

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ İNCELEMESİ

Tahsin TORUNOĞLU

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

2010

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi İncelemesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Tahsin TORUNOĞLU

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Vergi İncelemesi

Tahsin Torunoğlu

**Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Programı**

Vergi incelemesi yükümlüyü denetleme yollarından bir tanesidir. Vergi incelemeleri ile yükümlünün beyanlarının doğruluğu araştırmakta, tesbit edilmekte ve sağlanmaktadır.

Vergi incelemeleri, kesin ve yürütülmesi gereken nitelikteki bir işlem değildir. Aslında bu durum vergi dairesinin yapacağı tarh işlemine dayanak hazırlayıcı nitelikte bir işlem olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek rapora karşı iptal davası açma olanağı bulunmamaktadır.

İncelemelerin kural olarak yükümlünün iş yerinde; belli şartların oluşması durumunda ise inceleme elemanının dairesinde yapılması gerekmektedir. İnceleme yapmaya, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen inceleme elemanları yetkilidir.

İnceleme elemanı, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini araştıracaktır. Bu durum aslında ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur. Yapılan incelemeler özellikle defter ve belgeler üzerinden yürütülecek, bunun dışında bulunan matrah ve matrah farklarının işletme veya işletme dışından temin edilecek delillerle açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Yükümlü inceleme sürecinde uzlaşma yoluna başvurabileceği gibi, inceleme sonrasında tarhiyat sonrası uzlaşma ya da cezalarda indirim yoluna baş-

vurabilecektir. Tüm bunların dışında yükümlünün yargı yoluna gitmesi de mümkündür.

Vergi hukuku uyuşmazlıklarının, âdil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmeye başlanması, henüz çok yenidir. Bu bakımdan vergi aslına ilişkin davalar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi nezdinde kabul görmemektedir. Vergi cezaları ise âdil yargılanma hakkı içinde değerlendirilmektedir.

Yargı süreci sonunda tarhiyat iptal edilirse idarenin hizmet kusuru ortaya çıkmaktadır. Şayet yükümlü tarh edilen vergiyi ödemişse, idarenin iade esnasında yükümlünün zararını karşılaması gerekmektedir. Uygulamada zararın giderilmesi faiz ile söz konusu olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi incelemesi, denetleme, icraî işlem, inceleme elemanı, defter ve belgeler, uzlaşma, âdil yargılanma, hizmet kusuru.

ABSTRACT

Postgraduate Thesis

Tax Analysis

Tahsin Torunoğlu

**Dokuz Eylöl University
Institute of Social Sciences
Department of Public Law**

Tax analysis is one of the means for inspecting taxpayer. With tax analysis, exactitude of taxpayer's declaration is investigated, determined and obtained.

Tax analyses are not a process that has an absolute and necessary-to implement quality. In fact, this situation arises out of its being a process, preparing basis for the imposition transaction that tax department will lay. Eventually, there is not a possibility to file an annulment action against a report to be compiled as a result of tax analysis.

Analyses, in principle, will be made at taxpayer's working place, but if specific conditions occur, it will be made at the investigator's department. Analyses will be realized by investigators designated in Tax Procedure Law.

Investigator will inquire into the real character of the event that brings forth the tax. This situation is, in reality, a result of economical approach principle. Analyses done will be performed on especially on ledgers and documents; apart from that, it will be required to put forth tax assessments and assessment discrepancies found distinctly through evidences that will be obtained from the business firm and outside the business firm.

Taxpayer can apply for compromise in the process of analysis, as well as after analysis she or he will be able to apply for compromise or reduction in the

penalties after assessment. Apart from all of these, taxpayer will be able to resort to the jurisdiction.

As for beginning of considering tax law controversies within the scope of the right fair trial, it is very recent. In this respect, law suits pertaining to tax essence have not been being accepted before European Court of Human Rights. As for tax penalties, they have been being considered within the right of fair trial.

If assessment is canceled at the end of judicial procedure, service failure of the administration appears. If taxpayer had paid the assessed tax, compensation to taxpayer by administration has been required. In application, indemnification has been being a matter of interest.

Key Words: Tax Analysis, inspecting, process that has an absolute and necessary-to implement quality, investigator, ledgers and documents, compromise, fair trial, service failure of the administration.

İÇİNDEKİLER

Yemin Metni	II
ÖZET	III
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER	VII
KISALTMALAR	XIV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

I. VERGİ İNCELEMESİNİN SEBEPLERİ VE VERGİ İNCELEMESİNİN	
AMACI	3
A. Genel Açıklama	3
B. Vergi İncelemesinin Sebepleri	4
1. Vergi Kayıp ve Kaçakları	4
2. Ekonomik, Mali ve Sosyal Nedenler	7
a. Genel Olarak	7
b. Ekonomik Nedenler	7
c. Sosyal Nedenler	8
ç. Mali Nedenler	9
C. Vergi İncelemesinin Amacı	9
II. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKÎ NİTELİĞİ	13
III. VERGİ USÛL KANUNU'NDA DÜZENLENEN DİĞER DENETİM	
TÜRLERİ	17
A. Genel Açıklama	17
B. Yoklama	18
1. Genel Olarak	18
2. Yoklamanın Hukukî Niteliği	19
3. Yoklama Yapmaya Yetkili Kişiler	20
4. Yoklama Zamanı	21

5. Yoklamanın Bitirilmesi.....	21
C. Arama	22
1. Genel Olarak	22
2. Aramanın Yasal Dayanakları	24
3. Şartları.....	26
a. Vergi Kaçakçılığı Yapılması.....	26
b. Kaçakçılığa Delalet Eden Emarelerin İhbar ya da Vergi İncelemesi Yolu ile Öğrenilmesi.....	26
c. Sulh Ceza Hakîminin Kararı	28
4. Arama Süreci.....	32
a. Defter ve Vesikaların Müfredatlı Tutanağa Bağlanması.....	32
b. Defter ve Vesikaların Daireye Götürülmesi ve Saklanması	34
5. İnceleme Süreci.....	34
6. İnceleme Sürecinde Yükümlünün Hakları ve Ödevleri	36
7. Arama Yapılma Zamanı	37
8. Aramada Hazır Bulunabilecekler.....	38
9. İncelemenin Sonlandırılması.....	40
Ç. Bilgi Toplama.....	41
1. Genel Olarak	41
2. Bilginin Talep Üzerine Verilmesi	43
a. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenleme	43
b. Bilgi İsteme Usûlü	43
c. Bilgi İstenebilecek Kişiler	46
ç. Bilgi Vermekten İmtina Edebilecek Kişiler	47
3. Devamlı Bilgi Verme	48
4. Bilgi Verme Yükümlülüğüne Aykırı Davranışın Yaptırımı	49
5. İstihbarat Arşivi.....	51
IV. VERGİ İNCELEMESİNDE VERGİ KANUNLARININ YORUMU	52
A. Genel Açıklama.....	52
B. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Birtakım Vergisel İşlemlere Etkisi.....	54
1. Genel Olarak	54

2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Peçeleme İşlemlerine Etkisi	56
3. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Geçersiz İşlemlere Etkisi.....	59
4. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Hukuka ya da Ahlâka Aykırı İşlemlere Etkisi	60
V. VERGİ İNCELEMESİNDE YETKİ, YETKİNİN KAPSAMI VE YETKİLİ OLANLARIN SORUMLULUKLARI	61
A. Genel Açıklama.....	61
B. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar.....	62
1. Genel Olarak	62
2. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu	63
3. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar	64
4. Vergi İncelemesine Yetkili Olanların Yetki ve Sorumluluklarının Kapsamı	70
a. Genel Olarak.....	70
b. Vergi İnceleme Elemanının Vergi Usul Kanunu'ndan Kaynaklanan Birtakım Yetki ve Sorumluluk Halleri.....	70
c. İnceleme Elemanının Diğer Yetki ve Sorumluluk Halleri	74
VI. NEZDİNDE VERGİ İNCELEMESİ YAPILANLAR VE SORUMLULUKLARI.....	78
A. Nezdinde Vergi İncelemesi Yapılacak Olanlar.....	78
B. Nezdinde Vergi İncelemesi Yapılacak Olanların Sorumlulukları.....	80
VII. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI ZAMAN.....	82
A. Vergi İncelemesinin Başlama Zamanı	82
B. Takdir Komisyonuna Başvuru ile Duran Zamanaşımının Vergi İncelemesine Etkisi	83
C. Vergi İncelemesinin Bitirilme Zamanı	85
Ç. Vergi İncelemesinin Zamanı Konusundaki Diğer Düzenlemeler	86
VIII. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER	87
A. Genel Açıklama.....	87
B. İncelemenin İşyerinde Yapılmasının İstisnaları	88
C. Uygulamada Karşılan Durum.....	89
Ç. Defter ve Belge İbraz Etmemenin Yaptırımını.....	92

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ İNCELEMESİNİN DENETİM SÜRECİ

I. VERGİ İNCELEME RAPORLARINA KARŞI İDARÎ BAŞVURU	
YOLLARI	94
A. Uzlaşma	94
1. Genel Olarak	94
2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	96
a. Genel Olarak.....	96
b. Kapsam.....	97
c. Uzlaşma Sürecinin Başlaması	98
aa. Yükümlünün Uzlaşma Talebi.....	98
bb. İnceleme Elemanının Uzlaşma Daveti	100
ç. Uzlaşma Süreci.....	101
aa. Uzlaşmadan Vazgeçme.....	101
bb. Uzlaşmanın Sağlanması	102
cc. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılması.....	102
d. Uzlaşmanın Sonuçları	103
aa. Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği	103
bb. Vergi Dairesi Bakımından Sonuçları	104
cc. Yükümlü Bakımından Sonuçları	105
aaa. Genel Olarak	105
bbb. Uzlaşmanın Yükümlünün Dava Açma Hakkı Üzerindeki	
Etkisi	105
3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	107
a. Genel Olarak.....	107
b. Kapsam.....	107
4. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasındaki Farklar.....	108
B. Cezalarda İndirim	110
II. VERGİ İNCELEMESİNİN YARGISAL DENETİMİ	112
A. Vergi İncelemesinin Yargısal Denetiminde İsbat Süreci ve İsbat Yükü.....	112
1. Genel Olarak	112
2. İsbat.....	113

3. İsbat Yüğü	114
a. Genel Olarak	114
b. İsbat Yüğü'nün Kimde Olduğunun Belirlenmesi	115
B. Vergi Hukukunda Karineler	116
1. Genel Olarak	116
2. Yüğümlü Beyanlarının Doğruluğu Karinesi	117
3. İktisadî, Ticarî, Teknik Gereklere ve Hayatın Olağan Akışına Uygunluk Karinesi	118
4. Faydalanılan Diğer Karineler	120
C. Vergi İncelemesinin Yargısal Denetiminde Kullanılan Deliller	122
1. Delil Serbestliği İlkesi	122
2. İlkeye Getirilen İstisnalar	125
a. Vergi Usul Kanunu'nun Öngördüğu Belge Düzeni	125
aa. Usûlüne Uygun Tutulmuş Defter, Kayıt ve Belge ile İspat Zorunluluğu	125
bb. Belge Düzenine Uymamanın Yüğümlü Aleyhine Sonuçları ve Uygulamada Karşılaşılan Durumlar	128
aaa. Genel Olarak	128
bbb. Matrah ve/veya Matrah Farkının Re'sen Tarh Edilmesi	129
ccc. İbraz Yüğümlülüğünün Mahkemede Yerine Getirmek İstenilmesi	133
ççç. Katma Değer Vergisi İndirimlerinin Reddedilmesi	135
ddd. Belge Düzenine Uygun Ancak Gerçek Durumu Yansıtmayan Defter ve Beyannamelerin Ortaya Çıkarılması	139
eee. İkmâlen Tarhiyat Sebebinin Bulunması	144
fff. Usûlsüzlük Cezasının Kesilmesi	145
ggg. Defterlerin Tasdik İşleminin Zamanında Yaptırılmaması Sonucunda Usûlsüzlük Cezasının Kesilmesi	148
ğğğ. Özel Usûlsüzlük Cezasının Kesilmesi	149
hhh. Fatura Düzenine Aykırılık Halinde Özel Usûlsüzlük Cezası Kesilmesi	152
ııı. Ceza Mahkemesinde Yargılanmayı Gerektiren Haller	154

b. Yemin.....	157
c. Tanık Beyanı	158
III. VERGİ İNCELEMESİNİN YARGISAL DENETİMİNDE AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ	160
A.Genel Olarak	160
B. Âdil Yargılanma Hakkı	161
1. Vergi Aslına İlişkin Uyuşmazlıklarda Uygulanabilirliği.....	161
2. Vergi Cezalarında İlişkin Uyuşmazlıklarda Uygulanabilirliği	164
3. Maddenin Gizli İçeriğinde Saklı Haklar Blokunun Uygulanabilirliği.....	167
a. Genel Olarak.....	167
b. Susma Hakkı	168
aa. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İçtihatlarıyla Susma Hakkı.....	168
bb. Vergi İnceleme Sürecinde Susma Hakkı.....	169
c. Masumiyet Karinesi	172
ç. Makûl Sürede Yargılanma Hakkı.....	174

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İDARENİN VERGİ İNCELEMESİNDEN DOĞAN MALİ SORUMLULUĞU

I. İDARENİN MALİ SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI.....	176
A. Genel Açıklama.....	176
B. Kusurlu Sorumluluğun Şartları	177
1. Genel Olarak	177
2. İdari Davranış (Kusurlu İşlem ve/veya Fiil)	178
3. Zarar	179
4. Nedensellik Bağı	180
II. VERGİ İDARESİNİN VERGİ İNCELEMESİNDEN KAYNAKLANAN MALİ SORUMLULUĞU	180
A. Genel Açıklama.....	180
B. Vergi İncelemesinde Hizmet Kusuru ve Hizmet Kusurundan Kaynaklanan Zararın Tazmininde Faiz Uygulaması.....	182
1. Vergi İncelemesinde Hizmet Kusuru	182

2. Hizmet Kusurundan Kaynaklanan Zararın Tazmininde Faiz	
Uygulaması	184
a. Faiz Talebinin Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci Maddesinin Dördüncü Fıkrasına Göre Değerlendirilmesi	184
aa. Vergi Yargısının Konuya Yaklaşımı	184
bb. Doktrinin Konuya Yaklaşımı	187
b. Faiz Talebinin Genel Hukuk İlkelerine Göre Değerlendirilmesi.....	189
c. Faizin Haksız Tahsilât Tarihinden Başlaması	192
C. Vergi İncelemede İdarenin Mali Sorumluluğunu Gerektiren Birtakım Haller.....	194
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	198
KAYNAKÇA.....	204

KISALTMALAR

AATUHK	:Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanun
Any	:Anayasa
AyM	:Anayasa Mahkemesi
bkz	:Bakınız
C	:Cilt
CD	:Ceza Dairesi
CMK	:Ceza Muhakemeleri Kanunu
D	:Daire
dp	:Dipnot
Dş	:Danıştay
E	:Esas
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
HD	:Hukuk Dairesi
hk	:Hakkında
İYUK	:İdari Yargılama Usûlü Kanunu
K	:Karar
KD	:Kararları Dergisi
KDV	:Katma Değer Vergisi

KDVK	:Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	:Kanun Hükümünde Kararname
m	:Madde
mük	:Mükerrer
para	:Paragraph
RG	:Resmi Gazete
s	:Sayfa
S	:Sayı
TÖuzl. Yön	:Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
Uzl. Yön.	:Uzlaşma Yönetmeliği
v	:Versus
vd	:Ve diğerleri
VDDGK	:Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	:Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	:Vergi Usul Kanunu
Y	:Yargıtay
YCGK	:Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

Devlet, birtakım kamusal harcamaların finansmanı için paraya ihtiyaç duymakta ve vergiler de, devletin ihtiyaç duyduğu finansmanın en önemli unsurunu teşkil etmektedir. Ancak vergiler, yükümlüler tarafından, pek de hoş karşılanmamakta, tam tersine mali bir yük olarak algılanabilmekte ve bilerek ya da bilmeyerek bu yükten kurtulma çabası içine girilebilmektedir. Bu yüzden büyük çoğunluğu beyan esasına dayanan Türk vergi sistemi içerisinde beyan edilen matrahın denetlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu'nun yoklama, arama ve bilgi toplama gibi denetim araçları ihdas ettiği görülmektedir. Vergi incelemesi de Vergi Usul Kanunu'nun yükümlüyü denetleme yollarından bir tanesi olup yükümlünün ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanması amacıyla hizmet etmektedir. Anlaşıldığı gibi bu çalışmanın konusunu vergi incelemesi oluşturmaktadır.

Vergi incelemesinin, vergi dairesinin yapacağı tarhiyata hazırlık mahiyetinde olduğunu ön bilgi olarak ifade etmek gerekmektedir. Bu bakımdan inceleme raporları tek başlarına iptal davalarına konu edilememektedir. Vergi incelemelerinin bu özelliğinden dolayı çalışmada incelenen birtakım başlıklar, vergi incelemelerinin fer'i birtakım sonuçları olarak değerlendirilmelidir. Bunlardan bir tanesini özellikle idarenin mali sorumluluğu konusu oluşturmaktadır. Zira, idarenin, istisnaî birtakım hükümler dışında, vergi incelemesinden kaynaklı doğrudan bir mali sorumluluğu bulunmamaktadır. İdarenin, mali sorumluluğunun doğması, vergi inceleme süreci sonunda düzenlenecek rapora göre vergi dairesince tarh edilecek verginin, hatalı tahsili ile doğacaktır. Bunun gibi vergi incelemelerinin yargısal denetiminde vergi inceleme süreçleri; ancak tarh işlemine karşı açılacak bir iptal davasında değerlendirilebilecektir. Bu bakımdan aslında vergi inceleme süreciyle doğrudan bir bağlantısı olmadığı düşünülebilecek bazı başlıklar, vergi incelemesinin dolaylı etkileri nedeniyle çalışma içinde yer almıştır.

Çalışma sistematığı içerisinde, vergi inceleme sürecinin hukukî boyutu değerlendirilmiştir. Nitekim, inceleme raporunun ardından tarh edilecek vergi ve/veya

cezaya ilişkin, idarî veya yargısal denetim süreçlerinin, yine hatalı tahsil sonucu doğan idarenin mali sorumluluğunun değerlendirilmesinde konunun hukukî boyutu ele alınmıştır. Yapılan açıklamalar, öncelikle Vergi Usul Kanunu ve yargı kararları etrafında şekillenmiş, doktrinin konu hakkındaki eleştirileri dikkate alınarak sonuca varılmaya çalışılmıştır.

Çalışma genel hatları içinde üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, genel olarak vergi incelemeleriyle ilgili doğrudan bağlantısı olan hükümlerin değerlendirilmesi şeklinde olmuştur. İlk bölüm içerisinde vergi incelemesi hakkında genel birtakım bilgiler verilmiş, vergi incelemesinin kişileri, yeri ve zamanı özellikle Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği düzenlemeler, diğer mevzuat hükümleri ve yargı kararları dikkate alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek ve edilmiş olan vergilerin idarî aşamadaki ve yargısal çözüm yolları değerlendirilmiştir. Bunun yanında, son yıllarda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi nezdinde açılan vergisel nitelikli davaların, âdil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmeye başlanmasından ötürü, vergi inceleme süreçleri sonunda tarh edilecek vergi ve cezaların yargısal denetiminde başvurulabilecek bir yol olup olmadığı değerlendirilecektir. Son bölüm ise idarenin mali sorumluluğuna ayrılmıştır. Bu bölüm genel olarak yargı kararları ile şekillenmiştir. Nitekim bu bölüm içerisinde son yıllarda Danıştay kararlarının, yükümlü lehine bir gelişme gösterdiği rahatlıkla anlaşılabilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

I. VERGİ İNCELEMESİNİN SEBEPLERİ VE VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI

A. Genel Açıklama

Genel olarak beyan esasının geçerli olduğu Türk vergi sisteminde yükümlü kendi matrahını kendisi belirleyecek ve hazırladığı beyannamesini ilgili vergi daire-sine verecektir. Beyanın gerçeğe uygun olması durumunda, beyan edilen matrah dik-kate alınacak ve vergi tarh edilecektir. Ters bir durumda ise, vergi kaybı ortaya çıkacaktır. Kayıp hali, kanun hükümlerinin yanlış anlaşılması, yeterli ölçüde bilinmemesi veya maddî hatalar yapılması¹ gibi iradi olmayan sebeplerle oluşabileceği gibi; kasti bir şekilde matrahın gizlenmesiyle de ortaya çıkabilecektir.

Vergilendirmede amaç, kamu harcamalarının mali kaynağını oluşturmaksa, vergi kaybına sebebiyet verilmesi kamu hizmetinin aksamasına neden olacaktır. Özel mülkiyete yapılan böylesi bir müdahale karşısında yükümlü, karşı bir refleks olarak devletin almak istediği bu payı kaçırmaya çalışabilecektir. Zira, vergilendirme işle-mi, kişilerin mülkiyetine yani kasa ve keselerine el koyulduğu için bir hukuk devleti-nin en nazik uygulamalarından birini teşkil etmektedir². Bu bakımdan yükümlü be-yanlarının incelenmesi büyük önem taşımaktadır.

¹ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 4.

² Karakoç, Hukukî Nedenler, s. 92.

B. Vergi İncelemesinin Sebepleri

1. Vergi Kayıp ve Kaçakları

Vergi, kamu harcamalarını karşılamak üzere zorla alınan ve karşılıksız olan bir kamu geliri türüdür. Cebre dayanması ve kişiselleştirilebilen bir karşılığının olmaması bireyleri vergiye karşı tepkide bulunmaya itmektedir. Nitekim vergi, birtakım kutsal amaçları olsa bile, yükümlüler tarafından sevimsiz bir şey, üzerinden atılması gereken bir yük olarak nitelendirilmektedir³. Bunun bir sonucu olarak, yükümlülerin vergiye karşı çeşitli tepkiler geliştirdikleri görülmektedir. Örneğin yükümlü, vergisini hiç ödememe yoluna gidebilmekte ya da ödemesi gereken miktarı olabildiğince azaltma eğilimi göstermektedir. Bu amacın gerçekleşmesi için ya matrahi yok etmekte ya da olabildiğince daraltmaya çalışmaktadır. Sonuçta bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte insanoğlunun egosu ve değişen yaşam koşullarının sonucu olan sınırsız ihtiyaçlarının karşılanmasında ya da gelir getirici faaliyetlerinin finansmanında kullanılmak üzere, olabildiğince fazla kaynak yaratma arzusu içine girdiği görülmektedir. Kaynak yaratma yöntemlerinden biri de, kazancın elde edilmesinde zorunlu kayıpların en aza indirilmesidir. Bu kayıplar içinde vergi önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle vergi oranlarının yüksekliği, toplanan vergilerin yerinde kullanılmaması, denetim yetersizliği, vergi yasalarının anlaşılması güç düzenlemeler içermesi, bilgisizlik, ekonomik kriz, rekabet koşullarında eşitsizlik gibi, tüm diğer nedenler, ya yükümlülerin vergi kaçırma bahanesini oluştururlar ya da bu eylemin gerçekleştirilebilmesi için uygun ortamı hazırlarlar⁴.

Vergi kaybı, bir üst kavram olarak hem vergi kaybını hem de vergi kaçacağını ifade etmektedir. Geniş anlamda vergi kaybı, doğmuş ya da doğması gereken bir vergi alacağının çeşitli sebeplerle Hazineye intikal etmemiş olmasını ifade etmektedir. Burada önemli olan Hazineye intikal etmesi gereken paranın, ne şekilde ve hangi sebeple intikal etmemiş olması değil; paranın bir şekilde Hazine dışında kalmış olmasıdır. Dar anlamda vergi kaybı (vergiden kaçınma) ise hukuka aykırı olmayan neden ya da gerekçelere dayanan intikal etmeme halini oluşturmaktadır. Kaçak ise,

³ **Kırbaş**, Vergi Kaçağı, s. 4; **Karakoç**, Vergi Kaçağı, s. 87.

⁴ **Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 258-259.

dar anlamda vergi kaybının tam tersine, hukuka uygun olmayan yollardan Hazineye intikal etmesi gereken paranın intikal etmeme hali olarak ifade edilebilecektir⁵. Anlaşıldığı gibi yükümlünün üzerinde bir baskı olarak hissettiği vergiye karşı tepkisi, hem meşrû hem de meşrû olmayan şekillerde gerçekleşebilmektedir.

Dar anlamda vergi kaybı söz konusu olduğunda, yükümlünün hiçbir hukukî ya da cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. Zira, burada yükümlünün vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayarak vergi borcunun ortaya çıkmasını engelleme faaliyeti söz konusudur⁶. Bunun dışında birtakım vergiden kaçınma sebeplerini bizzat kanunlar da öngörmüş olabilmektedir. Söz gelimi istisna, muafiyet, indirim ve düşük oranlar bu duruma örnek gösterilebilir. Ya da birtakım kanun boşluklarının bulunması da yükümlüyü vergiden kaçınmaya itebilmektedir. Nitekim, Türk vergi sisteminin kendi içindeki bütünlüğünü kaybettiği herkes tarafından bilinen ve kabul edilen bir gerçektir. Bunun, hem sebebi hem de sonucu olarak, “vergi hukukunun hukuk ilkelerine göre değil, Hazine’nin gelir ihtiyaçlarına göre belirlenir hale geldiği” ifade edilmektedir⁷. Sonuçta kanunların hazırlanma sürecinde tercihlerin doğru yapılmayışı, yine kanunların Meclis’te yeterli incelemeye ve tartışmaya konu olmayışı sebebiyle, bünyesinde birçok boşluğu barındırdığı ifade edilebilecektir⁸. Uygulamada, yorum farklılıklarına ve içtihat aykırılıklarına neden olabilen bu tür yasal ve idarî düzenlemelerin, iyi niyetli yükümlüler için yanılma nedeni; vergi ödemek niyetinde olmayanlar için ise, fırsat olması kaçınılmazdır⁹.

Kaçakçılık fiilleri ise yine vergi kaybında olduğu gibi vergi kaçığına neden olan hallerden birisidir. Ancak kaçakçılığı, dar anlamda vergi kaybından ayıran durum, hukuka aykırılık unsuru olmaktadır. Başka bir deyişle, hem dar anlamda vergi kaybı hem de kaçakçılık, amaçlanan vergi hâsılatının yeterince sağlamaması sonucu-

⁵ **Karakoç**, Hukukî Nedenler, s. 90; **Kıldış**, s. 124.

⁶ **Akdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 163; **Karakoç**, Vergi Kaçağı, s. 92; **Aydın**, s. 20; **Kıldış**, s. 123.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç**, Vergiden Kaçınma, s. 100; **Doğrusöz**, Vergi Kongresi; **Karakoç**, Hukukî Nedenler, s. 94.

⁸ **Karakoç**, Hukukî Nedenler, s. 95.

⁹ **Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 261.

nu yaratmakla birlikte, vergi kaçakçılığı kanunlara aykırı nitelik taşımakta ve vergi suçu oluşturmaktadır¹⁰.

Aslında vergi kaybı, hukukî bir terimi ifade etmektedir. Gerçekten bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde "Vergi Ziyai" başlığı ile ifade edilmiştir. Sözü edilen hükme göre, yükümlünün veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ile vergi kaybı oluşmaktadır. Bu anlamda vergi kaybı, vergi kaçığını da içermektedir. Vergi kaçığı, kasıtlı vergi uyumsuzluğunu, yani vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili ödevlerini, vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla bilerek ve isteyerek, yerine getirmelerinin veya eksik yerine getirmelerinin sonucudur¹¹. Bu nitelikteki fiiller, mali nitelikli yaptırımların yanında ceza mahkemelerince verilecek cezalarla da yaptırıma bağlanmışlardır. Sözü edilen maddedeki fiiller, defter ve belgelerde tahrifat ve sahtekârlık yapılması şeklinde ortaya çıkabilmekle birlikte, başka bir grup kaçakçılık fiilleri ise muhasebe işlemlerinin gizlenmesi ya da giderlerin şişirilmesi, karın düşük gösterilmesi, belge düzeninin bunu sağlayacak şekilde kurulması gibi maddî gizlemelerle de gerçekleştirilebilmektedir¹².

Yükümlülerin, vergiyi doğuran olayın ya da kendileri için hukukî bir durumun gerçekleşmesine engel oldukları durumlarda vergi borcu doğmayacaktır. Bununla beraber ister kanun koyucunun iradesinden, ister kanun boşluğundan doğsun, dar anlamda vergi kaybı (vergiden kaçınma) sonucunda kanunun herhangi bir hükmü ihlâl edilmediği için, yükümlü herhangi bir suç işlemiş sayılmayacak ve bunun karşılığında ceza almayacaktır.

¹⁰ **Karakoç**, Vergi Kaçağı, s. 93; **Aydın**, s. 21.

¹¹ Vergi ziyai hakkındaki açıklamalar için bkz. **Karakoç**, Vergi Ziyai, s. 40 vd.; **Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 257.

¹² **Karakoç**, Vergi Kaçağı, s. 94.

2. Ekonomik, Mali ve Sosyal Nedenler

a. Genel Olarak

Devlet, klasik nitelikteki kamu hizmetlerini topluma sunabilmek için, gerekli olan finansal ihtiyacı büyük ölçüde vergilerle sağlamaktadır. O halde, vergilemenin temel amacı, kamu giderlerinin finansmanının karşılanabilmesi için gelir elde etmektir. Ne var ki verginin, Devlet açısından sadece gelir getirici bir özellik taşıdığına inanmak, olaylara eksik bakmak anlamına gelecektir. Zira, Devlet'in vergi toplamakla, gelir ettiği doğrudur; ancak, elde ettiği gelirin birtakım sosyal sonuçları bulunmaktadır. Bu bakımdan Devlet, verginin mali amacına ek olarak, ekonomik ve sosyal hedeflerini gerçekleştirebilmek bakımından da vergilerden faydalanmaktadır¹³. Bu bakımdan aslında vergilendirmenin hedefi olan amaçlar, bir bakıma vergi incelemesinin de amacını teşkil etmektedir. Zira, vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergiler araştırılmakta, tesbit edilmekte ve sağlanmaktadır (VUK m. 134/1). Başka bir deyişle, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanması amaçlanırken, vergilemenin malî, sosyal ve ekonomik amacının da gerçekleştirilmesi için çalışılmaktadır.

b. Ekonomik Nedenler

Devletin, vergiler yoluyla mali amacın gerçekleşmesi sağlanırken, vergi yüküne eşit olarak katlanan bireyler arasında eşitliği bozacak yaklaşımlardan kaçınması gerekmektedir¹⁴. Özellikle uygulamaya bakıldığı zaman, kişilerin, ödenmesi gereken vergileri kendi bünyelerinde tutarak, tuttıkları miktar kadar fon yaratmış oldukları görülmektedir. Bunu, şahsî bir fayda olarak değerlendirecek olursak, toplumsal faydanın ikinci plana itildiği görülecektir. Yükümlünün kendi bünyesinde oluşturduğu fon ile serbest piyasa içindeki rekabet dengesinin bozulacağını belirtmek gerekmektedir. Zira, yükümlüler, ödemedikleri vergi tutarı kadar finansal gücü ellerinde tutmuş olmaktadır. Durum böyleyken ödenmeyen vergi miktarının telâfisi amacıyla

¹³ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s. 118-119; Karakoç, Maliye, s. 64.

¹⁴ Karakoç, Maliye, s. 66; Aydın, s. 19.

yeni vergi yüklerinin oluşturulması halinde, böylesi bir sonuçtan en çok zarar görenler ise vergisini düzenli ödeyenler olacaktır. Başka bir ifadeyle, sektörler arası rekabet şartlarının bozulmasıyla bazı teşebbüsler özellikle küçük ve orta boyutlu işletmeler vergi kaçakçılığı yolu ile vergiden kurtulurken, diğer taraftan kaçakçılık yapmayan bir kısım teşebbüslerin, üzerindeki vergi yükünün ağırlığı artmış olmaktadır¹⁵.

c. Sosyal Nedenler

Çağdaş sosyal devlette gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmada en önemli rolü vergi politikası oynamaktadır¹⁶. Nitekim Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında herkesin mali gücüne göre, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte yine Anayasa'nın 73'üncü maddenin ikinci fıkrasında, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu hususu dile getirilmiştir.

Verginin adaletli olması¹⁷, aslında verginin kendisi dışında yöneleceği bir hedef değildir. Tam tersine, vergide bulunması gereken özelliklerden biridir. Bu bakımdan, verginin amacının ne olduğu önemli değildir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtildiği gibi verginin mali güce göre alınması, verginin adil olması için yeterlidir. Ancak, verginin mali güce alınması ilkesinin, sosyal adalet ilkesi sayesinde bir kül olarak toplumsal bazda uygulanması gerekmektedir. Sosyal adalet ilkesi uyarınca düzenlenen vergi sistemi ile herkes mali gücüne göre vergi ödemekle kalmayacak millî gelir ve servetin fakir halk tabakaları arasında eşit bir şekilde dağılımı da gerçekleşmiş olacaktır¹⁸.

O halde, sosyal devlet açısından yapılması gerekenlerden biri vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleştirilmesi olmalıdır. Ancak vergi kayıp ve kaçakları sayesinde bu dengenin, vergisini düzenli olarak ödeyen aleyhine bozulduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

¹⁵ Kazıcı, s. 27.

¹⁶ Özbudun, s. 130.

¹⁷ Anayasal vergilendirme ilkeleri konusunda bkz. T. Budak, s. 205 vd..

¹⁸ Karakoç, Maliye, s. 67.

ç. Mali Nedenler

Aslında genelde maliye politikasının, özelde ise verginin temel amacı, hazine için para ihtiyacını karşılamaktır. Zira, Devlet yapacağı bir takım harcamaların finansmanını, vergiler sayesinde elde ettiği gelir ile karşılamaktadır. Bu bakımdan vergi sisteminden beklenen, olabildiğince verimli olmasıdır. O halde, Devlet'in üstlendiği ekonomik ve sosyal görevler sebebiyle, bu görevlerin malî kaynağını oluşturan vergilerin tam olarak toplanabilmesi ve bunların tam anlamıyla değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan bir şekilde kayıp ve kaçakların tesbit edilmesi gerekli olmaktadır¹⁹. Vergi incelemeleri, bu yönüyle devletin ihtiyaç duyduğu malî kaynakların teminine zemin hazırlamış olmaktadır.

C. Vergi İncelemesinin Amacı

Konulan herhangi bir verginin, bu vergiyi ödemek zorunda kalan kişide bu yükten kurtulma arzusu yarattığı bilinmektedir. Bu konuda yapılabilecek şeylerden birincisi, vergi matrahının daraltılması ya da yok edilmesi yoluyla vergiyi hiç ödememeye ya da az ödemeye çalışmaktır. Yükümlülerin bu çabalarında başarılı olmaları halinde devletin vergiden sağladığı gelir azalmakta ya da tümüyle ortadan kalkmaktadır²⁰.

Vergi kayıp ve kaçığı, vergilemenin olduğu her yerde görülebilecek evrensel bir olgudur. Bir ekonomide yüksek orandaki vergi kayıp ve kaçıkları, vergileme ile varılmak istenen amaçlardan uzaklaşılmasına yol açmasının yanında, birtakım makro ekonomik göstergelerde sapmalara neden olmak suretiyle hiç uygun olmayan ekonomik politikalarda değişiklik yapılmasını gerektirmektedir. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde, paralı ekonomiye geçiş çabalarını geciktirmekte ve gelir dağılımını olumsuz yönde etkilemektedir²¹.

¹⁹ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 6; Akdoğan, Kamu Maliyesi, 119; Karakoç, Maliye, s. 64.

²⁰ Karakoç, Vergiden Kaçınma, s. 97.

²¹ Karakoç, Vergi Kaçığı, s. 87.

Devlet, birtakım ortak amaçların gerçekleşmesi için harcama yapmakta ve bunun finansmanı için vergi toplamaktadır. Hizmetlerin, vergi ödenmeden kullanılması, bunlardan bedava yararlanılması anlamına gelmektedir²². O halde, kamu maliyesi yönünden ekonomik işlem ve faaliyetlerin kayda alınmasının esas amacı, âdil ve denetlenebilir bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Nitekim devlet vergi almak istediği faaliyet ve işlemlerin belgelendirilmesini istemekte; vergi almayacağı faaliyet veya işlemlerin kaydının tutulmasını fazla önemsememektedir²³.

Vergi idaresinin başarısı ise, iki temel sorunun çözümüne bağlıdır. Bunlardan birincisi, vergi idaresinin kanunlara uymak ve vergi ödemek isteyen yükümlülerin haklı taleplerini karşılayabilme becerisidir. İkincisi ise, kanunlara aykırı davranan ya da davranmaya kalkışan yükümlülerin bu davranışlarından vazgeçirilmesinde vergi idaresinin etkin olmasıdır. Bu iki noktadan birincisinde, devlet ile yükümlü arasındaki anlaşmazlıkların karşılıklı anlayış ve işbirliği içinde çözümlenmesi söz konusudur. İkincisinde ise, anlaşmazlık ve kanunlara aykırılık aşamasında, vergilendirmede kamu otoritesinin gücünün etkin bir biçimde gösterilmesi konusu önem kazanmaktadır²⁴.

Diğer tüm alanlarda olduğu gibi, vergi ile ilgili düzenlemelerin başarılı olabilmesi, her şeyden önce etkili bir denetimin varlığına bağlıdır. Nitekim vergi incelemesi ile yükümlülerin vergisel işlemleri denetlenerek, bu işlemlerle ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle hata, hile ve eksikliklerin önüne geçilmek istenmektedir²⁵. Denetim sonucunda, kanunlara uyulmadığı belirlenirse, bunun kendi kuraları çerçevesinde sonuca bağlanması ve yasalara uymayanların yaptırımlara tâbi tutulması gerekmektedir²⁶. Etkili bir denetimin olmaması, öncelikle yükümlülerin vergi kaçırma niyetlerini uygulamaya koymalarında cesaretlendirici unsur olmaktadır. İkincisi, göstermelik denetim, vergi kaçağı ile mücadelenin başarısızlığının

²² Şengül, Kayıt Dışı Ekonomi-I, s. 16.

²³ Karakoç, Hukukî Nedenler, s. 99.

²⁴ Akalın, Piyasa Ekonomisi, s. 226; Karakoç, Hukukî Nedenler, s. 100-101.

²⁵ Gümüş, s. 142; “Vergi kaybına yol açan belgesiz olaylar anında tespit edilemediğinden sonradan defter ve belge üzerinden yapılan denetimlerde bu durumların tesbiti oldukça zorlaşmakta ve vergi denetiminin etkinliği azalmaktadır.” (Özdemir/Altunoğlu, s. 120).

²⁶ Aydemir, Kayıt Dışı-I, s. 81.

önemli nedenlerinden biridir²⁷. Bu bakımdan kısaca önemli olan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde etkin araçlardan birisi, kanunlara uyulup uyulmadığının denetlenmesidir. Denetim, işlemlerin yapıldığı anda olabileceği gibi, geçmişe yönelik olarak da yapılabilir. Denetimin temel amacı, kişileri kanuna uygun davranmaya yöneltmektir. Başka bir deyişle, denetim sayesinde, vergi yükümlülerinin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken vergi kanunlarına uyup uymadıklarının belirlenmektedir²⁸.

Denetim, kişiler üzerinde önleyici ve caydırıcı etki yaratmaktadır. Denetimin, eğitim, kişilerde vergi bilincinin oluşması, vergi adaleti ilkesinin yerleşmesi ve gerçekleşmesi gibi amaçları da vardır. Kişilerin denetlenen(bile)ceklerini bilmeleri, kanunlara uygun davranma eğilimlerini artırır. Zira, denetim, vergisini zamanında ve eksiksiz ödemeyenler için ciddi bir risktir. Riskin büyüklüğü, kişileri vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilecek fiillerden uzak durmaya yöneltecektir²⁹. Başka bir deyişle, vergi incelemesi ile, vergi sistemine gönüllü uyumu sağlamak için, yükümlü tarafında bir dürtü oluşturulmaktadır³⁰. Bununla beraber, bir ülkede en iyi kanunlar yürürlükte olsa, en iyi idarî düzen sağlansa bile, denetimin olmaması zaman içinde sistemin bozulmasına yol açar. Çünkü denetim, sistemin işlemlerini güvence altına alan ve zaman içinde bozulmasını engelleyen bir işleve sahiptir³¹.

Denetimin gereği gibi yapılmaması³², kişilerin vergi kaçırma heves ve eğilimlerini arttırabilmektedir. Yakalanma ihtimalinin düşük olması, vergi kaçırma teşvik edici olmaktadır. Vergi kaçırmanın temel saiki, kazançlarını arttırmak oldu-

²⁷ Tekin, s. 66; Candan, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 262.

²⁸ Arslan, s. 240; Saban, Bir Yaşam/İki Yasa Olayı, s. 718.

²⁹ Aydemir, Kayıt Dışı II, s. 42; Yumuşak, s. 45; Karakoç, Hukukî Nedenler, s. 102-103.

³⁰ Yumuşak, s. 45.

³¹ Aydemir, Kayıt Dışı I, s. 84; Karakoç, Hukukî Nedenler, s. 103.

³² “Maliye Bakanlığı'nın denetim elemanı konusunda tutmuş olduğu istatistiklere bakıldığı zaman 1985 yılında 12174 olan denetim elemanı sayısının, 1992 yılında 15313'e yükselmişken bu tarihten sonra azalarak Ekim 2003 yılında 3193'e indiği görülmektedir. Bu bilgiler, sayıları artan vergi mükellefleri bakımından, denetlenme riskinin giderek azaldığını göstermektedir. Denetim elemanı sayısının yetersizliği, mükelleflerin büyük bölümünün hiç denetlenmemesi; diğer bir bölümünün de, zamanaşımının dolumuna yakın bir tarihte denetim programına alınması sonucunu doğurmaktadır. Bununla birlikte denetimde yaşanan sorunlarda denetim elemanlarının niteliklerinin yanında, sayılarının, yıllar itibarıyla beş misli azalmasına karşın; yapılan denetim sayısında aynı oranda azalma olmamasının; aksine her denetim elemanınca bir yılda gerçekleştirilen denetim miktarının 2-2.5 misli artmasının da etkisi vardır.” Ayrıntılı bilgi için bkz. (Candan, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 263-269).

ğundan, denetimin yaygın ve etkin yapılması yani yakalanma ihtimalinin ve cezalandırma riskinin yüksek olmasıdır³³.

Hukuk kurallarının yerinde, zamanında ve gereği gibi uygulan(a)maması kişilerin devlete ve hukuka güvenini sarsmakta; vergi adaletini zedelemekte; vergiye karşı tepki duyulmasına, vergiden kaçınılması, vergi kaçırılması yoluna gidilmesine sebep olmaktadır³⁴.

Vergi incelemelerinin etkili olduğu alan genel olarak kayıtlı vergi yükümlülere olmaktadır. Ancak burada önemli olan kayıtlı olmayan ve kayba neden olan yükümlülerin takibe alınmasıdır. Zira, kayba neden olan özellikle kayıtlı yükümlü değil; kayıtlı olmayan yükümlülerdir. Başka bir ifadeyle kaçağın önemli bir bölümü, kayıtlı olmayan vergi yükümlülerinin eseri olmaktadır³⁵. Sonuçta denetimin kayıtlı yükümlülerle sınırlı kalmaması; daha öteye giderek onunla ilişkide bulunanlarla birlikte kayıt dışı alanda işlem yapanları da kavraması gerekmektedir³⁶.

Beyan esasının geçerli olduğu vergilerde, yapılan bildirim doğruluğunun denetlenmesi gerekmektedir. Zira, kural, yapılan beyanın geçerli olduğunun kabul edilmesi olsa da aksinin yapılması her zaman için imkân dahilinde olduğundan bir denetleme ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu özelliğinden dolayı denetimle, yükümlü doğru bildirimde bulunmaya yöneltilmekte ve bu suretle vergi kaybı önlenerek ek bir gelir elde edilmeye çalışılmaktadır. Sonuçta vergi incelemesinin tam ve doğru bir şekilde yapılması halinde vergi kaybı önemli ölçüde azaltılmış olacaktır³⁷.

Vergi incelemelerinin gereği gibi yapılmaması veya gereği gibi olmaması, bazı kimselerin vergi kaçırmalarını mümkün kılmaktadır. Bu durum, bir yandan vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesine yol açarken, öte yandan ekonomik ve sosyal yapı üzerinde de olumsuz etkiler yaratmaktadır³⁸. Zira, kayıt dışı faaliyetlerin engellenememesi, ticaretin haksız rekabet ortamında yapılmasına neden olabilecek;

³³ **Karakoç**, Hukukî Nedenler, s. 104.

³⁴ **Karakoç**, Hukukî Nedenler, s. 101.

³⁵ **Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 269.

³⁶ **Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 270.

³⁷ **Akdoğan**, Vergi İncelemesi, s. 5.

³⁸ **Akdoğan**, Vergi İncelemesi, s. 6.

hatta bu yolla oluşacak vergi kayıplarının ortaya çıkaracağı bütçe açıkları enflasyonist bir etki yaratabilmektedir³⁹.

II. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKÎ NİTELİĞİ

Türk vergi sisteminin büyük çoğunluğu beyan esasına dayanmakta, yükümlü tarhiyata esas matrahı kendisi belirlemekte ve ilgili vergi dairesine beyan etmektedir. Bu itibarla, vergilendirmede ilk adım yükümlünün, vergiye tâbi faaliyetlerini beyan etmesine bağlı olmaktadır. Ancak vergilendirme mali bir yükümlülük olduğu için ister istemez yükümlü kesiminde buna karşı birtakım tepkiler oluşmakta, sonuçta vergi kayıp ve kaçakları ortaya çıkabilmektedir. Kaldı ki kasten yapılmış bir kaçırma olmasa bile zaman zaman yükümlülerin vergi matrahının hesabında birtakım hatalar yaptıkları ve bunun sonucunda da verginin olması gerekenden daha az tahakkuk etmiş olduğu görülebilmektedir.

Beyan esasının geçerli olduğu durumlarda beyanın doğruluğunun denetlenmesi bir zorunluluk halini almaktadır. Denetim yolları Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının yedinci kısmı "Yoklama ve İnceleme" kenar başlığını taşımakta, birinci bölümde yoklama, ikinci bölümde vergi incelemeleri, üçüncü bölümde arama ve son bölümde de bilgi toplama kurumu düzenlenmekte ve yükümlülerin beyanları çeşitli hukukî araçlarla denetlenmektedir.

Vergi incelemeleri, denetimin önemli bir türünü oluşturmaktadır. Nitekim, vergi incelemeleri ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta, tesbit edilmekte ve sağlanmaktadır (VUK m. 134/1). Bu bağlamda, yapılan inceleme sonunda bir matrah farkı bulunması halinde, bulunan matrah farkları ve kesilmesi gereken vergi cezaları hakkında incelemeyi yapan inceleme elemanınca bir rapor düzenlenecektir⁴⁰.

³⁹ Demirci/Kartal, s. 41.

⁴⁰ 01.08.2010 gün ve 27659 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 9'uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesine, vergi inceleme sürecine yönelik yeni bir

Verginin tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde, "*Vergi alacağı-nın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idarî muameledir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi verginin tarhı idarî bir işlem olarak kabul edilmektedir. Zira, verginin tarhı kesin, yürütülmesi gereken ve icraî bir işlem niteliğini taşımaktadır⁴¹. Türk vergi hukuku sisteminde vergilendirme süreci içerisinde ortaya çıkan ve bu nitelikte olan ilk işlem tarh işlemi olmaktadır⁴². Bunun önce-sindeki işlemler ise hazırlık işlemleri olarak kabul görmekte ve icraî nitelikte olma-dıklarından iptal davasına konu olmamaktadır⁴³.

İdari işlemler kendi içinde çeşitli sınıflandırmalara tâbi tutulmakta olup bun-lardan biri işlemin icraî olup olmamasına göre yapılan ayırmadır. Bu bakımdan idarî işlemleri icraî idarî işlemler ve icraî olmayan idarî işlemler şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. İcraî işlemler, idarenin tek yanlı iradesiyle oluşmakta ve hukukî sonuç doğurmaktadır. İcraî olmayan işlemler de idarenin tek yanlı iradesi ile ortaya çık-makta; fakat, hukuk düzeninde kendiliğinden bir değişikliğe yol açmamaktadır. İcraî olmayan idarî işlemleri hazırlık işlemleri, teyit edici işlemler, iç düzen işlemleri ve

hüküm eklenmiştir. Bundan böyle yapılacak incelemeler sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporları, gerekli tarhiyatın yapılması için doğrudan vergi dairesine gönderilmeyecektir. 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe girecek düzenleme ile hazırlanacak inceleme raporlarının denetimi hususunda ikili bir ayrıma gidilmiştir. Buna göre, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmek üzere, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı bulunduğu birimler nezdinde meslekte on yılını tamamlamış ve en az üç kişiden oluşacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde belirtilen diğer inceleme elemanlarının düzenleyecekleri inceleme raporları ise, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından denetlenecektir. İncelemeyi yapan inceleme elemanı ile değerlendirmeyi yapan kurul arasında uyumsuzluk olması halinde, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilecektir. Varılan sonuca göre hazırlanacak inceleme raporları, gerekli işlemlerin yapılması için inceleme elemanının bağlı bulunduğu birime tevdi edilecektir.

⁴¹ **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 111.

⁴² **Karakoç**, Genel Vergi, s. 240.

⁴³ İptal davasına konu olabilecek idarî işlemlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu (icraî) işlemler olması gerekmektedir. İdarî işlemin kesinliğinden kasıt, idarî prosedürün son aşamasının da geçirilmiş olması, ayrıca başka bir idarî merciin onayına ihtiyaç duymaması; yürütülmesinin zorunlu olması ise hukuk düzeninde değişiklik meydana getirecek şekilde uygulanmasıdır. Açıklamalar ve yargı kararları için bkz. **Kaya**, s. 257.

enformel işlemler gibi alt bölümlere ayırmak mümkündür⁴⁴. Özellikle hazırlık işlemleri, bir idarî kararın alınmasından önce yapılan, karar almaya yetkili makamı bağlamayan; ama bu makamı bilgilendirici, aydınlatıcı ve yönlendirici işlemler olarak kabul görmektedir⁴⁵. Vergi incelemeleri de tarh işlemine hazırlık niteliğindeki işlemlerdir⁴⁶. Zira, yapılan inceleme sonucunda hazırlanan rapor, denetim işlemlerinden geçtikten sonra gerekli tarhiyatın yapılması için ilgili vergi dairesine gönderilecektir. Bu bakımdan, hazırlık işlemi niteliğindeki işlemler iptal davasına konu olmamaktadır⁴⁷. Bir idarî işlemin iptal davasına konu olabilmesi için kesin ve icraî (yürütülmesi gereken) nitelikte olması gerekirken vergi inceleme raporları icraî nitelikte bulunmamaktadır. Bu bakımdan tek başına iptal davasına konu olamayacaktır. Ancak bu durum vergi inceleme raporlarına karşı yargı yoluna gidilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Hazırlanan vergi inceleme raporu, vergi idaresinin yapacağı tarh işleminin dayanağını oluşturmuşsa, tarh işlemine karşı açılacak bir iptal davasında vergi inceleme raporunun hukuka aykırılığı da ileri sürülebilmektedir⁴⁸. Nitekim Danıştay, yükümlülük tesisine ilişkin işlemlerin, vergi yargısı bakımından *ön işlem*⁴⁹ niteliğinde olduğuna, idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde bulunmadıklarından münhasıran bir iptal davasına konu edilemeyeceklerine karar vermiştir⁵⁰.

Vergi incelemeleri, idarî işlem sınıflandırmasında hazırlayıcı-ön işlem olarak kabul edildiği için tek başına dava konusu edilememekte, dava açabilmek için icraî işlem olan tarh işleminin yapılıp tebliğinin beklenmesi gerekmektedir. Ancak uygu-

⁴⁴ Doktrinde icraî olmayan idarî işlemler çeşitli yazarlar tarafından farklı farklı sınıflandırılmaktadır. Bu husustaki incelemeler ve icraî olmayan idarî işlemler hakkındaki detaylı açıklamalar için bkz. **Kaya**, s. 253.

⁴⁵ **Gözler**, s. 232; **Kaya**, s. 261.

⁴⁶ **Erdem**, Uzlaşma, s. 17; **Baykara**, İnceleme, s. 14.

⁴⁷ “Vergi inceleme raporu, idarenin iç işleyişine ilişkin düşünce bildiren nitelikte bir işlem olup kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğine sahip bulunmadığından dava konusu yapılamaz.” Dş. 4. D. 02.03.2004 gün ve E. 2003/1163, K. 2004/358, (**Kızılot/Kızılot**, s. 316); “*Mükellef aleyhine tarhiyat yapılmasının önerildiği raporlar, rapor olarak kaldığı sürece mükellef aleyhine sonuç doğurması mümkün olmadığından dava konusu edilemez.*” (**Doğrusöz**, Dava Hakkı); **Seviğ**, İnceleme.

⁴⁸ “...Tek başına vergi inceleme raporu dava konusu edilemez. Vergi inceleme raporunun mükellefe etkisi, rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatla söz konusu olacağından, bu tarhiyatın yapılması ile birlikte, dava açılması söz konusu olabilir. Bu itibarla, rapora istinaden, vergi dairesi müdürlüğünce yazılan ve yatırım indirimi tutarı ile devreden zarar tutarını aşağı çeken yazının, dava konusu edilmesi mümkün değildir.” Dş. VDDGK. 22.05.1998 gün ve E. 1996/371, K. 1998/91, (**Kızılot/Kızılot**, s. 316).

⁴⁹ **N. Şeker**, s. 409-410; **Arslan**, s. 243.

