- kesin birşey söyleme ehliyetinden uzak bulunuyorsak da, şahsen, O.K.H.M.'nin vergi miktarı yönünden İdare'ye pek

(32) Burada, Prof. Dr. Halil NADAROĞLU'nun Mart 1979'da İstanbul İnter-Continental Oteli'nde sunduğu bir seminer çalışmasına göre, Türkiye'de toplam 1426 Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Kontrollörü Memuru ile 743 bağımlı ve bağımsız vergi dairesinin bulunduğu gerçeği gözönüne getirilirse, durum çok daha somut olarak anlaşılır. (Bkz.: «Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri», İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yay., İstanbul-1980, s. 73).

(33) Prof. Dr. Akif ERGİNAY, «Vergi Hukuku», 3. b., A.Ü, Hukuk Fakültesi Yay., Ankara-1974, s. 189.

öyle beklenen avantajlar sağladığını da inanmıyoruz. Bizce, bu müessesenin varlığı, bir taraftan zaten mevcut ortam ve şartlarda- İdare'nin yükünü artırmakta, diğer taraftan da mükellefleri beyan ettikleri kazançlarla uyumluluk gösterecek «O.K.H. Bildirim Föyü» nü şuurlu bir şekilde düzenlemeye zorlamak suretiyle, adetâ onların vergi ziyanında bulunmalarını teşvik etmekte, dolayısıyla vergi ahlâkına en büyük darbeyi, vurmaktadır ki, bu, ne çağdaş vergicilik anlayışıyla ve nede parlamen-toya sunulmuş kanun tasarılarının :

- «— Vergi sistemimizin daha adil, basit verimli ve esnek bir yapıya kavuşturulması;
- «— Ekonomideki atıl fonların, harekete geçirilerek, gönüllü tasarruf ve şirketleşme eğilimlerinin teşvik edilerek, yatırım, teşebbüs üretim gücü ve ihracatın arttırılması;
- «— Vergi idaresi, yargısı ve denetiminin daha verimli, hızlı ve etkili bir şekilde çalışabilir duruma getirilmesi»

amaçlarıyla bağdaşmaktadır (34).

Şahsi kanaatimizce uygulanan vergi sistemi içerisinde kabul edilen her müessesenin amaçları gerçekleştirmede birer araç olduğu noktasından hareketle, bir aracın istenen amaca varmamış ya da varmada başarısız kalmış olması halinde aynı araç üzerinde ısrar etmemek lâzımdır. Aksi halde, «etkin bir vergi yönetiminin olmayışı, yasal olmayan bir biçimde vergi kaybına neden olacaktır» (35) ki, bu da kamuoyunun rasyonel beklentilerini, hiç şüphesiz olumsuz yönde etkileyecek ve sosyal barışı büyük ölçüde zedeleyecektir.

---

(34) «Mali İstikrar Kanun Tasarısı ve Gerekçesi», T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Şubat-1980, s. 3.

(35) Prof. Dr. Halil NADAROĞLU, «Vergi Yasa Tasarıları Uyutuluyor mu?», Milliyet G., 14.5.1980, s. 2.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Gıyas AKDENZ : Türk Vergi Sistemi (Yayınlanmamış Ders Notları), 1972  
Mübin BAŞAR : Ortalama Kâr Hadleri, İktisat ve Maliye Yay., İstanbul-1965.  
Kenan BULUTOĞLU : Türk Vergi Sistemi, 5.b., İstanbul-1976.  
Maurice DUVERGER : Finances Publiques, 6.e éd., P.U.F. Coll: «Thémis»,  
Pari-1968.  
Akif ERGİNAY : Vergi Hukuku ,3-b., A.Ü. Hukuk Fakültesi Yay., Ankara-1974.  
Aykut HEREKMEN : Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A. Yay, Ankara-1976,  
H. Fevzi KARAGÖZOĞLU-Samet TAMER : Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Vergi Hukuku Yay., Ankara-1974.  
Şükrü KIZILOĞLU : Ortalama Kâr Hadleri, 3.b., Olgaç Matbaası, Ankara-1980.  
Halil NADAROĞLU : Kamu Maliyesi Teorisi, 2.b., İstanbul-1976; Ortalama Kâr Hadleri Müessesesi, (Maliye Enstitüsü Haftaları-Birinci Hafta: Trabzon), aMliye Enstitüsü Yay., İstanbul-1966; Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri; Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul-1979.  
Yılmaz ÖZBALCI: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul-1975.  
M. Hakkı OZEL : Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, Kalite Matbaası, Ankara-1979.  
Gérard SALATO - Alain GHEZ : Traité de Contrôle des Comptabilités, Ed. Economiques et Financières, Paris-1960.  
A. Osman SALUR : Ortalama Kâr Haddi Müessesesi, Başlangıçtaki ve Bugünkü Durumu ve eGlecekte Alması Gereken Şekil, (Yayınlanmamış Etüd), İstanbul-1968.  
Hayati SAVRAN : Gelir Vergisi Kanunu ve Bu Kanunla ilgili Diğer Hükümler, 2.b., c. 2, Karınca Matbaası, İzmir-1968.  
Salih ŞANVER : Vergi Kaçamağı, Cumhuriyet G., 8, 9, 10, 11 ve 12 Mayıs-1978.  
Selâhattin TUNCER : Kamu Maliyesi, 2.b., Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul 1971.  
— : Mali İstikrar Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Yay., Ankara-1980.  
— : Ortalama Kâr Hadlerinin Tesbiti Hakkında Yönetmelik, Resmî G., 28.10.1964.  
— : Vergi Reform Komisyonu Raporları, c. VI, Damga Matbaası, İstanbul-1972.  
— Türk Vergi Kanunları, c.: I-II, M.B. Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını.  
— : Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İ.İ.T.İ.A, Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yay, No: 1, İstanbul-1980,