⁵⁰ Dş. 4. D. 18.04.1988 gün ve E. 1986/2004, K. 1988/1564, (**Kaya**, s. 265).

lamada, tarhiyat içermeyen vergi inceleme raporlarının düzenlenebildiği bilinmektedir. Söz gelimi, yapılan inceleme sonucunda, tenkit edilen hususların varlığı ile zarar mahsubu veya istisna ve benzeri durumlar olması gerekenden daha az hesaplanarak rapor düzenlenmiş olabilecektir. Böyle bir durumda inceleme sonrası herhangi bir vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenmeyeceği için yükümlünün iki tercih yolu ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birine göre yükümlü dilerse, inceleme raporu ile eleştirilen hususları dikkate almadan, beyanname vererek, hakkında düzenlenecek vergi-ceza ihbarnamesini bekleyecektir. İhbarnamenin tebliği ile eleştiren konuları dava edebilecektir. Diğer bir yol ise, yükümlünün eleştirilen kısımları dikkate alarak düzenlediği beyannamesini ihtirazî kayıtlı vermesidir. Böylece eleştirilen kısımlar, farklı bir yol izlenerek dava konusu edebilmiş olacaktır. İkinci yolun, vergi ziyanına sebebiyet vermemesinden ötürü yükümlülerce tercih sebebi olduğunu ifade etmek gerekmektedir.⁵¹

⁵¹ **Kumluca**, Vergi İnceleme Raporu, s. 118; "Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettirdiği raporda, 1998 yılını zararla kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği kurum kazancı re'sen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş, ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhi gereken bir kurumlar vergisi hesaplanmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır." Dş. VDDK 23.12.2005 gün ve E. 2005/201, K. 2005/308; "Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettirdiği raporda, 2001 yılını zararla kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği önem zararı re'sen belirlenmiş, bildirilen zarar tutarı kabul edilmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun, davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarını doğrudan etkileyeceği ve davacının sonraki vergilendirme döneminde defter ve belgelerini tesis edilen bu işlem doğrultusunda düzenlemesi gerekeceği açık olduğu gibi, vergi dairelerinin de bu rapor doğrultusunda sonraki dönemlerde işlem tesis etmek zorunda olmaları karşısında, davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlünün inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen işlem, yükümlünün haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemde vergilendirilmesini doğrudan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıması nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır."

III. VERGİ USÛL KANUNU'NDA DÜZENLENEN DİĞER DENETİM TÜRLEİ

A. Genel Açıklama

Türk vergi sisteminde genel olarak beyan esasý uygulanmakta, böylece yükümlü, ödemesi gereken vergi matrahını kendisi belirleyerek gerekli tarhiyatın yapılması için vergi dairesine bildirmektedir. Ancak tarhiyatta, beyan esasının geçerli olmuş olması, diğer tarhiyat biçimlerinin uygulanmaması sonucu doğurmamaktadır. Gerçekten verginin re'sen ya da idarece tarhı gibi tarhiyat biçimleri, Vergi Usul Kanunu'nda yer almakla birlikte, verginin hazineye tam ve doğru bir şekilde intikali için beyan esasını tamamlayan tarhiyat biçimleri olarak düzenlenmişlerdir. Aslında, tarhiyatın biçiminin re'sen ya da ikmalen olmuş olması, yapılan denetimlerde matrah ya da matrah farkı bulunması üzerine söz konusu olacaktır. Vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta, tespit edilmekte ve sağlanmaktadır (VUK m. 134). İşte bu yönüyle vergi incelemesi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen denetim mekanizmalarından biri olarak kabul edilmiştir. Ancak yükümlüyü denetleme yolları, vergi incelemesi ile sınırlı bulunmamaktadır. Yoklama, arama ve bilgi toplama, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etki etkili olguları ortaya çıkarmak, yükümlülerin yaptıkları beyanların doğruluğunu araştırmak ve belirlemek üzere tanınan diğer hukukî yollardır⁵².

rar kararı hukuka uygun bulunmamıştır", Dş. VDDK. 18.10.2006 gün ve E. 2006/109, K. 2006/290, (Doğrusöz, İnceleme Raporu).

⁵² Karakoç, Genel Vergi, s. 291.

B. Yoklama

1. Genel Olarak

Vergilendirmeye etki eden hususların yükümlüler ve/ya da sorumlular tarafından ya hiç ya da geç bildirilmesi vergi kaybına yol açabilmektedir. Bu tür davranışların ortaya çıkarılmasında yoklama kurumundan faydalanılmaktadır⁵³.

Yoklama, Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde düzenlenmektedir. Yoklamadan maksat, yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tesbit etmektir. Başka bir deyişle, yoklamada yükümlülükle ilgili konular, olgular ve kayıtlar araştırılmakta ve tesbit edilmektedir⁵⁴.

Yoklamada, yoklama ile görevlendirilen memurlar, vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak:

- Maliye (ve Gümrük) Bakanlığınca belirlenmiş usûller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tesbit etmek,
- 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tesbit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usûlüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usûlüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tesbit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu

⁵³ Mutluer, s. 112; Karakoç, Genel Vergi, s. 292.

⁵⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 99; Arslan, 237; Karakoç, Genel Vergi, s. 292.

emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tesbit edilmesi halinde bunları almak⁵⁵,

- Nakil vasıtalarını, Maliye (ve Gümrük) Bakanlığı'nın 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 tesbit etmek,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tesbitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye [ve Gümrük] Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

yetkisine haizdirler (VUK m. 127/1).

2. Yoklamanın Hukukî Niteliği

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde belirtildiği şekliyle sayılan amaçlara uygun olarak yapılan yoklama işlemi, yoklama anında bulunması gerekenlerin olup olmadığının tesbitine yönelik olmaktadır. Bunların bulunmaması ile ilgili

⁵⁵ Uygulamada zaman zaman yoklama adı altında, Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin ilk fıkrasının c bendinde yer alan “*vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak*” hükmünden hareketle arama yapıldığı görülmektedir. Ancak, bu uygulama biçiminin hukukî olduğundan bahsedebilmek oldukça güçtür. Zira, hukuka uygun bir aramadan bahsedebilmek için en başta usûlünce verilmiş hâkim kararına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu bakımdan belirtilen hükmün Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Gerçekten Anayasa'nın 20, 21 ve 22'nci maddelerinde yer alan özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti yönünden bahsi geçen hükmün Anayasa'ya uygun olmadığı açıktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 11.10.1963 gün ve E. 1963/124, K. 1963/23 karar sayılı kararında da belirtildiği gibi “*Anayasa'nın kişi özel hayatının korunması ve gizliliği prensibine istisna teşkil eden aramalı vergi incelemelerinin; Vergi Usul Kanunu'nun 142 ve müteakip maddelerinde kesin olarak belirtilen usûl ve esaslara uygun olarak yapılması şarttır. Aksi halde, bu usûl ve esaslara uyulmadan yapılan vergi incelemeleri ile bu incelemeler neticesi tespit edilen matrah farkından dolayı mükellefin sorumlu tutulması mümkün değildir.*” Bu hususta bkz. **Alıç**, Yoklama; benzer açıklamalar için bkz. **Ün**, Arama-2, s. 42.

yapılan tesbit, bir nevi delil tesbiti niteliğinde olup vergi idaresinin ileride yapacağı tarh işlemine hazırlık mahiyetinde bulunmaktadır⁵⁶.

Vergi Usul Kanunu'ndaki genel düzenleniş biçimiyle yoklama işlemi bir tesbit niteliğine haiz bulunmaktadır. Ancak 3239 sayılı Kanunla⁵⁷ yapılan değişiklik sonrasında tesbit niteliğini aşan hükümlerin getirildiği ve yoklama elemanlarının yetkilerinin genişlediği görülmektedir. Örneğin, yoklama memurları, yoklama esnasında kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tesbit edilmesi halinde bunları almakla yetkilendirilmişlerdir⁵⁸. Benzer bir durum, Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin ilk fıkrasının e bendinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre de yoklama memurları, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tesbitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak ve bunları satma yetkisi ile donatılmışlardır⁵⁹.

3. Yoklama Yapmaya Yetkili Kişiler

Vergi Usul Kanunu'nun 128'inci maddesi yoklamaya yetkili kişileri düzenlemiştir. Buna göre yoklama, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yerine getirilecektir.

Yoklamaya yetkili memur yoklamaya başlamadan önce yoklama yetkisine haiz olduğunu gösteren vesikayı nezdinde yoklama yapılana göstermek mecburiyetindedir (VUK m. 129/1). Bu vesikanın gösterilmesi re'sen olmalıdır; yani nezdinde

⁵⁶ **Saban**, Genel Vergi, s. 267-268.

⁵⁷ “Vergi idaresinin yoklama ile ilgili yetkilerinin geniş ölçüde yaygınlaştırılmasının amacı vergi kaybının önlenmesi için etkin denetimlerin yapılabilmesini sağlamaktır.” (**Karakoç**, Genel Vergi, s. 294).

⁵⁸ “Bu durum ceza hukuku anlamında bir zapt yetkisidir ve Anayasa değişikliğinden sonra da Anayasa'nın 20'nci maddesinin ikinci fıkrasına aykırı olması nedeniyle itiraz müessesesi getirilmelidir.” (**Saban**, Genel Vergi, s. 268); **Karakoç**, Genel Vergi, s. 294 dp. 10.

⁵⁹ Bu durumun da geçici bir zapt niteliğinde olduğu ve bunun için de itiraz müessesesinin getirilmesi gerektiği hk. bkz. **Saban**, Genel Vergi, s. 268.

yoklama yapılanın bu yönde bir talebi olmasa da yetkili memurun, vesikayı ibraz etmesi gerekmektedir (VUK m. 129/2).

4. Yoklama Zamanı

Yoklamanın belli bir zamanı bulunmamaktadır. Yoklama her zaman yapılabilir (VUK m. 130/1). Bununla birlikte yoklama yapılacağı zaman, nezdinde yoklama yapılacak olana haber verilmeyecektir (VUK m. 130/2).

5. Yoklamanın Bitirilmesi

Yoklama sonuçlarının yoklama fişine geçirilmesi gerekmektedir. Bu fiş, hukuken tutanak hükmündedir (VUK m. 131/1). Bu fişlerin, yoklama yerinde iki nüsha halinde düzenlenmesi ve nezdinde yoklama yapılan ya da yetkili adamına⁶⁰ imzalatılıp (VUK m. 131/2) bir nüshasının yoklama yapılan ya da yetkili adamına verilmesi gerekmektedir (VUK m. 132/1). Yoklama esnasında, nezdinde yoklama yapılan ya da yetkili bir adamı bulunmayabilir veyahut da iki nüsha halinde düzenlenen yoklama fişini imzadan imtina edebilir. Böyle bir durumda vaziyet fişe yazıldıktan sonra yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine⁶¹ imzalatılması gerekmektedir (VUK m. 131/2)⁶². Şayet nezdinde yoklama yapılan ya da yetkili bir adamı yoklama yerinde bulunmazlarsa yoklama fişi kendilerine yedi gün içinde posta ile gönderilmektedir (VUK m. 132/1).

⁶⁰ “Hakkında yoklama yapılan kimsenin yetkili adamı, umumi vekili, muhasebecisi, daimi personeli ve bunlara benzer kimselerdir. Yoklama muhatabının eşi tarafından imzalanan yoklama fişleri de muteber sayılır.” Dş. 4. D. 27.11.1970 gün ve E. 1969/5478, K. 1970/7069, (Özbalcı, s. 432).

⁶¹ Bunlardan birinin imzasının yeterli olduğu hk. Dş. 4. D. 22.10.1970 gün ve E. 1969/5623, K. 1970/5364, (Özbalcı, s. 432).

⁶² Yapılmak istenen yoklamada, yükümlü tarafından yoklama elemanının iş yerine alınmaması ve bunun sonucunda yoklamanın yapılamaması halinde Vergi Usul Kanunu’nun 131’inci maddesi uyarınca düzenlenecek tutanakta, yoklamanın yapılamadığının belirtilmesi, vergi idaresince vergi incelemesi yapılması kararına varılmasına neden olacaktır. Bkz. **Tunal**, İşyeri, s. 40.

C. Arama

1. Genel Olarak

Vergi hukukunda arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır. Ceza yargılaması hukukunun delil toplama araçlarından biri olan bu yol, böylelikle vergi usûlünde de yer almış bulunmaktadır⁶³.

Ceza muhakemesi anlamında arama, kural olarak hakîmin, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcının, ona ulaşılamayan hallerde ise kolluk âmirinin yazılı emri ile, gerek şüpheli veya sanığın yakalanması gerekse delil olan eşyaya el konulması amacıyla, kişinin mesken ve sair yerleri ile üst ve eşyasında yapılan araştırma işlemidir⁶⁴.

Tanımdan da anlaşıldığı üzere ceza muhakemesi hukuku anlamında arama ile ulaşılmak istenen amaç şüpheli veya sanığın yakalanması veya delil elde edilmesi olarak belirlenmiştir. Bir diğer önemli nokta ise ceza muhakemesi suç işlendikten sonra devreye gireceği için, ceza muhakemesi anlamında arama, adlî bir arama niteliğinde bulunmaktadır.

Ceza yargılaması hukukunun delil toplama araçlarından biri olan arama müessesinin vergi hukuku içinde de yer aldığı görülmektedir. Bu özelliğinden dolayı, Vergi Usul Kanunu'nun "Genel Hükümlerin Uygulanması" başlıklı 147'nci maddesinde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun⁶⁵ arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun arama ile ilgili

⁶³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 100; Karakoç, Genel Vergi, s. 301.

⁶⁴ Öztürk/Erdem, s. 547; "Vergi incelemesinin amacına ulaşmasının en önemli vasıtası, doğru, hızlı bilgi ve belge temin edebilmektir. Bilgi ve belgeler, ilgili mükelleften yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Ancak, bazı hallerde bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaldırılarak yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır." (Bilen, Bilgi Toplama-I, s. 116).

⁶⁵ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesi uyarınca mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Ceza Muhakemeleri Usûlü Kanunu'na yapılan yollamalar, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılmaktadır.

olarak pek çok ve detaylı düzenlemeler getirdiği dikkate alındığında, uygun düştüğü ölçüde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun bu konudaki hükümleri dikkate alınacaktır.

Vergi inceleme sürecinde kural, yükümlünün defter belge ve kayıtlarının iş yerinde incelenmesidir. İncelemenin iş yerinde yapılamaması durumunda, şartları gerçekleşmişse defter, belge ve kayıtların daireye getirilmesi istenecektir. Böyle bir durumda yükümlünün, defter, belge ve kayıtları kendi isteği ile daireye getirmesi beklenecektir. Vergi inceleme süreci olağan olarak bu şekilde işlerken, Vergi Usul Kanunu'nda istisnaî bir yolun 142 ve 147'nci maddeler arasında düzenlendiği görülmektedir. Arama adı verilen bu müessese ile yükümlü ya da sorumlunun isteği aranmaksızın vergi uygulamaları ile ilgili ya da vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtlarının aranması ve bunlara vergi incelemeleri için el konulması söz konusu olmaktadır⁶⁶. Başka bir deyişle, vergi matrahına ulaşabilmek için bunu gösterir kayıtların bulunduğu defter, belge, bilgisayar, CD, disket dahil her türlü yayınları elde edilmektedir⁶⁷.

Arama, vergi incelemesi dikkate alındığında istisnaî bir nitelik taşımaktadır. Başka bir deyişle, arama olağanüstü durumlarda uygulama alanı bulacaktır. Zira, arama ile kişilerin başta özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı gibi uluslararası sözleşmelerle ve Anayasa ile güvence altına alınmış bulunan birtakım temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmektedir. Hatta bu yüzden vergi inceleme sürecinde her durumda değil, belli şartların gerçekleşmesi durumunda ve hakîm kararı ile bu yola başvurmak gerekecektir.

Bununla birlikte vergi hukuku kapsamında arama kurumu, vergi kaçağının ortaya çıkarılması için defter ve vesikalara el konulmak suretiyle gerçekleştirilecektir. Diğer birtakım delillere arama ile ulaşma imkânı bulunmamaktadır⁶⁸.

Aramada bir belirti ve yükümlüye yönelen bir şüphe bulunmaktadır. Süratle hareket edilip deliller tesbit edilmezse, yok edilmesi muhtemeldir. Yoklamada ise

⁶⁶ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 301.

⁶⁷ **Ün**, Arama-1, s. 68.

⁶⁸ **Taşdelen**, s. 160.

nezdinde yoklama yapılan kişinin vergi kaçırdığı belirtisi ya da şüphesi söz konusu değildir. Yoklama işlemi vergi idaresince yürütülen normal bir denetimdir⁶⁹.

2. Aramanın Yasal Dayanakları

Mevzuata bakıldığı zaman, arama ile ilgili çeşitli düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerden en önemlisi Vergi Usul Kanunu'nun 147'inci maddesinin atfıyla Ceza Muhakemesi Kanunu⁷⁰ olmaktadır. Bununla birlikte konunun temel hak ve özgürlükler açısından önemi dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa da başta gelen kodları oluşturmaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8'inci maddesinde, herkesin özel ve aile yaşamına, konutuna ve yazışmalarına saygı gösterilmesini bekleme hakkına sahip olduğu belirtilmektedir. Bu hakların kısıtlanması, ikinci fıkrada sayılan hallerde, başkasının hak ve özgürlüklerinin korunması için zorunlu bulunduğu ölçüde ve kanunla düzenlenmesi şartıyla gerçekleşebilecektir. Birçok üye devletin iç hukukundakinin aksine arama için Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında hakîm kararı zorunluluğu aranmış değildir. Sözleşme organları, arama konusunda özellikle ulusal hukukta kötüye kullanmalara karşı yeterli güvence bulunup bulunmadığını araştırmakta, bu bağlamda özellikle aramayı haklı gösterecek yeterli şüphenin mevcut olup olmadığı üzerinde durmaktadır⁷¹.

Öte yandan 03.10.2001 tarihinde 4709 sayılı Kanun'la Anayasa'nın 20'nci maddesinde yapılan değişiklik sonucunda, milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, *usûlüne göre verilmiş hakîm kararı olmadıkça*; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde *sakinca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça*; kimsenin üstünün, özel kağıtlarının ve eşyasının aranamayacağı kuralı getirilmiştir.

⁶⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s. 200.

⁷⁰ Arama ile ilgili düzenlemeler, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 116'ncı ve devam eden maddelerinde yer almaktadır.

⁷¹ Tezcan/Erdem/Sancakdar, Türkiye'nin Sorunu, s. 402.

Yine, aynı şekilde 2001 yılında Anayasa'nın 13'üncü maddesi de değişikliğe uğramış, temel hak ve hürriyetlerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği düzenlenmiştir. Temel hak ve hürriyetlere yapılacak sınırlamalar Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyet'in gereklerine ve ölçülük ilkesine aykırı olmayacaktır. Bu itibarla, birtakım temel hak ve hürriyetlerin sınırlanma sebepleri, yine birtakım şartlara bağlanmış olmaktadır. Sonuçta temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması ancak kanunla olabilecektir.

Tüm bu hükümlerden çıkan sonuca göre, temel hak ve hürriyet konusunda yapılacak bir sınırlama kanun ile yapılmak durumundadır. Sınırlamanın Anayasal sınırını, demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesi oluştururken, Anayasa'nın 20'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen meşrû sebeplerden birine dayanması gerekmektedir⁷².

Ceza Muhakemesi Kanunu'na yapılan yollamanın bir sonucu olarak, bu kanunun uygulaması gösteren Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği de, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen arama kurumunun niteliğine uygun düştüğü ölçüde uygulanması gerekmektedir. Yönetmeliğin 3'üncü maddesine bakıldığı zaman bir dizi dayanak kanunun belirtildiği görülecektir. Sayılan kanunlar arasında Vergi Usul Kanunu bulunmamakla birlikte, "...diğer ilgili mevzuat" ibaresi sayımın sınırlayıcı olmadığını, kapsama Vergi Usul Kanunu'nun da girdiğini ifade etmektedir⁷³. Ancak yine de aramanın, vergi inceleme elemanlarınca yapılacak olması karşısında Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin, vergisel aramalarda sınırlı bir şekilde uygulanacağını göstermektedir. Zira, yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesine göre "kolluk" ifadesi, jandarma, polis, sahil güvenlik ve gümrük muhafaza görevlilerini kapsadığı için vergi inceleme elemanları bu kapsamın dışında kalmaktadır⁷⁴.

⁷² Saban, Bir Yaşam/İki Yasa Olayı, s. 722.

⁷³ Taşdelen, s. 163.

⁷⁴ Taşdelen, s. 163.

3. Şartları

a. Vergi Kaçakçılığı Yapılması

Vergi Usul Kanunu 142'nci maddesinde, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir yükümlünün vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceğini hüküm altına almıştır.

Dikkat edileceği üzere aramanın kapsamı, vergi kaçakçılığı ile sınırlandırılmıştır. Kaçakçılığın faili bizzat yükümlünün kendisi olabileceği gibi, kaçakçılık fiili ile ilgisi görülen diğer şahıslar da olabilecek, böylece bunların nezdinde arama yapılabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde yükümlünün vergi kaçırdığından şüphelenilmesi ya da diğer kişilerin kaçakçılıkla ilgisinin olduğunun öğrenilmesi iki şekilde düzenlenmiştir. Bunlardan biri ihbar yoluyla haberdar olma iken, diğeri de yapılan vergi incelemeleridir.

b. Kaçakçılığa Delalet Eden Emarelerin İhbar ya da Vergi İncelemesi Yolu ile Öğrenilmesi

Yükümlünün vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması ibaresi, arama işleminin hukukî sebebini oluşturmaktadır. Emare ile neyin ifade edilmek istendiği konusunda Vergi Usul Kanunu'nda bir açıklama bulunmamaktadır. Sözlükte "emare", belirti anlamına gelmektedir⁷⁵. Belirti kelimesi de, bir olayın ya da durumun anlaşılmasına yardım eden şeyi ifade etmektedir. Ceza muhakemesinde şüphe ikiye ayrılmaktadır. Bunlar, basit şüphe ve yoğun şüphedir. Yoğun şüphe de kendi içerisinde yeterli şüphe ve kuvvetli şüphe olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu bakımdan, sanığın mahkûm olma ihtimali beraat etme ihtimalinden daha kuvvetli ise yeterli; kuvvetle muhtemel ise kuvvetli şüphe var demektir. Basit şüphe ise, dayandığı delil-

⁷⁵ Devellioğlu, s. 217.

ler basit, yetersiz ve/veya sayıca az olan şüphedir. Başka bir ifadeyle en azından *belirti* şeklinde ortada bulunan delillerin belli bir suçun işlendiği yolunda bir şüphe ortaya koyması gerekmektedir⁷⁶. Tüm bu bilgilerden hareketle “*vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerden*” anlaşılması gereken, yapılan araştırmalar neticesinde bu yolda en azından belirtilerin olduğunun tesbit edilmesidir. Başka bir deyişle buradaki emare ile ifade edilmek istenen, ceza muhakemesi hukuku anlamındaki makûl şüphenin farklı bir görünüşü olarak kabul edebilecektir⁷⁷. Ancak düzenleme içerisinde “makûl şüphe” ifadesi yer almamaktadır. Bu bakımdan “makûl şüphe”nin, “umma”dan ayırt edilmesi gerekmektedir. Zira, umma hali, arama yoluna başvurmak için yeterli kabul edilmemektedir. Arama yapabilmek için kaçakçılığa delalet eden emarelerin arama yapılacak yerde bulunduğu dair bir şüphenin oluşması gerekmektedir⁷⁸.

Bunun gibi vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunmaması halinde yapılacak arama işlemi, sebepten yoksun olduğundan temel bir hakka müdahale olarak en başta Anayasa hükümlerinin ihlâli anlamına gelecektir. Zira, Anayasa’nın 20’nci maddesinin ikinci fıkrasında sayılan suç işlenmesinin önlenmesi hali temel bir hakka müdahalenin Anayasal istisnalarından birini oluşturmaktadır⁷⁹.

Vergi Usul Kanunu, ihbar konusunun şekli hakkında herhangi bir hüküm getirmemiştir. Ancak belirtmek gerekir ki her ihbar, arama ile sonuçlanmayacaktır. Öncelikle yapılan ihbarın “*vergi kaçırılması konusunu içeren bir bildirim*” niteliğinde olması gerekmektedir⁸⁰. Kanun metninde, bildirim sözlü veya yazılı olmasına dair bir ayrıma gidilmemiştir. Sözlü yapılan ihbarların, en azından yazılı hale getirilmesi gerekmektedir. Zira, yapılan ihbarın geçerli olmadığı durumlarda, nezdinde arama yapılan kişinin hakkında ihbarda bulunanı öğrenmek istemesi imkân dahilindedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu 142’nci maddesinin son fıkrasında yapılan ihbarın sabit olmaması durumunda nezdinde arama yapılarak, muhbirin ismini vergi idaresinden öğrenme imkânını vermiştir. Başka bir deyişle Vergi Usul Kanunu, nezdinde

⁷⁶ Öztürk/Erdem, s. 494 vd..

⁷⁷ Taşdelen, s. 172.

⁷⁸ Özbek, s. 410.

⁷⁹ Saban, Bir Yaşam/İki Yasa Olayı, s. 724.

⁸⁰ Taşdelen, s. 167.

arama yapılanı, ihbar edenin kimliğini öğrenme hakkını, yapılan aramanın sabit olmaması şartına bağlamıştır. Böylece asılsız ihbarlarla mücadele edebilmek, ihbar edenin haksız ihbarından dolayı sorumluluğu cihetine gidebilmek amaçlanmıştır⁸¹. Hatta ihbar dilekçeleri konusunda 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümlerinden faydalanılabileceği doktrinde ileri sürülmüştür⁸². Böyle bir ihbar karşısında vergi inceleme ile görevli elemanlar, ihbar dilekçesinin kapsamını, yükümlünün dosyasındaki bilgileri inceleyerek, vergi kaçırmaya ilişkin emarelerin olup olmadığını değerlendireceklerdir.

c. Sulh Ceza Hakîminin Kararı

Arama, vergi incelemesine göre istisnâ bir yolu teşkil etmektedir. Arama ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edildiği için ve idarenin keyfi uygulamalarından yükümlüyü koruyabilmek amacıyla hakîmden izin alma şartı getirilmiştir (VUK m. 142/1 b.1)⁸³.

Arama kararını verecek olan yetkili makam, sulh ceza hakîmligidir. Ancak sulh ceza hakîminin vereceği arama kararı, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna gerek görmesi şartına bağlanmıştır. Vergi inceleme elemanı arama yapılma-

⁸¹ **Taşdelen**, s. 182; **Yoğun**, s. 181.

⁸² **Taşdelen**, s. 168; İhbar üzerine arama yoluna başvurabilmek için ihbar dilekçelerinin 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümlerine uygun olması gerekmektedir. Bu bakımdan ihbar dilekçelerinde muhbirin, adı, soyadı, imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması ve belli bir konuyu ihtiva etmesi de gerekmektedir. Sonuçta ihbar dilekçelerinin belli şekil şartlarını ihtiva etmesi gerekmekte ise de Başbakanlığın yayımladığı 2004/12 sayılı Genelge uyarınca ad, soyad ve adres içermeyen, imza bulunmayan, belli bir konusu olmayan hatta yargı mercilerinin görev alanına giren dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak bu hususları ihtiva etmemekle birlikte inandırıcı mahiyette bilgi ve belgelerin eklenmiş olması durumunda ya da ihbar somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanmakta ise bu dilekçeler ihbar kabul edilebilecektir. Bu hususta bkz. **Ün**, Arama-1, s. 69; Ayrıca bkz. **Akın**, s. 95; 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 6'ncı maddesine göre, Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerden; belli bir konuyu ihtiva etmeyenler, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanlar, 4'üncü maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayanlar incelenmeyeceklerdir. Sözü edilen Kanun'un 4'üncü maddesinde ise Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerektiği hususu düzenlenmiştir. O halde inceleme elemanı, kendisine gönderilen ihbar dilekçelerinde bu iki hususu öncelikle değerlendirmek zorundadır. Başka bir deyişle, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un aradığı nitelikte düzenlenmeyen dilekçelerle ihbar yapılamayacaktır. Bkz. **Erol**, Arama ve İhbar-II, s. 22.

⁸³ Hâkimden izin almadan yapılan bir arama, elde edilen delilleri kanuna aykırı hale getirecektir. Bkz. **Doğrusöz**, Delil, s. 256.

sını gerekli görmüşse, bu yöndeki talebini gerekçelendirerek sulh ceza hakîmliğine başvuracaktır. Burada hakîmin yapacağı değerlendirme çok önemlidir. Zira, yapılan değerlendirme ile kaçakçılığa delalet eden emarelere ulaşılamıyorsa arama kararı verilemeyecektir.

Vergi Usul Kanunu, hakîmden izin alma şartını getirmiş olmakla beraber, gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda ne yapılacağına ilişkin bir düzenleme yapmamıştır. Bu konuda Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ilgili hükümlerinden faydalanılacaktır (VUK m. 147). Arama kararına, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 119'uncu maddesine göre hakîm karar verecektir. Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet Savcısı'nın, Cumhuriyet Savcısı'na ulaşamadığı durumlarda ise kolluk âmirinin yazılı emri gerekecektir. Ancak, "*gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda kolluk amirinin yazılı izni*", vergisel aramalarda söz konusu olmamaktadır⁸⁴. Zira, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 119'uncu maddesinin ikinci cümlesi, "*Ancak, konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir*" diyerek, kolluk amirinin arama izni vermesi yolunu kapatmıştır⁸⁵. Kaldı ki Adli ve Arama Önlemleri Yönetmeliği'nin tanımlar başlık 4'üncü maddesine göre, "kolluk", jandarma, polis, sahil güvenlik ve gümrük muhafaza görevlilerinden oluşmakta; "kolluk âmiri" ise konuyla ilgili yetkili ve görevli olan kolluk biriminin âmirini ifade etmektedir. Aramayı yapan vergi inceleme elemanı, bu kategorilerin hiçbirisine girmemektedir. Bu bakımdan gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda sadece Cumhuriyet Savcısı'nın yazılı emri gerekecektir⁸⁶.

⁸⁴ **Doğrusöz**, Aramalı İnceleme, s. 32.

⁸⁵ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 119'uncu maddesinin ilk fıkrasında savcı tarafından verilen arama kararlarının hakim onayına sunulacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. **Özbek**, s. 429.

⁸⁶ "İncelenen olayda, anayasaya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde öngörülen usûle uygun olarak sulh ceza hâkimince verilmiş bir karar olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamı'nın yazısı üzerine girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuyla defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla Katma Değer Vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin anayasada ve kanunda öngörülen usûle aykırı olması nedeniyle usûlüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir." Dş. 4. D. 20.10.2006 gün ve E. 2006/451, K. 2006/2009, (**Doğrusöz**, Hukuka Aykırı Delil).

Vergi incelemeleri sırasında vergi kaçakçılığı suçunun tesbit edilmesi durumunda, keyfiyetin Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi gerekmektedir (VUK m. 367/1). Aynı şekilde vergi kaçırıldığına ilişkin Cumhuriyet Savcılığı'nın bilgi edinmesi durumunda da ilgili vergi dairesinden inceleme yapılması istenecektir (VUK m. 367/2). Sonuçta bu talep üzerine yapılan inceleme faaliyeti, “*vergisel suç kolluğu*” faaliyeti niteliğini taşımaktadır⁸⁷.

Hakîmin, arama talebine ilişkin kararında:

- Aramanın nedenini oluşturan fiili,
- Aranılacak kişiyi, aramanın yapılacağı konutu veya diğer yerin adresini ya da eşyayı,
- Karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresini,

açıkça göstermesi gerekmektedir (CMK m. 119/2). Vergisel aramalarda, defter ve belgelerin bulunabileceği hesaba katılarak aramanın yapılacağı yerlerin tesbit edilmesi uygun olacaktır. Aramada hedef, defter ve belgeler olunca, bunların, nezdinde arama yapılan kişi tarafından muhafaza altına alınabilecek yerlerde aranması mümkündür. Söz gelimi, kişi defter ve belgelerini konutunda, çantasında veya taşınabilir disklerde bulundurulabilecektir. Usûlüne uygun olmak kaydıyla defter ve belgelerin bulunması muhtemel yerlerde arama yapılabilir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesindeki “*nezdinde*” kelimesi, buna imkân tanımaktadır.

Ancak defter ve belgeler, nezdinde arama yapılacak kişinin muhasebecisinde ve muhasebecisi de kayıtları ayrı bir yerde tutmaktaysa ne olacaktır? Burada aramanın istisnaî bir yol olduğundan ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ilgilendirdiğinden bahisle hareket etmek gerekmektedir. Muhasebecinin kayıtları ayrı bir yerde tutması halinde, buraya yönelik de ayrıca bir hakîm kararı alınması gerekmektedir. Başka bir deyişle, nezdinde arama yapılacak olana ilişkin alınan hakîm kararı ile muhasebeci aranmamalıdır⁸⁸. Kaldı ki Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde geçen “kaçakçılıkla ilgisi görülen” kişiler ibaresi de muhasebecide yapılabilecek bir arama kararının kapsamının genişletilmesinde yeterli olmayacaktır. Zira, ka-

⁸⁷ Taşdelen, s. 170.

⁸⁸ Aksi görüş için bkz. Taşdelen, s. 171.

nunun lafzı kaçakçılıkla ilgisi görülenlerden bahsetmekte, bunun dışındakileri arama kapsamı dışında bırakmaktadır. Bunun yanında, Ceza Muhakemesi Kanunu, nezdinde arama yapılacak olan kişileri ikiye ayırmıştır. Sözü edilen Kanun'un 116'ncı maddesi, şüpheli veya sanıkla ilgili aramayı; 117'nci maddesi ise diğer kişilerle ilgili aramayı düzenlemiştir. Ceza muhakemesi anlamında diğer kişiler ile ifade edilen, şüpheli ve sanık dışındaki ve genelde aranan şeyi elinde bulunduran kişilerdir. Söz gelimi, banka ya da resmî makamlar nezdinde yapılacak arama Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 117'nci maddesi hükmüne göre icra edilecektir. Böylesi bir ayırımın, şüpheli-sanık ya da diğer kişilerin nezdinde yapılacak aramalarda, gereken şüphenin yoğunluğu konusunda da önemi bulunmaktadır. Gerçekten Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 116'nci maddesinde makul şüphe, arama için yeterli kabul edilmişken; 117'nci maddesinde ise makul şüphe, yeterli kabul edilmemiş, en azından "bellilik" aranmıştır. Başka bir deyişle, suç delillerinin, belirtilen yerde bulunduğu kabul edilmesine yarayacak olayların varlığı gerekli olmaktadır⁸⁹. O halde sorunun, Vergi Usul Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun 147'nci maddesinin atfıyla Ceza Muhakemesi Kanunu'nun arama ile ilgili hükümlerinin birlikte değerlendirilmesiyle çözülmesi gerekmektedir. Şayet muhasebecinin, kaçakçılıkla ilgisi görülürse elbette onun da nezdinde arama yapılabilecek; ama bunun dışındaki hallerde hakîmin açık izni gerekecektir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 117'nci maddesinin ilk fıkrası, şüphelinin veya sanığın yakalanabilmesi veya suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla, diğer bir kişinin de üstünün, eşyasının, konutunun, işyerinin veya ona ait diğer yerlerin aranabileceğini düzenlemiştir. Ancak bu durumda aranılan kişinin veya suçun delillerinin belirtilen yerlerde bulunduğu kabul edilebilmesine imkân sağlayan olayların varlığı gerekli olmaktadır (CMK m. 117/2). Sonuçta tüm bu hükümler değerlendirildiğinde kaçakçılıkla ilgisi görülen muhasebecinin de hakîmin arama kararında belirtmesi halinde aranabilmesi gerekmektedir (CMK m. 119/2 b. b). Muhasebecinin kaçakçılıkla ilgisinin görülmemesi durumunda, muhasebeci nezdinde yapılacak olan arama Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 117'nci maddesi hükümlerine göre icra edilecektir. Böylesi bir durumda, makûl şüphenin yanında kaçakçılıkla ilgili defter ve belgelerin muhasebecide bulunduğu dair olayların varlığının ortaya konulması gerekmektedir.

⁸⁹ Detaylı açıklamalar için bkz. **Özbek**, s. 412-413.

Ayrıca bir yerde yetkili olan sulh ceza hakîmi, bağlantının bulunması durumunda diğer sulh ceza hakîmlerinin yetki alanına giren, başka başka kimseler nezdinde ve başka başka yerlere ilişkin olarak da arama kararı verebilecektir (VUK m. 142/2).

Vergi Usul Kanunu, arama kararlarına ilişkin olarak, bu karara itiraz konusunda herhangi bir düzenleme getirmiş değildir. Ancak itiraz konusunda da Ceza Muhakemesi Kanunu'nun itirazı düzenleyen hükümlerinden faydalanılabilecektir. İtiraz, yedi gün içinde arama kararı veren sulh ceza hakîmlğine yapılacaktır (CMK m. 268/1). Bu hususta ilk incelemeyi yapacak olan, kararı veren sulh ceza hakîmidir. Sulh ceza hakîmi, itirazı inceleyerek, itirazın yerinde olduğu kanaatine varırsa gerekli düzeltmeyi yapacaktır. Şayet itirazın yerinde olmadığı kanısına varırsa, itirazı incelemek üzere, o sulh ceza hakimliğinin bulunduğu yargı çevresindeki asliye ceza hakîmlğine üç gün içinde gönderecektir (CMK m. 268/2,3 b. a)⁹⁰. İtiraz merciinin verdiği kararlar kesin niteliklidir (CMK m. 271/4).

4. Arama Süreci

a. Defter ve Vesikaların Müfredatlı Tutanağa Bağlanması

Arama sürecinde önemli olan nezdinde arama yapılanın vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunduğu defter ve belgelerle durumun somutlaştırılmasıdır. Bunun için arama yapılan şahsın vergi ile ilgili tüm defter ve belgelerine el konulması gerekmektedir. Yapılan incelemeye esas olan, bulunan defter ve belgeler olacaktır. Bu bakımdan, arama esnasında el konulan defter ve belgelerin incelenmesi aşamasında arama yapılanına ait şahsî ve özel mektup ve diğer evrakın ilgisine iadesi gerekmektedir. Nitekim kanun, özel eşyaların sahibine makbuz karşılığında iadesi gerektiğini düzenlemiştir (VUK m. 144/2). Belirtmek gerekir ki bu işlem idare açısından bir zorunluluk teşkil etmektedir⁹¹.

⁹⁰ O yerde sulh ceza işleri asliye ceza hâkimi tarafından yerine getirilmekteyse, itirazı inceleme yetkisi ağır ceza işlerini gören ceza hâkimine ait olacaktır (CMK m. 268/3 b. c).

⁹¹ **Taşdelen**, s. 181.

Arama sürecinin başlaması ile birlikte aramada bulunan defter ve vesikalar, müfredatlı bir şekilde tutanağa bağlanacaktır (VUK m. 143/1). Müfredatlı tesbitten kasıt, vesikaların dosyalara konulması ve dosyalara konulan vesikaların birer sayı numarası ile tesbit olunmasıdır (VUK m. 143/2).

Arama sırasında zaman darlığı ya da diğer sebeplerle tutanak tutulması mümkün olmayabilir. Bu durumda arama esnasında bulunan ve incelenmesi gereken defter ve vesikaların, yükümlünün gözetiminde ya emin bir yere konulması ya da kablolar (kutular) içinde daireye götürülmesi gerekmektedir. Defter ve vesikaların yükümlü nezdinde konulduğu yer ya da kutular, aramayı yapan tarafından mühürlenecektir. Varsa yükümlünün de mührü aramayı yapanın mührü yanında bulunabilecektir. Bu kutular ve yerlerin, yükümlünün huzurunda açılarak müfredatlı bir şekilde tutanağa bağlanması gerekmektedir⁹². Ayrıca, mühürleme ve mührün açılması halleri de birer tutanağa bağlanacaktır (VUK m. 143/3). Yükümlünün mührün açılması veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan kaçınması durumunda işlemler, iki memurla tamamlanacaktır (VUK m. 143/4 b. a). Ayrıca kural yükümlünün arama esnasında hazır bulunmasıdır. Şayet yükümlü, arama esnasında hazır bulunmamaktaysa veya kendi mührünü vurmaktan çekinmişse, bu durumda işlemler hazır bulunanlar vasıtasıyla tamamlanacaktır (VUK m. 143/4 b. b). Daha sonra bu tutanakların bir nüshası yükümlüye ya da yükümlünün adamına verilecektir (VUK m. 143/2 son cümle).

Vergi Usul Kanunu, mühürleme, mührün kaldırılması ve defter ve belgelerin muhafaza altına alınması gibi hususları detaylı bir şekilde düzenlemektedir. Özellikle defter ve belgelerin, müfredatlı bir şekilde tutulması, isbat hukuku ve nezdinde arama yapılanın temel hak ve özgürlükleri açısından önem taşımaktadır. Başka bir deyişle, müfredatlı tutanak sayesinde defter ve belgelerin yükümlüye aidiyeti, arama esnasında az veya çok delile ulaşıldığı ya da özel hayatın ve konut dokunulmazlığının ihlâl edilmediği gibi hususlar belgeye bağlanmış olmaktadır⁹³. Böylece arama tutanakları, tutanaklarda yer alan hususlar hakkında delil teşkil edeceklerdir⁹⁴.

⁹² Tutanaklarda, imza sirkülerinde belirtilmişse yükümlünün ya da temsilcisinin de imzalarının yanında kaşeleri de bulunacaktır. Bkz. **Koçak**, s. 65.

⁹³ **Taşdelen**, s. 175.

⁹⁴ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 201.

b. Defter ve Vesikaların Daireye Götürülmesi ve Saklanması

Arama sonunda bulunan defter ve vesikalar, incelenmek üzere daireye götürülecektir. Daha sonra da incelenmek üzere ilgili vergi inceleme elemanının çalıştığı yere sevk edilecektir. Her ne kadar hakîm kararında, bu hususa yer vermemiş olsa da, inceleme elemanının ayrı bir çalışma yeri bulunmaktaysa defter ve vesikaların buraya sevki yapılacaktır (VUK m. 143/5).

Arama sonucunda bulunan ve el konulan defter ve belgelere daha sonra vergi incelemesine tâbi tutulacağı için, bunlara ihtiyaç daha sonra da devam edecektir. Ayrıca defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, nezdinde arama yapılanın beyanname verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır (VUK m. 144/4). Bu bakımdan arama işlemi tamamlandıktan sonra, aramada bulunan defter ve belgelerin iyi bir şekilde muhafaza edilmesi gerekmektedir (VUK m. 143/6)⁹⁵. Kaldı ki Vergi Usul Kanunu, 145'inci maddenin ilk fıkrasında aramanın en geç üç ay içinde bitirileceğini ve bu sürenin sonunda defter ve vesikaların sahibine iade edileceğini hüküm altına alarak dolaylı bir şekilde, iyi halde muhafaza edilmesi gerektiğinin altını çizmiş olmaktadır. Aksi takdirde kaybolan veya zarar gören defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğan zararı idare tazmin etmekle yükümlü olacaktır (VUK m. 143/son).

5. İnceleme Süreci

Arama ile nezdinde inceleme yapılanın birtakım temel hak ve özgürlüklerine hakîm kararıyla da olsa müdahale edilmektedir. Bununla birlikte ortada vergi kaçırıldığına ilişkin birtakım emareler bulunmakta, devlet almak isteyip alamadığı vergi alacağına bir an evvel kavuşmak istemektedir. Kaldı ki arama sonucunda arama yapılanın mutlak anlamda vergi kaçırdığına ilişkin net bir sonuç ortaya çıkmamaktadır. Bunun için arama sonunda elde edilen defter ve belgelerin bir an evvel araştırılması,

⁹⁵ “Defter ve belgelerin elektronik kayıt ve belge ortamında bulunması durumunda ise, bu materyallere uygun korumanın sağlanması gerekmektedir.” (Taşdelen, s. 182).

incelenmesi gerekmektedir⁹⁶. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesinin ilk fıkrasında, arama yapılan hallerde el konulan defter ve belgelerin incelenmesinin çabukça ve her işten önce yapılacağını düzenlemektedir.

İnceleme elemanının incelemekte olduğu farklı defter ve belgeler bulunmaktaysa, arama sonucunda el konulan defter ve belgelere öncelik tanıyarak bu defter ve belgelerin inceleme işini bitirmesi gerekmektedir.

Ana kural, arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin incelenmesinin çabukça ve her işten önce yapılmasıdır. Ama, inceleme için geçecek sürenin her halde üç ayı geçmemesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, inceleme elemanının, defter ve belgelerin incelenmesini en geç üç ayda bitirerek, defter ve belgeleri sahibine tutanakla iade etmesi gerekmektedir (VUK m. 145/1). Üç ayın, incelemenin bitirilmesi için yeterli olmaması durumunda, sulh ceza hâkiminin bu konuda vereceği karar ile süre uzatılabilecektir⁹⁷. Ancak, böyle bir talepte bulunabilmek için incelemenin haklı sebepler nedeniyle üç ayda bitirilemediğinin isbatlanması gerekmektedir. Burada haklı sebeplerin varlığını ya da yokluğunu değerlendirecek olan sulh ceza hakîmidir.

Talebin reddedilmesi durumunda inceleme bitmemiş bile olsa, defter ve belgelerin sahibine iadesi gerekmektedir⁹⁸. Ancak incelenen defter ve belgelerde suç unsuruna rastlanılması halinde, defter ve belgeler iade edilmeyecektir (VUK m. 145/son). Üç aylık sürenin dolmasından sonra, defter ve belgelerin incelenmesi henüz tamamlanmamışsa ve süre uzatımına ilişkin talep sulh ceza hakîmi tarafından reddedilmişse, aramalı inceleme, normal incelemeye dönüşmeyecektir. Zira, arama istisnaî bir yol olduğu ve aramaya hakîm tarafından karar verildiği için defter ve belgelerin incelenmesi, bu doğrultuda olmalıdır. Ancak, defter ve belgelerin iadesinden sonra normal inceleme sürecinin işletilmesinde herhangi bir sorun bulunmamaktadır⁹⁹.

⁹⁶ **Taşdelen**, s. 176.

⁹⁷ Vergi Usul Kanunu'nun 145'inci maddesinde düzenlenen üç aylık süre, arama yoluyla el konulan defter ve belgelere ilişkin incelemenin bitirilme süresidir. Yoksa, bu süre vergi incelemesinin bitirilmesi gereken bir süre olarak düşünülmemelidir. Bkz. **Erol**, Süre, s. 30.

⁹⁸ Aksi görüş için bkz. **Koçak**, s. 67.

⁹⁹ **Taşdelen**, s. 178.

6. İnceleme Sürecinde Yükümlünün Hakları ve Ödevleri

Arama sonucunda yükümlünün, birtakım defter ve belgelerine el konulabilmektedir. Ancak bu durum yükümlünün vergisel birtakım ödevlerinden muaf tutulduğu anlamına gelmemektedir. Yükümlünün, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirilmeye devam ettiği müddetçe beyanname verme yükümlülüğü devam edecektir. Yani, defter ve belgelerinin muhafaza altına alınmış olması yükümlünün zamanı gelen beyannamelerini verme ödevini ortadan kaldırmamaktadır (VUK m. 144/4). Beyanname verme ödevinin yerine getirilmesi, el konulan defter ve belgelerinin incelenmesini gerektirebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre, yükümlü beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan çıkarabilecektir. Bu konudaki talebin yazılı olarak belirtilmesi gerekmektedir. Yetkililerin, yükümlünün talebini reddetme gibi bir seçenekleri bulunmakla beraber, tam tersine bu talebin derhal yerine getirilmesi gerekmektedir. Yükümlü, beyannamesini tanzim için gerekli olan bilgileri, ilgili memurun eşliğinde defter ve belgeleri inceledikten sonra örnek veya kayıtlar çıkarmak suretiyle kullanabilecektir (VUK m. 144/3).

Tüm bu kolaylığın tanındığı yükümlünün, defter ve belgeleri inceleyip kayıt ve örnekler çıkardıktan sonra beyannamesini zamanında vermesi gerekmektedir. Şayet defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten, vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzayacak ve ek süre bu müddetin sonundan başlayacaktır. Beyanname verme süresinin uzamasına ilişkin olarak bir diğer durum ise mücbir sebeple uzama halidir. Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesinin son fıkrasında belirtildiği üzere beyanname verme ödevinin yerine getirilmesine engel olacak biçimde geçirilen ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk halleri, yangın, deprem, su basması gibi afetler ve arama yapılanın iradesi dışında meydana gelen gaybubetler beyanname verme süresini uzatacaktır. İlk durumdan farklı olarak mücbir sebep halleri söz konusu olduğu zaman, beyanname verme süresi, aramanın yapıldığı tarihten beyanname verme süresi arasında bir aydan az kalmışsa, bir ayı geçmeyecek bir süre kadar; daha uzun bir süreyle kanunî sürenin bir katı kadar uzayacaktır. Ama sürenin bir aydan az kalması

durumunda her halde bir ay süre verilmesi gerekmektedir. Zira, Vergi Usul Kanunu'nda aramanın yapılması ve beyanname verme süresi arasında bir aydan az bir süre kalması durumunda beyanname verme süresinin kendiliğinden bir ay uzayacağı kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 144'üncü maddesindeki hal söz konusu olduğunda süre kendiliğinden uzayacaktır. Ancak, mücbir sebep hallerinde sürenin uzaması için birtakım şartların bulunması gerekmektedir (VUK m. 17). Kaldı ki bu şartlar yerine getirilse bile, durumun değerlendirilmesi ve uygun bir süre verilmesi Maliye Bakanlığı'nın takdirinde bulunmaktadır (VUK m. 17/2 b. 2).

Arama sonrasında faaliyetine devam eden yükümlülerin, faaliyetlerini defterlerine kayıt etmeye devam etmeleri gerekmektedir. Ancak defter ve belgelerin arama sonucunda incelemek için götürülmesinden dolayı, kayıtların bu süre içerisinde defterlere kayıt edilme imkânı bulunmamaktadır. Kayıtlar, defter ve belgelerin iadesinden sonra yükümlü ve idare arasında kararlaştırılacak ve bir aydan az olmayan bir süre içerisinde tamamlanacaktır (VUK m. 146/1). Bu konuda yükümlünün bir seçeneğinin bulunduğunu ifade etmek gerekmektedir. Zira, yükümlü isterse arama sonucunda bulunan defter ve belgelerin iadesini bekleyebilir, isterse yeni tasdik ettireceği deftere kayıt ettirebilecektir. Ancak, defter ve belgelerin iadesi durumunda, yeni tasdik ettirdiği defterdeki kayıtları, arama sonucunda alınan ve iade edilen defterlere geçirmesi gerekmektedir (VUK m. 146/son).

7. Arama Yapılma Zamanı

Arama zamanı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda getirilmiş bir hüküm bulunmamaktadır. Aramanın, kural olarak gündüz yapılması gerekmektedir. Bu konudaki asıl düzenlemenin Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yapıldığı görülmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 118'inci maddesine göre konutta, iş yerlerinde ve diğer kapalı yerlerde gece vakitlerinde¹⁰⁰ arama yapılamayacaktır¹⁰¹. Aynı maddenin ikinci

¹⁰⁰ Gece vakti Türk Ceza Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat evvele kadar devam eden zaman süresi olarak tanımlanmıştır.

¹⁰¹ Ayrıca bkz. **Seviğ**, Arama.

fikrasında, gece arama yapılamayacağı kuralına getirilmiş istisnaların bulunduğu görülmektedir¹⁰².

Özellikle vergisel aramalarda, uygulanabilecek istisna, gecikmesinde sakınca bulunan hale¹⁰³ ilişkin istisnadır. Aramanın gündüze bırakılması durumunda aramadan beklenen başarı düşecekse, gecikmesinde sakınca bulunan bir halin varlığından söz edilebilecektir¹⁰⁴. Böyle bir durumda gece vakti arama yapılabilecektir. Ancak bu noktada, hasılatın gece elde edildiği, başka bir deyişle gelir getirici faaliyetin gece saatlerinde gerçekleştiği bar, pavyon, gece kulübü gibi iş yerlerinde yapılacak aramaların gündüz nasıl gerçekleştirileceği sorusu akla gelmektedir. Özellikle Vergi Usul Kanunu gecikmesinde sakınca bulunan hale ilişkin bir düzenleme getirmemiştir. Bunun gibi, normal inceleme süreçlerinde incelemenin iş yerinde yapılması esası kabul edilirken (VUK m. 139/1), inceleme elemanının iş yerini gezip görmesi, faaliyet hakkında bilgi sahibi olması gibi amaçlar güdülmüştür. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesi ile vergi yükümlülerine getirilen yükümlülükler de hükmü pekiştirir niteliktedir. Bu bakımdan vergisel aramaların, "gecikmesinde sakınca bulunan hal" ile sınırlı olmadan gece yapılmasında bir engel bulunmamalıdır. Kaldı ki Vergi Usul Kanunu, yoklamanın gece yapılabilmesine cevaz vermekteyse (VUK m. 130/1), hakim kararıyla yapılan aramanın gece yapılmasında bir engelin olmaması gerekmektedir.

8. Aramada Hazır Bulunabilecekler

Bu konuya ilişkin, Vergi Usul Kanunu'nda getirilmiş açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Sadece "Aramada Bulunan Defter ve Vesikalar" başlıklı 143'üncü

¹⁰² Tutanakta gösterilmek ve rıza fesada uğratılmamak şartıyla, ilgilinin rızası ile gece de arama yapılabilirdir. Açıklamalar için bkz. **Özbek**, s. 419.

¹⁰³ Gecikmesinde sakınca bulunan hal, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde, adli aramalar bakımından, derhâl işlem yapılmadığı takdirde suçun iz, eser, emare ve delillerinin kaybolması veya şüphelinin kaçması veya kimliğinin tespit edilememesi ihtimâlinin ortaya çıkması ve gerektiğinde hâkimden karar almak için vakit bulunmaması hâlini; önleme aramaları bakımından, derhâl işlem yapılmadığı takdirde, millî güvenlik ve kamu düzeninin, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunmasının tehlikeye girmesi veya zarar görmesi, suç işlenmesinin önlenememesi, taşınması veya bulundurulması yasak olan her türlü silâh, patlayıcı madde veya eşyanın tespit edilememesi ihtimâlinin ortaya çıkması ve gerektiğinde hâkimden karar almak için vakit bulunmaması hâlini ifade etmektedir.

¹⁰⁴ **Özbek**, s. 421.

maddesinde müfredatlı tutanağın bir nüshasının defter ve vesikaların sahibine veya adamına verileceğinden bahsedilerek, aramada hazır bulunabilecek olanları dolaylı olarak işaret etmiştir.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 120'nci maddesinde aramada hazır bulunacakların düzenlendiği görülmektedir. Söze edilen Kanun'un 120'nci maddesinin ilk fıkrasında, aranacak yerin sahibinin ya da eşyanın zilyedinin aramada esnasında hazır bulunabileceğinden bahsedilmektedir. Bu kişilerin arama sırasında orada bulunma zorunlulukları bulunmamaktadır. Kaldı ki arama yapacak olan memurun da, bu kişileri bekleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Nitekim kanun koyucu, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 120'nci maddesinin ilk fıkrasında, aranacak yerin sahibinin ya da eşyanın zilyedinin bulunmaması halinde, bu kişilerin temsilcisinin veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından birinin veya kendisiyle birlikte oturan bir kişi ya da komşusunun arama esnasında hazır bulunması gerektiğini belirtmiştir. Bu husus, arama esnasında nezdinde arama yapılan kişinin haklarının korunması bakımından, en azından bir kişinin bulunması gerekliliğine işaret etmektedir¹⁰⁵. Arama esnasında nezdinde arama yapılanın avukatının hiçbir şekilde hazır bulunması engellenemeyecektir (CMK m. 120/3). Nezdinde arama yapılanın muhasebecisinin ya da mali müşavirinin de aramada hazır bulunabilecek kimseler arasında kabul etmek gerekmektedir. Zira, burada gözetilen, arama yapılanın menfaatidir. Aranılan defter ve belgeler olduğuna göre, bu konuda en detaylı bilgiyi nezdinde arama yapılandan sonra muhasebecisi ya da mali müşaviri bilecektir.

Aramanın hukuka uygun sonuçlanabilmesi için aramaya başlamadan önce aramanın amacı hakkında bilgi verilmesi de bir gerekliliktir (CMK m. 120/2). Aramanın amacı hakkında bilgi verilmemesi ya da eksik veya yanlış bilgi verilmesi hallerinde arama neticesinde bulunan deliller hukuka uygun kabul edilmeyecek (Any m. 38/6; CMK m. 217/2) ve herhangi bir tarihyata dayanak yapılamayacaktır.

¹⁰⁵ Detaylı bilgi için bkz. **Özbek**, s. 434 vd..

9. İncelemenin Sonlandırılması

İncelemenin üç ay veya haklı sebeplerle hakîm tarafından uzatılması durumunda bu süre içinde bitirilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde incelenen defter ve belgelerde kaçakçılık yapıldığına dair herhangi bir bulguya rastlanmaması durumda, defter ve belgeler sahibine iade edilecektir. Ancak inceleme sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tesbit olunacaktır. Tutanağın tutulmasının ardından, defter ve belgelerin iadesi, yükümlünün tutulan tutanağı imzalaması şartına bağlanmıştır. Yükümlünün, tutanağı imzalamaktan imtina etmesi durumunda defter ve belgeler, vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine verilmeyecektir (VUK m. 145/3). Ayrıca yükümlülerin, sürece ilişkin olarak beyanları bulunmaktaysa, beyanlarının tutanağa geçirilmesi gerekmektedir (VUK m. 145/4). Belirtmek gerekir ki vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilenler, arama tutanaklarından çok, arama sırasında ele geçen özel notlar, mektuplar ve yazışmalardır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesine göre, yükümlünün yaptığı özel sözleşmelerin yükümlü lehine delil değeri bulunmamaktadır. Arama sırasında ele geçen böyle bir metin, yükümlülerin karşılıklı denetimleri bakımından yararlı olabileceği gibi, yükümlü aleyhine delil de olabilir. Arama tutanakları, delil olabilecek şeylerin tesbitini içermesi bakımından, delil olma konusunda dolaylı bir etkiye sahiptirler¹⁰⁶. Bu bakımdan aramada ele geçirilmiş ve tutanağa bağlanmış olan her şey, vergi kaçırıldığına delalet ettiği sürece birinci derecede delil niteliğindedir¹⁰⁷.

Defter ve belgelerde suç unsuruna rastlanması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine göre, durumun Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi gerekmektedir. Nitekim suç unsuru ile ifade edilmek istenen kaçakçılık yapıldığına dair emarelerin bulunmasıdır. Zira, arama kurumu, diğer suç tipleri açısından değil, kaçakçılık suç tipi açısından uygulanabilmektedir¹⁰⁸. Böyle bir durumda yükümlü tutanağı imzalamak istese bile, defter ve belgelerin iadesi mümkün olmayacaktır (VUK m. 145/son). Tüm bunlarla beraber defter ve belgelerin incelenmesi sonucunda, kaçakçılık yapıldığına dair delillerin bulunması halinde idarenin, sahte veya muhtevi-

¹⁰⁶ Karakoç, Delil Sistemi, s. 202.

¹⁰⁷ Koçak, s. 64.

¹⁰⁸ Taşdelen, s. 183.

tı itibariyle yanılıcı belge düzenleyenleri veya kullandıkları vergi inceleme raporu ile tesbit olunanları, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına ve 3568 sayılı kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirmesi gerekmektedir (VUK m. 5/3).

Ç. Bilgi Toplama

1. Genel Olarak

Vergi inceleme elemanları, vergi incelemesi sürecinde bir yandan ödenmesi gereken vergilerin araştırma, tesbit etme ve sağlama amaçlarını gerçekleştirmeye çalışırken diğer yandan da amacın gerçekleşmesi için yükümlülerin defter, kayıt ve belgelerini incelemektedirler. İnceleme sırasında yapılan çapraz kontrollerle, yükümlü ile ilişkide bulunan diğer yükümlülerden, kamu kurum ve kuruluşlarından ya da özel kuruluşlardan bilgi edinmeye çalışılmaktadır¹⁰⁹. Zira, vergiyi doğuran olayın izlenmesi ve vergiyi doğuran olayla ilgili sağlıklı verilere ulaşılabilmesi için istenilen bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir¹¹⁰. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında hiçbir önemi bulunmayan bilgiler Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamda bilgiler değildir. Bu bakımdan istenilen bilgilerin, vergilendirme ile ilgili olması, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin açıkça fark edemeyeceği bir yapıda bulunması ve Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan vergilerle ilgili olması gerekmektedir¹¹¹.

Nitekim vergi yönetimlerinin vergi alabilmeleri, ülkedeki ekonomik birimleri ve bu birimlerin gerçekleştirdikleri işlemleri bilebilmelerine bağlı olmaktadır. Gereken bilgilerin edinilmesi devlet tarafından, ekonomik birimlere ve vergiye tâbi tutulmuş işlemleri gerçekleştiren kişi ve kurumlara "bilgi verme" külfeti yüklenerek sağ-

¹⁰⁹Başlangıçta dolaysız vergiler için öngörülen bilgi toplama kurumu zamanla geliştirilerek dolaylı vergiler için de kullanılmaya başlanmıştır. Bkz. **A. N. Arıkan**, s. 107.

¹¹⁰ **Uluatam/Methibay**, s. 199; **Bilen**, Bilgi Toplama-I, s. 114.

¹¹¹ **Bilen**, Bilgi Toplama-II, s. 175.

lanmaktadır¹¹². Böylece devlet, özel istihbarat ve bilgi toplama usullerini ve kontrolü öngörerek kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin yollarını aramaktadır¹¹³.

Vergilerin doğru beyan edilip edilmediğinin denetlenmesi, vergilendirme sürecinde vergilendirilmesi gereken işlemlerin oluşmasına taraf olanların ya da bu sürece bir şekilde müdahil olanların vergi yönetimine tam ve doğru bilgi akışını sağlamaları ile gerçekleşecektir. Bu bakımdan vergi kanunları, ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi amacını temin edebilmek için bilgi verme kurumuna yer vermektedirler¹¹⁴.

Bilgi toplamanın vergilemede iki önemli işlevi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, idarenin kendileri hakkında bilgi topladığını bilen yükümlü ya da sorumlular, beyanda bulunurken daha titiz davranmaktadırlar. Diğeri ise toplanan bilgiler, vergi denetiminin gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır¹¹⁵. Kaldı ki zamanaşımı süresinin son beş yılı kapsadığı ve birçok inceleme de cari yılı içermediği için fiili envanter de yapılamamaktadır. Böyle bir durumda kaydî envanter yapılmakta; fakat bir kısım yükümlüde kaydî envanter farkı bulmakta güçlük çekilmektedir. Sonuçta bilgi toplama kurumunun vergi incelemeleri bakımından önemi ortaya çıkmaktadır¹¹⁶.

Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeye bakıldığı zaman, bilgi edinmeye ilişkin düzenlemenin 148 ve 152'nci maddeler arasında yapıldığı görülmektedir. Bu düzenleme biçimiyle kanun içinde, talep üzerine bilgi verme, devamlı bilgi verme ve istihbarat arşivine ilişkin hükümlere yer verildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca bu hükümlere ilaveten ölüm vakalarının bildirilmesi ve bilgi vermektan imtina edeceklere ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. Bu sistematik gereği bilgi edinme kurumunun, vergi incelemesine yardımcı bir unsur olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle bilgi edinmenin Vergi Usul Kanunu'nda yoklama ve inceleme ile aynı kısımda düzenlenmesi ve yok-

¹¹² K. Yılmaz, Bilgi Verme, s. 88.

¹¹³ A. N. Arıkan, s. 101.

¹¹⁴ K. Yılmaz, Bilgi Verme, s. 88-89.

¹¹⁵ Özbalcı, s. 449; Karakoç, Genel Vergi, s. 305.

¹¹⁶ Irmak, s. 216.

lama, inceleme ve aramadan sonra dördüncü bölümde yer alması bu kanaati kuvvetlendirmektedir¹¹⁷.

2. Bilginin Talep Üzerine Verilmesi

a. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenleme

Vergi Usul Kanunu'nda bilgi verme konusunda yapılan ilk düzenleme, kanunun 148'inci maddesinde yapılmıştır. Buna göre, Kamu idare ve kurumları, yükümlüler veya yükümlülerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler¹¹⁸, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Anlaşıldığı gibi bilgi istenilen kişilerin kapsamı geniş tutulmuştur. Bu yönüyle, vergi inceleme işlemleri, bir anlamda yükümlü kesimi dışına taşınmış olmaktadır¹¹⁹. Böylece yükümlü ile işlem yapan gerçek veya tüzel kişilerden alınan bilgi sayesinde inceleme derinleştirilebilmektedir¹²⁰. Üçüncü kişilerin vereceği bilgi kuşkusuz, Vergi Usul Kanunu'nun isbat ile ilgili hükümleri çerçevesinde delil niteliğinde olacaktır¹²¹. Üçüncü kişilerden bilgi istenilmesi bir bakıma tanıklık sistemine dönüşmektedir. Zira, bilgi istenilen kişi mutlaka yükümlü ile ilişkide bulunan bir kişi olmak durumundadır. Yükümlü ile ilişki içinde bulunulması aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun tanıklık konusunda getirdiği düzenlemeye de uygun olmaktadır (VUK m. 3/B fıkra 2)¹²².

b. Bilgi İsteme Usûlü

İstenilen bilgiler yazılı veya sözlü olarak talep edilebilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere durum yazılı olarak bildirilir ve ayrıca bir süre verilir. Verilen süre-

¹¹⁷ N. Şeker, s. 379.

¹¹⁸ Özbacı'ya göre yükümlülerle muamelede bulunan kişiler kavramı son derece geniş tutulmuştur. Yazara göre, alım-satım işleri, gerçekleşmemiş olsa bile vergi konusuna girecek bir muamele için yapılmış ön görüşmeler, yükümlüye ait emtia nakil ve muhafazası, kredi verilmesi, mevduat kabulü gibi ilişkilerin tamamı bu kapsamda değerlendirilebilecektir. Bu hususta bkz. Özbacı, s. 450.

¹¹⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s. 202.

¹²⁰ N. Şeker, s. 380.

¹²¹ Karakoç, Delil Sistemi, s. 203.

¹²² Karakoç, Delil Sistemi, s. 203.

nin ne kadar olacağı konusunda kanun metninde herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Bu bakımdan en az 15 günlük süre verilmesinde fayda bulunmaktadır (VUK m. 14). Uygulamada on beş günlük süre verilmesi yoluna gidilmeyebilmektedir. Özellikle bilgi istenilen hususun basit ya da hemen cevaplandırılabilir nitelikte olması halinde sürenin kısa tutulmasına neden olabilmektedir. Zira, on beş gün verilmesi halinde cevaplandırılması basit olan bilgiler için, yükümlü sürenin sonuna kadar bekleyebilmektedir. Bu durum, inceleme sürecini geciktirebilmektedir. Ne var ki bir yaptırım uygulayabilmek için, belirtilen on beş günlük sürenin beklenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan her iki ihtiyacı karşılayabilmek için bilgi isteme yazılarında bilginin mümkün olan en kısa zamanda ve her halde on beş gün içinde cevaplandırılması gereği ihtar olunmaktadır¹²³. Ancak istenilen bilgi, sözlü veya yazılı olarak istenilmesine rağmen verilmemişse, bilgi istenilen kişi, istenilen bilgiyi vermesi için zorla daireye getirilemeyecektir (VUK m. 148/2). Bununla beraber bilgi istenilen kişi memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı Devlet memuru ise bilgi verme zorunluluğuna tâbi olmamaktadır (VUK m. 148/3). Önemli olan bir diğer husus, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesine ile, aynı kanunun 149'uncu maddesine göre istenilecek bilgilerin internet dahil olmak üzere, her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi hususunda izin vermeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğudur.

Sözlü olarak verilen bilgilerin tutanağa geçirilmeleri gerekmektedir. Aksi halde sözlü olarak verilen bilgilerin delil olma niteliği bulunmayacaktır. Bununla birlikte sözlü olarak verilen bilgilerin, tutanak metninde yer alan ifadelerle aynı olması da gerekmektedir. Sözlü beyanla aynı olmayan tutanak bilgilerinin altının imzalanmaması yanlış olmayacaktır. Kural, bilgilerin tutanağa geçirilmesinin ardından, tutanağın imzalanması olduğundan, bilgi veren kişinin bunu imzalaması gerekmektedir. Zira, imzalanmaktan kaçınma, bilgi vermekten kaçınma anlamına geleceği için Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi gereğince yaptırıma bağlanmıştır. Ancak sözlü verilen bilgi ile tutanağa geçirilen bilgi arasında farklılık bulunmaktaysa, tutanağın altının imzalanmaması uygun olacaktır. Böyle bir durumda bilgi

¹²³ Özbacı, s. 457; Bilen, Bilgi Toplama-I, s. 123..

veren kişi, tutanağı imzalanmaktan kaçınabileceği gibi, beyanlarının tutanağın altına şerh düşülmesini de isteyebilecektir¹²⁴.

Kural istenilen bilgilerin zamanında verilmesidir. Ancak istenilip de verilmeyen bilgilerin bir yaptırımı bulunmaktadır. Bu yaptırım Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bahsi geçen hükümlere göre kamu idare ve kurumlarında bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil;

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000-TL
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usûlde tesbit edilenler hakkında 500-TL
- Bunlar dışında kalanlar hakkında 250-TL

özel usûlsüzlük cezası kesilecektir¹²⁵.

Ancak bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi durumunda haklarında Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir (VUK mük. m. 355/2)¹²⁶.

Anlaşıldığı gibi bilgi verme mecburiyetinin yerine getirilmemesinin yaptırımı özel usûlsüzlük cezasının kesilmesidir. Ancak bilginin süresinde ve tam olarak verilmesi gerektiğinin bildirilmesi hususu, özel usûlsüzlük cezası kesil(ebil)mesinin ön şartını oluşturmaktadır (VUK mük m. 355/2). Bununla beraber bilgi verme mecburiyeti olan kişinin özel usûlsüzlük cezası kesilmesine rağmen, bilgi verme mecburiyeti ortadan kalkmamaktadır. Başka bir ifadeyle ceza kesilse bile bilgi verme mecburiyeti devam etmektedir. Böyle bir durumda vergi idaresi, hakkında özel usûlsüzlük cezası kesilen bilgi verme yükümlüsüne, yeniden süre vererek istenilen bilginin verilmesi gerektiğini ihtar edecektir. İhtar ve verilen süreye rağmen, istenilen bilgilerin veril-

¹²⁴ Karakoç, Delil Sistemi, s. 203-204.

¹²⁵ Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu 393. nolu Genel Tebliği ile 01.01.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere miktarlar güncellenmiştir (29.12.2009 gün ve 27447 sayılı RG).

¹²⁶ Danıştay bir kararında, bilgi isteme ve bildirim verme keyfiyetinin genel tebliğ ile duyurulması halinde, yazılı isteme kuralının uygulanmasına gerek olmadığına karar vermiştir. Karar için bkz. Dş. 11. D. 24.02.1999 gün ve E. 1997/2307, K. 1999/781, (www.danistay.gov.tr).

memesi durumunda özel usûlsüzlük cezası bir kat arttırılarak verilecektir (VUK mük. m. 355/3).

c. Bilgi İstenebilecek Kişiler

Vergi inceleme elemanı yükümlü nezdinde inceleme yaparken, Kamu idare ve kurumları; yükümlüler veya yükümlülerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden yükümlü hakkında bilgi isteyebilecektir. Bu hususta örneğin:

- Ticaret Sicil Kayıtları: Yükümlünün işe başlama, faaliyetine son verme, tasfiye, devir, hisse değişimi gibi bilgilerine ulaşma bakımından,
- Tapu Sicil Kayıtları: Yükümlünün mülkiyetinde bulunan taşınmazlar, bunlar üzerindeki değişiklikler, ticarî kazançlar, Katma Değer Vergisi ve alım-satım harçları hakkındaki bilgilere ulaşma bakımından,
- Merkez Bankası Kayıtları: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası istihbarat kayıtları, yükümlü hakkındaki mali durum ve işlemlerin takip edilebilmesi bakımından,
- Yeminli mali müşavir tasdik raporları: Tasdike dayalı raporların sağlıklı bir şekilde hazırlanabilmesi için defter ve belgelerde yer alan bilgilerin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir. Bu bakımdan raporun hazırlanabilmesi, diğer vergi dairelerinden, kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi toplanmasına ve hatta karşıt inceleme yoluyla diğer yükümlü hesaplarının araştırılmasını gerekli kılabilir. O halde bu raporlar, yükümlü hakkında detaylı bilgi içermesi bakımından,
- Yükümlünün vergi dairesindeki dosyası: Düzenli bilgi akışının olması halinde vergisel olayların çözümlenmesi bakımından,

vergi inceleme elemanına yardımcı olabilecek önemli birer bilgi kaynağıdır. Aynı şekilde yükümlü hakkında yapılan ihbarlar¹²⁷, meslek odalarından toplanacak bilgi-

¹²⁷ İhbar kurumu hakkındaki açıklamalar için bkz. A. Budak, İhbar, s. 135vd..

ler, kitle iletişim araçları, teknik bilgi gerektiren durumlarda bilirkişiye başvurulması da bilgi toplama yollarına birer örnek teşkil etmektedir¹²⁸.

ç. Bilgi Vermekten İmtina Edebilecek Kişiler

Bu hususta kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, bağlı buldukları kanunun mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemeyeceklerdir (VUK m. 151/1). Ancak,

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevf'ine müteallik bilgiler istenemez.
- Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları haller ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir (VUK m. 151/1 b. 1-3)¹²⁹.

Bilgi verme konusunda getirilen istisnalardan biri de Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinin ilk fıkrasının dört no'lu bendinin göndermesiyle Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 125'inci maddesi olmaktadır¹³⁰. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 125'inci maddesi devlet sırlarının mahkemece incelenmesi konusunda getirilmiş bir hükümdür. Bu hükme göre devlet sırrı niteliğindeki belgeler, vergi idaresi tarafından bilgi edinme amaçlı talep edilemeyecektir (CMK m. 125/2). Ancak doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka ilişkin olarak doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ilişkin bilgiler istenebilecektir (VUK m. 151/son).

¹²⁸ Detaylı açıklamalar için bkz. **Bilen**, Bilgi Toplama-I, s. 117 vd..

¹²⁹ “Anılan maddede belirtilen durumlarda bilgi toplama belli ölçüde kısıtlanmıştır. Ancak bu kısıtlama, vergi ve mükellefiyetle doğrudan doğruya ilgili hususları kapsamaz. Daha çok mükellef ve mükellefle muamelede bulunanların, özel yaşantıları ile ilgili hususların gizli kalması öngörülmüştür.” (Özbalcı, s. 450).

¹³⁰ Bu atıf Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinin ilk fıkrasının son bendinde Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 88'inci maddesine yapılmıştır. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra bu atıf aynı adlı kanunun 125'inci maddesine tekabül etmektedir.

3. Devamlı Bilgi Verme

Vergi Usul Kanunu'nun 149'uncu maddesine göre kamu idare ve kurumları (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye (ve Gümrük) Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur tutulmuşlardır. Devamlı olarak verilecek bilgiler, istatistik oluşturma ve oluşturulan istatistikler sayesinde vergi politikası oluşturmaya yaramaktadır. Bu sebeple devamlı bilgi isteme yetkisi vergi inceleme elemanlarına verilmiştir¹³¹.

Devamlı bilgi verme yükümlülüğü talep üzerine olabileceği gibi bir kanun hükmünden de kaynaklanabilir¹³².

Devamlı bilgi verme konusunda getirilmiş bir diğer düzenleme ise, ölüm ve intikal vakalarının bildirilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 150'nci maddesidir¹³³. Hükmün ilk fıkrasına göre birtakım gerçek ve tüzel kişiler, muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri, ölüm ve intikalin gerçekleştiği ayı takip eden ayın on beşine kadar vergi dairesine bildirmeye mecbur bırakılmışlardır. Böylece veraset ve intikal vergisi ile diğer bazı vergilerin konusunu oluşturan alım, satım ve devirleri kavrama amacı güdüldüğü anlaşılmaktadır¹³⁴. Bunlar:

- *Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,*
- *Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar* (ki bunlar memur oldukları yerde ölen Türk vatandaşlarının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Maliye Bakanlığı'na bildirirler),
- *Mahalle ve köy muhtarları* (ki bunlar kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler),

¹³¹ Özyer, Vergi Usul, s. 265.

¹³² Özbacı, s. 450.

¹³³ Bu hüküm, bilgi verme zorunluluğunun kanunla tespit edilen bir örneğini teşkil etmektedir.

¹³⁴ N. Şeker, s. 382.

- *Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler* (ki bunlar mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler) (VUK m. 150/1 b. 1-4).

4. Bilgi Verme Yükümlülüğüne Aykırı Davranışın Yaptırımı

Vergi Usul Kanunu mükerrer 355'inci maddesi ile bilgi verme yükümlülüğüne aykırı davranışta bulunulması halini özel usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir durum olarak kabul etmiştir. Bu bakımdan 148'inci maddede yer alan “bilgi verme”, 149'uncu maddede yer alan “devamlı bilgi verme” ve 150'nci maddede yer alan “ölüm vakalarını ve intikallerini bildirme” ödevlerinin yerine getirilmemesi halinde özel usûlsüzlük cezası kesilecektir¹³⁵.

Söz gelimi, inceleme sırasında inceleme elemanının ihtiyacı olan birtakım bilgiler, 148'inci madde doğrultusunda kamu idare ve müesseselerinden, yükümlülerden veya yükümlüler ile muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden istenebilecektir. Bu isteğin belirtilen kişi veya kurumlarca karşılanmaması halinde, bilgi talebi uygun bir süre verilerek yazı ile tapılacaktır¹³⁶. Yazı ile tekit yapılmadan ve

¹³⁵ “Vergi dairesince bilgi ve belge istenilmesine ilişkin olarak gönderilen yazıya mükelleflerce süresi içinde cevap verilmemesi halinde, özel usûlsüzlük cezası kesilebilir.” Dş. 7. D. 21.04.1999 gün ve E. 1998/1796, K. 1999/1640, (Uyap Mevzuat Programı).

¹³⁶ “213 sayılı Yasanın olay tarihinde yürürlükte bulunan şekliyle mükerrer 355'nci maddesinde, bu Kanunun 86, 148, ve 257'nci maddeleriyle 150'nci maddesinin 4 numaralı bendi hükümlerine çekinme sebebi olmaksızın riayet etmeyenlerden (I numaralı bentte) birinci sınıf tüccarlar ve bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler ile serbest meslek erbabı hakkında maddede yazılı tutarda özel usûlsüzlük cezası kesileceği belirtilmiş, aynı maddenin son fıkrasında ise, bu hükmün uygulanması için 148'inci madde gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin olunan süre ile süresinde cevap verilmediği, eksik veya yanıltıcı bilgi verildiği takdirde haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgilere yazılı olarak bildirilmesinin gerektiği hükmü yer almıştır. Anılan maddeye göre ceza kesilebilmesi için, yükümlülerden bilgi veya bildirimleri vermeleri hususunun yazılı olarak istenmesi ve tebliğ olunacak bu yazıda, gereğinin tayin olunan süre içinde yerine getirilmemesi halinde ceza hükümlerinin uygulanacağına açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden serbest avukatlık yapan yükümlünün 1995/Aralık dönemi katma değer vergisi beyannamesi ekinde katma değer vergisine ilişkin yıllık bildirim vermediği, bunun üzerine 213 sayılı Yasa'nın mükerrer 355'inci maddesine göre özel usûlsüzlük cezası kesildiği, ancak ceza kesilmeden önce söz konusu bildirim verilmesinin yazıyla istenmediği anlaşılmaktadır. Bu durumda öncelikle katma değer vergisine ilişkin yıllık bildirim verilmesi hususunun yazıyla istenilmesi yoluna gidilmeden kesilen özel usûlsüzlük cezasında Yasaya uyarlık bulunmadığından, uyumsuzluk konusu cezayı kaldıran mahkeme kararında

uygun bir süre verilmeden özel usûlsüzlük cezası kesilemeyecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesinin uygulanması bakımından bilginin Maliye Bakanlığı'na ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenilmesi gerekmektedir. Aksi halde, verilmeyen bilgi neticesinde kesilen özel usûlsüzlük cezası hukuka uygun olmayacaktır.

Her ne kadar 148'inci ve devam eden maddelerde belirtilmemiş olsa da, bilgi vermeme halinde yaptırım uygulayabilmek için bilgi istenirken yapılacak tebliğatlar da bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi halinde kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağına ihtar edilmiş olması gerekmektedir (VUK mük. m. 355/2)¹³⁷. Uygulamada zaman zaman, genel tebliğler ile bilgi istenildiği görülmektedir. Genel tebliğ ile istenilen bilgilerin verilmemesi durumunda, özel usûlsüzlük cezasının kesilip kesilemeyeceği tartışma konusu olmuştur. *Özyer*'e göre, devamlı bilgi isteme yetkisi aynı anda binlerce kişiden bilgi istenilmesini gerektirebilir. Böyle bir durumda, binlerce kişiye tek tek mektup yazılıp tebliğ yoluna gidilmesi ekonomik olmayacağı gibi uzun zaman alabilecektir. Kaldı ki, yazılı tebliğ ile kanun lafzına bağlı kalmak, kamu yararı ile bağdaşmayacaktır. Bu bakımdan genel tebliğ ile bilgi istenilmesi ve verilmemesi durumunda özel usûlsüzlük cezası kesilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır¹³⁸.

Cezalandırılabilme şartlarından bir tanesi de bilgi verme konusunda herhangi bir muaflığa sahip olmamaktır. Nitekim bu hususu kanun kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarındaki yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermektan imtina edemezler şeklinde açıklamıştır (VUK m. 151/1). Bu bakımdan usûlsünce istenilen bilgilerin verilmesi kanunî bir zorunluluk halini almıştır. Başka bir ifadeyle bilgi vermek kuraldır; ancak Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyetin saklı olduğu, hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ne müteallik bilgilerin istenemeyeceği, avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla müvek-

sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.” Dş. 11. D. 17.02.1999 gün ve E. 1999/2986, K. 1999/712, (Uyap Mevzuat Programı).

¹³⁷ **Bilen**, Bilgi Toplama-II, s. 172.

¹³⁸ **Özyer**, Vergi Usul, s. 902-903.

kil adı, vekâlet ücretleri ve giderleri dışında muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesinin istenemeyeceği, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 125'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan doğrudan doğruya vergi ile ilgili olan ve bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adları dışındaki evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemeyeceği belirtilerek, bu yasa hakkındaki istisnalar sıralanmıştır. Yine aynı şekilde memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı Devlet memurları da bilgi verme mecburiyetine tâbi olmamaktadırlar (VUK m. 148/3)¹³⁹. Sonuçta bilgi verme yükümlüğünün istisnaları kapsamına girilmesi durumunda kişiler hakkında özel usûlsüzlük cezası kesilemeyecektir.

5. İstihbarat Arşivi

İstihbarat arşivi, yükümlü hakkında bilgi edinmede başvurulabilecek yollardan bir tanesidir. İstihbarat arşivi, inceleme elemanına, nezdinde inceleme yaptığı yükümlü hakkında sağlıklı bilgi edinme imkânı tanıdığı gibi, vergi kayıp ve kaçığı konusunda şüpheli yükümlüleri takip edip saptamak ve böylece yapılan denetimlerin etkinliği arttırmak gibi faydalar sağlamaktadır¹⁴⁰.

İstihbarat arşivine ilişkin olarak yapılan düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 152'nci maddesinde yapılmıştır. İstihbarat arşivlerinde, 150'nci maddede belirtilenler dışındaki bilgiler saklanacaktır. Yani ölüm ve intikal dışında yazılı kaynaklardan toplanan bilgiler, istihbarat arşivinde gizli olarak saklanacaktır (VUK m. 152/1).

İstihbarat arşivindeki bilgiler, vergi incelemeleri sırasında nezdinde inceleme yapılan hakkında, inceleme elemanına fikir verecektir. Bu itibarla, herhangi bir inceleme ya da yoklama yapılmadan kullanılan istihbarat arşivi bilgileri vergi dairesince yapılacak tarhiyata dayanak alınamayacaktır¹⁴¹. Ayrıca Danıştay'ın bu konuda verdi-

¹³⁹ Bu kişilerin bilgi verme konusunda bir zorunlulukları olmamakla birlikte, durum bilgi istenilmesine engel taşımamaktadır. Uluslar arası imtiyazlardan yararlanan Devlet memurlarından bilgi istenilebilmesi için, ilgili kişilerin dış işleri ile temasa geçmekte fayda bulunmaktadır. Bkz. **Bilen**, Bilgi Toplama-I, s. 123.

¹⁴⁰ **Bilen**, Bilgi Toplama-II, s. 169.

¹⁴¹ "Veteriner müdürlüğünün gönderdiği istihbarat arşivindeki gizli fişlerin, ilgilinin herhangi bir faaliyeti veya kazancına ilişkin inceleme veya yoklama yapılmaksızın vergi tarhiyatına dayanak alınmasına olanak bulunmadığı hk." Dş. 3. D. 19.11.1992 gün ve E. 1990/3231, K. 1992/3472,

ği çeşitli kararlara göre, istihbarat arşivinde muhafaza edilen ve herhangi bir inceleme sırasında kullanılabilecek bilgiler, yapılacak tarihyata tek başına dayanak oluşturamayacaktır. Sonuçta bu bilgiler ancak diğer başka bilgiler ve delillerle desteklendikleri ölçüde tarihyata esas alınabilecektir. Ancak istihbarat arşivindeki bilgiler tek başına tarihyata esas alınamasa da, mutad olan bir durumu ortaya koymaktaysa, mutad durumun aksini yükümlünün kanıtlaması gerekmektedir¹⁴².

IV. VERGİ İNCELEMESİNDE VERGİ KANUNLARININ YORUMU

A. Genel Açıklama

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanmasıdır (VUK m. 134/1). Amacın gerçekleştirilebilmesinde inceleme elemanının elindeki en önemli dayanak, Vergi Usul Kanunu olmaktadır. Böylece incelemenin gerektirdiği hareket biçimi, Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği yasal düzenlemeler çerçevesinde şekillenecektir. Nitekim, bu hususta vergiyi doğuran olayın ve buna uygulanacak kanun hükümlerinin belirlenmesi önem taşımaktadır. Kaldı ki kanun koyucunun bir hukukî ilişkiyi düzenlerken açıkladığı iradesinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bunun için de uygun bir yorum yönteminin tercih edilmesi doğru olacaktır¹⁴³.

Özellikle vergi alacaklı olan devletle, vergi yükümlüsü arasında anlayış farklarının ortaya çıkması her zaman muhtemeldir. Bu gibi anlayış farkları, vergi ihtilaf-

(www.danistay.gov.tr), 03.06.2009; Ayrıca bkz. Dş. 4. D. 23.11.1983 gün ve E. 1983/477, K. 1983/9145, (www.danistay.gov.tr), 03.06.2009.

¹⁴² “Her ne kadar, 21.7.1951 gün ve 7864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği" uyarınca, vergi ile ilgili faaliyet, muamele ve mükelleflerin servet ve hesap durumları ile üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının tayin, tespit ve kontrolüne imkân sağlamak amacıyla kurulan istihbarat arşivindeki gizli bilgi ve belgelerin tek başlarına vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin isbatına yeterli oldukları düşünülemezse de, dava dilekçesine ekli Türkiye Şeker Fabrikaları Müdürlüğünün "Gelir Vergisi Zirai Mahsuller için yapılan %5 stopaj Bildirimi" yazısındaki bilgiler karşısında; davacının kendi ürettiği şeker pancarını sattığının ve bu satıştan zirai kazanç elde ettiğinin kabulü zorunludur. Normal ve mutad olan bu durumun gerçek olmadığı iddia ve isbatı mümkün ise de; davacının bu konuda herhangi bir iddiası bulunmadığı gibi...” Dş. 3. D. 04.02.1987 gün ve E. 1986/836, K. 1987/340, (www.danistay.gov.tr), 03.06.2009.

¹⁴³ **Uluatam/Methibay**, s. 77; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 152; **Saban**, Genel Vergi, s. 59; **Özdemirci**, s. 104; **Özel**, İsbat Yükü, s. 11; **Uçar**, s. 115.

larının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. O halde vergi ile ilgili işlemlerin yapılmasında ya da herhangi bir vergi uyuşmazlığı ortaya çıktığında vergi kanunlarının yorumuna ihtiyaç duyulmaktadır¹⁴⁴.

Verginin ekonomik yönü yadsınamayacak kadar açık bir konuyken, vergilendirme veya verginin tarafları arasındaki ilişki hukuksal niteliklidir. Vergilerin kanuniliği, hukuk devleti ilkesi ve vergi yükümlüsünün korunması gereği, vergiye hukuksal ağırlık vermektedir. Bu durum, verginin hem ekonomik yönünün hem de hukuksal yönünün aynı ağırlıkta öneme sahip olduğu izlenimi vermektedir. Dolayısıyla konuya her iki açıdan da bakmak gerekmektedir. Bunun bir sonucu olarak günümüz yorum anlayışı bu şekilde şekillenmiştir¹⁴⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğini düzenlemiştir (VUK m. 3/A-2). Hükümde düzenlenen formüle göre ilk olarak kanunun lafzından hareketle bir sonuca varılmaya çalışılacaktır. Başka bir deyişle lafzî yorum yöntemi ilk adımı teşkil etmektedir. Ancak her zaman hiç bir yoruma yer bırakmayan, yani hükmün meramını net bir şekilde ortaya koyan bir kelime bulmak nerdeyse imkânsızdır. Haliyle yorum yaparken sadece hükmün lafzından hareket etmek istenilen sonucu elde etmeye yaramayacaktır. Gerçekten lafzî yorum yöntemi, vergi hukukunun niteliği gereği bir zorunluluk olarak ortaya çıkmakla beraber yeterli olmamaktadır. Zira, vergiyi doğuran tüm ekonomik ve sosyal olayları düzenleyen vergi kanunlarının yalnızca lafzı ile çözüm getirmesi düşünülmemeyecektir¹⁴⁶. Bu bakımdan, Vergi Usul Kanunu 3'üncü maddesinde, lafzın açık olmadığı durumlarda, vergi kanunlarının konuluşundaki maksadın, hükümlerin kanun yapısındaki yerin ve diğer maddelerle olan bağlantısının göz önüne alınacağını düzenlemiştir. O halde kanun koyucunun lafzî, tarihî, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerini kabul ettiği anlaşılmaktadır¹⁴⁷.

Lafzın yeterli açıklığa sahip olmadığı durumlarda başvuru amaçsal yorum yöntemi, ekonomik yorum yönteminin uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Zira,

¹⁴⁴ Aksoy, s. 27.

¹⁴⁵ Saygılıoğlu, s. 86.

¹⁴⁶ Kırbaş, Vergi Hukuku, s. 68; Saygılıoğlu, s. 88; M. Küçük, s. 137.

¹⁴⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 19; Karakoç, Genel Vergi, s. 157; Şenyüz, Yorum, s. 18.

amaçsal yorum yöntemi kanun koyucunun neyi amaçladığını değil, kanunun değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlamı araştıran bir yöntemdir¹⁴⁸. Ancak yorum yaparken dikkatli davranılması gerekmektedir. Zira, lafzî yorum yöntemi dışındaki yorum yöntemlerine, yasa metninin açık olmadığı durumlarda ve vergilerin yasallığı ilkesinin sınırları içerisinde başvurulmalıdır¹⁴⁹. Bunun gibi yorum yöntemleri, birbirinin yerine geçmek üzere değil, birbirini tamamlamak üzere başvurulması gereken çözümlerdir¹⁵⁰.

B. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Birtakım Vergisel İşlemlere Etkisi

1. Genel Olarak

Vergi kanunlarının yorumunda ağırlık verilmesi gereken temel nokta, o hükümün getiriliş amacının dikkate alınmasıdır. Vergi kanunlarının genel amacı ise, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtildiği üzere kamu giderlerinin finansmanına yeterli katkının sağlanmasıdır. Bu katkı, devletin belirli bir ekonomik faaliyetten ya da ekonomik bir değeri olan varlıktan zorunlu bir pay alması şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁵¹. Vergi hukukunda yorumun temelini oluşturan ekonomik yaklaşım ilkesinin kaynağını, bu düşünce oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, amaçsal yorumun vergi hukukundaki uzantısı, ekonomik yaklaşım ilkesi olarak ifade edilmektedir¹⁵². Ancak, amaçsal yorum ile ekonomik yaklaşım ilkesi arasında bulunan ilgi ve benzerliğe rağmen, amaçsal yorumun bir araç; ekonomik yaklaşım ilkesinin ise, bir amaç niteliğinde olduğunun unutulmaması gerekmektedir¹⁵³.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve uygulanacak kanun hükümlerinin tesbitinde hukukî kalıpların dışına çıkılarak olayın ger-

¹⁴⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 21; Saygılıoğlu, s. 92.

¹⁴⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 23.

¹⁵⁰ Şanver, s. 186; Uluatam/Methibay, s. 80-81.

¹⁵¹ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 40.

¹⁵² Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 40; Saygılıoğlu, s. 95; Karakoç, Genel Vergi, s. 158.

¹⁵³ Saygılıoğlu, s. 95.

çek ekonomik niteliklerinin ve içeriklerinin dikkate alınmasıdır¹⁵⁴. O halde bu ilkenin bir sonucu olarak vergi kanunlarında geçen kavramlar, iktisadî içeriklerine göre anlamlandırılacaklardır. Bu yönüyle vergi kanunlarında bir özel hukuk kavramına yer verilmesi durumunda, özel hukuktaki anlamlarına göre değil, ekonomik içeriklerine göre değerlendirilmesi yapılacaktır¹⁵⁵.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin ekonomik nitelendirme ve ekonomik yorum şeklinde ikiye ayrıldığını belirtmek gerekmektedir. Ekonomik nitelendirmede, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliği önem kazanmaktadır. Başka bir deyişle ekonomik nitelendirme, maddî olayın belirlenmesi aşamasında yapılmaktadır. Bu yönüyle, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, gerçekleşti ise ne şekilde gerçekleştiği konusunda isbatın bir parçası haline gelmektedir¹⁵⁶. Ekonomik yorum ise vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçeklere göre belirlenmesidir¹⁵⁷. Kronolojik anlamda ekonomik nitelendirme, ekonomik yorumdan önce gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olay, ekonomik gerçekler göz önüne alınarak nitelendirildikten sonra, vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesi gerekmektedir¹⁵⁸.

Vergi hukukunda yorum yaparken, hukuki güvenlik¹⁵⁹ ilkesinin bir sonucu olarak, kıyas yasağı karşımıza çıkmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanması sırasında, kıyas yapmamaya dikkat etmemektedir. Nitekim ekonomik yaklaşım ilkesinin yasal sınırını, kıyas yasağı oluşturmaktadır¹⁶⁰.

Vergi inceleme elemanının, inceleme esnasında ilk olarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini araştırması gerekmektedir. Bu konuda yararlanacağı ilke ise, ekonomik yaklaşım ilkesi olmaktadır. Nitekim vergiyi doğuran olayın tespitinde asıl olan, yapılan işlemin ekonomik yönü olmaktadır. Sonuçta birtakım şartları-

¹⁵⁴ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 24; **Saygılıoğlu**, s. 96; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 158; “Ekonomik yaklaşım ilkesi, piyasa ölçeği olması nedeniyle, piyasayı kavramayı hedefleyen bir kavramdır.” (**Saban**, Genel Vergi, s. 68); **Tekin/Çelikkaya**, s. 80.

¹⁵⁵ **Kaneti**, Ekonomik Yaklaşım, s. 40; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 159; **Keskin**, s. 111.

¹⁵⁶ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 87; Genel Vergi, s. 159.

¹⁵⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 25; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 158.

¹⁵⁸ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 159; **Keskin**, s. 111.

¹⁵⁹ Hukuki güvenlik ilkesi konusunda bkz. **Taylar**, s. 196 vd.

¹⁶⁰ **Kaneti**, Ekonomik Yaklaşım, s. 41.

na sıkı sıkıya bağlı kalınması, kanunun amacından uzaklaştırılması anlamına gelebilecektir.

2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Peçeleme İşlemlerine Etkisi

Kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansıması olan peçeleme işlemleri, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine karşı bir tehdit oluşturmaktadır¹⁶¹.

“Olağan ve doğal olarak, vergi yasasının vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılmaması gereken bir iktisadî sonucu elde etmek için, vergi yasasınca vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere, olağan ve doğal kullanımı dışında başvurulan başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine”, peçeleme işlemi denilmektedir¹⁶². Tanımdan hareketle, peçeleme işlemlerinin şartlarını:

- Vergi kanununun vergiyi doğuran olayı, özel hukukta benimsenen hukukî işlem biçimlerine dayalı olarak tanımlamış olması,
- Vergi kanununun, özel hukukta benimsenen hukukî işlem biçimlerine, onlardan kaynaklanan ekonomik sonuçlar nedeniyle başvurmuş olması,
- Vergi kanununun vergilendirme yönünden amaçladığı ekonomik sonuçun, kanunun ifade ettiği hukukî kalıp ve biçimler çerçevesinde tamamen kapsanmamış olması,
- Vergi yükümlüsünün vergi kanununu dolanmak amacıyla özel hukuk biçiminden yararlanma imkânını kötüye kullanmış olması,

şeklinde sıralamak mümkündür¹⁶³.

¹⁶¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 29; Kaneti, Vergi Hukuku, s. 45; Tuncer, s. 41; Akkaya, s. 96; Toktaş, s. 79; Tekin/Çelikkaya, s. 86.

¹⁶² Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 26; Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 43; Karakoç, Genel Vergi, s. 161; Saban, Genel Vergi, s. 72; Akkaya, s. 96; Keskin, 113; İşler, s. 64; Şenyüz, Peçeleme, s. 25; Toktaş, s. 79.

¹⁶³ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 43; Karakoç, Genel Vergi, s. 163; Akkaya, s. 97.

Peçeleme işleminin tarafları, kanunun istediği gibi hareket etmekle beraber, amacın gerçekleşmesini önlemek için doğal olarak kendisine başvurulamayacak bir hukukî biçimi tercih etmektedirler. Bu yönüyle, kanunu dolanmış olmaktadır. Nitekim, ekonomik yaşamda bu tarz örtülü işlemlere sıklıkla rastlanabilmektedir¹⁶⁴. Haliyle kanunun dolanılmış olması objektif iyi niyet kuralları ile bağdaşmamaktadır¹⁶⁵. Başka bir deyişle, özel hukuk kavramının iktisadî içeriğinden bağımsız bir şekilde vergi kuralının kullanılması durumunda peçeleme işlemi bulunmamaktadır. Önemli olan, vergi kuralının, vergiyi bağladığı soyut olayın tanımında, özel hukuk kurum ve kavramının temsil ettiği iktisadî içerik ile kullanılmış olmasıdır¹⁶⁶.

Ulaşılmak istenen iktisadî sonuç ile seçilen yol arasında makûl bir ölçünün bulunması gerekmektedir. Seçilen yolun, salt vergisel nedenlerle seçilmiş olması durumunda peçeleme söz konusu olmayacaktır. Aslında seçilen yolun denetiminde kullanılacak olan ‘ölçülülük’ kriteri, hukukî ölçülülükle sınırlıdır. Bu bakımdan ekonomik açıdan makûl sayılmayacak girişimlerde bulunulması peçeleme sayılmayacaktır. Ölçülülük kriterine göre yapılacak denetimde, vergisel avantaj sağlama amacı dışarıda bırakıldığında, ortada hâlâ anlamlı bir iktisadî bütünlük kalıyorsa seçilen yol ölçülüdür ve kötüye kullanma söz konusu olmamıştır. Aksi durumda ise, seçilen yolun ölçüsüz olduğu kabul edilecektir¹⁶⁷.

Peçeleme işlemlerinde aslında tek bir işlem bulunmakta ve seçilen hukukî biçim görünüşteki haliyle taraflarca kabul edilmektedir. Zaten kabul edilen bu hukukî biçim vergi kanunlarının dolanılması amacını taşımaktadır¹⁶⁸. Tek bir işlemin bulunması, peçeleme işlemini muvazaadan ayırmaktadır. Özellikle mevsuf muvazaada tarafların görünüşteki işlem altında gizledikleri ve asıl ekonomik sonucunu arzuları gizli bir işlem bulunmaktadır. Ayrıca muvazaada açıklanan irade ile gizlenen irade arasında meydana getirilen uyumsuzluk kasıtlı bir uyumsuzluktur. Bu haliyle,

¹⁶⁴ Mutluer, s. 62.

¹⁶⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 28; Karakoç, Genel Vergi, s. 164.

¹⁶⁶ Akkaya, s. 97.

¹⁶⁷ Tuncer, s. 41-42; Akkaya, s. 100; Toktaş, s. 80.

¹⁶⁸ Şenyüz, Yorum, s. 21.

görünüşteki işlem hükümsüz sayılmakta; gizlenen işlem ise tüm ekonomik ve hukukî sonuçlarıyla geçerli sayılmaktadır¹⁶⁹.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti önemli olmaktadır (VUK m. 3/B-1). Hukukî bir işlemin peçeleme işlemi olduğu konusunda varılacak sonuç, idare ve vergi yargısı organları tarafından ekonomik nitelendirme yapılarak anlaşılacaktır. Peçeleme işleminin varlığının isbat külfetine idare katlanacaktır¹⁷⁰. Bu bakımdan yükümlü ya da sorumlunun peçeleme yoluna başvurduğunun tesbit edilmesi halinde vergilendirme gerçek ekonomik sonuca göre yapılacaktır¹⁷¹. Başka bir ifadeyle ekonomik yaklaşım ilkesi uygulama alanı bulacak, gerçek iktisadî sonuç göz önünde bulundularak, peçeleme işleminde başvuru hukukî yola bakılmaksızın vergilendirme yapılacaktır¹⁷². Yani özel hukuk işlemine bağlanan iktisadî sonuç doğal ve olağan akışı içerisinde nasıl vergilendirilecek idiye, o şekilde vergilendirilecektir¹⁷³.

¹⁶⁹ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 29; **Keskin**, s. 115; **Şenyüz**, Peçeleme, s. 27.

¹⁷⁰ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 166; **Keskin**, s. 114.

¹⁷¹ “1997 yılı işlemleri incelenen davacının ... Üniversitesine yaptığı bağışlar eleştirilerek düzenlenen inceleme raporuna göre tespit edilen matrah farkı üzerinden kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, vergi aslı ve aslı aranmayan geçici vergi için ağır kusur cezası kesilmiştir. . Ankara 5. Vergi Mahkemesi 11.06.2003 günlü ve E. 2002/826, K. 2003/581 sayılı kararıyla; olayda, ... Holding Anonim Şirketine bağlı şirketlerden olan davacının, adı geçen holdingin %99.99 paylı ortağı ... Üniversitesine bağış yaptığı, üniversiteye bağışlanan tutarın büyük bir kısmının holdinge sermaye taahhüt ödemesi olarak aktarıldığı, holding tarafından da bu tutarın tamamına yakın kısmının yine sermaye taahhüt ödemesi olarak bağış yapan şirkete geri döndüğü, bu süreç içinde şirkete geri dönen tutarların vergilendirilmeksizin sermayeye eklendiği, dolayısıyla bağış adı altında sermayeye eklenen paranın vergiden arındırılmasının amaçlandığı belirtilerek düzenlenen inceleme raporuna göre geri döndüğü iddia edilen tutarın matrahla eklenmesi suretiyle tarhiyat yapılmış ise de, bağış ve sermaye artırımının iki ayrı hukuksal durum olduğu ve birbirinden bağımsız yasal düzenlemelere tabi bulunduğu, bağış yapan ve sermaye taahhüt ödemesinde bulunan şirketlerin aynı bünye içerisinde yer almasının her iki işlemin mutlak surette birbiriyle ilişkilendirilmesini gerektirmeyeceği, kaldı ki bu süreci yasaklayan bir düzenlemenin de mevcut olmadığı, inceleme raporunda belirtilen hususların ve yapılan tespitlerin varsayıma dayalı olduğu, dolayısıyla ortada inceleme elemanın belirttiği gibi muvazaa ya da peçeleme sözleşmesinin varlığından söz edilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare bağış adı altında aktarılan paranın şirkete sermaye artırımı olarak geri döndüğünü, peçeleme ile geri dönen tutarların vergi dışı bırakıldığını bu nedenle yapılan tarhiyatın yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir./ Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 17.05.2004 gününde oyçokluğuyla karar verildi” Dş. 4. D. 17.05.2004 gün ve E. 2003/1609, K. 2004/1087, (www.danistay.gov.tr).

¹⁷² **Kaneti**, Ekonomik Yaklaşım, s. 44.

¹⁷³ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 166.

3. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Geçersiz İşlemlere Etkisi

Bir sözleşmede, sözleşmenin kurulmasına rağmen tarafların istedikleri hüküm ve sonuçların meydana gelmediği hallere geçersizlik adı verilmektedir. Başka bir ifadeyle geçersizlik halinde, sözleşme kurulmuş olmakla birlikte, hukuk düzeni tarafların sözleşme ile gerçekleştirmek istedikleri hukuki sonucun doğmasını engellemektedir¹⁷⁴. Özel hukuk içinde, geçersizlik yaptırımı ile karşılaşan işlemlerin, vergi hukuku bakımından vergiyi doğuran olay olarak dikkate alınıp alınamayacağına ilişkin sorun Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesi ile çözümlenmiştir. Sözü edilen maddenin ikinci fıkrasına göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması yükümlülüğü ortadan kaldırmayacaktır¹⁷⁵. Nitekim vergilendirme işleminde taraflar, bir işlemin iktisadî sonuçlarını, özel hukuk bakımından geçersiz olsa bile gerçekleştirmiş olabilirler. Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak vergilendirme açısından önemli olan, söz konusu işlemin özel hukuk bakımından geçersiz olması değil; geçersiz olan işleme ait iktisadî sonuçların, işlemin taraflarınca istenip gerçekleştirilmesi olmaktadır. Böyle bir durumda geçerli bir işlem varmışçasına vergilendirme yapılacaktır¹⁷⁶. Bunun gibi, vergilendirmenin, özel hukuk işleminin iktisadî içeriğinden bağımsız, işlemin belgelenmesine veya tekemmülüne bağlandığı hallerde farklı bir durumun söz konusu olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Söz gelimi, işlemin mutlak butlanla batıl olduğu hallerde damga vergisi yükümlülüğü de doğmayacaktır¹⁷⁷. Başka bir deyişle, geçersiz olan işlem, aynı zamanda vergiyi doğuran olay niteliğinde ise, bu sözleşmenin vergi hukuku yönünden doğurduğu sonuçlar da ortadan kalkacaktır¹⁷⁸.

Bu şekildeki bir geçersizlik, mevsuf muvazaa durumunda da söz konusu olabilecektir. Gerçekten taraflar, görünüşteki işlemin altında yatan gizli işlemin fiili iktisadî sonucunu gerçekleştirmişlerse, vergilendirme sürecinde önem taşıyacak olan gizli işlem olacaktır¹⁷⁹. Kaldı ki bir gizli işlemin şekil kurallarına aykırılıktan ötürü

¹⁷⁴ Eren, s. 299.

¹⁷⁵ Akkaya, s. 85.

¹⁷⁶ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 45.

¹⁷⁷ Akkaya, s. 88.

¹⁷⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 28.

¹⁷⁹ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 46; Karakoç, Genel Vergi, s. 169.

geçersiz olması vergilendirme bakımından önemli olmayacaktır. Zira, vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukukî durumun tamamlanması ile doğmaktadır (VUK m. 19/1). Aynı şekilde vergilendirmede vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır (VUK m. 3/B). O halde, fiilen ekonomik sonuçları gerçekleştirilen ve sürdürülen geçersiz işlem, vergilendirmeye dayanak olmaktadır¹⁸⁰.

4. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Hukuka ya da Ahlâka Aykırı İşlemlere Etkisi

Hukuk düzeninde kabul görmüş ilkelerle bağdaşmayan, kamu düzenini ihlal eden ve mutlak geçersizlik sonucuna bağlanan işlemlerin, özel hukuk bakımından sonuç doğurmalarına müsaade edilmemiştir. Borçlar Kanunu'nun 19'uncu maddesinin ikinci fıkrası ve 20'nci maddesinin ilk fıkrası uyarınca konusu imkânsız, kamu düzenine, genel ahlâka ve adaba, kişilik haklarına aykırı sözleşmeler bâtil olarak kabul edilmişlerdir. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin ikinci fıkrası, vergiyi doğuran olayın, kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğünü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını düzenlemiştir. Hem Borçlar Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu birlikte değerlendirildiğinde, Borçlar Kanunu uyarınca kamu düzenine, genel ahlâk ve adaba uymayan işlemlerin Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergilendirilmesinde herhangi bir sakınca olmadığı sonucuna varılmaktadır. Ancak, hukuka ya da ahlâka aykırı işlemlerin vergilendirilmesi, bu faaliyetlerin vergiyi doğuran olay olarak özel vergi yasalarında tanımlanmış olmaları şartına bağlı bulunmaktadır¹⁸¹.

O halde ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergiyi doğuran olay ve bu olayın arkasındaki gerçek iktisadî sebepler araştırılacaktır. Bu bakımdan vergilendirilmesi gereken durum, illa ki meşrû yollardan elde edilmiş bir iktisadî sonuç olmak durumunda değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, yükümlülüğü ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Başka bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın hukuka ya da genel ahlâka aykırı olması ekonomik nitelen-

¹⁸⁰ **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 47; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 170.

¹⁸¹ **Akkaya**, s. 88.

dirmeye tâbi tutulmasını ve bunun sonucunda vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir¹⁸².

Söz gelimi, gizli fuhuş yapanların, fuhşa teşvik ve aracılık edenlerin, hırsızlık yapanların, kumar oynayan ve oynatanların elde ettiği geliri hiç beyan etmemeleri veya eksik beyan etmeleri söz konusu olduğunda bu kişilerin elde ettiği gelirin re'sen tespit edilmesi gerekmektedir. Zira, bu işlerle meşgul olanların elde ettikleri kazanç, her ne kadar ahlaka aykırı olsa da, vergiden muaf tutulmamıştır (VUK m. 3/B, GVK m. 1-2). Kaldı ki elde edilen kazancın defter ve belge denetimi ile tesbit etme imkânı da bulunmamaktadır. Bu bakımdan yapılacak incelemelerle, öncelikle faaliyetin Vergi Usul Kanunu'nun 154, 155 ve 156'ncı maddelerden hangisine gireceğinin belirlenmesi ile matrahın re'sen takdiri yoluna gidilmesi gerekmektedir¹⁸³.

V. VERGİ İNCELEMESİNDE YETKİ, YETKİNİN KAPSAMI VE YETKİLİ OLANLARIN SORUMLULUKLARI

A. Genel Açıklama

Yetki, bir idarî makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyetidir¹⁸⁴. Anayasa'nın 6'ncı maddesinde hiçbir organın kaynağını Anayasa'dan almayan bir Devlet yetkisini kullanamayacağı belirlenmiştir. Aynı şekilde Anayasa'nın 123'üncü maddesinde idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Tüm bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden anlaşılacağı gibi Türk idare hukukunda kanunî idare ilkesi benimsenmiş olmaktadır. Başka bir ifadeyle idarenin faaliyet alanı kanunların çizdiği sınırlar dahilinde kullanılacaktır. Bu durum aynı zamanda idarenin her türlü yetki kurallarına uymakla yükümlü olduğunu da ifade etmektedir¹⁸⁵. Böylece kaynağını başta Anayasa ve kanunlarda bulan yetki kuralları sayesinde alınacak kararların hangi idarî merciiler tarafından yerine getirileceği belirlenmiş olmaktadır.

¹⁸² Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 47; Karakoç, Genel Vergi, s. 170.

¹⁸³ H. Yılmaz.

¹⁸⁴ Gözler, s. 240.

¹⁸⁵ Günday, s. 125.

Vergi incelemesinin idarenin yükümlüyü denetleme yollarından biri olduğu düşünüldüğünde, bu denetimi gerçekleştirecek elemanların da kimler olduğunun kanunla belirlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Nitekim vergi incelemesine yetkili denetim elemanlarının kimler olacağı ise Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmektedir. Bu yönüyle sayılanlar dışında olanların özel kanunlarla yetkilendirilmedikleri müddetçe vergi incelemesine yetkili olmadığı anlaşılmaktadır.

Amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanması olduğundan, bunun gerçekleştirilmesinde inceleme yetkisine haiz elemanların birtakım ayrıcalıklara sahip olması gerekmektedir. Bu bakımdan vergi incelemelerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve amacın gerçekleşebilmesi için inceleme elemanlarına tanınan bu imtiyazlı yetkiler, olmazsa olmaz bir koşul haline almıştır. Ancak bu yetkilerin sınırsız bir şekilde kullanılmasına izin verilmemiştir. Başka bir ifadeyle inceleme elemanı, incelemenin amacını gerçekleştirmede ciddi birtakım yetkilere sahip olduğu kadar, yetkileri dengeleyen sorumluluklara da sahip bulunmaktadır¹⁸⁶. Sonuçta yetki ve sorumluluk dengesi, nezdinde inceleme yapılan yükümlü için de bir güvence teşkil etmektedir.

B. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

1. Genel Olarak

Vergi inceleme raporları niteliği itibariyle kesin ve yürütülmesi gereken bir idarî işlem niteliği taşımamaktadır. Başka bir deyişle, vergi inceleme süreci sonunda düzenlenecek vergi inceleme raporunun, vergi yükümlüsünün hukukî durumu üzerinde herhangi icraî etkisi olmamaktadır. Bunun sonucunda yükümlünün, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna karşı yargı yoluna başvurma gibi bir hakkı bulunmamaktadır (İYUK m. 14/3-d). Yükümlü; ancak, hakkında yapılacak tarhiyat işlemine karşı iptal davası yolunu işletebilecek ve yargılamada tarh işleminin iptalini sağlamaya çalışacaktır. Şayet vergi idaresi, iptal davasına konu tarh işleminde, yükümlü hakkında düzenlenen vergi inceleme sonuçlarını dikkate almışsa, yükümlü

¹⁸⁶ Baykara, İnceleme Elemanı, s. 17.

tarh işlemine karşı açtığı iptal davasında tarh işlemine dayanak olan vergi inceleme raporunun hukuka aykırılığını iddia edebilecektir¹⁸⁷. Böylesi bir iddia, vergi incelemesine yetkili olmayanlarca düzenlenen vergi inceleme raporunun tarihyata esas alındığı şeklinde de olabilecektir. Bu bakımdan vergi incelemesine yetkili olanların tesbit edilmesi gerekli olmaktadır.

2. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu

01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 26’ıncı maddesi ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye 33/A maddesinden sonra gelmek üzere, 33/B maddesi eklenerek “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu” kurulmuştur.

Hükmün ilk fıkrasında Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu’nun kuruluş amacından bahsedilmiştir. Buna göre kurul,

- Bakanlığın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek,
- İnceleme ve denetim rehberleri hazırlamak,
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
- Vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek,

¹⁸⁷ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 70; Kızılot/Kızılot, s. 316.

- Bakanlığın vergi inceleme ve denetim birimlerinin uygulayacağı yıllık vergi inceleme ve denetim planını¹⁸⁸ hazırlamak ve uygulamayı izlemek

üzere kurulmuştur¹⁸⁹.

Bundan böyle vergi incelemeleri, birinci fıkraya uygun olarak hazırlanacak yıllık vergi inceleme ve denetim planına uygun bir şekilde yerine getirilecektir (178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname m. 33/B/3).

3. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Vergi incelemesine yetkili olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde düzenlenmiştir¹⁹⁰. Söz konusu madde incelendiği zaman ilk fıkrasında vergi incelemesinin kimler tarafından yapılacağı belirtilmişken; ikinci fıkrasında da vergi inceleme yetkisine her hal ve takdirde haiz olanlardan bahsedilmiştir.

Bir başka dikkat çeken nokta da ilk iki fıkrada vergi incelemesine yetkili olduğu belirtilen kişileri, merkez ve taşra örgütleri inceleme elemanları şeklinde ikili bir ayrıma tâbi tutmanın mümkün olduğudur¹⁹¹.

Vergi Usul Kanunu'nun ilk fıkrasında, vergi incelemesi yapabilecek olanlar:

- Hesap uzmanları
- Hesap uzman yardımcıları
- İlin en büyük mal memuru

¹⁸⁸Gereğe göre, teftiş, soruşturma, ihbar, şikâyet, yetkili makamların talebi ve benzeri nedenlerle yıl içinde ortaya çıkabilecek vergi incelemelerinin yapılmasına dair usûl ve esaslara da hazırlanacak bu planda yer verilmesi öngörülmektedir. Böylece vergi incelemelerinin, tüm denetim birimlerini kapsayacak şekilde tek bir plan dahilinde gerçekleştirilmesi ve vergi denetim kapasitesinin etkin ve verimli bir şekilde kullanılması sağlanmış olacaktır. (Seviğ, İnceleme-Vergi Yasaları).

¹⁸⁹Kurulun siyasallaşma tehlikesi hakkında bkz. Doğrusöz, Siyasallaşma.

¹⁹⁰21.01.1983 gün ve 2791 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine getirilen hükümle vergi inceleme elemanlarına, re'sen matrah saptama yetkisi verilmiştir. Bundan böyle vergi inceleme elemanları re'sen vergi tarhını gerektiren durumlarda matrahın belirlenmesi için gereken işlemleri kendileri yapacaklar, başka bir deyişle re'sen matrah takdiri için takdir komisyonlarına başvurup ayrıca karar almalarına gerek kalmayacaktır.

¹⁹¹Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 68.

- Vergi denetmenleri
- Vergi denetmen yardımcıları
- Vergi dairesi müdürleri

olarak sayılmışken; ikinci fıkrasında da her hal ve takdirde vergi incelemesine haiz olanlar:

- Maliye müfettişleri
- Maliye müfettiş muavinleri
- Gelirler kontrolörleri
- Stajyer gelirler kontrolörleri
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün (Gelir İdaresi Başkanlığı)¹⁹² merkez ve taşra teşkilâtında müdür kadrolarında görev yapanlar

olarak belirlenmiştir¹⁹³.

Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Muavinleri- Maliye müfettişleri ve maliye müfettiş muavinleri, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 20'nci maddesi ile Teftiş Kurulu Başkanlığının birer üyesi olarak kabul edilmişlerdir. Bunlar çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanı'na ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve ince-

¹⁹² 5345 sayılı Gelir İdaresinin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Atıflar ve Yetkiler" kenar başlıklı 33'üncü maddesine göre diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğü'ne yapılmış atıflar, bundan böyle Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılmış sayılacaktır.

¹⁹³ Bu sayılanların dışında vergi incelemesi ile görevlendiren kamu görevlileri de mevcut bulunmaktadır. Nitekim Bankacılık Kanunu'na göre, kanunda belirtilen görevliler de inceleme yetkisine haizdir. Benzer açıklamalar için bkz. **Demirci/Kartal**, s. 45; Vergi incelemesine yetkili olmamakla birlikte bu kişilerce vergilendirme hususunu ilgilendiren konularda tutulan tutanakların usûlüne uygun bir şekilde kullanılmasına hukuken bir engel bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay 7'nci Dairesi'nin 29.04.1992 gün ve E. 1990/2478, K. 1992/1350 sayılı kararında da belirtildiği gibi incelemenin, kendisini ihbar eden kişinin beyanı üzerine polis memuru nezdinde düzenlenmiş tutanak esas alınmak suretiyle Vergi Kontrol Memurları tarafından yapılması incelemeyi kusurlandıracak nitelikte bulunmamaktadır. Bkz. **Aykın**, İnceleme-1, s. 41; Danıştay'ın bu konuda verdiği kararların tereddüde yol açtığını belirtmek gerekmektedir. Zira, Danıştay çeşitli tarihlerde verdiği kararlarda bankaların yeminli murakıplarının inceleme yetkisinin, bankaların vergi ödev ve sorumluluklarının yerine getirilip getirilmediğini kontrole yönelik bir yetki olduğundan bahisle yapılan tarhiyatı kaldırmışken bir başka kararında da yapılan incelemeye yönelik tarhiyatı onamıştır. bkz. Dş 7. D. 20.12.2000 gün ve E. 1999/294, K. 2000/4088, (**Baykara**, İnceleme Elemanı, s. 17); muhtelif kurum ve kuruluşlar adına görev yapan denetim elemanlarının düzenledikleri raporlara bağlı olarak tarhiyat yapılmaması gereği hk bkz. **Eroğlu**, s. 207; Hiçbir inceleme elemanı, inceleme yapmaya kendiliğinden karar vermemektedir. Bkz. **Günay**, s. 73.

leme yetkilerini kullanabileceklerdir (178 sayılı KHK m. 20/1-d). Maliye müfettişlerinin vergi incelemesi ile ilgili yetki ve görevleri Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nin¹⁹⁴ 2'nci maddesinin d ve e bentlerinde düzenlenmiştir. Buna göre Maliye Müfettişlerinin vergi incelemesi ile ilgili görev ve yetkileri:

- Bütün dernekleri ve özellikle Devletten mali yardım görenleri, (Maliye Bakanlığının tebliği veya görecekları acil lüzum üzerine) mali yönden teftiş etmek,
- Vergi Usul Kanunu gereğince vergi incelemelerinde bulunmak

olarak belirlenmiştir.

Hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları- 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun'un 1. maddesinde hesap uzmanları kurulunun, gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmakla görevlendirildiği anlaşılmaktadır.

Bununla beraber, hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19'uncu maddesinde Maliye Bakanlığının danışma ve denetim birimlerinden biri olarak sayılmıştır. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin hesap uzmanları kuruluna verdiği görevler ise:

- 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına dair kanunun hesap uzmanları kuruluna verdiği görevleri yapmak, yetkilerini kullanmak,
- Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak,
- Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,
- Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak

¹⁹⁴ 21.05.1964 gün ve 11708 sayılı RG.

olarak sayılmıştır.

Bununla beraber Hesap Uzmanlarının yetki ve sorumluluklarının Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği'nin¹⁹⁵ 11'inci maddesinin b, c ve d bendlerinde de düzenlendiği görülmektedir. Belirtilen hükümlerde Hesap Uzmanlarının,

- İşletmelerde vergi incelemeleri yapmak,
- Vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nun ve diğer kanunların yetki verdiği her türlü vergi tekniğiyle ve vergi suçlarıyla ilgili inceleme, kontrol ve işlemleri yapmak,
- Kamu teşebbüsleri ve Devletin ilgili bulunduğu diğer müessese ve teşekküllerde, derneklerde Maliye Bakanının gerekli göreceği vergi dışı incelemeleri yapmak,
- Yükümlüleri yetiştirmek ve aydınlatmak amacı ile danışma ve kurs yapmak, konferans vermek vesair benzeri çalışmalarını yapmakla

görevlendirilmişlerdir.

Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri- 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 43'üncü maddesinin ilk fıkrasının a bendine göre bağlı buldukları Başkanlık ve genel müdürlük teşkilâtının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle, kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yapmakla görevlendirilmişlerdir. Bunlar aynı zamanda 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 134'üncü maddesi uyarınca, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrole de yetkilidirler. Ayrıca Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği'nin¹⁹⁶ 2'nci maddesinin c bendiyle Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince yoklama, kayıt nizamı kontrolleri ve her türlü vergi incelemesi yapmakla görevlendirilmişlerdir.

¹⁹⁵ 08.07.1970 gün ve 13542 sayılı RG.

¹⁹⁶ 30.11.1973 gün ve 14728 sayılı Resmi Gazete.

Ayrıca, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6009 sayılı Kanun'la değişik 14'üncü maddesinde Gelirler Kontrolörlüğü Başkanlığı düzenlenmiş olup vergi incelemesi hakkındaki görevleri arasında, yıllık vergi inceleme ve denetim planına uygun olarak, vergi inceleme ve denetimlerinin gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yerine getirilmesini sağlamak ve vergi inceleme ve denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirler konusunda görüş ve önerilerde bulunmak olduğu belirtilmiştir.

*Vergi Dairesi Müdürleri*¹⁹⁷- 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 23'üncü maddesine göre Gelir İdaresinin taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairesi müdürlükleri şeklinde teşkil edecektir. Sözü edilen Kanun'un 25'inci maddesinde Vergi Dairesi Başkanı'nın; 23'üncü maddesinde ise vergi dairesi müdürünün vergi incelemesi yetkisini haiz oldukları düzenlenmektedir.

İncelenmesi gereken vergi dairesi işlemleri söz konusu olduğunda, vergi dairesinin başındaki yetkili olarak vergi dairesi müdürlerine, inceleme yetkisinin tanınmasının pratik bir önemi bulunmaktadır¹⁹⁸.

İlin En Büyük Mal Memuru- 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesine göre, mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılacaktır. Normal şartlarda, ilin en büyük mal memuru ifadesi ile defterdar kaste-

¹⁹⁷ "Müdür yardımcısının, müdürün izinli olduğu dönemde vekil olarak vergi inceleme raporunu imzaladığı tartışmasızdır. Vekil, vekâlet ettiği görevin yetki ve sınırları içinde kalmak şartıyla asılın bütün hak ve yetkisine sahip olduğu vekalet kurumunun niteliği gereğidir. Vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleme, uzlaşmaya varma ve dava açıldığında her türlü usûl işlemlerini yapma yetkisi olan vekilin, bunların dayanağını oluşturan ve bunlardan ayrılması mümkün olmayan 'vergi inceleme raporu' imzalama yetkisine sahip olmadığı düşünülemez." 25.10.1995 gün ve E. 1995/2828, K. 1995/2794, (Özbalcı, s. 440); Maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri gibi kadrolarda vekâlet söz konusu olmadığından bu görevde bulunan kişilere vekâleten vergi inceleme de söz konusu olmayacaktır. Bkz. Özyer, Vergi Usul, s. 256; Saraç, İnceleme-1, s. 113; "Vergi dairesi müdürlerinin de denetime katılmaları sebebiyle yapılan denetim sayısında önemli bir artış olmuşsa da; bunlar tarafından yapılan denetim, dairede gerçekleştirilen biçimsel incelemenin ötesine geçmesinin olanaksızlığı nedeniyle, gerçek bir vergi denetimi olarak nitelendirilemez." (Candan, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 263).

¹⁹⁸ N. Şeker, s. 103.

dilmekteyken, sözü edilen Kanun'un 33'üncü maddesinin yaptığı gönderme ile vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde defterdarların inceleme yetkisinin kalmadığını; vergi dairesi başkanlığının kurulmadığı yerlerde ise bu yetkisinin devam ettiğinin kabulü gerekmektedir¹⁹⁹.

Vergi dairesi müdürleri ve defterdarlar, vergi inceleme yetkisine haiz olmakla birlikte, genelde vergi inceleme işlemlerini yönetimleri altındaki, vergi inceleme yetkisine haiz elemanlarca gördürmektedirler²⁰⁰.

Vergi Denetmenleri- Vergi denetmenlerinin görevleri, Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nde²⁰¹ hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen yönetmeliğin 31'inci maddesinde göre vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları; mevzuatla yetkili kılındıkları konularda, vergi inceleme, denetim ve vergi dairesi başkanı tarafından verilen diğer iş ve işlemleri mevzuata uygun olarak zamanında yapmakla ve ilgili mevzuat gereğince kendilerine verilen görevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmekten dolayı, bağlı oldukları grup müdürüne karşı sorumlu tutuldukları belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde sayılan kişilere ek olarak bir de aynı kanunun 72'nci ve devam eden maddelerinde düzenlenen takdir komisyonlarının da vergi inceleme yetkilerinin bulunduğunu belirtmek gerekmektedir. Takdir komisyonlarının görevleri, Vergi Usul Kanunu'nun 74'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Aynı kanunun 74'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre 72'inci maddenin ilk fıkrasına göre kurulmuş takdir komisyonlarının görevleri arasında yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak, vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek sayılmıştır. Yine 75'inci maddede, 72'nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulmuş takdir komisyonlarının belirtilen görevleri dolayısıyla inceleme yetkisine haiz oldukları belirtilmiştir.

¹⁹⁹ Özyer, Vergi Usul, s. 252.

²⁰⁰ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 69; Vergi dairesi bulunmayan ilçelerde vergi servisi, mal müdürlüğüne bağlı olarak çalışmaktadır. Bu sebeple vergi dairesi müdürlerinin görevlerini mal müdürlüğü yapmaktadır. (Baykara, İnceleme Elemanı, s. 16).

²⁰¹ 07.09.2005 gün ve 25929 sayılı RG.

İnceleme yapmaya yetkili olanlar konusunda önemli olan bir husus ise, incelemeye yetkili oldukları belirtilen bu kişiler dışındaki kişilerin yaptıkları incelemelerin vergi incelemesi olarak kabul edilemeyeceğidir. Başka bir ifadeyle vergi incelemesini; ancak, belirtilen kişilerin yapması gerekmektedir. Bu bakımdan Danıştay veya Sayıştay denetçilerinin yaptıkları incelemelerin yapılacak tarhiyata dayanak alınmasında hukuka uyarlılık bulunmamaktadır²⁰².

4. Vergi İncelemesine Yetkili Olanların Yetki ve Sorumluluklarının Kapsamı

a. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti önemli olmaktadır. Vergi incelemesinin amacını düzenleyen 134'üncü maddede ise vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanması gayesi güdülmüştür. O halde vergi inceleme elemanı, inceleme sırasında vergiyi doğuran olayın arkasındaki gerçek mahiyeti araştırarak, tesbit edecek ve sağlayacaktır. Bunun için de birtakım yetkilere sahip olması, bu yetkilerin de sorumluluk halleriyle sınırlandırılması gerekmektedir. Birtakım yetkilerin bulunması incelemenin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi bakımından doğaldır. Başka bir ifadeyle hem incelemenin kolaylıkla ilerlemesi sağlanacak hem de incelemeden beklenen amaç gerçekleşmiş olacaktır. Sorumluluklar ise idarenin veya yükümlünün zor durumlar karşısındaki sigortası olacaktır²⁰³.

b. Vergi İnceleme Elemanının Vergi Usul Kanunu'ndan Kaynaklanan Birtakım Yetki ve Sorumluluk Halleri

İncelemeyi yürütecek elemanın defter ve kanıtlayıcı belgeleri istemek, incelemeleri işyerinde yapmak, işyerini gezip görmek, yükümlüden açıklama yapmasını istemek, gerekirse arama yapmak, inceleme sonuçları nedeniyle defter ve kanıtlayıcı

²⁰² Arpacı, İnceleme, s. 42.

²⁰³ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 70; Kızılot/Kızılot, s. 316.

belgeleri daireye getirmek, yükümlüler ile üçüncü şahıslardan bilgi istemek²⁰⁴ şeklinde sıralanabilecek birtakım yetkileri bulunmaktadır.

Sorumluluk hallerinden en başta geleni ise, kimlik ibrazıdır²⁰⁵. Gerçekten bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 136'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurmamak ve gittikleri yerde işe başlamadan önce bu vesikayı ilgililere göstermek durumundadırlar. Bu düzenleme ile iyi giyimli kimselerin vergi inceleme yetkisi olmadığı halde, böyle bir görünüm sergilemesinin önüne geçilmek istenmiştir²⁰⁶. Aslında bu düzenleme biçimi vergi incelemesinde bulunacaklar bakımından âmir hüküm niteliğinde bulunmaktadır. Hüküm sistematik bir şekilde yorumlayacak olursak, kimlik ibrazı ile ilgili kısmın vergi incelemesine yetkili olanları belirleyen hükümden sonra düzenlendiği görülmektedir. Lafzi yorum ise yanında memurluk sıfatını ve inceleme yetkisini haiz olduğunu gösteren vesikayı taşıyan vergi inceleme memurlarının, kanunda bulunan “*gösterirler*” ibaresi ile böyle bir yükümlülüğünün bulunduğu sonucuna götürmektedir. O halde inceleme elemanının nezdinde inceleme yapılan yükümlü sormadan, kimliğini re'sen ibraz etmesi gerekmektedir.

Memuriyet sıfatına ilişkin kimliğin ve incelemeye yetkili olduğunu gösterir belgenin, nezdinde inceleme yapılacak olana ibrazından sonra, incelemenin konusunun incelemeye başlamadan önce anlaşılır bir şekilde açıklanması gerekmektedir (VUK m. 140/1)²⁰⁷. Bu açıklamada, nezdinde inceleme yapılacak olana incelemenin hangi vergi(ler) bakımından olduğu ve hangi dönem(ler)i kapsadığı açıklanacaktır²⁰⁸. Doktrinde bu açıklamanın yeterli olmadığı, bununla birlikte incelemeye sevk usûllerinden hangisi ile başlanıldığının da belirtilmesi gerektiği ileri sürülmüştür.

²⁰⁴ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 70.

²⁰⁵ Özyer, Vergi Usul, s. 256.

²⁰⁶ N. Şeker, s. 151.

²⁰⁷ Aykın, İnceleme-3, s. 49; Yumuşak, s. 48; Bu hakkın devletin temel amaç ve görevlerinden olan kişilerin huzurunun sağlanması yükümlülüğü ile de bağlantılı olduğu görüşü hk. bkz. Baykara, Mükellefin Hakları, s. 14; Saraç, İnceleme-1, s. 114.

²⁰⁸ N. Şeker, s. 151.

Ayrıca inceleme elemanının yaptığı hazırlık çalışmalarından sonra hangi konular üzerinde çalışma yapılacağı da açıklanabilmelidir²⁰⁹.

İnceleme ile görevli elemanların, inceleme esnasında kaçakçılık veya iştirak suçlarının varlığını tesbit etmeleri durumunda keyfiyeti Cumhuriyet Savcılığı'na bildirmeleri gerekmektedir. Bu durum, inceleme elemanları için bir sorumluluk hali olduğu kadar, aynı zamanda bir zorunluluk halini de almaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde "*keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi mecburidir*" denilerek, bu hususun altı çizilmiştir.

Sorumluluk hallerinden bir diğeri ise, vergi mahremiyeti konusundadır. Yükümlülerle ilgili bilgileri öğrenebilecek kişilerin başında inceleme elemanları gelmektedir. İnceleme elemanlarının yaptıkları araştırmalarda yükümlü hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmaları kaçınılmaz olmaktadır. Bu bakımdan mahremiyet konusunda en fazla hassas davranması gerekenlerin başında vergi inceleme elemanları gelmektedir²¹⁰. Başka bir deyişle vergi inceleme elemanları, görevlerinin ifası sırasında elde ettikleri bilgileri kendilerine veya başkalarına kişisel yarar sağlamak amacıyla kullanmamalıdır²¹¹. Gerçekten, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, nezdinde inceleme yaptıkları yükümlünün veya yükümlü ile ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa edemeyeceklerdir. Aynı şekilde bu sır veya gizli kalması lâzım gelen hususlar hiçbir şekilde ne vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar ne de üçüncü kişiler lehine kullanılamayacaktır.

Kanun koyucunun vergi inceleme elemanının hissi yaklaşımlarla, yaptığı görevini aksatmaması için birtakım yasaklar getirdiği görülmektedir. Nitekim vergi incelemesi yapabilecek olanlar, kanunun belirttiği derecede olan yakınlarına ait inceleme işleriyle uğraşamayacaklardır. Vergi Usul Kanunu'nun 6'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi inceleme elemanları, kendilerine, nişanlılarına, bo-

²⁰⁹ N. Şeker, s. 151; Baykara, Mükellefin Hakları, s. 14.

²¹⁰ N. Şeker, s. 155.

²¹¹ Arpacı, İnceleme, s. 53.

şanmış dahi olsalar eşlerine; kan veya sıhrî usûl ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarında; kanunî temsilcisi veya vekili buldukları kimselerin inceleme işleriyle uğraşamayacaklardır. Ayrıca vergi incelemesi ile uğraşanların, yükümlülerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamayacakları 6'ncı maddenin son fıkrasının son cümlesinde belirtilmiştir. Böylece vergi incelemesinin her türlü sübjektif faktörlerden arınması sağlanmaya çalışılmıştır. Özellikle ülkemiz açısından aile bağlarının kuvvetli oluşu bu yaklaşımı doğru kılmaktadır²¹².

İnceleme kural olarak çalışma saatlerinde yapılmalı ve yine çalışma saatleri dahilinde devam etmelidir. Ancak tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması, inceleme yapılan yerdeki faaliyeti etkilemeyecek şekilde çalışma saatleri dışında da gerçekleştirilebilecektir. Bunun dışında çalışma saatleri dışında inceleme yapılacaksa ya da mevcut incelemeye devam edilecekse nezdinde inceleme yapılanın muvafakatinin alınması gerekmektedir. İnceleme elemanı, çalışma saatlerine dikkat etmeli, nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadan resmi çalışma saatleri dışında incelemeye girişmemelidir (VUK m. 140/2).

Bununla birlikte yükümlülerin, vergi inceleme elemanının Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesine göre düzenlediği tutanaktan bir nüsha alma hakkı bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi inceleme elemanlarının, sorulmasa bile tutanağın bir nüshasını nezdinde inceleme yapılabileceği vermesi gerekmektedir. Aynı şekilde nezdinde inceleme yapılanın, inceleme ile ilgili itirazlarının da tutanaklara kayıt edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesine göre vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları, vergi inceleme elemanının lüzum görmesi halinde tutanakla tesbit ve tevsik edilebilecektir. İlgililerin varsa itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilmesi gerekmektedir²¹³. Ancak defter kayıtları olduğu gibi tutanağa

²¹² N. Şeker, s. 149.

²¹³ Danıştay bir kararında itiraz ve düşüncelerinin derc edilmemesi halinde bu hususların yargı mercilerinde belirtilmesi mümkün bulunduğundan başkaca bir neden bulunmadan tutanağın imzalanmaması halinde tarhiyatın yapılmasına bir engel bulunmadığını belirtmiştir. Dş. 4. D. 16.03.1982 gün ve E. 1980/3704, K. 1982/362, (Aykın, İnceleme-4, s. 65).

geçirilmişse, ilgilerin bu tutanağa karşı itirazda bulunma hakkı bulunmamaktadır. Tutanağa geçirebilecekleri ise bu konuyla ilgili mülahazaları (düşünce) olacaktır²¹⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesine, 6009 sayılı Kanun'la 01.01.2011 tarihinde geçerli olmak üzere, 5 numaralı bent eklenmiş, böylece vergi inceleme elemanına yeni bir yükümlülük hali daha ihdas edilmiştir. Hükme göre yapılacak incelemeler sırasında vergi inceleme elemanı, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecektir. Ancak, düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa, hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na düzenleyecekleri bir rapor ile bildireceklerdir. Aslında yeni düzenlemenin vergi inceleme elemanının, kendisini her an hazır tutma sorumluluğu ile bağlantılı olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Zira, inceleme sırasında, inceleme elemanı zaten vergi kanunları ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirküleri dikkate alacaktır. Bu bakımdan, doktrin tarafından ifade edilen hazır bulunma sorumluluğu²¹⁵ yasal düzenlemeye kavuşmuş olmaktadır²¹⁶.

c. İnceleme Elemanının Diğer Yetki ve Sorumluluk Halleri

İnceleme elemanının, incelemeye başlamadan önce inceleme için bir ön çalışma yapmasında fayda bulunmaktadır. Ön hazırlık inceleme çalışmalarına yönlendirmesi bakımından faydalı olacaktır²¹⁷. Bu bakımdan inceleme elemanı, işletmenin hangi sektör ve iş kollarında bulunduğunu tesbit etmelidir. Bununla da yetinmemeli aynı zamanda incelenecek yükümlünün ve teknik ticari elemanın bilgisine yakın bilgiler edinmelidir. Böylece inceleme sırasında sorulması muhtemel sorular en azından bilinçli ve amacına uygun bir şekilde sorulmuş olacaktır. Belirtmek gerekir ki, ekonomik yaklaşım ilkesinin benimsenmesi karşısında artık yükümlünün defter ve belgeleri dışındaki delillere de ihtiyaç duyulacaktır. Bu durum, ister istemez işletmenin

²¹⁴ Baykara, Mükellefin Hakları, s. 15.

²¹⁵ Seviğ, Vicdani Duyarlılık.

²¹⁶ Seviğ, Vicdanî Duyarlılık; Getirilen bu düzenleme, inceleme elemanının, "ben yazayım, siz mahkemede anlatın!" yaklaşımının düzeltilmesine yönelik getirilmiş bir düzenlemedir. (Doğrusöz, Esaslar-2).

²¹⁷ N. Şeker, s. 140.

veya iş kolunun bulunduğu alan hakkında bilgi sahibi olmayı gerekli kılmaktadır²¹⁸. Kaldı ki genel nitelikteki bu hazırlanma yeterli bulunmamaktadır. Ayrıca yükümlünün, vergi dairesinde bulunan kayıtlarından ve hakkında tutulan dosya bilgilerinden yararlanarak gerekli hazırlıklar sürdürülmelidir²¹⁹.

Ayrıca yapılan inceleme sonucunda birtakım ek vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi gerekiyorsa, bu konudaki sorumluluk vergi dairesine ait olmaktadır. İnceleme elemanının sorumluluğu ise, vergi incelemesi sonucunda elde edilen bulguların vergi dairesine bildirilmesine bağlıdır²²⁰.

İnceleme ile görevlendirilenler, inceleme esnasında davranışlarına dikkat etmelidirler. Başka bir ifadeyle bu kişilerin davranışları her zaman ve her koşulda kusursuz olmak durumundadır. Mesleklerinin yürütülmesine ilişkin herhangi bir zaaf veya özel hayatlarındaki herhangi bir uygunsuz davranış temsil edilen kurumun saygınlığını zedeleme tehlikesi içerecektir²²¹.

Tüm bunların yanında inceleme elemanının dikkat etmesi gereken birkaç noktanın daha bulunduğunu ifade etmek gerekir. Özellikle kural iş yerinde incelemenin yapılmasıdır. İş yerinde inceleme yapılırken, işler normal seyrinde devam edecektir. Böyle bir durumda inceleme elemanın yapması gereken, sorulması düşünülen birtakım soruları sistemli ve programlı hale getirmek olmalıdır. İş hacminin arttığı dönemlerde yapılan incelemelerde, özellikle fiili envanter çıkarılması yoluna gidilmesi zamanlama bakımından uygun olmayabilecektir²²².

Vergi inceleme elemanlarının en önemli ödevlerinden biri de mesleklerini icra ederken dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterlik gibi mesleki ahlâkın gerektirdiği kavramları kabul etmek ve bunlara uyarak hizmet etmektir. İnceleme elemanları yalnızca denetlenen kurumdan ve diğer ilgili çevrelerden bağımsız olma yönünde çaba sarf etmekle kalmamalı; aynı zamanda, incelemeye tâbi tuttukları

²¹⁸ N. Şeker, s. 141.

²¹⁹ N. Şeker, s. 143.

²²⁰ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s. 72.

²²¹ Arpacı, İnceleme, s. 52.

²²² N. Şeker, s. 152.

konuları ele alışları sırasında da objektif olmaya özen göstermelidirler²²³. Bunun bir sonucu olarak da inceleme elemanları, bağımsızlıklarını ve dürüstlüklerini zedeleyebilecek veya böyle bir görünüm verilmesine neden olabilecek hediye ve para ödülleri reddederek bağımsızlıklarını korumalı ve muhtemel bir çıkar çatışmasını önlemelidirler²²⁴.

Aynı zamanda inceleme elemanının birtakım ahlâki değerlere de sahip olması gerekmektedir. İnceleme elemanı işini titizlikle yapmalı, salt hazineci bir tavır takınmaktan kaçınmalıdır. İnceleme elemanı, inceleme sürecinde mutlaka matrah farkını bulmak gibi bir amaçla hareket etmemelidir. Vergi inceleme elemanı, nezdinde inceleme yaptığı yükümlünün ileri sürdüğü noktaları da gözden kaçırmamalıdır. Şayet yükümlü lehine gerçekleşmiş bir durum varsa bunu dikkate alıp raporunda belirtmelidir²²⁵. Yükümlünün beyanının dikkate alınması yükümlünün eğitilmesinde de önemli bir işlev görecektir. Hatta böylesi bir yaklaşım yükümlünün inceleme elemanına iyi niyetle yaklaşmasına ve incelemeyen beklenen sonucun gerçekleşmesine daha fazla katkı sağlayacaktır²²⁶.

Vergi inceleme elemanının sorumluluklarından birisi de bilgi ve tecrübe konusunda olmaktadır. Tecrübe zaman içerisinde kazanılmakla beraber, bilgi konusunda her daim hazır olmak durumundadır. Vergi mevzuatının yamalı bir bohça haline geldiği ve vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişiklikler düşünüldüğünde mevzuatın karmaşık bir hal aldığı bir gerçektir. Buna rağmen, inceleme elemanı, görevi gereği mevzuat değişiklikleri, uygulamaya yönelik yaklaşımları, yargı kararlarını takip etmek durumundadır. Her ne kadar Kıta Avrupa'sı hukuk sistemlerinde özel hukuk, kamu hukuku ayrımı yapılıyor olsa da genel anlamda hukuku tek bir bütün olarak kabul etmek gerekmektedir. Bu bağlamda vergi hukukunu, diğer hukuk branşlarından ayrı düşünmek anlamsız olmaktadır. Her ne kadar vergi hukukunun kendine has kurumları bulunsa da, bu durum vergi hukukunun diğer hukuk dallarından soyutlandığı şeklinde yorumlanmamalıdır. Bu bakımdan vergi inceleme elemanının mevzuat konusunda kendisini geliştirirken, vergi hukuku ile ilgili diğer hukuk branşları hak-

²²³ Arpacı, İnceleme, s. 52.

²²⁴ Arpacı, s. İnceleme, 53.

²²⁵ N. Şeker, s. 153.

²²⁶ N. Şeker, s. 154.

kında azami düzeyde bilgi edinmesi yararlı olacaktır. Somutlaştırmak gerekirse, inceleme elemanlarının özellikle özel hukuk konularında bilgi sahibi olmalarında fayda bulunmaktadır. Nitekim, kişiler arası ekonomik ilişkiler özel hukuk tarafından düzenlenmektedir. Bu ilişkiler alım-satım, kira, bağış, eser yaratma, borç (karz) gibi iki yönlü ilişkiler (ve bu ilişkilerden doğan borçların ifası) olabileceği gibi, şirketlerde olduğu gibi oluşumlar ve bu oluşumların (ekonomi aktörleri) ilişkileri ve bazen bu yollarla elde edilen kâr yahut mülkiyet gibi haklar olabilir. Bu düzenlenen/kurulan ilişkilerin her biri, çoğu zaman vergi hukukunda vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır²²⁷. Sonuçta yükümlülerin, özel hukukun biçim ve kuruluş koşullarını kötüye kullanmak suretiyle vergi yükünü azaltmak gayreti içerisine girmeleri, özel hukuk şekil ve yapılarını mahir kullanımlarla vergiden kaçınmaları, kayıt dışı sahaya çıkmaları her zaman mümkün ve muhtemeldir²²⁸.

Ayrıca inceleme elemanlarının yargı kararlarını da yakından takip etmeleri gerekmektedir. Gerçekten bir kısım yargı kararı incelendiği zaman inceleme elemanlarınca inceleme konusu olayların üzerine gidilmediği görülecektir. Söz gelimi yalnızca düzenleyenin ifadesine dayanılarak faturanın gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşamayacağı kabul edilmesine karşın, vergi incelemelerinde bu ifadeyle yetinilerek tarhiyat önerilmektedir²²⁹. Buna paralel olarak alınan ifadenin, tarhiyata esas alınabilmesi için başkaca delillerle desteklenmesi gerekmektedir²³⁰. Ayrıca birçok üretim girdisi varken, yalnızca birinden, hatta miktar ve katkı bakımından en önemsizinden hareketle, randıman incelemesi yapılarak, matrah ya da matrah farkı hesaplanmaktadır²³¹. Bir diğer örnek ise düzenlenen faturada belirtilen adreste yükümlünün bulunmamasından hareketle, faturanın sahte olduğu sonucuna varılmaktadır. Halbuki burada yapılması gereken yükümlünün faaliyetine son verip vermediğinin ya

²²⁷ Doğrusöz, Özel Hukuk İlişkileri, s. 161-162.

²²⁸ Doğrusöz, Özel Hukuk İlişkileri, s. 176.

²²⁹ “Dava konusu tarhiyatın, sadece ifadesi kendi lehine olan şahsın beyanına dayanılarak yapıldığı; ilgili yılda, söz konusu hizmetin yapılmadığı veya işletme kapasitesinin bu hizmeti yapabilecek düzeyde olmadığı hususunda yapılmış bir tespitin bulunmadığı hk.” Dş. 4. D. 06.05.1998 gün ve E. 1997/4217, K. 1998/1827, (Candan, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 266 dp. 23).

²³⁰ “Mali poliste alınan ifadelere dayanılarak, başkaca herhangi bir inceleme yapılmaksızın, düzenlenen belgelerin sahte veya içeriği itibariyle gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşamayacağı hk.” Dş. VDDGK 13.10.2000 gün ve E. 2000/164 K. 2000/295, (Candan, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 267 dp. 27).

²³¹ “Lokanta işyerinde, yalnızca tüketilen ekmekten hareketle randıman incelemesi yapılamayacağı hakkında”, Dş. VDDGK 15.02.2002 gün ve E. 2001/489, K. 2002/50, (Candan, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 266 dp. 24).

da başka bir adrese taşınmış olma ihtimalinin değerlendirilip araştırılması olmalıdır²³². Uygulamada inceleme elemanlarının hukukî nitelendirme konusunda hataya düştükleri de gözlemlenmektedir²³³. Aslında olması gereken birtakım ihtimallerin bulunabileceği hesaba katılmalı²³⁴, yine birtakım tesbitlerden hareket edilerek²³⁵ sonuca varmaya çalışılmamalıdır.

VI. NEZDİNDE VERGİ İNCELEMESİ YAPILANLAR VE SORUMLULUKLARI

A. Nezdinde Vergi İncelemesi Yapılacak Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesi "İncelemeye Tâbi Olanlar" başlığını taşımaktadır. Hükme göre nezdinde inceleme yapılacak olanlar, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir²³⁶.

²³² Dş. 9. D. 31.10.1994 gün ve E. 1993/3003, K. 1994/4226, (**Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 267 dp. 26).

²³³ "Çek vadesinin bir kere uzatılmasının, ikrazatçılık yapıldığını göstermeyeceği; bu şekilde elde edilen faizin, menkul sermaye iradı sayılacağı hk." Dş. VDDGK 13.10.2000 gün ve E. 2000/164 K. 2000/295; benzer yönde kararlar için bkz. Dş VDDGK 02.07.1993 gün ve E. 1993/36 K. 1993/78, Dş 3. D. 02.06.1995 gün ve E. 1994/5008, K. 1995/1745, Dş. 3. D. 07.06.1995 gün ve E. 1994/4941, K. 1995/1782 (**Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 267 dp. 28).

²³⁴ "Ortaklarına devamlı olarak vermiş olduğu borç karşılığında faiz alan; buna karşılık, vadeli aldığı emtia için vade farkı ödeyen mükellef kurumun, ortaklarından aldığı faizi gelir kaydetmiş olması sebebiyle, ortaklarına ödediği vade farkını gider olarak yazabileceği hk." Dş. 4. D. 18.06.1998 E. 1997/5771, K. 1998/2723, (**Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 267 dp. 29).

²³⁵ "Kurumlar vergisi matrahının bir hesap döneminde elde edilen safi kurum kazancı olduğu, vergi incelemesi yapılırken salt giderlerden değil gelirlerden de hareket edilmesi gerektiği, gelirler incelenmeden ve giderlerin kabul edilmemesi durumunda, kalan mal alışlarının aynı miktar üretimi sağlayıp sağlamayacağı araştırılmadan yapılan matrah takdirinde isabet olmadığı hk." Dş. 4. D. 26.12.2001 gün ve E. 2001/245, K. 2001/5704, (**Candan**, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 267 dp. 29).

²³⁶ Doktrinde Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinde yapılan tanımın yetersiz olduğu ileri sürülmüştür. Söz gelimi, adi ortaklıkların, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerin, iş ortaklıklarının herhangi bir gerçek veya tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte bunlar vergi hukuku yönünden yükümlüdürler ve vergi incelemesine tâbidirler. Bu hususta bkz. **S. Şeker**, Vergi İncelemesi, s. 53; **Biyan**, Takdir Yetkisi, s. 77; Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin ilk fıkrasında aksine bir hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgeye dayanması gerekmektedir. Aynı şekilde ikinci fıkrada ise defter tutmak mecburiyetinde olmayan yükümlülerin vergi matrahı ile ilgili giderlerini belgelendirmeleri gerekmektedir. Anlaşıldığı gibi defter tutmakla yükümlü olmayanlar, vergi matrahının tespitinde dikkate alınan giderlerini belgelendirmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesi, defter tutma mecburiyetinde olan yükümlüleri, 173'üncü maddesi ise defter tutma mecburiyetinde olmayan yükümlüleri düzenlemiştir. 172'inci maddenin dışında olan yükümlüler ile 173'üncü

Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesinde kimlerin defter tutacağı gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesine göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmakla yükümlü kılınmıştır. Defter ve hesap tutacak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz edecek olanlara bakıldığı zaman, bunların büyük bölümünün ticari kuruluşlar, tarımsal kuruluşlar ve serbest meslek erbabından oluştuğu görülecektir²³⁷.

Aslında nezdinde vergi incelemesi yapılacak olanların defter tutmak zorunda olan yükümlüler olması şaşırtıcı değildir. Zira defter tutmakla amaçlanan, yükümlünün vergi ile ilgili servet, sermaye, hesap durumunu, faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek; yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek olduğu (VUK m. 171) düşünülürse bu amaca ulaşmada defter kayıtları ve buna dayanak belgelerin önemi anlaşılacaktır.

Defter ve belgeleri muhafaza ödevi ise defter tutma mecburiyeti olanlara getirilmiştir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesi, defter tutmak zorunda olanların tuttıkları defterlerle, bu defterlere dayanak belgelerin ilgili buldukları yılın başından başlayarak beş yıl süre muhafaza edilmesi gerektiği düzenlemiştir. Defter tutma mecburiyeti olmayanlar ise Vergi Usul Kanunu'nun 232, 234 ve 235'inci maddeleri uyarınca almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını muhafaza etmekle yükümlüdürler (VUK m. 253, 254).

madde kapsamına giren yükümlülerin giderleri dışında kayıt tutma ve bunları belgelendirme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, bunların defter ve hesap tutma zorunlulukları olmadığı gibi belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu da bulunmamaktadır. Bu bakımdan bu yükümlüler, muhtemel bir vergi incelemesi kapsamına da girmemektedir. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinde defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan yükümlüler nezdinde inceleme yapılacağı düzenlenmiştir. Geniş açıklamalar için bkz. **Demirci/Kartal**, s. 47 vd.; Nezdinde inceleme yapılamayan yükümlülerin vergi ziyana sebebiyet verdikleri anlaşıldığında bunlar hakkında vergi inceleme raporu yazılamayacak; fakat bunlar hakkında yapılacak re'sen ya da ikmâlen tarhiyat yetkili vergi dairesince yapılacaktır. Bkz. **Saraç**, İnceleme-2, s. 140.

²³⁷ **Akdoğan**, Vergi İncelemesi, s. 72.

Nezdeinde vergi incelemesi yapılacak kişileri, yükümlüler ve vergi sorumluları şeklinde ikili bir ayrıma tâbi tutmak mümkündür²³⁸. Zira, vergi sorumluları, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi konumundadırlar. Aynı maddenin üçüncü fıkrasının son cümlesine göre ise Vergi Usul Kanunu'nda geçen yükümlü ifadesi, vergi sorumlularını kapsamaktadır. Anlaşıldığı gibi vergi sorumlularına ödenmesi gereken vergiler bakımından, bir sorumluluk yüklenmiş olmaktadır. O halde vergi sorumlularına da bu sorumlulukları nedeniyle inceleme yapılabilecek, hatta inceleme sonucu varılan kanaate göre vergi sorumlusu aleyhine tarhiyat bile yapılabilecektir²³⁹.

Vergi sorumlusu, kendisine yüklenen bu sorumluluk nedeniyle vergi incelemesinin muhatabı konumuna gelebilecektir. Belirtmek gerekir ki sorumluluktan, yükümlü ile sorumlu arasında yapılacak bir sözleşme ile kurtulma imkânı bulunmamaktadır. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç olmak üzere, yükümlülüğe ya da vergi sorumluluğuna ilişkin olarak yapılan sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacaktır. Vergi dairesi bakımından muhatap yine vergi sorumlusu olmaya devam edecektir. Böylesi bir sözleşme olsa olsa özel hukuk anlamında bir sonuç ortaya çıkaracaktır²⁴⁰.

B. Nezdeinde Vergi İncelemesi Yapılacak Olanların Sorumlulukları

Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanlar aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesinde öngörülen ödevleri de yerine getirmek durumundadırlar. Öncelikle, işyerinde inceleme kural olduğundan yükümlü, inceleme elemanına işletmenin durumuna göre bir çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun rahat bir şekilde çalışmasını sağlamak durumundadır. İnceleme elemanı, inceleme sırasında söz konusu defter ve belgelerle ilgili soru sorma ihtiyacı duyabilecektir. İnceleme elemanının, her an işyeri sahibi ile dialog içinde olamaya-

²³⁸ N. Şeker, s. 147.

²³⁹ N. Şeker, s. 148.

²⁴⁰ Karakoç, Genel Vergi, s. 197.

cağı dikkate alınırsa o işyerinde çalışanların da, sorulan soruyla ilgili açıklamayı yapması gerekmektedir²⁴¹.

İstenen bilgilerin verilmesi aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi anlamında bir zorunluluktur. Vergi inceleme elemanının sözlü olarak istediği bilgiler verilmezse, aynı bilgiler bu sefer yazı ile istenecektir²⁴².

Aynı zamanda inceleme elemanı, duruma göre işyerini gezip görmek de isteyebilir. Bunun da sağlıklı bir inceleme için yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi inceleme elemanları, lüzum görüldüğü takdirde işletmeye dahil iktisadî değerlerin fiili envanterinin çıkarılmasına karar verebilecektir. Fiili envanterin çıkarılmasına karar verilmesi durumunda işletme sahibinin, araç, gereç ve personeliyle inceleme elemanına her türlü kolaylığı göstermesi gerekmektedir. İnceleme sırasında, işyerinde işler devam edecektir. İncelemenin bir an evvel bitmesi işyeri açısından da sağlıklı olacaktır. Bu bakımdan vergi inceleme elemanına gerekli yardımın azami ölçüde yapılması gerekmektedir. Aksi halde zaten ürkütücü bulunan vergi incelemeleri, uzayabilecek ve içinden çıkılmaz bir hal alabilecektir²⁴³. Hatta sanal ortamda tutulan defterler varsa, bilgi işlem personelinin, sistemin işleyişi hakkında inceleme elemanına yardımda bulunması da gerekebilecektir²⁴⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesine göre, Maliye Bakanlığı, tutulması veya düzenlenmesi zorunlu defterlerin, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye; bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini kullanması durumunda getirilen zorunluluklara tâbi

²⁴¹ N. Şeker, s. 150.

²⁴² Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinin ilk fıkrasına göre 148'inci madde ile getirilen bilgi verme yükümlülüğüne uymayanlar (kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyen yöneticiler dahil) özel usûlsüzlük cezası ile cezalandırılacaklardır.

²⁴³ Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesine göre 257'nci madde ile getirilen yükümlüklere uyulmaması özel usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir.

²⁴⁴ N. Şeker, s. 149-150.

olan yükümlüler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (VUK m. 256).

VII. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI ZAMAN

A. Vergi İncelemesinin Başlama Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesinde vergi incelemesinin başlama zamanına ilişkin olarak herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddelerinde de açıklayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi incelemesinin başlangıcı konusundaki açıklayıcı bilgi, 21.03.1992 gün ve 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkındaki Kanun'un 4'üncü maddesi ile 25.02.2003 gün ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer almaktadır. Bunun yanında bu kanunlara dayalı olarak çıkarılan genel tebliğler de vergi incelemesinin başlama zamanının tesbiti konusunda açıklayıcı hükümler ihtiva etmektedir. Kısaca belirtmek gerekirse, her iki kanunun da vergi incelemesinin başlayacağı zaman konusunda getirdikleri hükümler birbirine paraleldir. Buna göre:

- Yükümlü nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi ya da alınması,
- Yükümlüye davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması,
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması

halleri yükümlü nezdinde vergi incelemesine başlanıldığını göstermektedir²⁴⁵. İfade etmek gerekir ki bu sayılanlar, çeşitli idarî düzenlemeler sonucunda getirilmiş ve vergi incelemesinin başladığını gösterir ibareleri teşkil etmektedirler. Zira, Vergi Usul Kanunu'nda, vergi incelemesinin başlayacağı zamanı gösteren açık bir düzenleme yer almamaktadır. 6009 sayılı Kanun'la da bu hususta getirilmiş bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, bundan böyle vergi inceleme elemanları, 01.01.2011 tarihi ve bu tarihten sonra yapacakları incelemelerde, vergi incelemesine başladıklarını gösterir bir tutanak düzenleyerek, bir örneğini yükümlüye, bir örneğini bağlı oldukları birime, bir örneğini de ilgili vergi dairesine göndereceklerdir (6009 sayılı Kanun m. 9). Ne var ki bu düzenleme, vergi incelemesinin başlama zamanını göstermesinden ziyade, vergi incelemesinin başladığını gösterir hukukî bir tespit niteliğindedir²⁴⁶.

B. Takdir Komisyonuna Başvuru ile Duran Zamanaşımının Vergi İncelemesine Etkisi

6009 sayılı Kanun'la değişik Vergi Usul Kanunu'nun 114'inci maddesinin ikinci fıkrasının, 01.07.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesiyle takdir komisyonuna sevk ile duran, tarh zamanaşımını süresi takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edecek; ancak, işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olmayacaktır²⁴⁷. Başka bir deyişle, değişen hükümlerle birlikte, matrah takdiri için takdir komis-

²⁴⁵ Detaylı açıklamalar için bkz. **Çavuşoğlu**, s. 115 vd.; Defter ve belge ibrazı ile incelemenin başlayacağı hk. **Şin**, s. 173; **Demirci**, Pişmanlık, s. 15.

²⁴⁶ Vergi incelemesine başlanıldığını gösterir tutanak ile beraber yükümlünün, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesindeki pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalana imkânı kalmayacaktır. (**Seviğ**, Vergi İncelemesi).

²⁴⁷ Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması işlemeye başlayan tarh zamanaşımını durduracaktır. Ancak tarh zamanaşımı dolsa bile, dolmadan takdir komisyonuna sevk edilmiş bulunan yükümlüler nezdinde inceleme yapılabilecektir. Bunun yanında defter ve belgeleri ibraz süresi de tarh zamanaşımına paralel bir şekilde beş yıl olarak belirlenmiştir. Nitekim defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defter ve belgeleri ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek bu süre içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (VUK m. 256). Sonuçta tarh zamanaşımı süresi takdir komisyonuna sevk ile dursa bile ibraz mecburiyeti tarh zamanaşımından etkilenmeden işlemeye devam edecektir. Takdir komisyonu inceleme yapmaya karar vermiş, bunun sonucunda ilgili defter ve belgelerin ibrazını istemişse, yükümlünün ibrazla ilişkin sürenin dolmasından ötürü bundan kaçınması durumunda, re'sen tarh yoluna gidemeyecektir. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Oktay**, s. 50 vd..

yonuna başvurulması ile yükümlünün belirsiz bir süre beklemesinin önüne geçilmiş olmaktadır²⁴⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, vergi incelemesi, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilecektir. Nitekim değişiklikten önceki uygulamada, tarh zaman aşımının dolmasına kısa bir süre kala, yükümlü matrahının tespit edilebilmesi için takdir komisyonuna başvurulmakta, böylece sevk sonucunda duran tarh zamanaşımı sayesinde zaman kazanılarak vergi incelemesi yapılmaktaydı²⁴⁹. O dönemde Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme olmadığı için, takdir komisyonunda geçecek süre konusunda bir belirsizlik yaşanmakta ve bu belirsizlik, doktrin tarafından, yükümlü haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle eleştirilmekteydi²⁵⁰.

Eleştiriler karşısında mevcut hüküm Anayasa Mahkemesi önüne taşınmış ve Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146 sayılı kararında vergilendirmede belirlilik ilkesine atf yaparak, "*Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir. İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreye sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Verginin yasallığı*

²⁴⁸ 6009 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile değişik Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesi 01.01.2011 tarihinde uygulanmaya başlayacağından, bu tarihe kadar takdir komisyonuna sevk edilmiş ve halen beklemekte olan takdirler için 6009 sayılı Kanun'la, Vergi Usul Kanunu'na geçici 28'inci madde eklenmiştir. Hükme göre, 01.01.2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiş olup, komisyonca takdir edilen matrah üzerinden 31.12.2012 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacaktır. Geçici 28'inci maddenin Anayasa aykırılığı hakkındaki görüşler için bkz. **Doğrusöz**, Takdir Komisyonu-2.

²⁴⁹ **Irmak/Hanedan**, Gecikme Faizi.

²⁵⁰ Bkz. **N. Şeker**, s. 171; **Doğrusöz**, Takdir Komisyonu.

ilkeli, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır./İtiraz konusu kuralın ikinci tımcesinde, duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir./Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun surf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir./Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.” gerekçesiyle iptal etmiştir²⁵¹.

C. Vergi İncelemesinin Bitirilme Zamanı

01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 9’uncu maddesi ile eklenen 6’ncı bent hükmü sonucunda, 01.01.2011 yılından itibaren geçerli olmak üzere, vergi incelemelerinin tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl; sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde bitirmeleri esas kabul edilmiştir. Bunun yanında, sürenin yetersiz olması halinde vergi inceleme elemanı, bağlı olduğu birime

²⁵¹ Açıklamalar için bkz. **Bozkır/Aydın**, s. 97 vd.; **Özoymak**, s. 89 vd..

başvurarak ek süre talep edebilecektir²⁵². Ek süre konusundaki karar, vergi inceleme elemanının bağlı bulunduğu birim tarafından değerlendirilerek, 6 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Ancak, durumun nezdinde inceleme yapılana bildirilerek, incelemenin bitirilmesine engel olan nedenlerin açık bir şekilde izah edilmesi gerekmektedir. Zira, vergi inceleme elemanının bağlı olduğu birim, incelemenin zamanında bitirilmesi hususunda gerekli önlemi almakla yükümlü kılınmıştır²⁵³.

Ç. Vergi İncelemesinin Zamanı Konusundaki Diğer Düzenlemeler

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına yükümlüye önceden haber verilmesi mutlak bir kural niteliği taşımamaktadır (VUK m 138/1). Başka bir deyişle, nezdinde inceleme yapılacak yükümlüye, inceleme yapılacağına haber verilmesi ihtiyari bir durumdur. Ancak haber vermeme, incelemenin selameti açısından daha akılcı gibi görünmektedir. Zira, inceleme yapılacağı haberini alan yükümlü, defter ve vesikalarda oynamaya girişerek, sağlıklı bir incelemeye engel olabilecektir²⁵⁴.

Vergi alacağının, doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmesi gerekmektedir. Buna tarh zamanaşımı adı verilmektedir (VUK m. 114/1). Tarh zamanaşımında, söz konusu verginin, alacağın doğduğu yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl içinde tarh edilmesinin yanında; tarh edilen bu verginin yine ilgiliye usûlüne uygun bir şekilde tebliğ edilmesi de gerekmektedir. Aksi halde vergi, zamanaşımına uğrayacaktır, yani vergi alacağı kalkacaktır (VUK m. 113/1). Başka bir ifadeyle verginin, alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş sene içinde hem tarh hem de tebliğ edilmesi gerekmektedir²⁵⁵.

Vergi idaresi, önceden yükümlü nezdinde vergi incelemesinde bulunmuş olabilir. Hatta şartları oluşmuşsa yükümlünün matrah veya matrah farkı re'sen tarh edilmiş de olabilir. Tüm bu haller, yeniden inceleme yapılmasına engel olmamakta-

²⁵² Belirtilen süre içinde incelemenin bitirilememesi durumunda, durumun ne olacağı konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. (**Doğrusöz**, Esaslar-2; **Üzeltürk**, Denetim).

²⁵³ Değişiklik öncesi dönem hakkındaki açıklamalar için bkz. **İrmak/Hanedan**; Ayrıca bkz. **Baykara**, İnceleme, s. 17-18.

²⁵⁴ **Akdoğan**, Vergi İncelemesi, s. 75; **N. Şeker**, s. 167.

²⁵⁵ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 420.

dır. Gerçekten Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesinin son fıkrası “*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmâlîne mani değildir.*” hükmünü getirerek bu hususun altını çizmiştir.

Bununla beraber, vergi incelemesi neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanasını süresi sonuna kadar her zaman yapılabilecektir (VUK m. 138/2).

VIII. VERGİ İNCELEMESİNİN YAPILACAĞI YER

A. Genel Açıklama

Vergi incelemelerinde aslolan incelemenin, hakkında inceleme yapılanın iş yerinde²⁵⁶ yapılmasıdır (VUK m. 139/1)²⁵⁷. Vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti önemli olduğuna göre, incelemelerde önceliğin iş yerinde olması normal kabul edilmektedir. Zira, vergi incelemesinin işlevlerinden biri de araştırma işlevidir. Bu yönüyle vergiyi doğuran olayın iş yerinde gerçekleşmiş olması ve incelemenin verginin doğduğu yer olan iş yerinde yapılması gerekmektedir. Aynı şekilde iş yerinde yapılacak incelemeler, delillere ilk elden ulaşma imkânı da tanımaktadır. Özellikle serbest delil sistemi sayesinde defter, kayıt ve belge dışındaki kanıtlayıcı diğer belgelere iş yerinde rahatlıkla ulaşılacaktır. Ayrıca iş yerinde yapılan incelemelerle defter ve belgelerin daireye getirilme külfetinin ortadan kalktığı ifade edilmektedir²⁵⁸. Bununla birlikte incelemenin iş yerinde yapılmasıyla, inceleme ele-

²⁵⁶ İş yeri tabiri ile neyin ifade edilmek istendiği hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesine bakmak gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesi ‘İş Yeri’ başlığını taşımaktadır. Bu düzenlemeye göre işyeri, ticârî, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticârî, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerleri ifade etmektedir.; Bkz. Dş. 4. D. 11.10.1995 gün ve E. 1994/4263, K. 1995/3877, (Ürel, s. 262).

²⁵⁷ Özyer, Vergi Usul, s. 257; Üstün, s. 159; Yurt dışında vergi incelemesi konusunda bkz. Karadeniz, s. 23 vd.

²⁵⁸ N. Şeker, s. 159.

manı işletmenin işleriyle yakından ilgili olmakta ve yükümlü ile idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlanmış olmaktadır²⁵⁹.

B. İncelemenin İşyerinde Yapılmasının İstisnaları

Kural, incelemenin işyerinde yapılması olmakla beraber, iş yerinin müsait olmaması durumunda inceleme dairede gerçekleşecektir (VUK m. 139/2). İş yerinin müsait olmaması halini, iş yerinin sağlıklı bir incelemeyi gerçekleştirmek için yeterince büyük ya da inceleme elemanına verilecek bağımsız ve anahtarı bulunmayan bir odanın bulunmaması şeklinde anlaşılabilir²⁶⁰. Sağlıklı bir incelemenin gerçekleştirilmesi, incelemenin yapılacağı ortamın fiziksel şartlarının iyi olmasını da içerdiğinden, iş yerinin müsait olmaması durumunda inceleme dairede yapılacaktır.

Bununla birlikte hakkında inceleme yapılacak kişinin ölümü de incelemenin iş yerinde yapılmasına engel teşkil edecektir (VUK m. 139/2). Ayrıca inceleme yapılacak bir iş yerinin bulunmaması da zorunlu diğer bir sebep olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle ortada incelemenin yapılacağı bir iş yerinin bulunmaması, incelemenin dairede yapılmasını gerektirecektir. Hakkında inceleme yapılanın işini terk etmesi bu duruma örnek gösterilebilecektir (VUK m. 139/2). Böyle bir durumda ortada inceleme yapılabilecek bir iş yeri olmadığı için işini terk eden yükümlüye ait defter ve belgeler dairede inceleme altına alınacaktır. Bunun gibi, birtakım zorunlu sebepler de incelemenin dairede yapılmasını gerekli kılmaktadır. Kanunda *zaruri sebepler* şeklinde ifade edilen haller sınırlayıcı bir şekilde kaleme alınmamıştır. Bu haller, örnek babından sayılmak suretiyle, öngörülemeyen sebeplerin mevcut olabileceği ifade edilmiştir. Nitekim iş yerinde inceleme yapmaya engel, zorlayıcı sebeplerin bulunması durumunda artık incelemenin dairede yapılma zorunluluğu ortaya çıkacaktır.

²⁵⁹ Kızılot, Vergi İncelemesi, s. 11; Aykın, İnceleme-3; Akdeniz, s. 144; Ünver, s. 79; Biyan, Takdir Yetkisi, s. 77.

²⁶⁰ N. Şeker, s. 161.

C. Uygulamada Karşılan Durum

Uygulamada denetim elemanı tarafından yükümlü kuruma/yükümlüye vergi incelemesi yapılacağı, iş yerinde çalışma yeri tahsis edilmesi, bu kapsamda incelenecek defter ve belgeler ile incelemeye ait dokümanların muhafazasına elverişli bağımsız ve kilitlenebilir bir çalışma odasının tahsis edilmesi, eğer böyle bir odanın tahsis edilmesi söz konusu olmazsa defter ve belgelerin inceleme elemanının çalışma adresine getirilmesi istenilmektedir. Bu istekle beraber yükümlüye 15 günlük bir süre verilmekte²⁶¹ ve bu süre içinde gerekli defter ve belgeleri daireye getirmemeleri halinde haklarında cezai yaptırımların uygulanacağı hususu ihtar edilmektedir²⁶². Genellikle yükümlüler incelemenin dairede yapılmasını istemekte ve ilgili yıl defter ve belgelerini daireye ibraz etmekte ve inceleme bu çerçevede yürütülmektedir. Yükümlülerin defter ve belgelerini daireye getirmeleri de incelemenin dairede yapılmasını kabul ettikleri anlamına gelmektedir²⁶³. Ancak, her ne kadar yükümlüye bu yönde bir seçim hakkı tanınmış olsa da, burada öncelikli olarak inceleme elemanının incelemenin yapılacağı iş yerine gidip durum değerlendirmesi yapması hükmün lafzına daha uygun olacaktır. Zira, kural incelemenin iş yerinde yapılmasıdır. Birtakım şartların gerçekleşmesi ya da nezdinde inceleme yapılacak olanın talebi olmadan dairede inceleme yapılamayacaktır²⁶⁴. Ölüm, işin terki gibi şartlar oluştuğunda zaten iş yerinde inceleme yapma imkânı ortadan kalkmaktadır. Ancak daha iş yerine gitmeden peşinen gönderilen bir yazıyla yükümlüye bir seçim hakkı tanımak mevcut düzenlemenin dolanılmasından öteye gitmemektedir. İnceleme elemanlarının yoğunluğu, bu konuda yetişmiş personel azlığı gibi sebeplerle uygulamada görülen bu yöntem daha pratik

²⁶¹ İnceleme elemanınca istenilen defter ve belgelerin, 15 günlük ibraz süresi geçmeden sulh hukuk mahkemesine bilirkişi incelemesi yaptırılması amacıyla sunulduğu, bu durumun da inceleme elemanına bildirildiği anlaşıldığından defter ve belgeler ibraz edilmediğinden bahisle yükümlünün katma değer vergisi indirimleri reddedilerek cezalı tarhiyat yapılmasında isabet bulunmadığı hk.” Dş. 9. D. 06.04.2005 gün ve E. 2004/2871, K. 2005/836, (www.danistay.gov.tr); **Özyer**, Vergi Usul, s. 258.

²⁶² “Defter ve belgelerin incelemeye ibrazı için verilecek sürenin 15 günden az olamayacağı hk.” Dş. 9. D. 29.12.1993 gün ve E. 1992/5672, K. 1993/5499, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 89 dp 96).

²⁶³ **Bilici**, s. 87-88.

²⁶⁴ Danıştay bir kararında KDV iadelerine ilişkin incelemenin yalnızca defter ve belgeler üzerinde yapılacağından, incelemenin işyerinde yapılmamasının tarhiyatı kusurlandırmayacağına karar vermiştir. Dş. 11. D. 19.03.1997 gün ve E. 1996/381, K. 1997/1042, (**Karadoğan**, s. 89); Benzer bir karar için bkz. Dş. 11. D. 16.09.1997 gün ve E. 1996/4490, K. 1997/2781, (**Baykara**, İnceleme, s. 17).

gibi görünse de en azından, inceleme elemanının iş yerine gidip o iş yerinde nelerin olup bittiğini tetkik etmesi gerekmektedir.

İncelemenin iş yerinde yapılması konusunda iki fikir öne sürülmüştür. Bunlardan birine göre kanunda belirtilen istisnalar dışında incelemenin iş yerinde yapılması gerekmektedir. Aksi halde bu durum bir usûl eksikliği olarak kabul görmekte ve bozma sebebi teşkil etmektedir²⁶⁵. Diğer görüş ise kanun maddesiyle amaçlanan, incelemenin yeri konusunda ortaya çıkması muhtemel belirsizlikleri ve buna bağlı sıkıntıları bertaraf etmektir. Başka bir ifadeyle bu hüküm inceleme elemanlarını değil, tam tersine nezdinde inceleme yapılanları bağlamaktadır. Zira, nezdinde inceleme yapılanların Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesi uyarınca vergi inceleme elemanına her türlü kolaylığı göstermeleri gerekmektedir²⁶⁶.

Tüm bunların yanında yükümlünün, incelemenin dairede yapılması şeklinde bir talebinin bulunması durumunda, inceleme iş yerinde yapılamayacaktır (VUK m. 139/2)²⁶⁷. Böyle bir durumda istek, yükümlü ya da sorumlunun yazacağı bir yazı ile veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanak ile tesbit edilecektir²⁶⁸.

İnceleme elemanı, incelemeyi iş yerinde yapmak üzere işe koyulacaktır. Dairede inceleme, belirtilen şartların oluşması durumunda mümkün olacaktır. Şartlar oluşmadan defter ve belgelerin daireye getirilmesinin istenmesi yasal olmayacaktır²⁶⁹. Şayet defter ve belgelerin, şartlar oluşmadan daireye getirilmesi istenmişse, ibraz edilmeyen defter ve belgeler sebebiyle, yükümlü aleyhine herhangi bir işlem

²⁶⁵ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 89; **Baykara**, İnceleme, s. 17.

²⁶⁶ **Y. Yıldırım**, s. 78 vd..

²⁶⁷ Yükümlünün, iş yerinin müsait olduğunu bildirmesi ve defterlerin iş yerinde ibraz edileceğini bildirmesi halinde inceleme elemanının iş yerine gidip defterleri teslim alması gerekmektedir. Bu hususta bkz. "Şeker fiyat farkının tespiti amacıyla istenen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlünün işyerinin incelemeye müsait olduğunu idareye bildirmesine rağmen dikkate alınmayarak KDV 'si indirimleri kabul edilmemek suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya uygunluk bulunmadığı hk." Dş. VDDGK. 08.11.2002 gün ve E. 2002/275, K. 2002/411, (www.danistay.gov.tr), 05.06.2009.

²⁶⁸ **Akdeniz**, s. 145.

²⁶⁹ "İş yerinin vergi incelemesi için müsait olmadığına dair bir tespit olmaksızın, daireye getirilmesi istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re'sen takdir sebebi sayılamayacağı hk." Dş. 3. D. 15.12.1989 gün ve E. 1989/1119, K. 1989/2831, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 86 dp 90); "Davacıdan defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazı, usûlüne uygun olarak tebliğ edilmediğinden, vergi mahkemesince davacının defter ve belgeleri istenilip gerekli inceleme yapılmadan verilen kararda isabet bulunmadığı hk". Dş. 9. D. 04.05.2006 gün ve E. 2005/3831, K. 2006/1787, (Uyap Mevzuat Programı).

yapılamayacak²⁷⁰ ve re'sen takdir²⁷¹ yoluna gidilemeyecektir. Nitekim Yargıtay²⁷² ve Danıştay²⁷³ bu konuda görüş birliği içindedirler. Bu durumda hakkında inceleme yapılacak olandan, inceleme için gerekli defter ve vesikaları daireye getirmesi yazılı olarak istenerek, kendisine belli bir süre²⁷⁴ verilecektir (VUK m. 139/3). Yazı ile yapılan isteğe hakkında inceleme yapılacak olanın uyması gerekmektedir²⁷⁵. Ancak yükümlüye yazılan yazının da usûlüne uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir²⁷⁶. Aynı zamanda yükümlüden defterleri daireye getirmesi için yazılan yazının²⁷⁷ Vergi Usul Kanunu'nun tebliğlere ilişkin hükümlerine riayet edilerek tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi halde, istenilen defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması re'sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir²⁷⁸. Bunun bir sonucu olarak incelemenin yapılacağı yerle ilgili bulunan kurallara uyulmaksızın doğrudan doğruya yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali re'sen takdir sebebi olarak kabul edilmeyecektir²⁷⁹. Danıştay'ın bu hususta verdiği bir karara göre defter

²⁷⁰ “İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu nedenler dolayısıyla, incelemenin işyerinde yapılmasının imkânsız olması veya yükümlünün istemesi söz konusu olmadan incelemenin iş yerinde yapılacağı esasına uyulmadan, bulunan matrah üzerinden cezalı vergi salınmaz.” Dş. 4. D. 21.11.2002 gün ve E. 2001/4425, K. 2002/3656, (Akdeniz, s. 145).

²⁷¹ “Vergi incelemesinin esas itibarıyla incelemeye tâbi olanın iş yerinde yapılması gerektiği; bu kurala karşın daireye getirilmesi istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re'sen takdir nedeni olmadığı hk.” Dş. 4. D. 10.02.1998 gün ve E. 1997/668, K. 1998/444, (Candan, Vergi Kayıp ve Kaçağı, s. 268 dp. 31); “İncelemenin dairede yapılabilmesi için öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşması suretiyle incelemenin dairede yapılması gereği ortaya çıkmadıkça defter ve belgelerin ibrazının yazı ile istenmesi mümkün bulunmadığından, re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemez.” Dş. 3. D. 03.11.1999 gün ve E. 1998/2304, K. 1999/3617 (Akdeniz, s. 145); Benzer bir karar için bkz. Dş 4. D. 11.11.1998 gün ve E. 1997/5681, K. 1998/4024 (Akdeniz, s. 146).

²⁷² YCGK. 03.11.1999 gün ve E. 1998/2304, K. 1998/964, (Akdeniz, s. 145 dp. 3).

²⁷³ Dş. 4. D. 30.06.1994 gün ve E. 1993/2661, K. 1994/4051, (Akdeniz, s. 145 dp. 2).

²⁷⁴ Belli bir süre konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde bir açıklık bulunmamaktadır. Sadece son fıkrada belli edilen zamanda defter ve belgelerin mazeretsiz olarak getirilmemesinden bahsedilmektedir. Bu konuda yine Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesi hükmünden hareket etmek faydalı olacaktır. 14'üncü maddenin ikinci fıkrasına göre süre, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla tebliği yapacak olan idare tarafından belirlenecektir. O halde inceleme elemanı, durumun özelliklerine göre 15 günden az olmayan bir süre belirleyecektir. (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 89).

²⁷⁵ Yükümlünün defterleri, inceleme elemanının dairesine getirdiği zaman, inceleme elemanının daha sonra oluşması muhtemel sorunların önüne geçebilmek için defter ve belgeleri tutanak ile teslim almasında fayda bulunmaktadır. Bkz. Saraç, İnceleme-1, s. 115.

²⁷⁶ “Defterlerin, iş yerinde incelenmesi esastır. Defter ve belgelerin incelemeye ibrazı için 3 günlük süre verilmesi yasal olmayıp, 15 gün süre verilmesi gerekir.” Y. 9. HD. 29.12.1993 gün ve E. 1992/5672, K. 1994/4051, (Akdeniz, s. 146).

²⁷⁷ Defterlerin olmadığı sabitse, böyle bir durumda defterlerin usûlüne uygun bir şekilde ibrazının istenilmesine gerek bulunmamaktadır. Bkz. Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 88.

²⁷⁸ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 88; Aykın, İnceleme-3, s. 48.

²⁷⁹ Dş. 4. D. 30.06.1994 gün ve E. 1993/2661, K. 1994/4051, (Akdeniz, s. 146); “Davacıdan defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazı, usûlüne uygun olarak tebliğ edilmediğinden, vergi mahkemesince davacının defter ve belgeleri istenilip gerekli inceleme yapılmadan verilen kararda isabet

ve belge ibrazına ilişkin yazının yükümlüye tebliğinin, vergi idaresince yapılması gerekmektedir. Tebliğin yapıldığının vergi dairesince isbatlanamaması halinde böyle bir yazının tebliğ edilmediği kabul edilecektir²⁸⁰.

Ayrıca haklı bir mazerete dayanmadan, ibraz isteğini yerine getirmeyen yükümlü, defter ve belgeleri ibraz etmemiş kabul edileceklerdir (VUK m. 139/4-ilk cümle). Ancak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi belirli bir özre dayanmaktaysa, bu özrün belirtilmesi gerekmektedir. Haklı bir mazeretin ileri sürülmesi durumunda inceleme elemanı, yükümlüye defter ve belgelerini ibraz için uygun bir süre verecektir. Mazeretin haklılığını tesbit edecek olan inceleme elemanıdır. Sonuçta mazeretin, haklılığına kanaat getirilmesi durumunda yükümlüye uygun bir süre daha verilecektir; ancak verilecek sürenin ne kadar olacağı konusunda kanunda getirilmiş bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda inceleme elemanı, Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesi ile bağlı bulunmamaktadır. İnceleme elemanının vereceği süre 15 günden fazla olabileceği gibi, 15 günden az da olabilir. Sürenin tesbitinde, yükümlünün mazeretinin haklılığı belirleyici olacaktır²⁸¹.

Ç. Defter ve Belge İbraz Etmemenin Yaptırımı

Defter ve belgelerin, verilen mühlete rağmen daireye getirilmemesinin belirli yaptırımları bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesine göre, bu kanuna göre defter tutma mecburiyeti olan gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmekle zorunlu kılınmışlardır. Yine, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesine göre, belirtilen ibraz yükümlülüğüne uymayan-

bulunmadığı hk.” Dş. 9. D. 04.05.2006 gün ve E. 2005/3831, K. 2006/1687, (www.danistay.gov.tr), 05.06.2009.

²⁸⁰ Dş. 3. D. 26.11.1986 gün ve E. 1986/5789, K. 1989/660, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 88 dp 94).

²⁸¹ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 90.

lara özel usûlsüzlük cezasının kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu yükümlülüğü belirlenen sürelerde yerine getirmeyenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidilecektir. Ancak bunun için yapılacak tebliğlerde defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağını yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir (VUK mük. m. 355/2). Bununla beraber kaçakçılık suçunun kaleme alındığı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin ilk fıkrasının a/2 bendinde defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler²⁸² hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir. Anlaşıldığı gibi incelemenin dairede yapılmasına yönelik olarak şartlar oluşmuşsa, nezdinde inceleme yapılacak olanın defter ve belgeleri, yazılan yazıya uygun olarak daireye getirmesi gerekmektedir. Aksi halde yükümlü, kesilecek özel usûlsüzlük cezasının yanında, kaçakçılık suçundan da yargılanacaktır.

²⁸² Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilecektir (VUK m. 359/1-a/2).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİNİN DENETİM SÜRECİ

I. VERGİ İNCELEME RAPORLARINA KARŞI İDARÎ BAŞVURU YOLLARI

A. Uzlaşma

1. Genel Olarak

Türk Vergi Sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında yükümlüler, üzerinden vergi hesaplanacak matrahlarını ilgili vergi dairesine bildirmekte, vergi dairesi de yükümlünün bildirdiği matrah üzerinden vergiyi tahakkuk ettirmektedir. Ancak zaman zaman yükümlünün beyan ettiği değerlerin araştırılması, yanlış, eksik veya olmayan beyanların tespit edilmesi ve bunların düzeltilip verginin tam olarak ödenmesi amacıyla vergi incelemesi yapılabilmektedir (VUK m. 134). Bu durum idare bakımından bir yetki olduğu kadar, aynı zamanda bir görevdir²⁸³.

Yapılan incelemeler sonrasında herhangi bir matrah ve/veya matrah farkı bulunmuşsa, re'sen ya da ikmalen tarhiyat yoluna gidilecek; ayrıca duruma göre kesilmesi gereken bir vergi cezası varsa bunlar tahakkuk ettirilecektir.

Anayasa'nın 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu, 10'uncu maddesinde hiçbir ayırım gözetmeksizin herkesin kanun önünde eşit olduğu, 13'üncü maddesinde temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasının Cumhuriyet'in gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı, 35'inci maddesinde herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu, 73'üncü maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, mali gücünü aşan her ödemenin başta

²⁸³ Erdem, Uzlaşma, s. 25.

mülkiyet hakkı, verginin mali güce göre ödenmesi ilkesine aykırı olacağı ve bunun ölçülülük ilkesine aykırı olacağı ve 125'nci maddesinin son fıkrasında idarenin kendi eylem ve işlemlerinden dolayı sorumlu olduğu hususları düzenlenmiştir²⁸⁴. Tüm bu Anayasal hükümler birlikte değerlendirildiğinde yükümlülerin, haklarında yapılan tarhiyatlara razı gelmek zorunda olmadıkları, şayet tarhiyatta bir hata olduğu kanaatindeyseler, hatanın düzeltilmesini talep etme hakkına sahip oldukları ifade edilmektedir. Nitekim Türk vergi sisteminde, yükümlülerin kendi beyanlarına karşı beyanmelerine istirazî kayıt koymamışlarsa dava açamayacakları (VUK m. 378/2); fakat, bunun dışında ister idarî başvuru yoluyla isterse vergi yargısı yoluyla haklarında yapılan tarhiyatın kaldırılmasını/iptal edilmesini isteme konusunda seçimlik bir hakka sahip olduklarını belirtmek gerekmektedir.

Uzlaşma kurumu da, yükümlülerin haklarında yapılan ya da yapılacak tarhiyatlara karşı vergi yargısı yolunu kullanmadan başvurabilecekleri idarî mekanizmalardan bir tanesidir. Böylelikle vergi yükümlüsü ile vergi idaresi, vergi ilişkisinden doğan sorunun halli konusunda bir araya gelerek, konuyu vergi yargısına taşımadan barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturmaya çalışmaktadır²⁸⁵. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmaya, henüz tarh edilmemiş vergi ve cezalar (Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) bakımından vergi incelemesi sonuçlanmadan başvurulmakta; tarhiyat sonrası uzlaşma ise adından da anlaşılacağı gibi vergi incelemesi sonucunda tarh edilen vergi ve vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) bakımından uygulama alanı bulmaktadır. Böylece yükümlü ile vergi idaresi, mevcut hukuki durumun daha net bir şekilde kavranması ve vergi ilişkisinin olması gerektiği şekilde tesisini sağlamak üzere müşterek bir çalışma içine girmektedirler²⁸⁶. Hatta, uygulamada tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna, tarhiyat sonrası uzlaşma yolundan daha fazla başvurulduğu görülmektedir. Zira, bu yolla, yapılan bir takım hatalar-

²⁸⁴Mükellef hakları bildirgesi konusunda bkz. **Üzeltürk**, Mükellef Hakları, s. 34-35; **Karyağdı**, Mükellef Hakları, s. 44 vd.; **Özgenç**, s. 184 vd..

²⁸⁵**Aliefendioğlu**, s. 3; **Kumrulu**, s. 16-17.

²⁸⁶**Y. Budak**, s. 15; **Erdem**, Uzlaşma, s. 38.

rın gerektiğinde vergi inceleme elemanının da görüşü alınarak daha kısa elden çözüme kavuşturulma imkanı bulunmaktadır²⁸⁷.

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

a. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, nezdinde inceleme yapılan yükümlünün ya da ceza muhatabının, tarhiyat öncesinde vergi idaresi ile görüşerek tarh edilecek ve kesilecek cezalar konusunda anlaşmasıdır. Böylece yükümlü ile idare anlaşarak tarh işlemine başlanılmadan olası anlaşmazlık gidermekte ve böylece vergi tahsilini hızlandırmış olmaktadır²⁸⁸.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'nci maddesinde düzenlenmiş olup maddenin kenar başlığı da aynı adı taşımaktadır. Hükmün ilk fıkrasına göre Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilecektir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'nci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı konusunda getirilmiş bir düzenleme mevcut olsa da, kanun, aynı maddenin son fıkrası ile tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda usûl ve esasların belirlenmesi işini bu konuda çıkarılacak olan yönetmeliğe bırakmıştır. Nitekim bu hususta "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" hazırlanmış, 03.02.1999 gün ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu bakımdan ek 11'inci madde yanında, yönetmelik hükümlerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

²⁸⁷ Demirci, Uzlaşma, s. 27-28; Önoğlu, s. 24.

²⁸⁸ Şin, s. 261; İdarî başvuru yollarının alternatif değeri konusundaki açıklamalar için bkz. Taşkan, Alternatif Değer, s. 131 vd..

b. Kapsam

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2'nci maddesi, yönetmeliğin kapsamını düzenlemektedir. Bahsi geçen hükme göre tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına, vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Vergi Usul Kanunu'na göre Bakanlık Vergi Daireleri'nin tarha²⁸⁹ yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar ve bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı (Kanun'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası²⁹⁰ uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)²⁹¹, usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük cezaları²⁹² girmektedir²⁹³. Dikkat edileceği üzere tarhiyat öncesi uzlaşma konusunda Vergi Usul Kanunu'nun uygulama alanı daraltılmış olmaktadır. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesi, kanunun uygulama alanını göstermekte ve genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında Vergi Usul Kanunu'nun uygulanacağını belirtmektedir. Ancak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2'nci maddesine bakıldığı zaman, vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve Vergi Usul Kanunu'na göre Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçların tarhi-

²⁸⁹ Dş. 7. D. 04.06.1990 gün ve E. 1990/1246, K. 1990/1543, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 381 dp. 328).

²⁹⁰ Üç kat vergi ziyayı cezası kesilip, daha sonra beraat eden yükümlünün uzlaşma hakkının elinden alındığına dair bkz. Yıldırım/Kolotoğlu, s. 93 vd..

²⁹¹ Tarhiyat Öncesi Yönetmeliği'nin 2'nci maddesinde aynen bu şekilde yer alan parantez içi hükümden dolayı doktrinde, Vergi Usul Kanunu'nun geçici 27'nci maddesinin, yapılan düzenlemede yer alan istisna hükmünden dolayı uzlaşma kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi'nin, vergi ziyayı cezasının gecikme faizine endeksenerek hesaplanmasına ilişkin hükmü 06.01.2005 gün ve E. 2001/3, K. 2005/4, (20.10.2005 gün ve 25972 sayılı RG) sayılı kararı ile iptal etmesinin ardından, 08.04.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeni bir düzenleme yapılmıştır. Yeni düzenleme sonucunda, 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde işlenmiş fiillere yönelik olarak 01.01.2006 tarihinden sonra uygulanacak yaptırımlara yasal dayanak olması bakımından 5479 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na geçici 27'nci madde eklenmiştir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2'nci maddesindeki parantez içi hükme yönelik eleştiriler de, bu düzenlemenin ardından başlamıştır. Yapılan eleştirilere göre parantez içi hüküm, doğrudan Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesine atıf yapmaktadır. Her ne kadar geçici 27'nci madde ile içerik bakımından bir fark taşımaya da ayrı bir ceza normu getirdiği için Yönetmelik'in 2'nci maddesindeki parantez içi hükümden ayrı düşünülerek, tarhiyat öncesi uzlaşmasının kapsamına alınması gerekmektedir. Görüş için bkz. Tan, s. 28 vd.; Erdem, Uzlaşma, s. 107; Demirci, Uzlaşma, s. 29.

²⁹² Suç fiiline uygulanacak cezanın uzlaşma konusu edilerek farklılaştırılmasının, daha düşük uygulanmasının ya da hiç uygulanmamasının Anayasa'ya aykırı olduğu hususundaki eleştiriler için bkz. Erdem, Vergi Cezaları, s. 87.

²⁹³ Usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer alabilmesi için, vergi inceleme raporunda belirtilmiş olması gerekmektedir. Bunun gibi, matrah takdirinin takdir komisyonlarına bırakıldığı durumlarda da, belirlenen matrah için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilemeyecektir. Bkz. Önoğlu, s. 25.

yat öncesi uzlaşma kapsamına gireceği açıklanmaktadır²⁹⁴. O halde Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin ilk fıkrasını da bu hükümlerle birlikte yorumlamak gerekmektedir. Sonuçta her ne kadar Vergi Usul Kanunu kapsamına il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar girmektedirse de bunlar, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu bakımdan Maliye Bakanlığı'nın yetkisi kapsamına giren her vergi ve ceza, kendiliğinden tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olmamakta, bunun için anılan bakanlığın izin vermesi gerekmektedir²⁹⁵. Nitekim Maliye Bakanlığı da söz konusu yetkisini, kendisine bağlı vergi daireleri bakımından kullanmış, tarhiyat öncesi uzlaşmanın bu vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergiler ve bunlara ilişkin cezalar bakımından uygulanabileceğini düzenlemiştir (TÖuzl. Yön. m. 2). Yapılacak incelemenin de Vergi Usul Kanunu'nun 135'nci maddesine göre yapılmış bir vergi incelemesi olması gerekmektedir²⁹⁶ (TÖuzl. Yön. m. 4/j). Başka bir deyişle, özel kanunlarına göre inceleme yetkisine sahip, inceleme elemanlarının düzenlemiş oldukları inceleme raporları tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilememektedir (TÖuzl. Yön. m. 21).

c. Uzlaşma Sürecinin Başlaması

aa. Yükümlünün Uzlaşma Talebi

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu sayesinde nezdinde inceleme yapılan ile vergi idaresi tarh edilecek vergi ile kesilecek cezalar hakkında uzlaşmaktadırlar. Bu bakımdan nezdinde inceleme yapılan, tarhiyat öncesi uzlaşma imkânından faydalanmak istiyorsa, nezdinde incelemenin başlamasından itibaren, son tutanağın düzenlendiği ana kadar her zaman uzlaşma talebinde bulunabilecektir (TÖuzl. Yön. m.

²⁹⁴ Uzlaşma görüşmelerinde, rutin olarak yapılan vergi indirimlerinin eleştirisi için bkz. **Özyurt**, s. 77; **Y. Budak**, s. 17 vd.; **Demirci**, Uzlaşma, s. 26; **Güçlü**, Uzlaşma, s. 78.

²⁹⁵ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 379.

²⁹⁶ Tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanabilmek için tarhiyatın vergi incelemesine dayanan bir tarhiyat olması gerekmektedir. Vergi incelemesi dayanan tarhiyatlar da Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30'uncu maddelerine göre yapılmaktadır. Her ne kadar takdir komisyonları tarafından takdir edilen matrah farkları 30'uncu madde kapsamında tarh edilmekte ise de, bunlar bir vergi incelemesine dayanmadıkları için tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmemektedirler. Bu hususta bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 232; Ayrıca bkz Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 19.10.1987 gün ve VUK-1/24491-68587 sayılı VUK İç Genelgesi.

9/1)²⁹⁷. Tutanağın düzenlenmiş olması hali ise tutanağın nezdinde inceleme yapılan veya yetkili elemanınca imzalanmış olması halidir.

Uzlaşma talebinde bulunmak için herhangi bir hukuka aykırılık hali ya da kanun maddesi gösterme mecburiyeti bulunmadığı gibi, uzlaşma talebinin kabulü için de birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekmemektedir. Haliyle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun tam bir serbesti ve pazarlık ortamına sahip olduğu söylenebilecektir²⁹⁸.

Bunun yanında Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesi uyarınca, yapılacak uzlaşmaya davet yazısının tebliğinden itibaren en geç on beş gün içinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulabilecektir (TÖuzl. Yön. m. 9/2). Uzlaşma talebi, inceleme elemanına bildirilebileceği gibi, inceleme elemanının bağlı bulunduğu grup başkanlığına başvurarak da yapılabilecektir (TÖuzl. Yön. m. 8/1). Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer almış olması ilgili mercie yapılmış başvuru yerine geçmektedir (TÖuzl. Yön. m. 8/2). Yükümlünün ya da ceza muhatabının bu konuda bizzat başvurusu yeterli olabileceği gibi noterde düzenlenmiş vekâletname ile yetkilendirdiği bir vekil vasıtasıyla da uzlaşma talebinde bulunabilecektir (TÖuzl. Yön. m. 8/1). Yönetmelikte yapılan düzenleme içerisinde vekilden bahsedildiği için vekilin mutlaka avukat olma zorunluluğu bulunmamaktadır²⁹⁹. Herhangi bir kişi de vekil olabilecektir. Önemli olan vekilin noterden alınmış vekâletnamede, uzlaşma görüşmelerine katılma ve uzlaşma tutanağını imzalama konusundaki temsil yetkisinin belirtilmesi gerekmektedir³⁰⁰. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar, vakıf ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin uzlaşma talebinde bulunabilmeleri, kanunî temsilcileri vasıtasıyla olacaktır. Ancak bunların da kanunî temsilcileri dışında, kanunî temsilcilerin noterden düzenleyecekleri vekâletname ile bir vekilden faydalanmalarına bir engel bulunmamaktadır.

²⁹⁷ Kızılot, Uzlaşma, s. 25.

²⁹⁸ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 389.

²⁹⁹ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 269; Kızılot/Kızılot, s. 236; Nas, s. 87.

³⁰⁰ Hatipoğlu, s. 167.

bb. İnceleme Elemanının Uzlaşma Daveti

Yükümlünün bu yöndeki talebinin yanında, yükümlü nezdinde inceleme yapan vergi inceleme elemanı da hiçbir taahhüt altına girmeksizin yükümlüyü tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet edebilecektir. Ancak bunun için incelemenin yükümlünün bilgisi dışında ve harici bilgilere dayanılarak yapılıyor olması gerekmektedir (TÖuzl. Yön. m. 11/1). Böyle bir durumda uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma görüşmelerinin yapılacağı yer ve tarih muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün evvel tebliğ olunacaktır (TÖuzl. Yön. m. 10/2, 11/2). Yapılacak davete, inceleme raporunun bir örneği de eklenecektir (TÖuzl. Yön. m. 11/3)³⁰¹. Unutmamak gerekir ki uzlaşmaya davet hallerinde tarh zamanaşımının da dikkate alınması gerekmektedir. Zira, incelemenin sonuçlandığı tarihte, tarh zamanaşımının dolmasına üç aydan daha az bir zaman kalmışsa, böyle bir durumda yükümlü ya da ceza muhatabına tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmayacak ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet edilmeyecektir (TÖuzl. Yön. m. 9/son)³⁰².

Yönetmeliğin 11'inci maddesinin son fıkrası, uzlaşmaya davet için yapılacak tebliğlerin posta ile olabileceği gibi memur vasıtasıyla yapılabileceğini de düzenlemiştir. Bunun yanında inceleme elemanı da bizzat tebliğ yapabilecektir. Ancak hem tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerine ilişkin yapılacak davetlerde hem de yükümlü ya da ceza muhatabının yaptığı tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinde uzlaşma gün ve yerinin yükümlüye on beş gün önceden bir yazı ile bildirilmesi gerekmektedir (TÖuzl. Yön. m. 10/1, 11/2). Bu bildirim, uzlaşmanın gün ve saatinin inceleme tutanağına yazılması ile de olabilecektir (TÖuzl. Yön. m. 10/1). 15 günlük sürenin amacı yükümlüye inceleme raporunu değerlendirebilmek için azami süreyi tanımak olup yükümlünün bu konuda daha kısa bir süre talebi varsa uzlaşma gününün tayini için on beş günlük süre ile bağlı kalınmasında bir zorunluluk bulunmamaktadır (TÖuzl. Yön. m. 10/1 son cümle). Nitekim Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin

³⁰¹ İnceleme raporu ve eklerinin yükümlüye tebliğ edilmeden uzlaşmanın temin edilemediğine karar verilemeyeceği hk. Dş. 4. D. 17.12.1991 gün ve E. 1989/877, K. 1991/4569, (Erdem, Uzlaşma, s. 117).

³⁰² Bu hükümlerle yükümlüye tebligatın ulaşmaması halinde kamu alacağının tehlikeye girmemesi amaçlanmıştır. Ancak yükümlünün üç aydan daha kısa bir süre kalmış olmasına rağmen uzlaşma talep etmesinde bir sakınca bulunmamaktadır. Bkz. Önoğlu, s. 26.

13'üncü maddesinin ilk fıkrasında, yapılan incelemeler sonucu, uzlaşmaya konu tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarının, inceleme elemanınca düzenlenecek bir raporla uzlaşma gününden en az on beş gün önce yetkili uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirileceği hüküm altına alınmıştır. İnceleme raporunun yükümlüye ve uzlaşma komisyonuna intikal ettirilmesi, uzlaşma yapılmasının bir ön şartı olarak kabul edilmiştir (TÖuzl. Yön. m. 13/son). Böylece yükümlü en az on beş gün önceden inceleme raporunun içeriği hakkında bilgi sahibi olabilecektir. Kaldı ki uzlaşmaya davet hallerinde, inceleme raporunun bir örneğinin davet yazısına eklenmesi sağlanarak nezdinde inceleme yapılanın tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarı hakkında bilgilendirilmesi amaçlanmıştır (TÖuzl. Yön. m. 11/3). Kural bu olmakla birlikte uzlaşma gününün 15 günden daha önceki bir tarih olarak kararlaştırılması halinde, inceleme raporu bu tarihten önce tebliğ edilecektir. Gerektiğinde inceleme raporu ön rapor şeklinde de düzenlenebilecektir (TÖuzl. Yön. m. 13/1).

ç. Uzlaşma Süreci

aa. Uzlaşmadan Vazgeçme

Belirlenen gün ve saatte yükümlü veya temsilcisinin hazır bulunması durumunda uzlaşma görüşmelerine geçilecektir (TÖuzl. Yön. m. 15/1)³⁰³. Ne var ki henüz tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri başlamadan, yükümlü tarhiyat öncesi uzlaşma isteğinden vazgeçmiş olabilir. Böyle bir durumda yükümlü, hiç tarhiyat öncesi uzlaşma istememiş gibi işlem yapılacaktır. Ancak bunun için yükümlünün, kararlaştırılan uzlaşma gününden önce, inceleme raporunu düzenleyen elemana ya da ilgili komisyonun sekreteryaya hizmeti veren birimine bu isteğinden vazgeçtiğini yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir (TÖuzl. Yön. m. 12/son).

³⁰³ Yükümlünün tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmesine rağmen, kendisi dışında gelişen nedenlerle uzlaşma görüşmelerinin gerçekleşmemesi durumunda, uzlaşmanın sağlanamadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyat yapılamayacaktır. Bkz. Dş. 11. D. 03.11.1997 gün ve E. 1997/2479, K. 1997/3729, (Kızılot, Muktezalar-C. 5, s. 1074-1076).

bb. Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşmanın sağlanması halinde, durum tutanakla tesbit olunur ve tutanak, komisyon başkan ve üyeleri ile yükümlü ya da vekili tarafından imza olunacaktır. İmzalanan tutanağın bir nüshası yükümlüye ya da vekiline verilecek; diğer nüshası da üç gün içerisinde rapor ve ekleriyle birlikte vergi dairesine gönderilecektir (TÖuzl. Yön. m. 15/1). Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmî uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi miktarı belirtilecek (TÖuzl. Yön. m. 15/6), kısmî uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilecektir (TÖuzl. Yön. m. 15/7)³⁰⁴.

Ancak her halde, varılan sonuca ilişkin kararın gerekçeli olarak verilmesi gerekmektedir. Zira, vergi inceleme tutanaklarında hangi sebeplerle ne gibi sonuçlara varıldığı gerekçeli olarak açıklanmak zorunda olduğu için; bunu tadil eden ya da ortadan kaldıran uzlaşma sonuçlarının da gerekçeli olması zorunluluktur³⁰⁵.

cc. Uzlaşmanın Temin Edilememiş Sayılması

Yükümlünün bilinen son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememiş olması ya da tebliğ edilmekle birlikte yazıda belirtilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması halinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmayacak, uzlaşma temin edilmemiş sayılacaktır (TÖuzl. Yön. m. 12/1). Uzlaşmanın temin edilememesi ya da uzlaşmaya varılamaması durumunda, yükümlüler ya da ceza muha-

³⁰⁴ 6009 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 140'inci maddesine, yapılacak inceleme raporlarının inceleme komisyonları tarafından denetleneceğine dair yeni bir hüküm eklenmiştir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması durumunda düzenlenecek inceleme raporlarının akıbeti konusunda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Özellikle uzlaşmaya varılamaması durumunda, düzenlenecek inceleme raporunda yükümlünün tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna gittiği ancak, uzlaşmaya varılamadığı hususunun gerekçeleriyle yer alması durumunda, raporun denetiminin bir bakıma uzlaşma sürecinin de denetimi olacağı kuşkusuzdur. Zira denetim esnasında inceleme raporu, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilecektir. O halde, aynı inceleme raporunun bir bölümünü oluşturan tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinin de, denetlenmesi kaçınılmaz olmaktadır.

³⁰⁵ **Erdem**, Uzlaşma, s. 41.

tapları, verginin tarh edilmesinden ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamayacaklardır (VUK ek m. 11/4; TÖuzl. Yön. m. 17). Uzlaşmanın temin edilememesi ya da yükümlünün, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da tutanağı ihtirazî kayıtla imzalamak istemesi sebebiyle uzlaşmanın sağlanamamış sayıldığı hallerde, uzlaşma komisyonunca, durumu belli eden bir tutanak tutulacak ve tutanağın bir nüshası orada hazır bulunan yükümlü ya da vekiline ve inceleme elemanına tebliğ olunacaktır. Yükümlünün uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde bu hususu belirten tutanağın bir örneği muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örnek de inceleme elemanına tevdi edilecektir (TÖuzl. Yön. m. 15/3).

d. Uzlaşmanın Sonuçları

aa. Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği

Uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup gereğinin vergi dairelerince derhal yerine getirilmesi gerekmektedir (TÖuzl. Yön. m. 16/1)³⁰⁶. Zira, uzlaşma komisyonları, takdir komisyonu gibi yükümlü ve vergi idaresi arasında değil; vergi idaresi tarafında bulunmaktadır. Bu bakımdan uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma sonrası aldıkları kararlar, vergi idaresini bağlamaktadır. Aynı şekilde yükümlünün de üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tesbit edilen hususlar hakkında dava açma veya şikâyette bulunma hakkı bulunmadığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim kurumundan faydalanma imkânı bulunmamaktadır (TÖuzl. Yön. m. 16/2-3)³⁰⁷.

Uzlaşma tutanaklarının kesinliği konusunda getirilmiş tek istisna uzlaşmada hata yapılmış olması halidir. Maliye Bakanlığı'nın 09.12.2001 gün ve

³⁰⁶ “Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların ait olduğu döneme ilişkin olarak başka bir maddi olay ve hukuki sebebe dayalı olarak yeniden vergi incelemesi ve tarhiyat" yapılabilmektedir.” Dş. VDDK, E. 2007/57, K. 2007/275, (Seviğ, Uzlaşma).

³⁰⁷ İnceleme sonucunda tarh edilecek verginin türünün değişik olması ya da aynı türden bir vergi olmakla birlikte vergilendirme dönemlerinin farklı olması durumunda, bir vergi türü veya vergilendirme dönemi için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilebilirken, diğer bir vergi türü veya vergilendirme dönemi için dava açma yoluna gidilebilir. Bu hususta bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 237.

B.07.0.GEL.0.44/4417324/66094 sayılı özeldesini ile hata düzeltme yolu ile vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesinin mümkün olduğu açıklanmıştır. Ancak özelge, hata hallerinin sınırlı bir şekilde uygulanabileceğini belirtmektedir. Şöyle ki hata düzeltme yolu ile:

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,
- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,
- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,

uzlaşma sonrasında düzeltileceği açıklanmıştır. Başka bir deyişle bu üç sebep dışında hata hükümlerine başvurma imkânı tanınmamıştır³⁰⁸.

bb. Vergi Dairesi Bakımından Sonuçları

Üzerinde uzlaşılan vergi ve kesilecek cezalara ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı derhal ilgili vergi dairesine gönderilecektir³⁰⁹. Bu tutanak aynı zamanda tahakkuk fişini yerine geçmektedir (TÖuzl. Yön. m. 18). Uzlaşmanın talep edilmesine rağmen üzerinde uzlaşılabilen matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar ise, görüşme sonrası düzenlenecek tutanakta yer alacaktır (TÖuzl. Yön. m. 15/8). Uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme elemanı bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtecek ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirecektir (TÖuzl. Yön. m. 15/4). Uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal etmesi ile vergi dairesi gereken tarhiyatı yapacak-

³⁰⁸ Açıklamalar için bkz. **Erdem**, Uzlaşma, s. 57; ayrıca bkz. **Güçlü**, Hatalı Uzlaşma, s. 39; **Önoğlu**, s. 28-29; **Arpacı**, Vergi Hataları, s. 53.

³⁰⁹ Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre aynı kanunun 112'nci maddesine göre gecikme faizi işletilecektir. Danıştay 1997 yılında verdiği bir kararda defter ve dayanak belgeleri yangın sonucu zayı olduğu Asliye Hukuk Mahkemesi'nce yaptırılan bilirkişi inceleme ile tespit olunan yükümlünün, o döneme ilişkin matrahının tespiti için vergi dairesinden inceleme talep etmesi sonucunda yapılan tarhiyatın ikmâlen ya da re'sen yapılan bir tarhiyat olmadığından bahisle gecikme faizine hükmedilemeyeceğine karar vermiştir. Bkz. Dş. 30.09.1997 gün ve E. 1997/148, K. 1997/274, (**Yerlikaya**, Uzlaşma, s. 144 vd.)

tır³¹⁰. Bundan sonra yükümlünün dava açma tarihinin son gününe kadar, uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarı, kabul ettiğini gösteren bir dilekçe ile başvurması halinde başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılacaktır (TÖuzl. Yön. m. 15/son)³¹¹.

cc. Yükümlü Bakımından Sonuçları

aaa. Genel Olarak

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması durumunda inceleme raporunda belirtilen matrah farkları ve tarh edilmesi önerilen cezalara göre işlem yapılacaktır. Böyle bir durumda yükümlünün tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı da bulunmamaktadır. Ancak bundan sonra yargı yoluna gitmesine bir engel bulunmamaktadır. Doktrinde yargı yoluna gidilebilmesi için vergi dairesinin yapacağı tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesinin beklemesi gerektiği ileri sürülmüşse de³¹², kanaatimizce uzlaşmaya varılamaması halinde yükümlünün hukukî durumu mutlak bir şekilde etkilenmektedir. Zira tutanak tek başına kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliğine sahip bulunmaktadır.

bbb. Uzlaşmanın Yükümlünün Dava Açma Hakkı Üzerindeki Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre uzlaşmaya varılması halinde dava açma hakkı ortadan kalkmaktadır. Aynı husus, Tarhiyat Öncesi Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinin ikinci fıkrasında "Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz." şeklinde ifade edilmiştir. Başka bir ifadeyle yükümlü uzlaşmanın gerçekleşmesi üzerine dava hakkından feragat etmiş olmaktadır. Böylece yükümlü, tutanakta yazılı tutarları dava açmadan ödeyeceğini kabul etmiş olmaktadır³¹³.

³¹⁰ Erdem, Uzlaşma, s. 40.

³¹¹ Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre işleyecek gecikme faizi, uzlaşma tutanağının imzalandığı güne kadar işleyecektir. Bkz. Kızılot/Kızılot, s. 242.

³¹² Kızılot/Kızılot, s. 246.

³¹³ Baykara, Uzlaşma, s. 9.

Vergi Usul Kanunu'nun ek 7'nci maddesinin dördüncü fıkrasında uzlaşmanın vaki olmaması halinde, dava açma süresinin bitmiş veya 15 günden az kalmış olması halinde, dava açma süresinin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzayacağı düzenlenmiştir. Ancak ifade etmek gerekir ki bu düzenleme tarhiyat sonrası uzlaşma için uygulama alanı bulacaktır. Zira, tarhiyat sonrası uzlaşmada yükümlünün, uzlaşmaya çalıştığı husus, hakkında yapılan tarhiyat işlemidir. Başka bir deyişle uzlaşmadan önce yapılan tarhiyatla yükümlü hakkında kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem tesis edilmiştir. Bu bakımdan tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu tercih etmek istemeyen yükümlü, dava açma yolunu da tercih edebilecektir. Hâlbuki aynı durum tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından söz konusu değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sırasında, yükümlü hakkında yapılmış kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmamaktadır. İcraî işlem, uzlaşmanın sağlanamaması halinde vergi dairesinin gerekli tarh işlemini yapması ile ortaya çıkacaktır. Tarh işleminin tebliği ile de yükümlü, yasal süresi içinde dava açma hakkını kullanabilecektir³¹⁴.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinin ilk fıkrası uyarınca uzlaşma tutanaklarını kesin nitelikte bulunmaktadır. Bu bakımdan henüz tarhiyat yapılmamış olsa bile tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinin hukuki denetimi ile sınırlı olarak dava açma imkânının tanınması gerekmektedir. Aynı şekilde uzlaşmanın sağlanamaması halinde de henüz tarhiyat yapılmadan, yine uzlaşma görüşmelerinin hukukilik denetimi ile sınırlı olarak dava açma yoluna gidilebilmelidir³¹⁵.

³¹⁴ **Erdem**, Uzlaşma, s. 49.

³¹⁵ Uzlaşmanın temin edilememiş sayılması keyfiyetinin uzlaşma davetiyesinin muhataba tebliğ olunamamasından ileri gelmesi durumunda yapılacak işlem ve durumun muhataba tarhiyatın tebliğinden önce ayrıca bildirilip bildirilmeyeceği konusunda yönetmelikte bir açıklık bulunmamaktadır. Böyle bir durumda muhatabın durumdan haberdar olması, tarh edilecek vergi ve cezanın tebliği ile mümkün olacaktır. Sonuçta muhatabın kullanabileceği iki hukukî yol ortaya çıkmaktadır. Muhatap dilerse, tebligatın yapılamaması halinin gerçek olmadığını iddia ederek uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin kararın iptalini talep edebileceği gibi, tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı dava açarak hem tarhiyatın hem de uzlaşmanın temin edilemediğine ilişkin kararın iptalini isteyebilecektir. Bkz. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 409 vd.; Ancak Danıştay, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın idarî davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı kanaatinde olduğu için buna karşı iptal davası açılmayacağına karar vermiştir. Dş. 9. D. 10.10.1995 gün ve E. 1994/6066, K. 1995/2451, (**Kızılot/Kızılot**, s. 246).

3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

a. Genel Olarak

Tarhiyat sonrası uzlaşma, adında da anlaşılacağı gibi vergi idaresinin yükümlü ya da vergi sorumlusu hakkında yapacağı tarh işlemi sonrasında yükümlü veya vergi sorumlusuna hakkında tarh edilen vergi ve/veya vergi cezalarını vergi idaresi ile pazarlık yapmak suretiyle belli oranlarda indirme imkânı tanıyan bir kurumdur³¹⁶.

Vergi Usul Kanunu, hakkında yapılan tarhiyatlara karşı yükümlülere iki yol tanımıştır. Yükümlüler isterlerse haklarında yapılan işleme karşı vergi yargısına giderek işlemin iptalini talep edebilecek, isterlerse de konuyu uyuşmazlık haline getirmeden belli hal ve şartlarda idarî başvuru yolunu seçebileceklerdir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, yükümlü veya sorumlulara, vergi idaresi ile tarh edilen vergi ve/veya ceza hakkında masaya oturma fırsatı verdiği için idarî başvuru yollarından biri olmaktadır³¹⁷.

Yükümlüler hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergi ve cezalar için de belli şartlarda uzlaşma imkânının olduğunu belirtmek gerekmektedir. Zira, vergi inceleme raporu doğrultusunda tarh edilecek vergi ve cezalar, uzlaşma talep edebilme şartlarını taşımaktaysa buna bir engel bulunmamaktadır.

b. Kapsam

Tarhiyat sonrası uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'nci maddesinde "*Mükellef tarafından, ikmâlen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyayına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanun'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her*

³¹⁶ Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 50.

³¹⁷ Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 38.

türlü maddî hata bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Hüküm, tarhiyat sonrası uzlaşmanın sınırlarını çizmektedir. Şöyle ki tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gidebilmek için yapılmış olan tarhiyatın ikmâlen, re’sen veya idarece yapılmış olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, kanun koyucu beyan üzerinden yapılan tarhiyatları kapsam dışında tutmuştur. Vergi Usul Kanunu’nun ek 1’inci maddesi içerisinde, ikmâlen, re’sen ya da idarece tarh edilecek vergilere ilişkin her türlü ceza, tarhiyat sonrası uzlaşma içerisinde değerlendirilmemiştir. Hükme göre tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilebilecek ceza, vergi ziyai cezası olmakla birlikte, tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç tutulmuştur. Bunların yanında yükümlünün, uzlaşma talep ettiği vergi aslı ve buna bağlı kaybın,

- kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesinde yer alan yanılma halinden kaynaklandığını ya da
- Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen hata hallerinden birinin mevcut olmasından veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunmasından dolayı ileri geldiğini

ileri sürmesi gerekmektedir.

4. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasındaki Farklar

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasındaki ilk fark, her iki uzlaşmaya türünün kapsamı bakımındandır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 2’nci maddesine göre üzerinde uzlaşılacak vergiler sadece vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergilerdir. Bu bakımdan tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyatın ikmalen, re’sen ya da idarece olmasının bir önemi yoktur (Uzl. Yön. m. 2).

Yapılan tarhiyatın yanında kesilen cezalar hakkında uzlaşma bakımından da her iki kurum arasında farklar bulunmaktadır. Bir kere vergi inceleme raporuyla kesilmesi önerilen usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmemektedir (TÖuzl. Yön. m. 2; Uzl. Yön. m. 2). Sadece vergi ziyayı suçu sonucunda tarh edilen ya da inceleme raporuyla kesilmesi önerilen vergi ziyayı cezaları her iki uzlaşmanın da kapsamı içine girmektedir. Bunun gibi vergi ziyayına, Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verenlere kesilecek üç kat vergi ziyayı cezası ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek bir kat vergi ziyayı cezası, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Bunun gibi gecikme faizlerinde ise vergi aslına bağlı olarak uzlaşmada her iki uzlaşma türü bakımından bir fark bulunmamaktadır³¹⁸.

Yine, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmada, başvurabilecek kişiler bakımından bir fark yaratılmamıştır (TÖuzl. Yön. m. 8/1; Uzl. Yön. m. 7/1). Bu husustaki tek fark, tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi inceleme elemanı, herhangi bir taahhüt altına girmeksizin nezdinde inceleme yapılanı uzlaşmaya davet edebilecekken; tarhiyat sonrası uzlaşmada böylesi bir davet öngörülmemiştir. Böyle bir davetin ardından yükümlü, davetin tebliğinden itibaren 15 gün içinde; diğer durumlarda ise en geç vergi inceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesine kadar uzlaşma talep edebilecektir (TÖuzl. Yön. m. 11/1). Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, dava açma süresine paralel bir düzenleme getirilmiştir. Yükümlü, vergi ve/veya vergi cezasına karşı 30 gün içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilecektir (Uzl. Yön. m. 9).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulmuşsa, matrah ve matrah farklarının kısmen bölünebildiği durumlarda kısmî uzlaşma talep edilebilecektir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'inci maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesi "*Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*" ifadesini barındırırken; hüküm, Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 14.06.2000 gün ve E. 1999/5635, K. 2000/2810 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Hükümün iptalinin ardından, bu hususta yeni bir düzenleme yapılmamıştır. Bundan böyle tarhiyat sonrası uzlaşma, ihbarnamede yazan vergi ve

³¹⁸ Bahar, s. 163.

cezanın tamamı için talep edilebilecek; ancak, kısmî uzlaşmaya varılabilecektir (Uzl. Yön. m. 7/2)³¹⁹.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmamasının ardından, vergi ve cezaların tarh ve tebliği ile yükümlünün hukuki durumu etkilenecektir. İcraî nitelik kazanan işlemin ardından yükümlü dilerse, 30 günlük dava açma süresi içinde tarh edilen vergi ve cezaların iptali için vergi mahkemesinde dava açma hakkını kullanabilecektir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise yükümlü, dava açma süresi, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurma süresi ile paralel gittiği için, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalandığı tarihi takip eden günden itibaren kalan dava açma süresi içinde, dava açma hakkını kullanabilecektir (Uzl. Yön. m. 13/1). Ancak dava açma süresi bitmiş veya 15 günden daha az bir süre varsa dava açma süresi 15 gün daha uzayacaktır (Uzl. Yön. m. 13/4).

B. Cezalarda İndirim

Hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda matrah farkı bulunan ve buna bağlı olarak ceza kesilen vergi yükümlüsü ya da sorumlu, konuyu uyuşmazlık haline getirmeden başka bir ifadeyle vergi yargısına taşımadan çözme niyetindeyse uzlaşma dışında cezalarda indirim yolundan da faydalanabilecektir.

Gerçekten uzlaşmaya gidilmişse ve uzlaşmaya varılmışsa, cezalarda indirim kurumundan faydalanmak mümkün olmayacaktır. Ancak uzlaşma bir şekilde gerçekleşmemişse ve yükümlü henüz uyuşmazlığı vergi yargısına taşımamışsa indirim imkânından faydalanarak tarh edilen bir kısım vergi cezalarını indirimli bir şekilde ödeyebilecektir.

Cezalarda indirim kurumu, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre ikmâlen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük cezalarının yükümlü veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Amme Ala-

³¹⁹ **Erdem**, Vergi Cezaları, s. 94; **Organ**, s. 165.

caklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyayı cezasından birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usûlsüzlük veya özel usûlsüzlük cezalarının üçte biri indirilecektir.

Anlaşıldığı gibi indirim imkânından faydalanabilmek için:

- Tarhiyatın ikmâlen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması,
- Tarh edilen cezaların vergi ziyayı, usûlsüzlük veya özel usûlsüzlük cezalarından biri olması,
- Yükümlünün kesilen cezaları, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi

gerekmektedir.

İndirimden faydalanabilmek için yükümlünün ya da sorumlunun yargı yoluna başvurmamış olması gerektiği gibi, indirim imkânından faydalandıktan sonra da yargı yoluna gitmemesi gerekmektedir. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinin ikinci fıkrasında dava konusu yapılan hallerde indirim imkânından faydalanılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca herhangi bir vergi aslına bağlı olmayan usûlsüzlük cezalarında da indirim imkânından faydalanılabilmektedir (VUK m. 376/son). Bunun gibi tekerrür nedeniyle kesilen cezalar da indirim kapsamına girmektedir. Zira, indirim miktarının belirlendiği fıkra, birinci defa kesilen cezalarla, müteakip kesilen cezalar arasında ayrıma gidilmiştir³²⁰.

Aslında indirim kurumu, şartları önceden kanunla belirlenmiş uzlaşmadan başka bir şey değildir. Burada yükümlü veya sorumlular, kanunda belirtilen şartları yerine getirerek vergi cezaları için öngörülmüş belli indirim imkânından faydalan-

³²⁰ Özyer, Vergi Usul, s. 975.

maktadırlar. Aradaki fark indirimden faydalanılması durumunda indirilecek olan cezalar olurken, uzlaşma ile yükümlü veya vergi sorumlusu vergi aslını da pazarlık konusu edebilmektedir³²¹.

II. VERGİ İNCELEMESİNİN YARGISAL DENETİMİ

A. Vergi İncelemesinin Yargısal Denetiminde İsbat Süreci ve İsbat Yükü

1. Genel Olarak

Vergi inceleme süreci sonunda, vergi inceleme raporuyla birlikte varılan kanaate göre vergi idaresi tarafından yükümlü ya da sorumlu aleyhine vergi ve/veya vergi cezaları tarh edilebilecektir. Olası bir iptal davası süresince vergi inceleme raporları icraî niteliğe haiz olmadıkları için tek başına dava konusu edilemeyecek; ancak raporun dayanak olduğu tarh işlemine karşı iptal davası açılabilecektir³²².

Yargılama faaliyeti, bir anlamda vergi idaresinin yaptığı tarh işleminin hukukî denetimini oluşturacaktır. Bu faaliyet sırasında hukuk kuralındaki koşul vakıaların, o olayda gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilecektir. Başka bir ifadeyle yükümlü ya da sorumlunun ileri sürmüş olduğu iddialar ile vergi idaresinin bu konu-

³²¹ Bu hususta bkz. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 287.

³²² Vergi inceleme raporları yükümlünün kendisini savunabilmesi için idarece, iddia edilen iddiayı veya suç isnadını ve bunlara ilişkin gerekçeyi ihtiva eden ve yükümlü hakkında düzenlenen bir nev'i iddianamedir. Bu sebeple vergi inceleme raporlarının, vergi ihbarnamelerine ekli olması gerekmektedir. Kaldı ki vergi ihbarnameleri, tahakkuk fişleri gibi hukukî bir kesinliğe sahip bulunmamaktadır. Zira, yükümlünün kendi beyannamesini vergi dairesine vermesiyle tahakkuk fişi düzenlenmekte ve yükümlü kural olarak kendi beyanına karşı dava açmamaktadır. Hâlbuki vergi ihbarnameleri, tahakkuk fişlerinin sahip olduğu kesinliğe sahip bulunmamaktadır. Gerçekten vergi ihbarnamelerinin tebliğinden itibaren otuz günlük dava açma süresinin geçirilmesinin ardından tahakkuk fişinin kesinliğine eşdeğer bir kesinliğe kavuşmuş olmaktadır. **Yerlikaya**, İhbarname, s. 12-13; Vergi ihbarnamesinde inceleme raporunun ekli olmaması yükümlü haklarının ihlâline neden olacaktır. Zira, yükümlü kendisine tebliğ edilecek olan vergi inceleme raporuna dayanarak, dava açıp açmamaya karar verecek, raporun hukukî ve teknik analizini yapacak ve savunmasını oluşturacaktır. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.10.2001 gün ve E. 2001/220, K. 2001/390 sayılı kararında da belirtildiği gibi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte yükümlüye tebliğ edilip edilmediği araştırılmadan işin esası hakkında karar verilemeyecektir. Kaldı ki Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci maddesinin son fıkrasının son cümlesinde re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği hüküm altına alınmıştır. **Yerlikaya**, İnceleme Raporu, s. 24-25; benzer açıklamalar için bkz **Arslan**, s. 243; **Özel**, İnceleme Raporu, s. 230 vd.; Bununla birlikte raporda belirtilen hususların yer aldığı tutanakların da rapora eklenmesi gerekmektedir. **Şin**, s. 176.

daki savunması tartışmalı ise, tartışmalı olan hususların aydınlatılması gerekecektir. İşte bu faaliyet genel olarak isbat kurumunun konusunu oluşturmaktadır. Bu bakımdan isbat, ileri sürülen bir iddianın doğru ve gerçek olup olmadığı konusunda hakîmi inandırma faaliyetleridir³²³. Ancak belirtmek gerekir ki isbat faaliyeti öncelikli olarak vergi idaresine ait bir iştir. Zira, vergi memurunun somut bir olayı değerlendirip bir sonuca ulaşması isbat kurallarına bağlı kalması ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla isbat ölçüsü de öncelikli olarak idare alanında uygulama alanı bulacaktır. Kaldı ki vergi memurunun takdir hakkını kullanabilmesi için kanaatinin tam olarak oluşmuş olması gerekmekte, yani bu hakkını keyfi kullanmadan objektif verilerle desteklemesi gerekmektedir³²⁴. Bu bakımdan önemi itibarıyla isbat hukuku, vergi yargılamasında davanın ruhunu, özünü, belkemiğini oluşturmaktadır³²⁵.

2. İsbat

Vergi yargılamasında hakîm, mevcut uyuşmazlık hakkında bir karar vermeden önce, maddî olayı tesbit edecek ve bu maddî olaya uygulanacak hukuk kuralını belirleyecektir. Maddî olayın belirlenmesi, maddî olayın temelindeki vergisel olayın belirlenmesi şeklinde gerçekleşecektir³²⁶. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde vergi alacağının, vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir. O halde, hukukî olayın temelindeki vergisel olay, vergiyi doğuran olaydan başka bir şey olmayacaktır. Başka bir deyişle, ispat konusu, '*hukukî olay*' ya da '*hukukî işlem*'in bizzat kendisidir³²⁷.

Sonuçta, isbatın konusu oluşturan vakıa ile yorum arasında sıkı bir ilişkinin olduğu anlaşılmaktadır³²⁸. Ancak belirtmek gerekir ki vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması yeterli olmamakta, ayrıca olay ve konuların gerçekliğinin delillerle ortaya

³²³ Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 417; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 344.

³²⁴ Sadak, s. 177.

³²⁵ Sadak, s. 191.

³²⁶ Seviğ, Delil ve İspat.

³²⁷ Saban, Genel Vergi, s. 74.

³²⁸ Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 196-197.

konulması gerekmektedir³²⁹. Özellikle idarenin, kendi sübjektif değerlendirmesi ile yükümlünün isbatını yeterli görmeyerek, yükümlünün isbatını eleştiri konusu yapması düşünülemez. Bu bakımdan hem yükümlü hem de idarenin isbat faaliyetinin yeterli ve geçerli olup olmadığı konusunda değerlendirme yapacak olan vergi yargısı olacaktır³³⁰.

3. İsbat Yükü

a. Genel Olarak

Bir hukuk kuralının, somut bir olayda uygulanabilmesi, bu hukuk kuralına ait koşul vakıaların, somut olayda gerçekleşmiş olmasına bağlı olmaktadır³³¹. Her ne kadar hakîm, dava konusuna giren maddî olayları tesbit etmiş olsa da, söz konusu çekişmeli hususların dava içinde kimin tarafından isbat edilmesi gerektiğinin belirlenmesi gerekmektedir³³². Bu husus, isbat yükünü oluşturmaktadır. İspat yükünün önemi, isbat yükü üzerinde olan tarafın, isbat faaliyetini gereği gibi yerine getirmemesi ya da getirememesi durumunda aleyhe bir kararla karşılaşma riskini taşıması olmaktadır. Bu bakımdan isbat yükü, usûli bir yük teşkil etmektedir. Sonuçta isbat yükü kuralları gereğince bir olayın, isbat yükü üzerinde olan tarafça isbat edil(e)memesi durumunda, o taraf aleyhine karar verilebilecektir³³³.

İspat yükü konusunda genel kural, Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu husustaki genel kural uyarınca kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını isbatla yükümlü kılınmıştır. Ancak doktrinde kabul edildiği üzere, bu kuralın mehz kanunda yer alan hükmü tam anlamıyla karşılayamamasından ötürü "*İleri sürdüğü bir olaydan kendi lehine haklar çıkararak bir kimse, iddia ettiği olayları isbat etmelidir.*" şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Zira, isbat yükü konusunda önemli olan vakıanın

³²⁹ Kızılot/Kızılot, s. 694; "*Vergi hukuku yazılı belge esasına dayalıdır. Bu nedenle Usûl Yasası vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesini öngörmüştür. Yapılacak olan beyanların temel dayanağı belgeler olacaktır.*", (Seviğ, Delil ve İsbat).

³³⁰ Kızılot/Kızılot, s. 695.

³³¹ Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 361.

³³² Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 418; N. Şeker, s. 278.

³³³ Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 420; Özel, İsbat Yükü, s. 8.

kimin tarafından ileri sürüldüğü değil; ileri sürülen vakıadan kimin, lehine hak çıkarıldığı olmaktadır³³⁴. Bu bakımdan vergi yargısında genel kuraldan hareketle isbat yükü şekillenecektir. Yani, vergilemeyle ilişkili bir hususu ileri süren tarafın, iddiasını isbat etmesi gerekmektedir³³⁵. Ancak vergi hukukunun kendine has bir branş oluşu ve yargı kolu bakımından idarî yargı düzeni içinde yer alması, isbat yükü konusunda da genel kurala, farklı bir anlayışla yaklaşılmasına neden olmaktadır. Bu bakımdan ekonomik yaklaşım ilkesinin isbat yükü konusunda da birtakım etkilerinin olduğunun altını çizmek gerekmektedir.

b. İsbat Yükünün Kimde Olduğunun Belirlenmesi

Vergi yargılaması hukukunda davacı tarafta yükümlü ya da sorumlu yer alırken, davalı tarafta da vergi idaresi yer almaktadır. Tarafların bu şekilde teşkili genel olarak isbat yükünün davacı sıfatına sahip yükümlü ya da sorumlu üzerinde olduğu izlenimi uyandırmaktadır. Bu yaklaşım yanlış değildir. Söz gelimi yükümlü ya da sorumlu, bir vergi indirimi³³⁶ ya da muafiyeti kapsamına girdiği iddiasındaysa, isbat yükü kendi üzerinde olacaktır. Zira, bu şekilde ileri sürdüğü bir olaydan kendi lehine haklar çıkarmakta ve haliyle isbat yükümlülüğü altında olmaktadır. Aksi halde iddiasını isbatlayamamasının sonuçlarına kendisi katlanmak durumunda kalacaktır. Başka bir ifadeyle iddiasını isbatlayamamasından ötürü davayı kaybetme tehlikesi içinde olacaktır. Bu şekildeki örnekleri genişletmek mümkündür. Yükümlü ya da sorumlu şahsında gerçekleşen mücbir sebebin varlığını da isbatla yükümlü olmaktadır. Ayrıca beyannamesinde yer alan hususların gerçeği yansıttığı iddiasında olan yükümlü ya da sorumlunun beyannamesinde yazılı hususların doğruluğunu isbat etmesi gerekmektedir. Diğer bir örnekse yükümlü ya da sorumlunun tapu kayıtlarında yer alan satış bedelinin gerçeği yansıtmadığını isbat etmek durumunda olmasıdır. Bu konudaki örnekleri çoğaltmak mümkündür³³⁷.

³³⁴ Pekcamtez/Atalay/Özekes, s. 363; Y. S. Şener, s. 1032.

³³⁵ Uluatam/Methibay, s. 81.

³³⁶ “Yan dolayısıyla maddî delillerin yitirilmesi sonucunda katma değer vergisi indirimi bakımından isbat külfeti mükellefe düşer” Dş. 7. D. 29.09.1992 gün ve E. 1991/698, K. 1992/4730. (Özbalcı, s. 75).

³³⁷ Örnekler ve açıklamalar için bkz. Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 199 vd..

Aynı şekilde vergi idaresi de iddia ettiği bir olaydan kendi lehine birtakım haklar-sonuçlar çıkarmakta ise bu durumda isbat yükü kendisine geçmektedir. Bu bakımdan vergi idaresi, tarh işlemini gerçekleştirirken tarh işleminin sebep ya da sebeplerinin gerçek ve hukuka uygun olduğunu isbatlamakla yükümlüdür. Yine, benzer şekilde yükümlü lehine sonuç doğuran karinelerin aksinin isbatlanması; zamanaşımının durduğunun-kesildiğinin ortaya konulması ve incelemenin dairede yapılmasını gerektiren sebeplerin varlığını isbat vergi idaresine düşmektedir³³⁸. Bununla birlikte vergiyi doğuran olay ilgili kanunlarında belirlendiği için, vergiyi doğuran olayın yükümlü ya da sorumlu bakımından gerçekleşmiş olduğunu, belirtilen unsurların gerçekleştiğini isbatlamak da vergi idaresine düşmektedir³³⁹. Bununla beraber gayrimenkul alma amacıyla borç verilmesi halinde faiz geliri elde edildiğinin isbatlanması da vergi idaresine düşmektedir³⁴⁰. Zira, isbat faaliyetinin başarılı olması durumunda, karar, vergi idaresinin lehine çıkacaktır.

B. Vergi Hukukunda Karineler

1. Genel Olarak

Genel olarak karine, bilinen bir olaydan hareketle, bilinmeyen bir olay ya da hukuksal bir durum hakkında o olay ya da hukuksal durumun varlığı ya da yokluğu konusunda bir sonuç çıkarmaya yarayan kuraldır³⁴¹. Karinelerin en önemli özelliği yargılama hukukunda, karineye dayanan taraf, bir olay hakkında belli olmayan sonucun önceden çıkarılması sebebiyle, bu sonuçtan faydalanmakta ve ayrıca bunu isbatlama yükümlülüğü altına girmemektedir³⁴².

Karineler, fiilî karineler ve yasal karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Fiilî karinelerde isbat edilen olaylardan, hayat tecrübeleri, akıl ve mantık yolu kullanılarak bir sonuca ulaşılmaya çalışılmaktadır. Fiilî karinelerin varlığı, vergi yargılaması bakımından oldukça önemli bir yere sahip olmaktadır. Ancak bunların

³³⁸ Bkz. **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 201 vd.

³³⁹ **N. Şeker**, s. 281.

³⁴⁰ Dş. 4. D. 26.06.1985 gün ve E. 1984/4365, K. 1985/1881, (**Özbalcı**, s. 77).

³⁴¹ **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 358.

³⁴² **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 219.

tesbitinde her zaman bir birlik sağlandığı görülmemektedir³⁴³. Yasal karineler ise, belli olan bir olaydan, belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlar olarak ifade edilmektedir. Yasal karineler, isbat yükünün gerçek bir istisnasını oluşturmaktadır. Zira, yasal karineye dayanan taraf o olayı isbat etme yükümlülüğünden kurtulmuş olmaktadır. Bununla beraber yasal karineler de kendi içinde kesin yasal karineler ve adi yasal karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır³⁴⁴. Kesin yasal karinelerin en büyük özelliği aksinin hiçbir zaman isbat edilememesi olmaktadır. Başka bir ifadeyle kesin yasal karinelere dayanan taraf, hakkının varlığını isbat etmek zorunda olmadığı gibi karşı taraf da yasal karinenin aksini isbatlayamayacaktır. Adi yasal karineler ise, kesin yasal karinelerin tam tersi olarak, aksi isbat edilinceye kadar geçerli kabul edilmektedir. Yani, adi yasal karineye dayanan taraf hakkının varlığını isbat etmiş olmakla beraber, karşı taraf bunun aksini isbatlama imkânına sahip bulunmaktadır³⁴⁵. Vergi yargılaması hukukunda adi yasal karinelere sıklıkla başvurulduğu görülmektedir³⁴⁶. Yasal karineler söz konusu olduğunda ise isbat yükü yükümlüye düşmektedir. Ancak peçeleme işlemlerinde işin gerçek mahiyetinin isbatlanması yükü vergi idaresine düşmektedir. Ne var ki peçeleme hallerinin kanununda ayrıca düzenlendiği durumlarda isbat yükü yer değiştirmekte ve isbat yükü yükümlüye geçmektedir³⁴⁷.

2. Yükümlü Beyanlarının Doğruluğu Karinesi

Türk vergi sistemi çoğunlukla beyan esasına dayandırılmıştır. Bunun sonucunda vergi idaresi, beyan edilen matrahı hesaba katarak gerekli tarhiyatı yapacaktır. Anlaşıldığı gibi yükümlü ya da sorumlunun beyanına atfedilen önem oldukça fazladır. Bu sebeptendir ki yükümlü ya da sorumlu beyannameleri ilk görünüş karinesi de denilen bir karineden faydalanmaktadır. Buna göre yükümlü ya da sorumluların beyan ettikleri hususlar doğru kabul edilmekte; bunun aksinin isbatı ise beyanların doğ-

³⁴³ Karakoç, Delil Sistemi, s. 221.

³⁴⁴ Vergi Usul Kanunu'nun karineler sisteminin büyük çoğunluğunu adi yasal karinelerin oluşturduğu hk. bkz. Saban, Aksini İsbat, s. 7.

³⁴⁵ İdarî işlemler doğruluk karinesinden faydalandıkları için, bunların da her zaman aksinin isbatı mümkündür. Bkz. Kızılot/Kızılot, s. 708.

³⁴⁶ Uluatam/Methibay, s. 82.

³⁴⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 27; Altınel/Güner, s. 107.

ru olmadığını ileri süren vergi idaresine düşmektedir. Başka bir ifadeyle bu karineye dayanan yükümlü ya da sorumlu beyan ettiği hususların doğruluğunu isbatlama yükümlülüğü altında bulunmamaktadır.

Beyanların doğruluğu karinesinin doğal bir sonucu olarak, beyana esas tutulan defter ve belgelerin içeriği de doğru kabul edilmektir³⁴⁸. Bu bakımdan beyana esas tutulan defterlerde meydana gelen bir eksiklik ya da bilerek veya bilmeyerek yapılan bir yanlışlık beyanların ilk görünüş karinesinden faydalanmasına engel teşkil edecektir³⁴⁹. Bu bakımdan defterlere geçirilmesi gereken bilgilerin tam ve usûlüne uygun bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda deftere geçirilecek kayıtların dayanağı olan belgeler de mevcut bulunmalıdır³⁵⁰. Şayet vergi idaresi, beyannamelerin gerçeği yansıtmadığı iddiasındaysa, Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı yetki ve araçları kullanarak isbat etmesi gerekmektedir³⁵¹.

3. İktisadî, Ticarî, Teknik Gereklere ve Hayatın Olağan Akışına Uygunluk Karinesi

Bu karine, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin son fıkrasında yer almaktadır. Hükme göre iktisadî, ticari veya teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde isbat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olmaktadır.

³⁴⁸ “İnceleme raporunda uyumsuzluk konusu dönemde fatura aldığı kişilerle ilgili olarak yapılan tespitler, bu kişilerin gerçekte tacir olmadıklarını ve şeklen vergi yükümlülüklerini tesis ettirip ihtiyacı duyanlara belli bir bedel karşılığında fatura sağladıklarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla fatturların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsaya tescil yaptırılması gibi işlemler, fatturlarda gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi görünen kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. Çünkü gerçeğe aykırı fatura gibi sevk irsaliyesi de düzenlenebilmesi, işlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için anlaşmalı kişilere çekle ödeme yapılıp daha sonra paranın geri alınması da mümkün olmaktadır. Yine 5590 sayılı Yasanın 52'nci maddesine göre borsaya tescil, kural olarak üzerine tescil yükümlülüğü düşen tarafın başvurusu üzerine beyana dayanan bir işlem olduğundan, tescil konusu emtianın gerçekten satın alındığına kesin bir kanıt sayılmaz.” VDDGK 12.04.1994 gün ve E. 1994/355, K. 1995/23, (Özbalcı, s. 74-75).

³⁴⁹ **Kaneti**, Ekonomik Yaklaşım, s. 48; “Usûlüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukukî işlemlerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca, belge ve kayıtlarla tespit edilen hukukî işlemlerin gerçek durumu yansıtıyor olması da gereklidir.”, (Seviğ, Delil ve İspat).

³⁵⁰ **N. Şeker**, s. 244.

³⁵¹ **Kaneti**, Ekonomik Yaklaşım, s. 48; **Saban**, Aksini İspat, s. 7.

Anlaşıldığı gibi bu karine idare lehine işleyecek adi yasal bir karine niteliğindedir³⁵². İdare, vergiyi doğuran olayın iktisadî³⁵³, ticarî³⁵⁴ veya teknik icaplara uymadığını veya durumun normal ve mutad olmadığının ortaya konulması halinde ayrıca bir isbat yükü altına girmeyecektir. Ancak sadece durumun iktisadî, ticarî veya teknik icaplara uymadığını veya durumun normal ve mutad olmadığının ortaya koyması yeterli olmamaktadır. İnceleme elemanının, değerlendirmelerini iyi bir şekilde yapması, hangi durumların ne şekilde iktisadî, ticarî veya teknik icaplara uymadığını; hangi durumların normal ve mutad, mevcut ise hangi yönüyle normal ve mutada uymadığını³⁵⁵ açık bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir³⁵⁶. Başka bir ifadeyle vergi idaresinin karineye başvururken yapması gereken nesnel bir durumun ortaya konulması olacaktır. İktisadî, ticarî veya teknik icapların veya normal ve mutad olanın³⁵⁷ ortaya konulması suretiyle yükümlü veya sorumlunun defter ve belgelerindeki

³⁵² **Kaneti**, Ekonomik Yaklaşım, s. 49.

³⁵³ İktisadi icap, insanların kişisel çıkarlarını korumaya çalışırken değişen ekonomik olaylara uyum sağlayarak sistemin gerektirdiği gibi davranmalarını ifade eder. Bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 695.

³⁵⁴ Danıştay bir kararında pos cihazı ile yapılan işlemlerin finansman ihtiyacı amacıyla kullanıldığı şeklinde yapılan bir iddianın ticarî icaplara uygun olmadığı gibi normal ve mutad bir durum olarak da kabul edilemeyeceğinden isbat külfetinin iddia eden tarafa düştüğünü belirtmiştir. Dş. VDDK. 16.06.2006 gün ve E. 2006/117, K. 2006/159, (**Altner/Güner**, s. 104).

³⁵⁵ Vergi incelemesi sırasında durumun teknik icap belirlemelerine uymadığı kanısında olan yükümlü, söz konusu iddiasını, uyumsuzluk durumlarında ölçüt alınan mesleki kuruluş ve resmi makam bilgilerinin yanlışlığını tespit ederek; üretim araçlarının niteliklerinin mesleki kuruluş ve resmi makamlarca esas alınanlardan farklı olduğunu ortaya koyarak ya da inceleme elemanınca teknik icap olarak gösterilmiş bulunan yöntemin, gerçekte teknik icap niteliğinde olmadığını kanıtlayabilecektir. Bu hususta bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 698.

³⁵⁶ **N. Şeker**, s. 247; “Olayda, davacı kurumun POS cihazı kullanarak kredi kartı ile yaptığı satışları hasılat olarak defterlerine kaydetmediği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Davacı, söz konusu kredi kartı kullanımlarının büyük bölümünün satışlara ilişkin olmadığını, nakit ihtiyacını karşılamak amacıyla annesi, babası, kendisi ve kardeşinin kredi kartlarını kullandığını ileri sürerek dava açmıştır. Vergi Mahkemesince, inceleme aşamasında öne sürülmeyen bu hususun, dava aşamasında tarhiyata dayanak teşkil eden inceleme yönteminden hareketle doğruluğunun tespit olanağı bulunmadığı gerekçesiyle bu iddia kabul edilmeyerek cezalı vergi aslına yönelik dava reddedilmiştir. Ancak, davacı kurumun kredi kartı ile yaptığı satışların büyük bir bölümünün şirket ortağının annesi, babası, kardeşi gibi çok yakın akrabalarına yapılmış olması, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde belirtildiği üzere, ekonomik ve ticarî icaplara uygun görülmemektedir. Söz konusu kişilere ilişkin kredi kartı kullanımlarının satış olarak kabul edilmesi mutad olmadığından, davacı kurumun defter ve belgeleri ile dosyadaki belgeler incelenerek bu kişilerin kullandığı kredi kartı işlemlerine ait miktarların matrah farkından tenzil edilmesi gerekmektedir. Yine matrah farkı bulunması halinde ise, hasılatın tamamı kazanç olarak nitelendirilemeyeceğinden inceleme elemanınca hiç dikkate alınmayan ve davacı tarafından % 30 olduğu ileri sürülen mal maliyeti dikkate alınarak bir karar verilmesi gerekmektedir. Bu durumda, davacının ekonomik ve ticarî icaplara uygun görülen bu iddiaları dikkate alınmadan cezalı vergi aslına yönelik davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” Dş. 4. D. 11.10.2005 gün ve E. 2005/432, K. 2005/1723, (Uyap Mevzuat Programı); **Karadoğan**, s. 90; **Seviğ**, Delil ve İspat; **Karagöz**, s. 67 vd..

³⁵⁷ “Cilt halinde bastırılan faturaların takip ettikleri sıraya göre düzenlenmiş olması gerektiğinden, aynı ciltten kullanıldığı tespitli faturaların bulunması halinde, bu numaralar arasında yer alan diğer faturaların da kullanıldığının kabulü zorunludur. Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesine göre,

çelişkili olguların tesbit edilmesi sağlanacaktır. Nitekim Danıştay, piyasa fiyatının altında bir bedelle satıldığından şüphe duyulan bir kamyonet satışına ilişkin olarak, faturalarda yazılı satış bedelinin gerçeği yansıtmadığının Vergi Usul Kanunu'nun idareye tanınan yetki ve araçlar kullanılmak suretiyle usûlüne uygun olarak belirlenmesi ve tarhiyatın buna göre yapılması gerektiğini belirtmiştir³⁵⁸.

Vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanının, iktisadî icaplara uymayan bir durum tesbiti halinde, ikmâlen veya re'sen tarhiyatı önerebilmesi için, olması gereken iktisadî durumun ve yükümlünün tarhiyatı gerektiren durumunun açık bir şekilde ortaya konularak, aradaki farkın açıklanması gerekmektedir³⁵⁹. Aksi halde inceleme elemanı, inceleme raporunda ikmâlen ya da re'sen tarhiyat yapılmasını öneremeyecektir³⁶⁰.

4. Faydalanılan Diğer Karineler

İncelenen karinelerin dışında gerek mevzuatta öngörülen gerekse yargı kararları ile şekillenen bir iki karine daha mevcut bulunmaktadır. Bunlardan birini adli yargı kararları ile tesbit edilen maddî vakıaların vergilendirme alanında ilk görünüş karinesi olarak ifade edilen karine oluşturmaktadır. Bu karine daha çok yükümlü lehine işlemekte ve yükümlü vergi yargısında maddî olayları isbatlama külfetinden kurtulmaktadır³⁶¹.

Bir diğeri ise, Danıştay kararları ile şekillenen ve belli bir çoğunluğa ulaşan tank beyanlarının tarhiyata esas alınmasına neden olan karinedir. Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre vergiyi doğuran olayın

normal ve mutad olan bu durumun aksini kanıtlama yükü kendisine düşen davacının, bu faturaların kullanılmadığını hukuken geçerli belgelerle kanıtlayamamış olması karşısında, defterlerindeki ve kullanıldığı saptanan faturalardaki hasılat tutarı esas alınarak hesaplanan, ibraz edilmeyen her bir fatura ile elde edilebilecek ortalama komisyon gelirin'e göre bulunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılması hukuka uygun olduğundan, tarhiyatın 22200-22250 numaralı faturalar arasındaki ibraz edilmeyen faturalara ilişkin kısmının kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararında isabet görülmemiştir." Dş. VDDK. 06.07.2006 gün ve E. 2006/89, K. 2006/216, (UYAP Mevzuat Programı).

³⁵⁸ Dş 3. D. 24.09.1986 gün ve E: 1986/364, K. 1986/1749, (Özbalcı, s. 76).

³⁵⁹ **Saban**, Aksini İsbat, s. 8; **Aslan/Şentürk**, s. 23.

³⁶⁰ **Kızılot/Kızılot**, s. 696.

³⁶¹ **N. Şeker**, s. 249.

isbatında tanık beyanı kullanılabilir. Yargılama hukukunun çeşitli dallarında delil olarak kabul edilen tanık beyanları, vergi yargılaması hukukunda sınırlı bir etkiye sahip bulunmaktadır. Nitekim Türk hukuk sistemi içinde vergi yargılaması hukuku, idarî yargı kolu içinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunun bir sonucu olarak da vergi yargılaması hukukunun temel kodlarından birini İdari Yargılama Usûlü Kanunu oluşturmaktadır. İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nda tanık beyanına ilişkin getirilmiş bir düzenleme bulunmamaktadır. Kaldı ki sözü edilen kanunun 31'inci maddesinde de Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıflar arasında tanık beyanı yer almamaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi ile tanık beyanına ilişkin olarak getirmiş olduğu düzenleme sonucunda bu kurumun sınırlı bir uygulama alanı olduğunu belirtmek gerekmektedir³⁶². Nitekim tanık beyanı, tanığın vergiyi doğuran olayla tabî³⁶³ ve açık³⁶⁴ ilgisi bulunması şartına bağlanmıştır. Hükümün ters anlamından çıkan sonuca göre alelade bir tanığın verdiği ifade vergiyi doğuran olayın isbatında yeterli olmayacaktır. Bununla birlikte karinenin işletilebilmesi bakımından tanık sayısının belli bir çoğunluğa ulaşması gerekmektedir. Bu çoğunluk ise hem nitelik hem de nicelik bakımından dikkate alınması gereken bir özellik arz etmektedir. Yani, tanıkların, vergiyi doğuran olayla tabî ve açık bir bağlantısının bulunmasının yanında, tanıklar, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini ortaya koyacak kadar genelleştirebilen bir fazlalığa³⁶⁵ sahip bulunmalıdırlar³⁶⁶. Ayrıca tanıkların yükümlü ile aralarında herhangi bir husumetin bulunmaması da gerekmektedir³⁶⁷.

³⁶²“Burada dikkat edilmesi gereken nokta, idarî aşamada tanığa başvurulması ile vergi mahkemesince tanık dinlenmesinin ayırt edilmesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca vergi idaresi veya inceleme elemanı tanığa başvurabilir. Vergi yargılamasında yazılılık ilkesi geçerli olduğundan idarî aşamada toplanan bu delili mahkeme değerlendirecektir.” Bkz. **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 142.

³⁶³Tabî bağlantının varlığı konusunda vergiyi doğuran olayla bir bağlantının bulunması gerekmektedir. Yani tanığın, yükümlü ile ilişki içinde olması gerekli bir şarttır. (**Karakoç**, Delil Sistemi, s. 148).

³⁶⁴“Davacının kayıtlarına intikal ettirdiği faturaları düzenleyen, dolayısıyla olayla ilgileri açık olan şahısların ifadelerinden, söz konusu faturaların gerçekte tüccardan alınan zirai ürünler nedeniyle değil, doğrudan müstahsilden alındığı halde stopaj vergi mükellefiyetinden kaçınmaya yönelik olarak düzenlendiği yani içeriği itibariyle yanıltıcı oldukları anlaşılmaktadır.” Dş. 4. D. 17.10.1991 gün ve E. 1988/4717, K. 1991/3180, (**Özbalcı**, s. 75).

³⁶⁵“Alıcı beyanları delil olarak kullanılır. Ancak az miktardaki alıcı beyanı tüm satışlara teşmil edilemez.” Dş. 4. D. 19.12.1984 gün ve E. 1984/1487, K. 1984/4594, (**Özbalcı**, s. 80); Benzer yönde bir karar içi bkz. Dş. 4. D. 23.02.1079 gün ve E. 1978/1693, K. 1979/460 (**Özbalcı**, s. 81-82).

³⁶⁶**N. Şeker**, s. 251.

³⁶⁷“Buna karşılık husumetten kaynaklanan salt soyut iddialar yeterli sayılmaz.” Dş. 4. D. 08.02.1979 gün ve E. 1978/898, K. 1979/202, (**Karakoç**, Delil Sistemi, s. 150 dp. 194); Benzer yönde bir karar için bkz Dş. 4. D. 15.02.1978 gün ve E. 1977/3507, K. 1978/465 (**Özbalcı**, s. 82-83).

Başka bir ifadeyle tanık beyanı, yükümlü aleyhine yanlış beyanda bulunulduğu şüphesini taşımamalıdır³⁶⁸.

Vergi hukukunda kullanılan ölçülerin, adi yasal karine niteliği taşıdığıının altının çizilmesi gerekmektedir³⁶⁹. Kanunî ölçüler, yükümlünün beyan ettiği matrahın, kanunda gösterilen ölçülere göre hesaplanan miktarlarla karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Karşılaştırma sonucunda yükümlünün beyan ettiği matrah, kanunî ölçüler baz alınarak bulunan miktardan az ise aradaki fark ikmâlen tarh olunacaktır³⁷⁰. Ancak vergi idaresinin kanunî ölçü karinesine dayanması durumunda durumu hukuken geçerli, kesin ve inandırıcı belgelerle açıklaması gerekmektedir³⁷¹. Bu bakımdan kanunî ölçü karinesinin vergi idaresi lehine işlediği ortaya çıkmaktadır. Aksini iddia eden yükümlünün iddiasını isbatlaması gerekmektedir.

C. Vergi İncelemesinin Yargısal Denetiminde Kullanılan Deliller

1. Delil Serbestliği İlkesi

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin yapılan işlemlerin tümü, vergi idaresinin bilgisi dışında vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile vergi davasına taraf olmayan üçüncü kişi arasında gerçekleşmektedir. Bu bakımdan vergi idaresinin, vergiyi doğuran işlemin ortaya çıkış sürecinde yükümlü ya da sorumlunun hangi niyet ve hangi amaçla hareket ettiğini bilebilmesi zordur. İşte bu niyet ve amacın ortaya çıkarılmasında ise, delillere ihtiyaç duyulmaktadır.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin kabul edilmesi ile vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bunun doğal bir sonu-

³⁶⁸“Bizzat olayın içinde olan ve hep birden yükümlü aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan alıcıların verdiği bilgilere maddî delil olarak itibar edilmesi gerekir.” Dş. 4. D. 23.02.1981 gün ve E. 1980/3390, K. 1981/523, (**Karakoç**, Delil Sistemi, s. 149-150 dp. 194).

³⁶⁹ **N. Şeker**, s. 250.

³⁷⁰ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 49.

³⁷¹ “Emsal bedel uygulamasına gidilebilmesi için, emsal bedeli belirlenecek olan malın beyan edilen satış bedelinin emsaline nazaran açık bir şekilde düşük olduğunun ve bu düşüklüğün yükümlülere haklı nedenlerle açıklanamadığının hukuken geçerli, kesin ve inandırıcı belgelerle saptanması gerekir.” Dş. 11. D. 09.01.1996 gün ve E. 1995/3279, K. 1996/57, (**Özbalcı**, s. 74).

cu olarak da vergi idaresi, vergi yükümlüsünün vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması sürecinde hangi niyet ve amaçla hareket ettiğini serbest delil sistemi ile ortaya çıkarabilecektir³⁷². Böylece vergiyi doğuran olayın kavranması ve vergilendirmenin gerçek ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılması sağlanacaktır³⁷³. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin ikinci fıkrasında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği hüküm altına alınarak delil serbestliği ilkesinin varlığına işaret edilmiştir. Aksi bir halde, vergi idaresini belli delillerle gerçek ekonomik sonucu ortaya çıkarmakla yükümlü kılmak, vergiyi doğuran olaya taraf olmayan idarenin herhangi bir sonuca varamamasına neden olabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi, 2365 sayılı Kanun'la değiştirilmeden önce maddî delil sistemini kabul etmekteydi. Maddî delil sistemi ifadesi, neyin delil olabileceği konusunda tam bir fikir vermemekle birlikte doktrinde, bunun gayri maddî ve şahsî delillere karşıt bir kavram olarak kullanıldığı belirtilmekteydi. Bunun bir sonucu olarak maddî delil ile defter, belge hesap gibi isbatlama araçlarının kastedildiği, bunun dışında olan gayri maddî veya şahsî isbat araçlarının bir öneminin bulunmadığı; nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde defter, kayıt ve belgelerden bahsedilmiş olmasının bu görüşü destekler nitelikte olduğu ifade edilmiştir³⁷⁴. Anlaşıldığı gibi yükümlüler, vergiye ilişkin durumlarını maddî delillerle yani kanunla sayılı belgelerle isbatlama yükümlülüğü altına girmişlerdir. Yükümlünün dayandığı kanunî delillerin doğru olması yeterli olmakta ve aksi isbat edilinceye kadar geçerli kabul edilmekteydi³⁷⁵. Kanunda belirtilen sınırlı sayıdaki delil karşısında yaşanan sıkıntıların farkında olan Danıştay, o dönemlerde verdiği kararlarla sistemi genişletici nitelikte yorumlar yapmıştır. Söz gelimi, tanık beyanları ilk başlarda maddî delil kavramı içinde değerlendirilmezken, daha sonraları tanık beyanına delil değeri atfedilmeye başlanmıştır³⁷⁶. Sonuçta maddî delil sistemi döneminde matrah farkları yükümlülerin işlemde bulunduğu diğer şahısların ilişki ve işlemlerinden ha-

³⁷² Vergi Usul Kanunu, genel olarak delil serbestliği ilkesini benimsemiş olmakla birlikte, bulunan delillerin hukuken kabul edilebilir olmasının yanında, bu delillerin elde ediliş biçiminin de önemli olduğu belirtilmektedir. Bkz. **Doğrusöz**, Hukuka Aykırı Delil.

³⁷³ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 80.

³⁷⁴ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 31.

³⁷⁵ **Seviğ**, Maddî Delil, s. 295; **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 76.

³⁷⁶ Dş. 4. D. 13.02.1967 gün ve E. 1962/5332, K. 1967/604 (**Karakoç**, Delil Sistemi, s. 33 dp. 103).

rekette belirlenebilmekteydi. Bunun yanında biçimsel birtakım sıkıntılarının aşılması için tanık beyanına önem verilerek delil sisteminin sınırları aşılmaya çalışılmıştır³⁷⁷.

2365 sayılı Kanun'un yaptığı birtakım değişiklikler sonrasında maddî delil sistemi uygulama doğrultusunda değişmiştir. Değişiklik sonrasında 3'üncü maddede ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiş ve artık vergiyi doğuran olay, ekonomik içeriği ile ele alınmaya başlanmıştır. Nitekim sözü edilen kanunun 3'üncü maddesinin B bendi, isbat başlığını taşımakta ve madde içinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Aslında bu haliyle hüküm, ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle bir yorum şekli ihdas etmiştir. Ancak neyin isbatlanması gerektiği ifade edildiği için dolaylı olarak isbatı da konu almaktadır³⁷⁸. Devam eden fıkra ise, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği belirtilmiştir. Anlaşıldığı gibi 2365 sayılı kanundan sonra artık vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında delil serbestliği ilkesi benimsenmiş olmaktadır. Ancak bu serbestliği mutlak bir şekilde yorumlamamak gerekmektedir. Zira, aynı fıkra hükmü içinde isbat araçları içinde yemine yer olmadığı; tanık beyanının ise tanığın vergiyi doğuran olayla tabî ve açık ilgisinin bulunması şartına bağlı olduğu düzenlenmiştir. Sonuçta vergi, vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik sonucuna göre ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın kavranması ve ekonomik sonuçlarının ortaya çıkarılması takdirî delil sisteminin benimsenmesi ile mümkün olacaktır³⁷⁹.

2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik 3'üncü madde ile sınırlı kalmamıştır. Delil sisteminde biçimsel kalıpların kırılması, diğer bazı hükümlere de sirayet etmiştir. Özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde yapılan değişiklikle madde metninden birer maddî delil teşkil eden defter, hesap ve kayıtlar ibareleri çıkarılmış, yeni şekil delil serbestliği ilkesine uygun bir şekilde oluşturulmuştur. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30'uncu maddeleri de değişikliğe uğrayarak maddî delil kavramı yerine defter, kayıt ve belgeler ifadeleri getirilerek bu konudaki kavram kargaşası giderilmeye çalışılmıştır. Bununla beraber 30'uncu maddeye ekli altıncı bent ile "*Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannameler-*

³⁷⁷ Seviğ, Mâddi Delil, s. 296; Karakoç, Delil Sistemi, s. 39.

³⁷⁸ Karakoç, Delil Sistemi, s. 40.

³⁷⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s. 43.

rin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması” ifadesi getirilerek delil serbestliğinin altı çizilmiştir.

Sonuçta ifade etmek gerekir ki, delil serbestisi ilkesi vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında inceleme elemanının işini oldukça kolaylaştıracak olsa da önemli olan gerçek ekonomik sonucu ortaya çıkarırken bunun gerçekliğinin isbatlanması, delilleriyle ortaya konulması olmalıdır³⁸⁰. Yargı kararlarına yansıyan durum da bu yöndedir.

2. İlkeye Getirilen İstisnalar

a. Vergi Usul Kanunu’nun Öngördüğü Belge Düzeni

aa. Usûlüne Uygun Tutulmuş Defter, Kayıt ve Belge ile İspat Zorunluluğu

Delil serbestisi ilkesine getirilen sınırlamalardan bir tanesi defter ile isbat zorunluluğudur. Vergi Usul hukukunda belge düzeninin önemine binaen, vergilendirme ile ilgili olguların önemli bir bölümü, Vergi Usul Kanunu’nun gösterdiği belgeler ile tevsik edilmelidir³⁸¹. Özellikle defterlerin önemi oldukça fazladır. Zira, vergi incelemelerinde, tarhiyatı gerektiren bir işleminin olup olmadığı defterlerin incelenmesi ile ortaya çıkacaktır. Bununla birlikte beyana dayanan vergilerde, defter kayıtları beyanın dayanağını oluşturmaktadır³⁸².

Vergi incelemelerinde, incelenen defterlerin vergi matrahını ortaya koymada yetersiz oldukları ortaya çıkarsa gerekli tarhiyat ve ceza kesme işlemleri yapılacaktır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki istisna teşkil edecek defterler yükümlülerin Vergi Usul Kanunu uyarınca tutmuş oldukları defterlerdir. Usûlüne uygun bir şekilde tutulan defterlere dayanılarak hazırlanan beyanlar ilk görünüş karinesinden faydalanılacaktır. Başka bir ifadeyle defterler, vergi idaresince ihticaca salih olmadıkları kanıtlanıncaya kadar geçerli kabul edileceklerdir. Vergi idaresince, yükümlünün ver-

³⁸⁰ Seviğ, Delil ve İspat.

³⁸¹ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 52; Seviğ, Delil ve İspat.

³⁸² Karakoç, Delil Sistemi, s. 100.

gi matrahını azaltacak şekilde defterlerini tuttuğunun isbatlanması halinde artık beyanın doğruluğu karinesi de çürütülmüş olacaktır³⁸³.

Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde defter tutma ile neyin amaçlandığı kaleme alınmıştır. Bu hükme göre defter tutma ile,

- Yükümlünün vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Yükümlünün hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek,

amaçlanmıştır. Tutulacak defterlerin, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen defterler olduğu dikkate alındığında, yükümlülerin sözü edilen kanunun 171'inci maddesinde sayılan amacın gerçekleşebilmesi ve beyanlarının tam ve sağlıklı olabilmesi için defter tutma konusunda getirilen yükümlülükler uygun hareket etmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması bir re'sen tarh sebebi teşkil etmektedir (VUK m. 30/3). Aynı şekilde tutulan defterlerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermemesi (VUK m. 30/4) ya da bunların gerçek durumu yansıtmamaları da re'sen tarha sebebiyet vermektedir (VUK m. 30/6). Böyle durumlarda, yükümlünün defterlerinin doğruluğu karinesi çürümüş olmaktadır. Usûlüne uygun tutulan defterler ise yükümlü lehine delil olma özelliği taşımaktadır. Zira bu defterler sağlıklı bir vergi incelemesi için ihticaca salih bulunmaktadır³⁸⁴.

Vergi Usul Kanunu'nda delil serbestliği ilkesine getirilen istisnalardan birini belge düzeni teşkil etmektedir. Böylece vergi idaresi gereken tarhiyatı yaparken öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü belge düzeninden hareket edecektir. Söz

³⁸³ Karakoç, Delil Sistemi, s. 103-104.

³⁸⁴ Karakoç, Delil Sistemi, s. 102.

gelimi, uygulamada sıklıkla görülen durumlardan bir tanesi çift defter tutulmasıdır. Yükümlü kanunen tutmakla yükümlü olduğu defterlerin yanında, bir kısım hasılatını muavin defterlere de kaydedebilmektedir. Muavin defter konusunda Vergi Usul Kanunu'nda getirilmiş bir düzenleme bulunmamaktadır. Özellikle bir kısım hâsılatın ikinci defterlere kayıt edilmesi halinde, tutulan kanunî defterlerin sağlıklı bir incelemeye el verdiği söylenemeyecektir. Böyle bir durumda vergi idaresi, gereken matrah farkının tesbiti için re'sen tarh yoluna gidecektir³⁸⁵. Ancak Danıştay bir kararında resmi defterlerle muavin defterler arasında herhangi bir fark bulunup bulunmadığının araştırılması, farkın bulunması durumunda karşıt inceleme yapılarak bu farka kesinlik kazandırılması halinde defterlerin maddî delil olarak kabul edilebileceği ve böylece ikmâlen tarhiyat yapılabileceği sonucuna varmıştır³⁸⁶. Aksi yönde bir kararında ise Yüksek Mahkeme, özel defterlerin maddî delil olarak kabul edilemeyeceğinden, özel deftere dayanarak ikmâlen tarhiyat yapılamayacağına karar vermiştir³⁸⁷. Kanımızca çift defter hallerinde tarhiyatın şeklinin re'sen olması gerekmektedir. Zira, muavin defterler, sağlıklı bir inceleme için gereken sıhhat koşullarına haiz bulunmamaktadır. Kaldı ki defter kayıtlarının vergi matrahını doğru ve kesin bir şekilde tesbitine imkân vermeyecek şekilde tutulmuş olması bir re'sen tarh nedeni sayılmıştır (VUK m. 30/4). İkinci defter, kanunun düzenlediği defterlerden birisi olarak kabul edilemeyeceğinden ve bir kısım hasılat, ikinci deftere kayıt edildiğinden asıl tutulması gereken defterlerin ihticaca salih olduğundan bahsedilemeyecektir. Sonuçta anlaşıldığı gibi çift defter hallerinde, ikinci deftere yapılan kayıtlar yükümlü aleyhine delil niteliği taşıyabilmektedir. Zira, vergi idaresi, yükümlünün defterlerinin ihticaca salih olmadığını tesbit ettikten sonra dönem kazancını her türlü delille takdir edebilecektir.

³⁸⁵ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 105.

³⁸⁶ Dş. 4. D. 16.05.1979 gün ve E. 1979/46, K. 1979/1350, (**Karakoç**, Delil Sistemi, s. 108 dp. 56); benzer yönde bir karar için bkz. Dş. 4. D. 15.04.1987 gün ve E. 1986/4763, K. 1987/1386, (**Kızılot**, Muktezalar-C. 2, s. 1904-1905).

³⁸⁷ Dş. 13. D. 16.03.1976 gün ve E. 1976/660, K. 1976/2234, **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 108 dp. 56

bb. Belge Düzenine Uymamanın Yükümlü Aleyhine Sonuçları ve Uygulamada Karşılaşılan Durumlar

aaa. Genel Olarak

Vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı, yükümlü nezdinde yaptığı incelemede Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği delil serbestisinden faydalanacaktır. Ancak delil serbestisi ilkesi, tam anlamıyla sahip olunan bir serbestiyi ifade etmekten uzak bir ifade biçimidir. Vergi inceleme sürecinde, inceleme elemanı, vergiyi doğuran olayı araştırırken bir serbesti içinde olmakla beraber, yine Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği birtakım sınırlamalar ile bağlı bulunmaktadır. Zira, Türk vergi hukuku sistemi genel olarak beyan esasına dayanmakla birlikte bu beyanların dayanağını yükümlülerin usûlüne uygun olarak tuttıkları defter ve belgeler oluşturmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin ilk fıkrasında kanunda aksine hüküm olmadıkça üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerin belgelendirilmesi gerektiğini belirtilmiştir. Bu hüküm, Türk vergi hukuku sisteminin aynı zamanda belgeler sistemi olduğunu da göstermektedir. Sonuçta vergi incelemelerinin hareket noktasını, yükümlülerin usûlüne uygun olarak tuttıkları defterler ve bunun dayanağı olan belgeler oluşturacaktır. İnceleme elemanının görevi ise, bahsi geçen defter ve belgeleri inceleyerek matrah veya matrah farkını tesbit etmek olacaktır³⁸⁸.

Yapılan incelemelerde yükümlünün, matrahı belirlemede vergi ahlâkı ve vergi kurallarına uymadığı görülebilmektedir. Herhangi bir matrah farkının bulunması durumunda, bu fark yükümlü aleyhine tarh edilmek üzere rapor edilecek ve raporun denetim birimlerince mevzuat ve çeşitli idarî düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesinden sonra gereken tarhiyat vergi dairesince gerçekleştirilecektir. Başka bir deyişle, yükümlünün üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi sonucunda, vergi idaresi ile arasındaki hukukî ilişki kurulmamış olmaktadır. Bu durumda idare re'sen tarh işlemini kullanarak tek taraflı olarak tarhiyat yapmaktadır³⁸⁹.

³⁸⁸ Karakoç, Delil Sistemi, s. 111 vd..

³⁸⁹ Bayraklı, s. 247; Karakoç, Genel Vergi, s. 245.

Bu bakımdan yapılan incelemeler sonucunda öncelikle matrahın re'sen belirlenmesi yoluna gidilecektir. Ancak, matrahın re'sen belirlenmesini gerektiren hallerin varlığı yanında, yükümlünün Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesini yoluna da gidilebilecektir. Söz gelimi, yükümlünün defter ve belgelerini ibraz etmemesi, matrahın re'sen belirlenmesini gerektiren bir hal olmasının yanında, indirilecek Katma Değer Vergisi'nin doğruluğunu tesbit etme imkânını ortadan kaldırmaktadır. Zira, indirim talebinin doğruluğunun denetlenmesi defter ve belgeler ibraz edilmediği için mümkün olamamaktadır. Bunun gibi yükümlünün, şekle ve usûle ilişkin birtakım yükümlülüklerine aykırı hareket etmiş olduğunun tesbit edilmesi durumunda usûlsüzlük ya da özel usûlsüzlük cezalarından birinin kesilmesi inceleme raporunda belirtilecektir. Ayrıca kayba uğrayan vergi için kayba uğrayan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmesi önerilecek; ancak, vergi ziyasına Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiillerle sebebiyet verilmişse önerilen ceza, kayba uğrayan verginin üç katı olacaktır. Tüm bunların yanında, yapılan incelemeler sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen fiillerin varlığının tesbit edilmesi halinde yükümlü, kaçakçılık suçunun faili haline gelecek ve adlî yargıda bu suçtan yargılanacaktır.

bbb. Matrah ve/veya Matrah Farkının Re'sen Tarh Edilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde re'sen vergi tarhı düzenlenmiştir. Hükümde belirtilen hallerin gerçekleşmesi durumunda vergi idaresi yükümlünün matrahını re'sen tarh edecektir³⁹⁰. Buna göre re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tesbitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen

³⁹⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ilk fıkrası genel bir tanım vermekle birlikte, aynı maddenin ikinci fıkrasında yedi bent halinde re'sen takdir sebepleri sınırlı bir şekilde sayılmıştır. Doktrinde bu konuda bir görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bir kısım yazar 30'uncu. maddesinin ikinci fıkrasında yedi bent halinde düzenlenen re'sen takdir sebeplerinin sınırlayıcı bir şekilde kaleme alındığını, bu sebeple ilk fıkrada yapılan düzenlemeden hareketle re'sen takdir sebeplerinin genişletilemeyeceğini savunurken; bir kısım yazar da ilk fıkranın genel bir re'sen takdir nedeni oluşturduğunu bunun dışında durumun ikinci fıkrada yedi bent olarak sıralanan sebeplerden birine uymaması halinde genel düzenlemeden hareketle re'sen takdire gidilebileceği görüşünü benimsemiştir. Re'sen tarh sebebinin tahdidî olduğu konusunda bkz. **Erginay**, s. 83-84; **K. Bilici**, s.66; **Özyer**, Vergi Usul, s. 110; s. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 56 vd.; **Tosuner/Arıkan**, s. 64; **Doğrusöz**, Re'sen; Tadadî sayım görüşünü savunan yazarlar için bkz. **Kaneti**, Vergi Hukuku, s. 119; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 247.

veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır³⁹¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendine göre, tutulması gereken defterlerin³⁹² hepsinin veya bir bölümün tutulmaması, tasdik ettirilmemesi³⁹³ veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz³⁹⁴ edilmemesi³⁹⁵ halinde vergi matrahı re'sen tarh edilecektir³⁹⁶. Bunun yanında, Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı madde düzenlemesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar³⁹⁷. Ancak belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin

³⁹¹ “*Takdir sebeplerinin bulunduğu durumlarda vergi inceleme elemanı re'sen tarhiyat talep ettiği matrahı ne şekilde belirlediğini açıklamak durumundadır.*” Bkz. **Özbalcı**, s. 221 vd..

³⁹² Tutulacak defterler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde sayılan kazanç ve irat türlerine göre şekillenmiştir.

³⁹³ “İkinci sınıf tüccarların, emtea mevcutlarını işletme defterlerinde göstermeleri halinde, envanter defteri tutmak zorunlulukları yoktur. Ancak envanter defteri tuttuklarında, bu defterleri tasdik ettirmeleri mecburidir. Aksi halde tasdiki mecburi olan defterlerden birinin tasdik ettirilmemiş olması nedeniyle dönem kazancı resen takdir suretiyle tayin olunur.” Dş. 4. D. 03.11.1971 gün ve E. 1970/6128, K. 1971/7237, (**Özbalcı**, s. 234).

³⁹⁴ İbraz yükümlülüğü konusundaki diğer bir düzenleme de Türk Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır. Ancak Türk Ticaret Kanunu bu konuda ikili bir ayrıma gitmiş, 79'uncu maddesinde teslim zorunluluğunu, 80'inci maddede ise ibraz zorunluluğunu düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu'nda bu şekilde bir ayırım yer almamakla birlikte, ibraz mecburiyeti Ticaret Kanunu'nda belirtilen teslimi de içermektedir. Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu'ndaki ibraz mecburiyeti daha dar kapsamlı olup sadece ihtilafli durumlarda, bu hususa ilişkin kayıtların tespitine ilişkindir. Bkz. **F. Arıkan**, s. 111.

³⁹⁵ İbraz etmeme eylemi sonucunda ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usûlsüzlük cezası kesilecektir. Ancak özel usûlsüzlük cezasının kesilmiş olması, yine de ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Verilecek bir süre sonunda, ibraz edilmeyen defter ve belgelerin ibrazı tekrar istenecektir. Defter ve belgeler, hâlâ ibraz edilmemişse, bu durumda uygulanan özel usûlsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanacaktır (VUK mük. m. 355/3). Ancak ifade etmek gerekir ki, yükümlüye ikinci defa süre verilmesi hali matrahın re'sen takdirine engel taşımamaktadır. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendi ibraz etmeme halini matrahın re'sen takdiri için yeterli görmüştür. Bu bakımdan süre verilse de sürenin hitamı beklenmeden matrahın re'sen takdiri ile raporun bağlanması gerekmektedir. Bkz. Maliye Bakanlığı 280 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (**Altunsabak**, s. 228).

³⁹⁶ **Özyer**, Vergi Usul, s. 116; **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 71.

³⁹⁷ “Yükümlülerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneleri, muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmemeleri ha-

üç numaralı bendi anlamında ibraz, yalnız tutulması mecburi defterlerin ibrazını kapsamaktadır³⁹⁸. Bu bakımdan vergi inceleme elemanınca defter dışında diğer belgelerin istenmesine rağmen ibraz edilmemesi, 30'uncu maddenin üçüncü bendi uyarınca re'sen tarh sebebi teşkil etmeyecektir. Nitekim fıkranın lafzına göre vergi inceleme elemanınca defterlerin ibrazının istenilmesi, buna rağmen defterlerin ibrazından kaçınılması re'sen tarh sebebi olması bakımından yeterlidir³⁹⁹.

İbrazı gereken defterler, muhafaza müddeti içinde vergi inceleme elemanları tarafından istenebilecektir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesi uyarınca, bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur tutulmuşlardır⁴⁰⁰. Bu bakımdan muhafaza süresinin sona ermesinden itibaren, defterlerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi⁴⁰¹ re'sen takdir sebebi teşkil etmeyecektir⁴⁰².

linde, re'sen tarh nedeninin bulunduğu hk." Dş. VDDK. 18.02.2005 gün ve E. 2004/186, K. 2005/27, (www.danistay.gov.tr), 28.03.2009.

³⁹⁸ Yanlış defter tutulması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamda defter tutma yükümlülüğü yerine getirilmiş olmayacaktır. Bkz. **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 70; "İşletme defterinin sağlıklı bir vergi incelemesine yeterli olmadığı yolunda herhangi bir tespit yapılmadan bilanço esasına göre defter tutulmadığından bahisle re'sen takdir olunan matraha itibar edilemeyeceği hk." Dş. 4. D. 04.01.1985 gün ve E. 1984/1112, K. 1985/243, (**Özbalcı**, s. 262).

³⁹⁹ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 82-83.

⁴⁰⁰ Türk Ticaret Kanunu'nda defterlerin muhafaza süresi 68'inci maddede düzenlenmiş olup maddede defterlerin *son kayıt tarihinden itibaren*, saklanması mecburi olan hesap ve kayıtlarla ilgili olarak ise *tarihlerinden* itibaren 10 yıl saklama mecburiyeti olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple doktrinde Vergi Usul Kanunu'nda ilgili *bulunduğu yılı takip eden yılın başından itibaren* ibaresinin sürenin başlaması hakkındaki meramı ifade etmede yetersiz kaldığı ifade edilmiştir. Şöyle ki faaliyetin birden fazla yıl sürmesi ve vergiyi doğuran olayın bir veya birkaç yıl sonra vuku bulması halinde muhafaza mecburiyeti de vergiyi doğuran olaya bağlı olarak uzayacaktır. Bkz. **F. Arıkan**, s. 114; Sonuçta ilgili buldukları yıldan kastın, tutuldukları veya düzenlendikleri yıl mı yoksa söz konusu kayıtların sonuçlarının etkilendiği yıl mı olduğu hususu açıkta kalmaktadır. Bkz. **A. Budak**, s. 104; Söz gelimi satın alınan ve 10 yıl gibi bir ömrü bulunan bir iktisadî kıymet, 10 yıl sonraki vergilendirme dönemini etkileyecektir. Zira, giderin tamamen itfa edildiği dönemi takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süreyle bu gidere ilişkin kayıt ve belgelerin saklanması gerekmektedir. Benzer örnek ve açıklamalar için bkz. **Duman**, s. 96vd..

⁴⁰¹ "Bununla birlikte; eğer mükellef, kimi defter ve belgelerini, (katma değer vergisi indirim hakkıyla olduğu gibi) ilgili oldukları dönemden sonra da kullanmak durumunda ise, muhafaza yükümlülüğü ile ilgili sürenin, defter ve belgenin ilgili oldukları dönem esas alınarak hesaplanması, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin 'B' fıkrasında öngörülen gerçek mahiyet esas ile bağdaştırılamaz. Bu halde, muhafaza süresinin, defter ve belgelerden yararlanılan en son dönemi izleyen takvim yılından başlatılması Kanun koyucunun amacına uygun düşer." (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 87).

⁴⁰² "Beş yıllık muhafaza süresi geçtikten sonra istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re'sen takdir nedeni olmadığı hk." Dş. 11. D. 07.01.1997 gün ve E. 1995/5333, K. 1997/54, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 87 dp 91).

Bir kısım kayıtların kayıt dışı bırakılması üçüncü fıkraya göre değil, dördüncü fıkraya göre re'sen tarh sebebi teşkil etmektedir. Zira, eksik tutulan kayıtların ihticaca salih bulunmamaları halinde re'sen tarh sebebi teşkil ettiği ikinci fıkra, dördüncü bend kapsamında değerlendirilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendine göre, yükümlünün, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermeyecek derecede noksan, usûlsüz ve karışık⁴⁰³ olması dolayısıyla, ihticaca salih bulunmadıkları kâbul edilerek, matrahı, re'sen tarh edilecektir. Başka bir ifadeyle defter kayıtları ve bunların dayanağını oluşturan belgelerin usûlüne uygun tutulmamış olmaları, bunların ihticaca salih bulunmadıkları anlamına gelmektedir⁴⁰⁴.

Yükümlüler, deftere kayıt yaparken ya da bunlara ilişkin tevsik edici belgeleri hazırlarken Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen usûle ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan genel tebliğlere uymak durumundadırlar. Bu genel kural olmakla birlikte usûl konusunda yapılmış hataların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân verip vermediğinin her somut olayın özelliğine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

⁴⁰³ “Randıman yönünden yapılan inceleme sonucunda kazancın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı saptanan durumlarda, defter kayıtları ve bununla ilgili belgelerin vergi matrahının doğru olarak tespitini elverişsiz kılacak ölçüde karışık olduğunun da kabul edilmesi gerektiği hk.” Dş. VDDGK. 12.01.2001 gün ve E. 2000/48, K. 2001/28, (www.danistay.gov.tr), 01.03.2009.

⁴⁰⁴ “Davacı şirket tarafından verilen hizmet karşılığında kredi kartı ile ödeme kabul edilmek suretiyle elde edilen hasılat yönünden yapılan inceleme sonucu, kayıtlarda, bu şekilde elde edilen kredi kartlı hasılatla ilişkin herhangi bir hesabın bulunmadığı, tüm satışların peşin satış gibi yasal defterlere kaydedildiği anlaşılmış ve ödeme kaydedici cihaz kullanılarak düzenlenen perakende satış fişleri ile bankadan gönderilen kredi kartı harcama belgelerinin tarih ve saat bazında karşılaştırılması yapılarak bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakıldığı tespit edilmiştir. Dönemler itibarıyla belirlenen hasılat tutarından, iç iskonto yöntemiyle hesaplanan katma değer vergisi ile, ihtilafli dönemde yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen ve kredi kartı tahsili nedeniyle ödenen komisyon bedeli ve cari yıl zararı düşülerek cezalı tarhiyat yapılmıştır. Mahkemece, verilen hizmet bedellerinin bir kısmının nakit, bir kısmının kredi kartı ile bazen iki ayrı kredi kartı kullanılarak ödendiği, bazı müşterilerin nakit ihtiyacı için de kredi kartı kullanıldığı yolundaki davacı iddialarının inceleme elemanınca dikkate alınmadığı kabul edilerek tarhiyat eksik incelemeye dayalı olduğu gerekçesiyle kaldırılmış ise de, dosya içeriğinden, inceleme elemanınca, bankadan alınan ayrıntılı kredi kartı dökümleri ile mükellef kurum tarafından aynı dönem için düzenlenen yasal hasılat belgelerinin karşılaştırılması sırasında, belgeler üzerinde yazılan tarih ve saat bilgileri de kullanılmak ve ayrıca yazar kasa fişi ve slip tutarlarının bölünmüş olabileceği de dikkate alınmak suretiyle, kredi kartlı hasılatın kayıtlara ne ölçüde yansıtıldığı tespit edildiği anlaşılmış bulunmaktadır. 213 sayılı Yasa'nın 3'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca iktisadî, ticarî ve teknik icaplara uymayan bir durumun iddia olunması halinde, isbat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olup, bu iddiayı kanıtlayacak ve yapılan incelemenin noksan sayılmasını gerektirecek somut bilgi ve belgeye dayanılmaması karşısında söz konusu inceleme üzerine yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.” Dş. VDDGK. 29.11.2002 gün ve E. 2002/376, K. 2002/442, (www.danistay.gov.tr), 15.01.2009.

dir⁴⁰⁵. Danıştay bir kararında faturada müşteri isim, adres ve vergi sicil numarasının bulunmamasının, faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektireceğinden bahisle usûl konusunda yapılan temel eksikliklerin bir re'sen tarh sebebi olduğu sonucuna varmıştır. Yine aynı şekilde kanunda geçerlilik unsuru olarak kabul edilen birtakım usûlü işlemlerin yerine getirilmemiş olması da bir re'sen tarh sebebi olmaktadır⁴⁰⁶. Ancak bir kararında Danıştay, sadece kesilen faturaların, kanunun öngördüğü biçimde düzenlenmemiş olmasının re'sen takdiri gerektirmeyeceğine hükmetmiştir⁴⁰⁷.

ccc. İbraz Yükümlülüğünün Mahkemede Yerine Getirilmek İstenilmesi

Bu konuda belirtilmesi gereken bir husus, inceleme sırasında ibraz edilmeyen defter kayıtlarının, işin uyuşmazlık haline getirilip yargı önüne taşınması durumunda ibraz edilmesi halidir. Herhangi bir mücbir sebep hali ileri sürülmeden defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması haliyle ve gizleme sebebiyle karşılaşılabilecek yaptırımlardan kurtulabilmek amacıyla defter ve belgelerin, mahkemeye ibrazı son dönemlerde sıklıkla karşılaşılan durumlardan bir tanesidir⁴⁰⁸.

Konu, yargı kararlarıyla epeyce tartışılmış olsa da, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2003 yılında, defter kayıtlarının öncelikle vergi dairesince incelenmesine imkân tanınması, daha sonra gelecek sonuca göre uyuşmazlığın karara bağlanması şeklinde karara varmıştır⁴⁰⁹. Zira, 2577 sayılı İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun

⁴⁰⁵ “Bazı makbuzların farklı tarih ve sayı ile defter kayıtlarına geçirilmesi ve düzeltilmesi olanaklı hesap hatalarından kaynaklanan gider ve hasılat tutarındaki farklılığın, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde noksanlık, usûlsüzlük ve karışıklık sayılarak, vergi matrahının re'sen takdir olunamayacağı hk. ” Dş. 3. D. 16.02.1986 gün ve E. 1984/4089, K. 1986/376, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 98 dp 103).

⁴⁰⁶ Dş. 3. D. 14.06.1988 gün ve E. 1987/1993, K. 1988/1718, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 103 dp 108).

⁴⁰⁷ Dş. 4. D. 19.12.1984 gün ve E. 1984/1502, K. 1984/4508, (Özbalcı, s. 262).

⁴⁰⁸ Taşdelen/Kılıç, s. 118.

⁴⁰⁹ Dş. VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2002/559, K. 2003/287, (www.danistay.gov.tr), 15.03.2009; “...inceleme sırasında incelemeye ibraz edilmeyen emtia alış faturaları ile gider belgelerinin duruşma sırasında davacı tarafından mahkemeye ibraz edilmek istenmesine rağmen, mahkeme heyetince bu belgelerin kabul edilmemesinin yerinde olmadığı, her türlü inceleme ve araştırma yapmakla görevli ve yetkili kılınan mahkemenin yargılama sonuçlanıncaya kadar taraflarca ibraz edilen ve uyuşmazlığın çözümüne etkili olacak her türlü belge ve bilgiyi dikkate alarak değerlendirmesi gerekeceğinden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.” Dş. VDDGK. 08.06.2001 gün ve E. 2001/119, K. 2001/240, (www.danistay.gov.tr), 15.03.2009; Uygulamada, inceleme için vergi yargısı yerlerince gönderilen dosyalar, iş emri ile inceleme elemanına tebliğ edilmektedir. İnceleme elemanının, dosyayı almasından sonra; fakat incelemeye başlamadan önce iş emrini iki

2'nci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, vergi mahkemeleri, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidirler. Vergi idaresinin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek duruma uygunluğunu araştıramayacakları açıktır. Bu bakımdan mahkemece, davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu fatura örneklerinin davalı vergi idaresine tebliğ edilip⁴¹⁰, uygun bir süre verilerek görüşü alındıktan sonra uyuşmazlığı karara bağlanması gerektirmektedir⁴¹¹.

Defter ve belgelerin zamanında ibraz edilmemesinin vergi alacağı yönünden bir takım sakıncaları da bulunmaktadır. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde ibraz etmeme hali bir re'sen tarh sebebi olarak düzenlenmişse de, yükümlünün re'sen tarhiyata konu matrahını tespit etmek fiilen mümkün olmadığı gibi, haricen yapılan tespitlerin de isbatlanma güçlüğü bulunmaktadır. Ancak, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali, Katma Değer Vergisi indirimlerinin redde-

şekilde değerlendirmesi söz konusu olmaktadır. Bazı inceleme elemanlarınca iş emri, normal bir iş emriymiş gibi algılanmakta ve gerekli incelemeler yapıldıktan sonra uzlaşma talepleri değerlendirilebilmektedir. Bazı inceleme elemanları ise verilen iş emrini normal bir iş emriymiş gibi değerlendirmeden konu ile ilgili tespit ve değerlendirmelerini yaparak hazırladığı basit raporu ilgili mahkemeye göndermektedir. Detaylı açıklamalar için bkz. **Taşdelen/Kılıç**, s. 118-119.

⁴¹⁰ Aslında bu durum âdil yargılanma hakkı ile de bağlantılıdır. Zira, dava sırasında taraflardan birinin ibraz ettiği belgenin karşı tarafça da değerlendirilmesi bu ilkenin bir gereği olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan inceleme elemanına ibraz edilmeyen; fakat mahkemeye sunulan defter ve belgelerin vergi dairesince incelenmesine imkân tanınmadan hüküm kurulması anayasal bir hakkın da ihlali anlamına gelecektir. Detaylı açıklamalar için bkz. **Yaltı**, Danıştay Kararı, s. 5.

⁴¹¹ Dş. VDDK. 18.11.2005 gün ve E. 2005/140, K. 2005/256, (UYAP mevzuat programı); benzer yönde kararlar için bkz. Dş. VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2002/514, K. 2003/286 (www.danistay.gov.tr), 20.02.2009; "Su baskını sebebiyle defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmese de, temin edilen belgelerin vergi dairesi haberdar edilerek incelenmesi gerektiği hk." Dş. VDDGK. 16.05.2003 gün ve E. 2003/34, K. 2003/281, (www.danistay.gov.tr), 14.01.2009; "Defter ve belgelerini incelemeye sunmayan davacıdan sözü edilen belgeler getirilerek vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle yapılacak araştırma sonucuna göre karar verilmesi gerektiği hk." Dş. VDDGK. 27.12.2002 gün ve E. 2002/472, K. 2002/549, (www.danistay.gov.tr), 22.05.2009; "İnceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibrazında inceleme yapma yetkisi vergi dairesine ait olduğundan, söz konusu defter ve belgelerin bilirkişi incelemesine sevk edilmesi söz konusu olamaz. Böyle bir durumda bilirkişi incelemesine göre verilen kararda hukukî uyarlık yoktur." Dş. VDDGK. E. 2002/559, K. 2003/287, (**Seviğ**, Delil ve İsbat); İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun 20'nci maddesinde vergi mahkemelerinin kendiliklerinden yapacakları incelemeler, idarece tarhiyata gerekçe olarak gösterilen sebeplerin doğru olup olmadığına ilişkin olarak yapılabilecektir. Yoksa idarenin işlem tesisi için gerekli olduğu halde yapmadığı inceleme görevini yapma yargı yerine ait bir görev değildir. Bkz. **Alpaslan/Şentürk**, Âdil Yargılanma, s. 47; Danıştay 10.10.2006 tarihinde verdiği aksi yönde bir kararda, idarenin defter ve belgeler üzerinde yeniden yapacağı incelemenin, idarenin yeni bir işlem tesisine neden olacağı ve bu yüzden davacı tarafta yeni dava hakkı vereceğine hükmetmiştir. Dş. 4. D. 10.10.2006 gün ve E. 2006/397, K. 2006/1801, (**Taşdelen/Kılıç**, s. 122).

dilmesi sonucunda ortaya çıkacak matrah farkları üzerinden vergi tarh edilmesine engel teşkil etmemektedir. Zira, Katma Değer Vergisi indiriminin kabul edilebilmesi için gereken defter ve belge ibrazı gerçekleşmemiştir. Bunun gibi vergi ziyana, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, kesilecek ceza, kayba uğratılan verginin üç katı olacaktır. Nitekim defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmesine rağmen, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, ziya uğratılan vergi miktarı tespit edilemeyeceği için, üç kat vergi ziyayı cezası kesilemeyecektir. Bir diğer sakıncalı durum ise kesilecek usûlsüzlük cezalarında kendini göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesine göre, tutulması gereken defterlerin ibraz edilmemesi hali, birinci derece usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmiştir. Fakat hükmün uygulanması, tutulması gereken defterlerin tutulmaması sebebiyle ibraz edilemediği durumlar için geçerlidir. Başka bir deyişle, tutulması mecburi olan defterlerin tutulmasına rağmen ibrazdan kaçınılması halinde, usûlsüzlük cezası kesilecektir⁴¹².

ççç. Katma Değer Vergisi İndirimlerinin Reddedilmesi

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin en önemli sonuçlarından bir tanesi de, yükümlünün KDV indiriminden faydalanamamasıdır. Normal olarak yükümlünün KDV indiriminden faydalanabilmesi gerekmektedir. Nitekim KDV indirimlerinin hangi şartlar altında kabul edileceği Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin ilk fıkrasına göre *yükümlüler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak yine Kanun'da belirtilen vergileri indirebilecekleri; üçüncü fıkrasında ise, indirim hakkının kullanılabilmesi için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılının aşılması şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi* hüküm altına alınmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesinin ilk fıkrasında ise, *yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi'nin, alış faturası veya*

⁴¹² Detaylı açıklamalar için bkz. **Uludağ**, s. 65 vd..

benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve bu vesikalara kanunî defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği düzenlenmiştir. O halde Katma Değer Vergisi'nin indirim konusu yapılabilmesi için,

- Yükümlünün, gerçek bir mal teslimi ya da hizmet ifası yapmış olması,
- İndirim konusu yapılacak katma değer vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi,
- Defter⁴¹³ ve belgelerin defterlere kaydedilmesi,
- Defter ve belgelerin kayıt edilmesinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılının geçirilmemesi

gerekmektedir⁴¹⁴.

Herhangi bir vergi incelemesi esnasında yükümlünün KDV indirimi konusunda beyanlarının doğruluğunu tesbit edebilmek için defter ve belgelerin incelenmesi gerekmektedir. Zira, indirim için öngörülen şartların gerçekleşip gerçekleşmediği ancak yapılacak bir vergi incelemesi ile tesbit edilebilecektir⁴¹⁵. Doğal olarak ibraz edilmeyen defter ve belgelere ilişkin olarak gereken inceleme ve araştırma yapılamayacak ve yükümlünün katma değer vergileri reddedilecektir. Böyle bir durumda hem KDV açısından matrah takdiri hem de indirilecek vergilerin tesbiti gerekli olacaktır. Bu hususta Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin bir hükmü getirdiği görülmektedir. Hükmün ikinci fıkrasına göre, "*fili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tesbiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften*" istenecektir. Hükmün devamındaysa, "*belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen yükümlülere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği; bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halin-*

⁴¹³ Tasdiksiz defterlere kayıt halinde KDV indiriminde yaşanan sorunlar hk. bkz. **Aksoyoğlu**, s. 163 vd..

⁴¹⁴ **Berksoy**, s. 37.

⁴¹⁵ **Vural**, KDV İndirimi, s. 34; **Kızılot**, KDV İndirimi, s. 23; **Taşdelen/Kılıç**, s. 120.

de, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli⁴¹⁶ üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, alışlarını belgeleyemeyen yükümlü adına re'sen tarh edilip, tarhiyata vergi ziyayı cezasının uygulanacağı” düzenlenmiştir.

Ancak buradaki ibraz edememe durumunu ikili bir tasnif yaparak değerlendirmek gerekmektedir. Bunlardan biri mücbir sebeple⁴¹⁷ ibrazdan kaçınmayken, diğeri ise herhangi bir mücbir sebep ileri sürmeden ibrazdan kaçınma halidir⁴¹⁸. Mücbir sebep halleri Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri değerlendirildiği zaman kişinin şahsında bulunan ve bu sebeple ibraza engel teşkil eden mücbir sebep halleri iken; diğeri, defter ve belgelerin zayi olmasına sebep olan mücbir sebep halleridir. Kişinin şahsında gerçekleşen mücbir sebep hallerinde, inceleme elemanı yükümlüye mücbir sebebin geçmesine kadar uygun bir süre vererek, sürenin sonunda defter ve belgelerin ibrazını isteyecektir. Diğer mücbir sebep hallerinde söz gelimi yaygın bir felaket olması durumunda zayi olan defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde Maliye Bakanlığı, yükümlülere KDV indiriminden faydalandırabilecektir. Zira, bu yükümlülerin iş yaptıkları yükümlüler de bu yaygın felaketten etkilenmiş olup bunların da defter ve belgelerinin zayi olmuş olma ihtimali yüksektir⁴¹⁹. Ancak

⁴¹⁶ Emsal bedeli, tespit tarihine göre belirlenecektir. Fiili envanter yapılması durumunda tespit tarihi, fiili envanterin yapıldığı tarih; kaydı envanter yapılması durumunda ise dönemsonu olarak esas alınan tarihin kabulü gerekmektedir. Bkz. **Atıla**, s. 112.

⁴¹⁷ Mücbir sebep hakkındaki açıklamalar için bkz. **Türkkot**, Mücbir Sebep, s. 37 vd..

⁴¹⁸ Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesine göre, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, özel usûlsüzlük cezası kesilecektir. Hükmün üçüncü fıkrasına göre ibraz mecburiyetini yerine getirmeyenlere, yeniden süre verilerek defter ve belgeleri ibraz edilmesi ihtar edilecek, aksi durumda kesilecek özel usûlsüzlük cezası bir kat arttırılarak uygulanacaktır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, aynı zamanda KDV indirimlerinin reddini de gerektirdiğinden, ikinci ihtarla hâcet kalmaksızın, doğrudan KDV indirimlerinin reddi gerekmektedir. Zira, ikinci ihtar, özel usûlsüzlük cezasının miktarına yönelik bir düzenlemedir. Bkz. **Işık**, s. 10.

⁴¹⁹ İstanbul'da 09.09.2009 tarihinde meydana gelen sel felaketi dolayısıyla İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı selden zarar gören yükümlülere korumak için sel sonrası yapılması gereken vergisel işlemler hakkında bir duyuruda bulunmuştur. Yapılması gerekenlerden birine göre vergi yükümlülere zayi olan defter ve belgeleri için Türk Ticaret Kanunu'nun 68'inci maddesinden faydalanmak suretiyle vesika alabileceklerdir. Bkz. **Seviğ**, Sel; 17.08.2009-Marmara ve 12.11.1999-Düzce depremlerinde, bu bölgelerde bulunan yükümlülerin, yükümlülüklerine ilişkin olarak, Maliye Bakanlığı'nın yaptığı idarî düzenlemeler konusundaki açıklamalar için bkz. **Bayraktar**, s. 106 vd.; 17.08.1999-Marmara ve 12.11.1999-Düzce depremleri sonrası, 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'a, 574 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 3'üncü maddesi ile geçici 15'inci madde eklenmiştir. Ayrıca 589 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde

kamunun haberdar olmadığı, münferit mücbir sebepler söz konusu olduğunda Maliye Bakanlığı, zayi olan defter ve belgelere ait gider belgelerinin, belgeyi düzenleyen yükümlülerden temin edilmesi halinde KDV indiriminden faydalandıracaktır⁴²⁰. Başka bir ifadeyle, yükümlünün tuttuğu defter ve belgeler zayi olsa bile, yükümlünün ticareti ile ilgili kişileri bilmesi gerektiğinden hareketle, zayi olan belgeleri bu kişilerden temin edebilecektir. Aksi halde, yükümlülerin KDV indiriminden faydalanmaları mümkün olmayacaktır⁴²¹. Böyle bir durumda defterlerin zayi olduğu konusunda mahkemeden aldığı kararı ibraz eden yükümlüler hakkında ödenmesi gereken vergiler için ceza uygulanmayacak⁴²²; fakat Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre gecikme faizi işletilecektir⁴²³.

Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'nin 5'inci maddesi ile bir değişiklik yapılarak geçici 15'inci madde kapsamına 12.11.1999-Düzce depremi de eklenmiştir. Getirilen düzenleme ile yükümlülere, durumu öğrendikleri tarihten itibaren 2 ay içerisinde yetkili mahkemeden zayi belgesi alabilecekleri; almayanların ise defter ve belgelerini ibrazdan kaçınmış sayılacakları hükme bağlanmıştır. Bunun gibi, tabîî afete uğrayan yerlerde bulunan yükümlülerin, il ve ilçe idare kurullarından defter ve belgelerinin zayi olduğuna dair alacakları belgelerin, mahkemeden alınmış zayi belgesi hükmünde olacakları düzenlenmiştir. Bilindiği gibi defter ve belgeleri zayi olanlar, Türk Ticaret Kanunu'nun 68'inci maddesinin dördüncü fıkrasından yararlanmak sureti ile zayi belgesi alabileceklerdir. Ancak 574 ve 589 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler ile getirilen düzenlemeler, özellikle iki bakımdan Türk Ticaret Kanunu'nun 68'inci maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan düzenlemelerden ayrılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'na göre mahkemeden zayi belgesi alabilmek için 15 günlük bir süre getirilmişken; Kanun Hükmünde Kararname'ler ile bu süre iki aya çıkarılmıştır. Ayrıca yeni düzenleme ile il ve ilçe idare kurullarından alınacak zayi belgesinin de, mahkemeden alınmış belge hükmünde olduğu kuralı getirilmiştir. Halbuki, Türk Ticaret Kanunu'na göre, zayi belgesi, sadece mahkemelerden alınabilecektir. Konunun eleştiri ve zayi belgesi hakkındaki detaylı açıklamalar için bkz. **O.H. Şener**, s. 233-234 dp. 3 vd..

⁴²⁰ **Vural**, KDV İndirimi, s. 35; **A. Budak**, s. 106-107; Ayrıca zayi olan belgeler için Türk Ticaret Kanunu'nun 68'inci maddesine göre alınmış ilam gerekmektedir. Bkz. **M.G. Acar**, s. 76; **Altunsabak**, s. 226.

⁴²¹ 1989/6 sayılı KDV İç Genelgesi'ne göre defter ve belgeleri çeşitli sebeplerle zayi olan yükümlülerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapılan vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının tespiti idare açısından mümkün değildir. Dolayısıyla indirim konusu yapılan bu vergilerin kabul edilmemesi gerekmektedir. Zira, inceleme elemanlarınca, indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile bu fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerekmektedir. Bkz. **Vural**, KDV İndirimi, s. 34; "Yangın nedeniyle olsa dahi, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin re'sen takdiri gerektireceği hk", Dş. 4. D. 17.01.1979 gün ve E. 1978/3317, K. 1979/179, (**İspir/Yağmurlu/Özbalcı**, s. 111); "Defter ve belgelerin mücbir sebeple ibraz edilemediği durumlarda da katma değer vergisi indirim için indirim konu vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterildiğinin yükümlüler tarafından kanıtlanması gerektiği hk.". Dş. VDDGK. 17.05.1996 gün ve E. 1995/235, K. 1996/214, (**Aygün**, s. 49-50).

⁴²² "Yitik belgesi, mirasçılık belgesi gibi, kesin delil değildir; aksi isbat edilebilir ve yitik belgesi verilmesi için şartlar mevcut olmadığı iddiası ile iptali mahkemeden talep edilebilir." (**Karayalçın**, s. 70); Ayrıca bkz. **O. H. Şener**, s. 274; Aksi yönde bir karar için bkz. "Adli yargı yerlerince verilen zayi kararlarının, çekişmesiz yargı kararları olduğu ve bir durumun, yargı yeri aracılığıyla ve tesbit isteyince tesbiti istenen şekliyle saptamak olduğu, çekişmeli yargıda tesbit isteyen tarafından kanıt olarak sunulması halinde, yargı yerlerinin tesbiti ve dayanaklarını; incelenen davaya et-

ddd. Belge Düzenine Uygun Ancak Gerçek Durumu Yansıtmayan Defter ve Beyannamelerin Ortaya Çıkarılması

Vergi inceleme elemanı, yükümlünün defter ve kayıtlarını incelerken defter kayıtlarına ilişkin herhangi bir eksikliğe rastlamamış, hatta buna ilişkin beyannamenin zamanında verildiğini tesbit etmiş olabilir. Ancak, şekli ve usûlî hükümlerin yerine getirilmesine rağmen, defter kayıtları ve verilen beyannamelerin gerçek duruma uymadığı fark edilebilir⁴²⁴. Bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının altıncı bendinde kaleme alınmıştır. Hükme göre tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması durumunda matrah vergi idaresi tarafından re'sen takdir edilecektir⁴²⁵.

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı "B" bendinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı kabul edilmiştir. Aynı etkinin 30'uncu maddenin ikinci fıkrasının altıncı bendine de sirayet ettiği görülmektedir. Zira, belirtildiği üzere defter kayıtları ve verilen beyannamelerin sahip olması gereken şekli unsurları ihtiva etmesine rağmen, vergilendirilmesi gereken birtakım unsurların kayıt dışına itilmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda, şekli unsurların ötesine geçilerek, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması gerekmektedir. İşte, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu

kisi yönünden diğer tarafın iddialarını da gözeterek değerlendirilmesine açık olan takdiri delillerden olduğu, bu nedenle (A) firması (davacı) tarafından ibraz edilen zayi kararları ve dayanakları değerlendirilerek 'defter ve belgelerin zayi kararlarının kesin hüküm niteliğinde olmadığını ve vergi mahkemesini bağlamayacağı'...” Dş. VDDK. 17.04.2009 gün ve E. 2008/711, K. 2009/195, (**Kızılot**, Zayi Kararı, s. 25).

⁴²³ **M.G. Acar**, s. 75; Defter ve belgelerinin zayii olduğu konusunda tespit isteyen ve bu hususta ticaret mahkemesinde dava açan yükümlünün, talebinin reddedilmesi halinde, gerçek kişi ise adresini; tüzel kişi ise şirket merkezini değiştirmek suretiyle başka bir yer ticaret mahkemesinden tespit istemesi mümkün olabilmektedir. Bkz. **Kızılot**, Zayi Kararı, s. 24.

⁴²⁴ Danıştay, faturanın biçimsel kurallara uygun olmasının faturalarda gösterilen emtianın gerçekte faturanın düzenleyicisi görünenden alındığını kanıtlamaya yeterli olmadığı, yükümlünün fatura aldığı kişi ve firmaların düzenlemiş oldukları faturaların gerçek alım satımı içermediği karşıt incelemelerle saptanması nedeniyle yapılan tarhiyatın hukuka uygun olmadığını belirtmiştir. Dş. VDDGK. 13.06.2003 gün ve E. 2002/503, K. 2003/559, (**Altınel/Güner**, s. 112).

⁴²⁵ **Özbalcı**, s. 244; “*Hukuken geçerli olan belgelerin şekle uygun olarak düzenlenmiş olması vergi hukuku açısından o belge içeriğinin de mutlak olarak doğru olduğunun kabullenilmesi sonucunu doğurmaz. Bu tür belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini kanıtlamada yetersiz kaldığı savı ile gerekli araştırma ve incelemeler yapılabilir.*”, (**Seviğ**, Delil ve İsbat).

maddesinin ikinci fıkrasının altıncı bendi bu mantıktan hareketle, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasına hizmet etmektedir⁴²⁶.

Mevcut düzenleme karşısında gerçek duruma uymaması halinde re'sen tarh sebebi olarak kabul edilebilecek iki durum bulunmaktadır. Bunlardan biri tutulması zorunlu defterlerin gerçek durumu yansıtmaması, diğeri ise verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmaması halidir. Ancak tevsik edici belgelerin gerçek durumu yansıtmamasına 30'uncu maddenin ikinci fıkrasının altıncı bendi uyarınca bir re'sen takdir nedeni olarak yer verilmediği görülmektedir. Uygulamada bu husus, dördüncü bent kapsamında değerlendirilmektedir⁴²⁷. Ne var ki bu belgelerin şeklen sorunsuz olmasına rağmen, gerçek duruma uygun olmamaları halinde de altıncı bent anlamında bir re'sen tarh nedeninin olduğu kabul edilmelidir⁴²⁸.

Altıncı bendin işletilebilmesi, tutulması zorunlu defterlerin ya da verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinde söz konusu olacaktır⁴²⁹. Yani, bu konuda herhangi bir delil bulunmaması halinde bu bent kapsa-

⁴²⁶ “Vergi matrahının re'sen takdir edilmesi gereken durumlarda yapılan takdir bir tahmini ifade ettiğinden, mükellefin gerçek durumuna aynen uymayabilir. Ancak, vergi hukukunda gerçek gelirin vergilendirilmesi esas olduğundan, takdir komisyonlarının ve vergi inceleme elemanlarının görevi re'sen takdir olunacak matrahı gerçeğe en yakın biçimde tesbit etmektir.” **Gerçek**, s. 136-137.

⁴²⁷ “Gerçeğe aykırı gider belgesi kullanılmış olmasının, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 4'üncü bendine göre re'sen takdir nedeni olduğu hk.” Dş. VDDGK 28.01.2000 gün ve E. 1999/283, K. 2000/39, (**Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 111 dp 114).

⁴²⁸ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 110; “Usûlüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla kanıtlanabilen hukukî işlemlerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için biçimsel uygunluk yeterli olmayıp söz konusu hukukî işlemlerin gerçek durumu yansıtıyor olması da gereklidir”, Dş. VDDGK. E. 2002/55, K. 2003/287, (**Seviğ**, Delil ve İsbat).

⁴²⁹ “1995 yılı işlemleri incelenen davacının satışını yaptığı üç adet aracın beyan edilen satış bedelinin düşük görülmesi üzerine takdir komisyonunca saptanan bedel ile beyan edilen bedel arasındaki fark üzerinden adına re'sen salınan ağır kusur cezalı gelir vergisine karşı açılan davanın vergi aslına ilişkin kısmının reddi, cezanın kusura çevrilmesi yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir./193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde, kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safî miktarları ile nazara alınacağı kurala bağlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinde de resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen maddî delillere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonunca takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesi şeklinde tanımlanmış, 6'ncı bendinde ise tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması resen takdir nedeni sayılmıştır. Araçların satış bedellerinin, noter satış sözleşmesinde gösterilen kasko sigorta değerlerinden düşük gösterilmesi, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığının kabulünü gerektirmektedir. Araçlardan ikisinin 29.11.1995 ve 27.08.1995 tarihlerinde kaza geçirdiği kaza yeri tespit tutanaklarından anlaşılmalıdır. Ancak, takdir komisyonunca matrah takdiri sırasında bu konuda herhangi bir araştırma yapılmadığı anlaşıldığından araçların hasarlı durumu dikkate alınmadan takdir edilen matrah üzerinden uygulanan tarhiyatta ve davanın reddi yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiş-

mında re'sen takdire gidilemeyecektir⁴³⁰. Tam bu noktada, delil serbestisi ilkesinden hareketle vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin araştırılması önemli olmaktadır. Zira, vergi dairesi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine vesile olan özel hukuk işlemine taraf bulunmadığından ötürü, tutulması zorunlu defterlerin ya da verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığının isbatında her türlü delilden faydalanması gerekmektedir. Kaldı ki altıncı bent kapsamında defterler ne noksan ne usûlsüz ne de karışıktır. Vergi idaresi, yükümlünün defterlerinin veya beyannamesinin gerçek durumu yansıtmadığını Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin son fıkrasında düzenlenen karineden faydalanmak suretiyle isbatlayabilecektir. Karineye göre, iktisadî, ticarî ve teknik icaplara⁴³¹ uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan⁴³² bir durum söz konusu ise gerçek durumun tutulan defterler ve verilen beyannameye uymadığı anlaşılmış olacaktır. Böyle bir durumda aksini iddia eden yükümlünün artık tuttuğu defterlerin veya verdiği beyannamenin gerçek olduğunu isbatlaması gerekecektir⁴³³. Ayrıca vergi idaresi karşıt inceleme yapmak

tir.” Dş. VDDGK. 28.09.2001 gün ve E. 2001/105, K. 2001/292, (www.danistay.gov.tr), 02.02.2009.

⁴³⁰ “Defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığı, kayıt ve belgelerde görülenin üzerinde gelir sağlandığı hususunda bir inceleme ve tespit yapılmadan, takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyatta yasal isabet yoktur.” Dş. 3. D. 01.12.1993 gün ve E. 1992/717, K. 1993/3474, (Özbalcı, s. 254); “Eczacılık yapan davacının defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı yeterli tespit ve inceleme ile ortaya konmadan, fire ve kar oranı araştırılmadan yapılan tarhiyatın eksik incelemeye dayalı olduğu hk.” Dş. VDDGK. 09.02.2001 gün ve E. 2007/293, K. 2001/57, (www.danistay.gov.tr), 08.02.2009.

⁴³¹ “Ticârî icaplara göre tacir mal ve hizmet aldığı kişi ve kuruluşları bilmek durumundadır.” Dş. VDDK. 24.12.2004 gün ve E. 2004/145, K. 2004/204; “İşyerinin amacına uygun kullanılması ticârî icaplar gereğidir.” Dş. 7. D. 19.06.2002 gün ve E. 2000/9933, K. 2002/2459, Bkz. Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 114 dp 120.

⁴³² “Bir işyerinde yapılan iş ve işlemler, o iş yerine ve o iş yerinin sahibine aittir.” Dş. 3. D. 19.02.1987 gün ve E. 1986/1390, K. 1987/516; “Normal olanın ürünün tüccardan değil, müstahsilden alınmış olduğudur.” Dş. 3. D. 26.04.1995 gün ve E. 1994/4650, K. 1995/1360; “Normal olanın faturanın alt ve üst nüshalarının aynı rakamları içermesidir.” Dş. 7. D. 19.11.2002 gün ve E. 2000/8006, K. 2002/3641; “Kullanıldığı sabit olan ilk ve son faturalar arasında kalan ve ibraz olunmayan aradaki faturaların da kullanıldığı normal ve mutaddır.” Dş. VDDGK. 13.06.2003 gün ve E. 2002/591, K. 2003/315, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 113-114 dp 119 ve 121).

⁴³³ “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin "isbat" başlıklı B bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği, iktisadî, ticârî ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde isbat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu, kuralına yer verilmiştir. Anılan Kanunun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 6'ncı bendinde, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması, re'sen tarh nedeni olarak sayılmıştır. Davacının kredi kartı ile yaptığı satışlardan kaynaklanan hasılatının bir kısmını kayıt ve beyan dışı bıraktığının vergi inceleme raporu ile saptanması nedeniyle olayda re'sen tarh sebebi gerçekleşmiştir. Kredi kartı, bankalar ve özel finans kurumları tarafından, müşterilerine gerek mal ve hizmet alışverişi gerekse nakit çekişi sağlamak amacıyla verilen ve belli bir limit dahilinde taşıyıcılarına, bedelini daha sonra ödemek kaydıyla alışveriş yapma imkânı sağlayan gayri nakdi bir kredi aracı olup, kredi kartının esas kul-

suretiyle de, defter ve beyannamenin gerçek duruma uymadığını kanıtlayabilecektir. Nitekim Danıştay, bir kararında kamyon satışlarının tamamının faturalı olduğu ve defter kayıtlarına usûlüne uygun olarak geçirildiği ihtilafsız bulunan davacı şirketin belgelerinin gerçeği yansıtmadığının, Vergi Usul Kanunu'nun da öngörülen biçimde yapılan karşıt inceleme ile kanıtlanabileceğine karar vermiştir⁴³⁴. Kaldı ki vergi idaresi, yine Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca gerçek durumun ne olduğunu yemin delili hariç her türlü delille isbatlayabilecektir. Nitekim bu hususta kullanılabilir diğer bir yöntem ise randıman incelemesidir⁴³⁵. Randıman incelemesi ile⁴³⁶ matrah farkı bulunması halinde, tutulması zorunlu defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığı ortaya çıkacak ve dönem matrahı re'sen takdir edilecektir⁴³⁷. Başka bir ifadeyle randıman incelemesi yoluyla matrah farkının bulunmuş olması defterlerin ihticaca salih olmadıkları anlamına gelecektir⁴³⁸. Ancak belirtmek gerekir ki randıman incelemesinin gerçek durumu yansıtmadığı konusunda kesin bir yargıya varır-

lanım alanı mal ve hizmet alışverişi olduğundan, bir işletmenin hesap döneminde elde etmesi gereken hasılatının hesabında kredi kartı ile yapılan mal ve hizmet satışına ilişkin elde ettiği hasılatının da dikkate alınması gerekmektedir. Kredi kartının finansman ihtiyacının giderilmesinde kullanılması ticârî icaplara uygun olmayıp, aksinin isbatı yukarıda açıklanan yasa hükmü gereğince davacıya aittir. Dava dilekçesinde kredi kartı ile yapılan işlemlerden elde edilen hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakılan kısmının işletmenin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla kullanıldığı iddia edilmekte ise de, bu durum inceleme sırasında inceleme elemanına belirtilmediği gibi yasal defter ve belgelerde de izlenemediğinden kredi kartları ile tahsil edilen paraların işletmenin ne tür finansman ihtiyacının karşılanmasında kullanıldığı da ortaya konulmamıştır. Bu durumda, mahkeme tarafından vergi ve fon asılları hakkında, kredi kartı işlemlerinden elde edilen hasılatın işletmenin nakit ihtiyacının giderilmesinde kullanıldığını kanıtlayıcı tüm bilgi ve belgeler davacıdan istenerek incelendikten sonra, gerekli görüldüğü takdirde matrahın miktarının hukuka uygunluğu da incelenerek oluşacak sonucuna göre, vergi ziyayı cezası hakkında ise, Anayasa Mahkemesinin 06.01.2005 günlü ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı iptal kararı, 5479 sayılı Kanun ve Danıştay İçtihatları göz önüne alınarak yeniden karar verilmesi gerekmektedir." Dş. VDDK. 16.06.2006 gün ve E. 2006/117, K. 1006/159, (UYAP Mevzuat Programı).

⁴³⁴ Dş. 3. D. 24.09.1986 gün ve E. 1986/364, K. 1986/1749, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 113. dp. 116).

⁴³⁵ Randıman incelemesi ve fire uygulaması konusunda detaylı bilgi için bkz. A.H. Yıldırım, s. 62 vd.; Biyan, Randıman, s. 152 vd..

⁴³⁶ "İşletme ve mükellefin koşulları da dikkate alınarak yapılan randıman incelemesinde fark bulunması defter ve kayıtlarının gerçek durumu yansıtmadığını gösterir. Re'sen takdir nedeni teşkil eder." Dş. 3. D. 06.11.1996 gün ve E. 1995/4118, K. 1996/4360, (Özbalcı, s. 253).

⁴³⁷ Dş. 9. D. 27.03.1997 gün ve E. 1995/3224, K. 1997/1006, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 117 dp 124).

⁴³⁸ "İmalatçı işletmeler yönünden randıman (verimlilik) esaslı, üretime sevk edilen hammadde, yarı mamul ve yardımcı madde miktarından yola çıkarak üretilmesi gereken mamul miktarının saptanmasını ifade etmektedir. İşletmenin dönem başı ve sonu stokları, yıl içi hammadde, yarı mamul ve yardımcı madde alışları ile üretim teknolojisi ve diğer üretim araçları göz önüne alındığında, hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşılması, aynı zamanda defter kayıtlarının ve belgelerin, vergi matrahının doğru olarak saptanmasına elverişli olmadığı kabulünü de gerektirecektir." Dş. VDD. 14.10.2005 gün ve E. 2005/102, K. 2005/218, (www.danistay.gov.tr), 07.01.2009.

ken, randıman farkının diğer delillerle de desteklenmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle randıman incelemesi tek başına tarhiyata esas alınamayacaktır⁴³⁹. Bu bakımdan re'sen tarhiyata gidebilmek için randıman düşüklüğüne yol açabilecek etkenlerin nazara alınması gerekmektedir⁴⁴⁰. Nitekim Danıştay, randıman incelemesini hesaplamada, imalata etkisi olan tüm unsurların değerlendirilmesinin zorunlu olduğunu, sadece inceleme tutanağındaki beyanlardan hareket edilmesinin gerçek durumunun tesbitine imkân vermeyeceğini karara bağlamıştır⁴⁴¹. Sonuçta randıman incelemesiyle yükümlünün defter kayıtlarının ihticaca salih olmadığı anlaşılırsa, durumun aksinin yükümlü tarafından kanıtlanması gerekecektir⁴⁴².

Danıştay'ın verdiği bir karara göre vergi inceleme elemanı, tahmini birtakım verilerden hareketle re'sen tarhiyatı öneremeyecektir. Kararda, vergi matrahını somut olarak belirlemeye elverişli tesbitlerin yapılması gerekirken, muayenehanede muayene edilen ve ödedikleri ücretler hasılatı dahil edilmeyen hastalar olabileceğinden bahisle yapılan tarhiyat yapılmasının hukuka uygun olmayacağı belirtilmiştir⁴⁴³.

⁴³⁹ Dş. 11. D. 07.02.1996 gün ve E. 1995/4097, K. 1996/476, (Özbalcı, s. 254).

⁴⁴⁰ Dş. 4. D. 09.03.1984 gün ve E. 1983, K. 1984/997, (Özbalcı, s. 264).

⁴⁴¹ Dş. 4. D. 15.01.1987 gün ve E. 1986/1546, K. 1987/1342, (Özbalcı, s. 256).

⁴⁴² “213 sayılı Kanunun 3 ve 30 uncu maddelerinde kural olarak delil serbestisi ilkesinin kabul edildiği, bu ilkeye göre, vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille isbatlama olanağına sahip olduğu, defter ve belgeleri usûlüne uygun olan mükelleflerin yararlanacakları ilk görünüş karinesine göre; kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıklarının kabul edileceği; ancak, mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadî, ticarî ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olana uygun bulunmaması halinde, kanıt yükünün tersine döneceği ve muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerektiği, randıman veya verimlilik esaslı adı verilen yöntemin, üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikte hammaddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilbileceği gerçeğine dayandığı, akılcı (rasyonel) olması gereken işletmenin, belli zaman diliminde, üretimde kullandığı enerjinin, bu zaman diliminde yapmış olduğu üretim için kendi teknolojisinin gerektirdiği enerji miktarına eşit olmasının işin doğası gereği olduğu, işletmede bu miktardan fazla enerji kullanılması durumunda, teknik icaplara aykırı olan bu tüketim miktarının haklı nedenlere dayandığının kanıtlanmasının işletmeciye ait bir yükümlülük olduğu, bu kanıtlamanın gereği gibi yerine getirilememesinin ise, işletmede kayıt dışı hammaddenin üretime verildiği, bu hammaddeden elde edilen mamulün de kayıt dışı satılarak, hasılatın gizlendiği anlamına geldiği, işletmenin yasal defterlerinde kayıtlı olmayan, belgesi de bulunmayan bu üretim faaliyetinin, söz konusu defterlerde kayıtlı hammadde miktarından hareketle tespitinin de olanaklı olmadığı, başka anlatımla; işletmenin defter kayıtlarına, gerçek üretim miktarının hesaplanmasında, ihticaca salih olarak bakılamayacağı...” Dş. 7. D. 20.10.2003 gün ve E. 2001/10, K. 2003/4355, (www.danistay.gov.tr), 16.04.2009.

⁴⁴³ “Davacının, serbest meslek makbuzu düzenlemeksizin muayene yaptığı yönünde herhangi somut bir saptama yapılmamış, acil vakalar ve kontenjana dahil olmayan hasta sayısı da göz önüne alınarak, bir günde en fazla 40 hastanın hastanede muayene edilmiş olabileceği, hastane protokol defterinde kayıtlı muayene sayısının bu sayıyı aştığı ve kontenjan fazlası hastanın muayenehanede mu-

eee. İkmâlen Tarhiyat Sebebinin Bulunması

Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesi ise ikmâlen vergi tarihine ayrılmıştır. Söz konusu maddeye göre ikmâlen vergi tarihi “*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 tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Ek ya da tamamlayıcı vergi tarihi olarak da adlandırılan bu işlem beyan usûlünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirme⁴⁴⁴.

İkmâlen vergi tarihinde bulunacak matrah veya matrah farkının matematiksel bir kesinlikle ortaya konulması gerekmektedir. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddenin ilk fıkrasına bakıldığı zaman “*defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah veya matrah farkı*”ndan bahsedildiği görülecektir. Bu bakımdan yapılan bir incelemede inceleme elemanı, nezdinde inceleme yaptığı yükümlünün defter, kayıt ve belgelerinden matrah veya matrah farkını matematiksel bir kesinlikle ortaya çıkarabilmekteyse, tarhiyatın şeklinin ikmâlen olması gerekmektedir⁴⁴⁵. Başka bir deyişle, yapılan incelemede matrah veya matrah farkının, başkaca bir araştırma faaliyetine girişilmeksizin ortaya konulması gerekmektedir. Nitekim bu özellik, ikmâlen vergi tarihini, re'sen vergi tarihinden ayıran en önemli kriterdir. Gerçekten ek matrahın ya da matrah farkının tam ve kesin

ayene edilmelerine rağmen bu muayeneler nedeniyle hasılat kaydı bulunmaması eleştirilmiştir. Vergi inceleme elemanı bu görüşünü, hastanede görevli iki hemşirenin; davacının resmi sevklı hastaları muayenehanesinde muayene ettiği ve bu hastaların daha sonra hastane protokol defterine kaydedildikleri, bu yolla tedavi yardımından yararlanmalarının sağlandığı yolundaki anlatımlarıyla desteklemiş, bu hastaların kimlikleri, hangi nedenle muayene edildikleri, daha önce muayene edilmelerine rağmen yeniden ilaç almak, kontrol olmak ve benzer nedenlerle gelen hastalar olup olmadığı saptanmadan sözü edilen defterde kayıtlı hastaların tümünün ilk kez muayene için geldiği kabul edilmiştir. Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Vergi matrahını somut olarak belirlemeye elverişli tespitler yapılmadan kayıt ve beyan dışı bırakılmış bir kazancın varlığı kabul edilemeyeceğinden davacının verdiği hizmetin niteliği, hastalar ve ödenen muayene ücreti ile ilgili herhangi bir tespit yapılmaksızın, muayenehanede muayene edilen ve ödedikleri ücretler hasılatı dahil edilmeyen hastalar olabileceği görüşüyle uygulanan tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.” Dş. VDDGK. 26.02.1999 gün ve E. 1998/48, K. 1999/105, (Uyap Mevzuat Programı).

⁴⁴⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 97; Karakoç, Genel Vergi, s. 245.

⁴⁴⁵“*Pek çok Danıştay kararında da belirtildiği gibi ikmâlen tarhiyatı gerektiren hallerde tarhiyat, re'sen de yapılabilir. Ancak re'sen tarhiyatı gerektiren hallerde ikmâlen tarhiyat yapılamaz.*” (Doğrusöz, İkmâlen).

şekilde defter, kayıt ve belgelerden ortaya çıkarılması ya da kanunî ölçülerin doğru bir biçimde uygulanarak belirlenmesi ikmâlen tarhiyatın ayırt edici özelliği olmaktadır⁴⁴⁶.

Bununla birlikte daha önceden bir tarhiyatın yapılmış olması, ifadesine itiyatlı bir şekilde yaklaşılması gerekmektedir. Söz gelimi, serbest meslek kazancı nedeniyle beyanname veren bir yükümlünün sonradan beyanı gereken bir ücret gelirinin saptanması halinde yapılacak tarhiyat ikmâlen değil re'sen olacaktır. Zira, ikmâlen tarhiyat için gerekli olan önceden tarhiyat yapılma şartını, vergi bakımından değil, gelir unsuru bakımından aramak gerekmektedir. Sonradan ortaya çıkan bir gelir unsuru, ikmâlen tarhiyatın değil, re'sen tarhiyatın konusunu oluşturacaktır⁴⁴⁷.

fff. Usûlsüzlük Cezasının Kesilmesi

Defter tutmanın amacı Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde düzenlenmiştir. Nitekim defterler, yükümlünün vergi ile ilgili servet sermaye ve hesap durumunu, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek; vergi ile ilgili muamelelerini belli etmek; yükümlünün vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve yükümlünün hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek amaçlarını sağlayacak şekilde tutulacaktır. Bu bakımdan kimlerin defter tutma ile yükümlü olduğu sözü edilen kanunun 172'nci maddesinde belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinin ikinci fıkrası ise Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması gereken defterlerden birinin tutulmamasını, usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren hallerden biri olarak kabul etmiştir. Gerçekten Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesindeki amaçların gerçekleştirilebilmesi, defterlerin usûlüne uygun bir şekilde tutulmalarına bağlı olduğu için defterlerden birinin tutulmaması, hem bir re'sen tarh sebebi hem de usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul edilmiştir. Bu durum, aynı zamanda re'sen takdiri de gerektirdiğinden, kesilecek usûlsüzlük cezası iki kat olarak uygulanacaktır (VUK m. 352/1).

⁴⁴⁶ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 101-102; Karakoç, Genel Vergi, s. 246.

⁴⁴⁷ Doğrusöz, İkmalen.

Yükümlünün defterlerini temin etmemiş olması, defterlerin temin edilmekle birlikte, bunlara hiç kayıt yapılmamış olması ya da yanlış defter tutulması durumunda usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren hallerden biri ortaya çıkmış olacaktır. Zira, bu hallerin gerçekleşmiş olması hiç defter tutulmadığı anlamına gelmektedir. Sonuçta vergi inceleme elemanı, yükümlünün vergilendirilmesi gereken faaliyetlerinin tümünün kayıt altına alınmadığını tesbit ettiği zaman raporunda bu bende dayanarak usûlsüzlük cezasının kesilmesini teklif edebilecektir. Bu bent uyarınca usûlsüzlük cezasının kesilebilmesi için faaliyete ilişkin kayıtların tümünün kayıt dışı bırakılmış olması gerekmektedir. Bir kısım faaliyetler defterlere kaydedilmişse, böyle bir durumda ikinci bende göre usûlsüzlük cezası kesilmesi gereği inceleme raporunda beyan edilemeyecektir. Zira, bir kısım noksan kayıtların bulunması, üçüncü bent kapsamında usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir⁴⁴⁸.

Defter tutma ile beklenen amacın gerçekleşmesinde, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defterlerin tutulmuş olması tek başına yeterli kabul edilmemektedir. Başka bir ifadeyle defterlerin usûlüne uygun ve eksiksiz bir şekilde tutulmaları yükümlü açısından bir zorunluluktur. Bunun için de defter kayıtları ve kayıtların dayanağı olan belgelerin kanunun aradığı şekilde tutulmaları gerekmektedir. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların re'sen tarha konu olmamaları için vergi matrahının tesbitine elverişli olmaları, yani noksansız, usûlüne uygun ve karışık olmamaları gerekmektedir. Şayet defterler ve bunların dayanak vesikaları noksan, usûlsüz ve karışık ve bunun sonucunda defterlerin bu hali sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli değilse, yükümlüye usûlsüzlük cezası kesilecektir (VUK m. 352/I-3). Başka bir ifadeyle her türlü noksanlık, usûlsüzlük ya da karışıklık bu bent kapsamında usûlsüzlük cezası kesilmesine neden olmayacaktır. Zira, böylesi bir halin vergi incelemesini olanaksızlaştırması gerekmektedir. Söz gelimi, birtakım unutkanlık ya da hata hallerinin bulunması durumunda matrah farkı ikmâlen tarhiyat yolu ile tamamlanabilecektir. Burada eksikliğin, doğru bir vergi incelemesi yapılmasına engel olmaması gerekmektedir; ancak hatalı ya da unutilan belge sayısı, noksanlığın diğer belgelere

⁴⁴⁸ Candan, Vergi Suçları, s. 163.

de sirayet ettiği şüphesi uyandırmaktaysa, bu durumda diğer belgelerin sıhhatinden de şüphe edilebilecektir⁴⁴⁹.

Ayrıca yükümlünün usûle ilişkin kanun kuralların yanında, idarî düzenlemelerle öngörülen usûl kurallarına da uyması gerekmektedir⁴⁵⁰. Yapılan incelemede, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların noksan, usûlsüz veya karışık olmasına rağmen vergi incelemesi yapılmasına engel bir hali bulunmasa bile, 352'nci maddenin ikinci derece usûlsüzlük suçunu düzenleyen son bendine göre ikinci derece usûlsüzlük cezası kesilebilecektir. Zira, bende göre hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmayacak şekilde bazı evrak ve vesikaların bulunmaması ya da bunların ibrazından kaçınılması ikinci derece usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir.

Belirtmek gerekir ki usûlsüzlük cezası kesilebilmesi için inceleme elemanının, usûlsüzlük fiilini tam olarak tesbit etmesi gerekmektedir. Aksi halde sağlıklı bir incelemeden ve dolayısıyla hukuka uygun bir ceza kesme işleminden bahsedilemeyecektir. Söz gelimi faturalara alış kaydedilen emtianın, müstahsilden alındığı yönünde kuşkular varsa, bunun açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Bunun için de durumun somut delillerle varlığı kanıtlanmalıdır⁴⁵¹.

⁴⁴⁹ **Candan**, Vergi Suçları, s. 164.

⁴⁵⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi tutulmuştur. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Anlaşıldığı gibi kanun tevsik edici vesikalarda bulunması gereken bir takım bilgilerin bulunmamasını o belgenin hiç düzenlenmemesi şeklinde kabul edileceğini kaleme almıştır. Bu durumun hukukî sonucu ise hiç düzenlenmemiş sayılan bir belge, doğru bir vergi incelemesini etkisiz kılacak niteliğe bürünmektedir.

⁴⁵¹ “Olayda ise gerçeği yansıtmadığı kabul edilen faturalara dayanılarak alış kaydedilen emtianın müstahsilden alındığı ve müstahsil makbuzu düzenlenmediği görüşüyle ceza kesilmiş olup, yükümlünün müstahsilden alış olduğu dair somut, bir tespit yapılmadan kesildiği anlaşılan özel usûlsüzlük cezasının kaldırılması yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.” Dış. VDDGK. 11.06.1999 gün ve E. 1998/419, K. 1999/338, (Uyap Mevzuat Programı).

ggg. Defterlerin Tasdik İşleminin Zamanında Yaptırılmaması Sonucunda Usûlsüzlük Cezasının Kesilmesi

İnceleme elemanı yükümlünün defter kayıtlarını incelerken defterlerin usûlünce tasdikli olup olmadıklarını da inceleyecektir⁴⁵². Defterlerin tasdiksiz olması bir re'sen tarh sebebi olmasının (VUK m. 30/3) yanında ayrıca usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak da kabul edilmiştir (VUK m. 352/I-8).

Bu konuda önemli olan sorunlardan bir tanesi, tasdik ettirilen; ancak zamanı geçtikten sonra tasdik ettirilen defterlerin ne olacağı sorunudur? Tasdik edilmemiş defterlerin re'sen tarhiyatı gerektirdiği ifade edilmekle birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde bu konuya ilişkin getirilmiş bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinin birinci derece usûlsüzlükleri düzenleyen sekizinci fıkrasında ise, kanunî sürenin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterin tasdik ettirilmemiş sayılacakları ifade edilmiştir. Ancak kanun koyucu burada yükümlüye yönelik bir esneklik tanımış ve kanunî sürenin sonundan başlayarak bir aylık bir süre tanımıştır. Hükme göre kanunî sürenin sonundan itibaren bir ay içinde tasdik edilmeyen defterler, tasdik edilmemiş sayılacaktır. Konunun daha iyi anlaşılması için Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinin ikinci derece usûlsüzlük suçlarını düzenleyen altıncı fıkrasına bakmak gerekmektedir. Söz konusu düzenlemede tasdiki mecburi olan defterlerin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olmasını ikinci derece usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul etmiştir. Bu durumu iki usûlsüzlük derecesi arasında uygulanacak cezaların ağırlığı bakımından bir ayırım olarak görmek gerekmektedir. Nitekim kanunî sürenin sonundan itibaren bir aylık süre içerisinde yapılan tasdikler daha az cezalandırılmayı gerektiren bir hal olarak kabul edilmiştir. Kaldı ki, tasdikin bir ay içinde yapılmış olması halinde, yükümlü tasdik ettirilmemiş sayılma yaptırımını ile de karşılaşmayacaktır. Sonuçta inceleme elemanı inceleme raporunda, defterlerin tasdikini kontrol ederken tasdik zamanının bir ay geçmiş olması halinde defterlerin tasdik edilmemiş sayılmasından hareketle

⁴⁵² **Candan**, Vergi Suçları, s. 173; Aynı zamanda tasdik ettirilecek olan defterler, Vergi Usul Kanunu'nun tasdikini mecbur tuttuğu defterler olacaktır. Bkz. **Özyer**, Vergi Usul, s. 868.

birinci derece usûlsüzlük cezası kesilmesi gerektiğini belirtecek; aksi halde ikinci derece usûlsüzlük cezası kesilecektir⁴⁵³.

ğğğ. Özel Usûlsüzlük Cezasının Kesilmesi

Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu 353'üncü maddesinde fatura ve benzeri evrakların verilmemesini, alınmamasını, şekil ve usûl hükümlerine uyulmamasını özel usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren ilk hal düzenlemiştir⁴⁵⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin bir numaralı fıkrasında verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusûlası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde özel usûlsüzlük cezası kesileceğini düzenlemiştir. İnceleme elemanının, verilmesi gereken belgenin verilmediğini, alınmadığını ya da belgelerde gerçek meblağdan farklı değerlere yer verildiğini tesbit etmesi⁴⁵⁵ halinde raporunda özel usûlsüzlük cezası kesilmesini rapor edecektir.

İnceleme sırasında, düzenlenen belgelerin gerçek durumdan farklı olarak kayıtlara geçirildiği anlaşılabilir. Böyle bir durumda belgelerin gerçek ekonomik sonuçlarına uygun bir şekilde düzenlendiği kabul edileceklerdir⁴⁵⁶. Vergi inceleme elemanı, incelediği defter ve dayanak vesikaların gerçek durumunu yansıtır yansıtmadığını değerlendirirken, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinden faydalana- caktır. Hükme göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti önem

⁴⁵³ **Özyer**, Vergi Usul, s. 868; **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri, s. 79 vd..

⁴⁵⁴ “*Vergi Usul Kanunu, bazı fiilleri genel usûlsüzlük cezaları kapsamı dışına çıkararak daha ağır cezalar öngörmüştür. Böylelikle belge düzeninin yerleşmesi için mükelleflerin çapraz kontrolünün sağlanması ile vergi inceleme ve denetimlerinin etkinliği amaçlanmıştır.*” (**Özyer**, Vergi Usul, s. 876).

⁴⁵⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre bir takvim yılı içinde her bir belge nev'ine ilişkin olarak tesbit olunan özel usûlsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 (77.000-TL) lirayı geçemeyecektir. Düzenlenmeyen her bir belge ifadesi, her bir işlem için düzenlemesi gereken belge sayısını ifade etmektedir. Ancak Danıştay, düzenlenmeyen birden çok belgenin tek bir tesbitte yer alması halinde sadece bir defa ceza kesileceği görüşündedir. Açıklamalar ve karar için bkz. Dş. 4. D. 12.04.2001 gün ve E. 2001/657, K. 2001/1510, (**Özyer**, Vergi Usul, s. 877-878).

⁴⁵⁶ **Candan**, Vergi Suçları, s. 210.

taşımaktadır. Uygulamada zaman zaman muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge⁴⁵⁷ ya da sahte belgelerin⁴⁵⁸ kullanıldığı görülmektedir. Böyle belgeler gerçek duruma uygun olmadıkları için tevsik edici olarak kabul edilmezler. Ancak belirtmek gerekir ki bunlara özel usûlsüzlük cezası kesilebilmesi için belge düzenlenmesini gerektiren bir durumun varlığı gerekli olmaktadır⁴⁵⁹. Söz gelimi giderlerini arttırmak için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan birisi için özel usûlsüzlük cezası kesilemeyecektir. Zira, ortada belge düzenlenmesini ya da alınmasını gerektirecek bir durum da bulunmamaktadır⁴⁶⁰.

Birtakım vesikalarda usûl kurallarına uyulmaması, aynı zamanda 352'nci maddenin ikinci derece usûlsüzlük cezalarını düzenleyen yedinci bendine göre de usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesi fatura, gider pusûlası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu gibi vesikaları sınırlı bir şekilde saydığından bu vesikalarla ilgili usûlsüzlükler özel usûlsüzlük cezaları kapsamında; beyanname, bildirimler, evrak ve vesikalar ve bunların ekleri olarak sayılanlara ise 352'nci madde kapsamında ikinci derece usûlsüzlük olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca Danıştay, çeşitli kararlarında⁴⁶¹, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesini, özel usûlsüzlük cezaları bakımından da aramış ve bu sebepten kaynaklanan eksik incelemeye dayalı cezalı tarhiyatların iptal edilmesi gerektiğine karar vermiştir⁴⁶². Bu kararlardaki genel eğilime göre, belge vermeme ya da almama eylemlerinin tüm unsurlarıyla birlikte tesbit edilmesi gerekmektedir. Halbuki verilmesi ya da alınması

⁴⁵⁷ Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir (VUK m. 359-a/2).

⁴⁵⁸ Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK m. 359-b/1).

⁴⁵⁹ “Gerçekte emtia aldığı kişilerden belge almayan; alımlarını sahte faturalarla belgelendiren davacı adına belge almama eyleminden dolayı kesilen özel usûlsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı hk.” Dş. 7. D. 05.11.2001 gün ve E. 2000/5780, K. 2001/3407, (Candan, Vergi Suçları, s. 200 dp. 215).

⁴⁶⁰ Candan, Vergi Suçları, s. 201.

⁴⁶¹ Dş. 4 D. 20.01.1992 gün ve E. 1991/1687, K. 1992/112, (Candan, Vergi Suçları, s. 198); Dş. 4 D. 22.11.2006 gün ve E. 2006/2998, K. 2006/2299, (Uyap Mevzuat Programı) benzer bir karar için bkz. Dş. 4 D. 22.11.2006 gün ve E. 2006/3000, K. 2006/2297, (<http://www.danistay.gov.tr>), 15.03.2009.

⁴⁶² Özyer, Vergi Usul, s. 897-898.

gereken belgelerin verilmediğinin ya da alınmadığının usûlüne uygun bir şekilde tesbit edilmiş olması yeterli olmalıdır. Başka bir ifadeyle olayın maddî olarak tesbit edilmiş olması yeterliyken; uygulamada, belgelerin düzenlenmesini gerektiren koşulların varlığı, düzenlenmesi gereken belgelerin kesin sayısı, satıcının ve alıcının kimler olduğunun⁴⁶³ tesbiti de aranmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin ilk fıkrasına bakıldığında zaman verilmesi ya da alınması icap eden belgelerden bahsedildiği görülmekle birlikte cezayı iltizam eden fiilin tamam olabilmesi bakımından belgelerin verilmediğinin ya da alınmadığının tesbiti dışında başkaca bir unsur aranmış değildir⁴⁶⁴. Bu durum aynı zamanda vermeme ya da almama eylemleri-

⁴⁶³ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca verilmesi ve alınması gereken faturanın verilmediğinin ve alınmadığının tespiti halinde, vermeyen ve almayanların her birine her bir belge için özel usûlsüzlük cezası kesileceğinin belirtildiği, bu maddeye göre ceza kesilebilmesi için faturanın verilmediğinin, alınmadığının vermeyen ve almayanların birlikte tespitinin gerektiği tutanakta ise satışın kime, ne zaman yapıldığı belli olmadığı gibi faturanın verilip alınmadığının inceleme ve araştırma ile ortaya konulmadığı ve vermeyenlerle almayanlar birlikte saptanmadığından ceza kesilebilmesi için gerekli koşullar oluşmadığı gerekçesiyle özel usûlsüzlük cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir.” Dş. 4. D. 12.04.2005 gün ve E. 2004/2105, K. 2005/611, (www.danistay.gov.tr), 15.03.2009; Ayrıca bkz Dş. 4. D. 14.10.2006 gün ve E. 2006/2999, K. 2006/2298, (**Sakal/Alpaslan**, Vergi Cezası, s. 196).

⁴⁶⁴ “Olayda, davacı şirketin emtia alımlarını belgelendirdiği faturaların içeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu; başka deyişle, gerçekte emtia satışı yapmadan komisyon karşılığı fatura düzenleyen kişilerce düzenlenip davacı şirkete verildiği hususu, temyizle konu mahkeme kararının, temyiz edilmeyerek kesinleşen vergi aslı ile kaçakçılık cezasına ilişkin hüküm fıkrasıyla sabittir. Buna göre; davacı şirketin emtia aldığı kişi ya da firmalardan fatura almadığı açık bulunmaktadır. Olayda, açık olmayan, yani bilinmeyen, sadece satıcı veya satıcıların kimlikleridir. Karar, bu bilinmeyi eylemin unsurları olarak kabul etmektedir. Oysa, belge vermeme ve almama eylemleri, ilişkili, ancak birbirinden bağımsızdır. Birinin cezalandırılmaması veya cezalandırılmasına olanak bulunmaması, diğerinin cezalandırılmasına engel değildir. O halde, satıcının kimliğine, belge düzenlememe eyleminin unsuru olarak bakılması olanaksızdır.” Dş. 7. D. 04.10.2001 gün ve E. 2000/6733, K. 2001/3113, (<http://www.aktifsmmm.com.tr/DAN/vuk/dan2001.3113.htm>), 15.03.2009; ; Danıştay'ın aksi yöndeki kararları için bkz. “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 4108 sayılı kanunun 8'inci maddesiyle değişik birinci fıkrasında verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine her bir belge için 3.000.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usûlsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Bu madde uyarınca özel usûlsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri almayan ve vermeyenlerin saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit mevcut olması gerekmektedir. Olayda 11.06.1996 tarihinde düzenlenen tutanakla yalnızca muhtelif müşterilerden iade aldığı emtia için gider pusulası düzenlemediğinin tespit edildiği, ancak iade edilen malların bedellerinin müşterilere ödenip ödenmediği, bu iadelerin başka bir emtia ile değiştirilip değiştirilmediği ve bu müşterilerin kimler olduğu yolunda bir saptama yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, özel usûlsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine ilişkin koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar, uyumsuzluk konusu olayda bir arada gerçekleşmemiş bulunmaktadır. İdari cezalar için de geçerli olan ‘ceza gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı’ yolundaki genel ceza hukuku ilkesi karşısında kesilen özel usûlsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” Dş. 4. D. 28.01.1999 gün ve E. 1999/265, K. 1999/83, (Uyap Mevzuat Programı); “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesine istinaden özel usûlsüzlük ce-

nin suçun tamam alması noktasında birbirinden ayrı fiiller olduğu sonucuna da götürmektedir. O halde madde metninde belirtilen belgelerin verilmesini ya da alınmasını gerektiren bir muamelenin varlığı ile birlikte bu belgelerin verilmediğinin ya da alınmadığının usûlüne uygun bir şekilde tesbit edilmiş olması özel usûlsüzlük cezasının kesilebilmesi için yeterli olacaktır. Belgelerin nev'i ve sayısı ise özel usûlsüzlük cezası kesilebilmesi bakımından bir unsur niteliğinde bulunmamakla birlikte uygulanacak cezanın hesaplanması noktasında kendini göstermektedir. Daha basit bir ifadeyle vermeme veya almama eylemlerinin gerçekleşmesi ile özel usûlsüzlük suçuna ilişkin de tipiklik gerçekleşmiş olacaktır⁴⁶⁵.

hhh. Fatura Düzenine Aykırılık Halinde Özel Usûlsüzlük Cezası Kesilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesi fatura nizamını konu almaktadır. Hükmün beşinci bendine göre fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmek zorundadır. Aksi halde hiç düzenlenmemiş sayılacak ve haliyle durum, mal veya hizmet ifası bulunmasına rağmen tevsik edilmemiş sayılarak özel usûlsüzlük cezası kesilecektir. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi tutulmuştur (VUK m. 227/1). Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre, Vergi Usul Kanunu'na göre kullanılan veya Kanun'un Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde, bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Ancak Danıştay, 227'nci madde uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılma durumu, özel usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren hal olarak kabul etmemektedir. Zira, Danıştay'a göre, düzenlenen birtakım belgelerin bulunması; ancak bunların bulunması gereken birtakım unsurları ihtiva etmemesi sebebiyle hiç düzenlenmemiş sayılmaları,

zası kesilebilmesi için bent de ayrılmış olan belgelerin verilmediğinin, alınmadığının veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiğinin ve bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların hukuken geçerli biçimde tespit edilmesi zorunludur." Dş. 3. D. 16.12.1998 gün ve 1997/3364, K. 1998/4585, (Uyap Mevzuat Programı); ayrıca bkz. Dş. 4. D. 28.01.1999 gün ve E. 1998/3243, K 1999/81, (Uyap Mevzuat Programı).

⁴⁶⁵ Benzer açıklamalar için bkz. **Candan**, Vergi Suçları, s. 211 vd..

özel usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren sebepler arasında sayılmamaktadır⁴⁶⁶.

Nitekim Danıştay 3'üncü Dairesi aynı yönde verdiği bir kararında, *213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin geliri doğuran olayların maddî bünyesi ile kayıtlar arasında ilişki kurulabilmesinin, böylece vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenbilmesinin sağlanacağı görüşüyle getirilmiş olduğu, söz konusu hükmün bu anlayış içinde değerlendirilmesi gerekeceğinden maddenin, salt bazı şekil noksanlıkları nedeniyle faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması sonucunu doğuracak şekilde yorumlanmasına olanak bulunmadığı, bu durumda, madde hükmü uyarınca özel usûlsüzlük cezası ancak hiç fatura almamak ve vermemek halinde söz konusu olabileceğinden ve ortada, verilmiş, alınmış, içeriği yönünden herhangi bir eleştiriye konu olmamış bir fatura bulunduğundan bu faturanın sevk irsaliyeleri tarihine göre on (yedi) günlük süreden sonra düzenlenmesine dayalı olarak kesilmiş olmasını özel usûlsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir hal olarak kabul etmemiştir⁴⁶⁷. Bulunması gereken birtakım zorunlu unsurlara yer verilmemiş olması özel usûlsüzlük cezasının konusunu oluşturmamalıdır. Ancak bu durum her türlü eksikliğin bu yönde sonuçlanacağı anlamına gelmemektedir. Yapılacak yorumda, birtakım unsurların bulunmaması, kanun koyucunun iradesiyle çelişecekse, o belgenin düzenlenmediği kabul edilmeli ve özel usûlsüzlük cezası kesilmelidir. Nitekim kanun koyucu birtakım unsurları barındırmayan faturaları hiç düzenlenmemiş olarak kabul etmişse, bu durumda özel usûlsüzlük cezası kesilebilmelidir. Fatura konusunda kanun koyucu, faturanın belirli bir süre içinde düzenlenmesi gerektiğini, belirli bir süre içinde düzenlenmeyen faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağını hükme bağlamıştır (VUK m. 231/5). Bu açık hüküm karşısında, faturanın sağlıklı bir şekilde düzenlendiğini kabul etmeye olanak bulunmamaktadır⁴⁶⁸. Bu bakımdan hukuka uygun bir "verme" işleminden*

⁴⁶⁶“Yukarıda değinilen 227'nci maddede bu tür bir belge için herhangi bir cezai yaptırım öngörülmemiştir. Olaya uygulanmış olan aynı Kanun'un 353'üncü maddesinde de bu tür bir belge için cezai yaptırım öngörülmüş değildir. Başka anlatımla 353'üncü maddede, düzenlenmiş olmakla beraber kanunun 227'nci maddesi uyarınca hiç düzenlenmemiş kabul edilen belgeler için de özel usûlsüzlük cezası uygulanacağına ilişkin bir ifadeye yer verilmemiştir. Öte yandan, ceza uygulanmasını öngören esasların kanunla belirlenmesi zorunludur. Bu nedenle tebliğ hükmü ile cezai yaptırım öngören düzenlemelerin getirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.” Dş. 3. D. 30.12.1999 gün ve E. 1999/2073, K. 1999/4996, (www.danistay.gov.tr), 15.03.2009.

⁴⁶⁷ Dş. 3. D. 17.03.1999 gün ve E. 1997/4507, K. 1999/1078, (www.danistay.gov.tr), 15.03.2009.

⁴⁶⁸ Aksi görüş için bkz. **Özyer**, Vergi Usul, s. 879.

bahsedebilmek için, faturanın kanunun aradığı bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Kanuna uygun düzenlenmeyen faturanın verilmesinin hiçbir geçerliliği olmayacak, böylece yükümlü hakkında özel usûlsüzlük cezası kesilebilecektir. Kaldı ki usûlsüzlük cezaları, şekle ve usûle ilişkin hükümlere uyulmaması halinde uygulama alanı bulmaktadır. Belki herhangi bir vergi kaybının bulunmaması vergi ziyayı cezası kesilmesini engelleyebilir; ancak özel usûlsüzlük cezası kesilmesine engel olmamalıdır.

III. Ceza Mahkemesinde Yargılanmayı Gerektiren Haller

Vergi incelemeleri sırasında yükümlü ya da vergi sorumlusu nezdinde yapılan incelemelerde vergi ziyayı, usûlsüzlük ya da özel usûlsüzlük gibi idarî kabahat olarak nitelendirilebilecek fiillerin yanında ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren suç unsurlarına da rastlanılabilecektir. Bunlardan birini kaçakçılık suçları oluşturmaktadır. Kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenmiş olup hükmün önemi, vergi kaçırdığı konusunda şüphe duyulan yükümlü ya da sorumlunun adlî yargıda yargılanması noktasındadır. Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre, vergi ziyayı cezası, üç kat olarak kesilecektir. Başka bir deyişle 359'uncu maddedeki fiilleri işleyen yükümlü, vergi ziyasına da sebebiyet vermişse böyle bir durumda hakkında üç kat vergi ziyayı cezası kesilecektir⁴⁶⁹. Ancak belirtmek gerekir ki vergi ziyasının oluşması kaçakçılık su-

⁴⁶⁹ Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesi kamu alacaklarında ihtiyati haczi düzenlemiştir. Maddede belirtilen ihtiyati haciz sebeplerinden birisi de 9'uncu madde uyarınca teminat istenilmesini gerektiren hallerin varlığıdır (AATUHK m. 13/1). Kanunun 9'uncu maddesine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenecektir. Hükme göre teminat vergi incelemesi devam ettiği sırada istenebilecektir. Başka bir deyişle inceleme sonuçlanıp vergi inceleme raporu düzenlendikten sonra amme alacağını güvence altına almak için teminat istenmesine cevaz verilmemiştir. Dolayısıyla yükümlüden teminat istenebilmesi için vergi ziyasının veya kaçakçılık sayılan hallerin varlığını gösterecek kimi işlemlerin yapılmış olması gerekmektedir. Nitekim vergi incelemesinin ilk sonuçlarına göre ihtiyati haciz uygulamasına girişilebilmesi, kamu alacağını güvence altına alma amacı taşımaktadır. Bu bakımdan teminat alınması kesilecek cezalar için değil, ziyayı uğratılan vergi alacağı için talep olunmaktadır. Bkz. **Alpaslan/Şentürk**, İhtiyati Haciz; İhtiyati Tahakkuk, s. 164 vd; bu hususta bkz Dş. 4. D. E. 1975/2990, K. 1976/1881, (**Aykın**, İnceleme-2, s. 51); Genel açıklamalar için bkz. **Bulutoğlu**, Vergi Sistemi-C.2, s. 484; ayrıca bkz. **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s. 324 vd.; Vergi incelemesi sırasında bu sebeple bir teminat istenebilmesi için vergi inceleme elemanının bu hususta bir ön rapor

çunun bir unsuru olarak kabul edilmemektedir. Yani üç kat vergi ziyayı cezası kesmek için kaçakçılık ile vergi kaybının bir arada bulunması yeterliyken; kaçakçılık suçunun oluşumu için vergi kaybının bulunması gerek yoktur⁴⁷⁰.

Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendinin ilk alt bendinde belgenin, aslının veya kendisinin, tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi hali kaçakçılık suçunun maddî unsurlarından biri olarak kabul edilmiştir. Yapılacak incelemede belgenin sahte olduğu konusunda, vergi inceleme elemanı nezdinde şüpheler oluşmuşsa, karşıt inceleme ve başkaca saptamalarla belgenin sahteliği konusunda araştırmalar yapılmalıdır⁴⁷¹. Aynı durum sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması halinde de söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, kullanıldığı konusunda vergi inceleme elemanının gereken her türlü araştırmayı yapması gerekmektedir⁴⁷². Ancak yapılacak araştırmanın varsayımlardan hareketle gerçekleşmemesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay 4'üncü Dairesinin bu yönde verdiği bir kararda yükümlünün mal ve hizmet satın aldığı firmanın alım satım ilişkisi içinde bulunduğu başka bir şirket hakkında sahte veya yanıltıcı belge düzenlediği yönünde bir rapor bulunmasının, bu fir-

düzenlemesi gerekmektedir. Ancak uygulamada bu ön rapor yerine üç-dört satırlık bir talep yazısının yazıldığı görülmektedir. Bu durum keyfiliğe ya da kamu yararı amacı dışında hareket etmeye neden olabileceği için mazur görülmemelidir. Bununla birlikte vergi inceleme elemanının hazırladığı ön rapor sonucunda, vergi dairesinin bu yönde bir takdir hakkı bulunmamaktadır. Başka bir deyişle vergi idaresi, ön rapor ile bağlı bulunmaktadır. Bkz.; Ayrıca bkz. **Tosuner/Arıkan**, s. 70; **S. Şeker**, İhtiyatı Haciz, s. 160; **Doğrusöz**, Teminat; **Kızılot**, Teminat, s. 19; **Uğurlu**, s. 129; "Vergi incelemesi sonuçlandıktan sonra, 6183 sayılı Kanun'un 9, 13 ve 17'inci maddeleri uyarınca teminat isteme, ihtiyatı tahakkuk ve ihtiyatı haciz yoluna gidilemez" Dş. 9. D. 23.06.2009 gün ve E. 2008/12, K. 2009/2782; "Vergi incelemesi devam ederken yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilir ve ihtiyatı haciz kararı alınabilir. İnceleme sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra, teminat istenemez ve ihtiyatı haciz uygulanamaz." Dş. 4. D. 30.03.2009 gün ve E. 2008/60, K. 1009/1580. Kararlar için bkz. **Kızılot**, Teminat ve Haciz, s. 16.

⁴⁷⁰ "213 sayılı Kanun'un 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunlarında düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılmasının ve vergi ziyayı doğmasının suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı hk.", Y. 11. CD. 25.09.2006 gün ve E. 2005/3238, K. 2006/7513, (**Kızılot**, Muktezalar-C. 8, s. 950); ayrıca bkz. Dş. 3. D. 14.06.2005 gün ve E. 2004/628, K. 2005/1444, (**Kızılot**, Muktezalar-C. 8, s. 958).

⁴⁷¹ Dş. 4. D. 21.09.2006 gün ve E. 2006/2008, K. 2006/1670, (**Kızılot**, Muktezalar -C. 8, s. 951).

⁴⁷² "...1998 yılında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı hususu inceleme raporu ile tespit edilmediğinden ve davacı şirketin 1996 ile 1997 yıllarında sahte fatura düzenleyip kullandığı yönünde düzenlenen raporlar, bu şirketin 1998 yılında da sahte fatura düzenleyip kullandığını göstermeyeceğinden..." D. 9. D. 03.10.2006 gün ve E. 2005/1639, K. 2006/3559, (www.danistay.gov.tr), 20.06.2009.

mayla ilişki içinde olan firmaların da sahte belge düzenlediği anlamına gelmeyeceğine karar vermiştir⁴⁷³.

Yargı kararları incelendiği zaman kaçakçılık konusunda vergi inceleme raporlarının eksik bilgiye dayandırıldığı görülmektedir. Nitekim, kaçakçılık suçunun işlenmesine katkıda bulunduğu ya da olaydan menfaat elde ettiğine dair yeterli araştırma ve inceleme yapılmadan bir firmanın muhasebecisi hakkında rapor düzenlenemeyecektir. Danıştay'ın aynı yönde verdiği bir kararda “...*Giyim Tekstil Sanayi Ticaret Limited Şirketi'nin ortağı ile A.H. tarafından gerçekleştirildiği yolunda inceleme raporu düzenlendiği ve raporda, davacının kaçakçılık suçunun işlenmesine fiili katkıda bulunduğu dair somut bir tesbite yer verilmediği gibi davacının bir dönem söz konusu firmanın muhasebecisi olması ya da kaçakçılık suçuna iştirak ettiği öne sürülen kişilerin yanında işçi olarak çalışıyor olmasının tek başına davacının da kaçakçılık suçuna iştirak ettiğini göstermeyeceğinin açık olduğu...*” diyerek somut tesbitin önemini belirtmiştir⁴⁷⁴.

Kaçakçılık suçunun oluşmasına neden olan hallerden bir diğeri de defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halidir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali matrahın re'sen takdirine neden olmasının yanında, özel usûlsüzlük cezasının kesilmesine ayrıca, yükümlünün defter ve belgeleri gizlediğinden bahisle kaçakçılık suçundan yargılanmasına neden olacaktır. Zira, defter ve belgelerin varlığı noter kayıtları ve sair suretlerle tesbit edilmesine rağmen vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmezse, bu durum gizleme olarak kabul edilmektedir (VUK m. 359/a-2). Ancak belgelerin kısmen ibraz edilmesi hali söz konusu olduğunda durum biraz farklılaşmaktadır. Zira, burada önemli olan yapılacak karşıt incelemelerle ibraz edilmeyen belgelerdeki kayıtların açıklığının sağlanması gerekmektedir. Böyle bir durumda gizleme fiili oluşmayacak, yükümlüye sadece özel usûlsüzlük cezası kesilmekle yetinilecektir. Sonuçta burada Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde belirtilen yükümlünün

⁴⁷³ Dş. 4. D. 30.11.2006 gün ve E. 2006/2239, K. 2006/2470, (**Kızılot**, Muktezalar-C. 8, s. 947); “Bir faturanın sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun söylenebilmesi için, ya faturanın tarafları arasında gerçek bir teslim veya hizmetin hiç gerçekleşmediğinin veya gerçekleşmekle birlikte faturanın gerçekleştiren farklı bilgiler içerir şekilde düzenlendiğinin tespiti gerektiği hk.”. Dş. VDDK. 27.05.2005 gün ve E. 2005/45, K. 2005/152, (www.danistay.gov.tr), 20.06.2009.

⁴⁷⁴ Dş. 4. D. 11.10.2005 gün ve E. 2005/1231, K. 2005/1729, (**Kızılot**, Muktezalar- C. 8, s. 956).

hesap ve kayıtları üzerinden üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumları kontrol edilmiş olmaktadır⁴⁷⁵.

b. Yemin

Davanın hallini gerektiren bir konuda, davanın taraflarının bir olayın doğruluğu hakkında şekli kurallara mahkeme önünde uymak suretiyle yerine getirdikleri sözlü açıklamalara yemin denilmektedir⁴⁷⁶. Başka bir deyişle de yemin, bir kimsenin söylediklerinin doğruluğu hakkında Allah'ı şahit göstermesi ve aksi halde Allah'ın gazabını üzerine çekmesi olarak kabul edilmektedir⁴⁷⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde bu alanın özelliğinden dolayı yemin deliline yer verilmemiştir⁴⁷⁸. Gerçekten bahsi geçen hükümde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille isbatlanabileceği kabul edilmiştir. Nitekim İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun 31'inci maddesi ile Hukuk Usûlü Muameleleri Kanunu'na⁴⁷⁹ yaptığı göndermelerin içinde de yemin (şahadet) kurumu yer almamaktadır. Tüm bunlardan çıkan sonuca göre de vergi yargılaması hukukunda vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti defter, belge, keşif, bilirkişi incelemesi, tanık beyanı gibi her türlü delile başvurularak isbatlanabilecek ve yine her türlü delile başvurularak karar verilebilecektir⁴⁸⁰. Zaten delil serbestliği ilkesinin kabul edilmesi halinde aksi de düşünülemezdir. Nitekim İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun 20'nci maddesinde, vergi mahkemelerinin bakmakta olduğu davalara ilişkin olarak her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapacakları düzenlenmiştir. Yine aynı hükme göre vergi mahkemeleri, belirlenen süre içerisinde ihtiyaç duyulan evrakın gönderilmesini ve ihtiyaç duyulan bilgilerin verilmesini gerek davanın taraflarından gerekse diğer yer-

⁴⁷⁵ Evren, s. 78.

⁴⁷⁶ Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 416.

⁴⁷⁷ Belgesay, s. 124; Karakoç, Delil Sistemi, s. 216.

⁴⁷⁸ Kaneti, Ekonomik Yaklaşım, s. 53.

⁴⁷⁹ Hukuk usûlünde yer alan yemin, hem davanın taraflarına hem de bilirkişi ve tanıklara yöneltililecektir. Bilirkişi ve tanıklara yöneltilen yemin delil olmayıp sadece doğru söylemelerini sağlama-ya yöneliktir. bkz. Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 416.

⁴⁸⁰ Karakoç, Delil Sistemi, s. 217.

lerden isteyebileceklerdir. Ancak, yemin, idarî yargı yönteminin niteliğine uymadığından bir delil olarak kabul edilmemiştir⁴⁸¹.

c. Tanık Beyanı

Genel olarak tanık beyanı, davanın dışındaki kişilerin dava sürecinde uyumsuzluk konusu bir vakıa hakkında, dava dışında bizzat elde etmiş oldukları bilgiyi mahkemeye bildirmeleri olarak tanımlanmaktadır⁴⁸².

Tanık beyanı, Türk hukukunda da takdirî deliller arasında yer almaktadır. Yani, mahkeme tanığın beyanı ile bağlı bulunmamaktadır. Bunun bir sonucu olarak, diğer delillerle sonuca varılabiliyorsa, tanık beyanının aksine karar verilebilecektir. Vergi yargılaması hukukunda tanık beyanına delil değeri atfeden bir düzenleme olmadığı için, mahkemelerde tanığın dinlenilip dinlenemeyeceği hususunda tartışmalar devam etmektedir⁴⁸³. Zira, İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nda tanık beyanı konusunda getirilmiş bir düzenleme bulunmamaktadır. Bunun gibi İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı yollama arasında tanık beyanı yer almamaktadır. Ancak aynı kanunun 31'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi uyumsuzluklarının çözümünde Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan göndermeler saklı kalmak kaydıyla Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacağı düzenlenmiştir.

İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nda bu konuda yapılmış bir düzenleme olmamakla birlikte, aslında bu konuyu yasaklayan bir hüküm de bulunmamaktadır. Ancak vergi yargısı bakımından, tanık beyanı yoluna hiç gidilmemektedir. Başka bir deyişle vergilendirme aşamasında delil olarak kullanılabilen tanık beyanına, vergi mahkemelerinde başvurulmamaktadır⁴⁸⁴. Vergilendirme alanında kullanılan tanık beyanının

⁴⁸¹ Gözübüyük, s. 460.

⁴⁸² Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 493.

⁴⁸³ Karakoç, Delil Sistemi, s. 155; Şentürk, s. 292.

⁴⁸⁴ Öztürk, s. 89; Altınel/Güner, s. 114.

ise vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabîi ve açık olması gerekmektedir⁴⁸⁵. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinde vergiyi doğuran olayla tabîi ve açık bir ilgisi bulunmayan tanık beyanının isbatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Zira, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti önemli olduğu için tanık beyanına atfedilen önem artmış, sınırlı da olsa bu kuruma yer verilmiştir⁴⁸⁶.

Vergi incelemesinde, tanık beyanına başvurulması durumunda, sadece tanık beyanından hareketle tarhiyat önerilemeyecektir⁴⁸⁷. Nitekim Danıştay, 1999 yılında verdiği bir kararda, alıcı beyanlarının vergiyi doğuran olayla olan ilgileri nedeniyle vergilendirmede, maddi delil olacağı genel kabul gören bir ilke olmakla beraber, bu beyanların diğer delillerle desteklenmesi gerektiğine karar vermiştir⁴⁸⁸. Ayrıca inceleme elemanı, düzenleyeceği inceleme raporunda tanık beyanına neden itibar edilmesi ya da neden itibar edilmemesi gerektiğini açıklamalıdır⁴⁸⁹.

Ayrıca, belli sayıdaki tanık beyanlarının aynı yönde olması halinde yapılan tespitler, ulaşılamayan ya da görüşme yapılamayan alıcılara da teşmil ettirilebilmektedir⁴⁹⁰. Danıştay, alıcı ifadelerinin kıyaslama yoluyla başka alıcılara yaygınlaştırılması için aynı apartmandan daire satın alan birçok alıcının bilgisine başvurulması gerekli olmayıp, yükümlünün satış yaptığı tüm alıcı sayısının kıyaslamaya olanak verecek miktarda olmasının yeterli olduğu Danıştay'ın süregelen kararlarıyla, benimsendiğine ve yükümlünün 28 daire satması nedeniyle re'sen takdire gidildiğine ve 5 alıcının bilgisine başvurulduğuna göre olayda yükümlü belgelerinin uygulamasını

⁴⁸⁵ Söz gelimi medeni yargılama hukukunda kural olarak uyuşmazlığa taraf olmayan herkes tanık olabilmektedir. bkz. **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 434.

⁴⁸⁶ Tanık beyanı, vergiyi doğuran olay hakkında kanaat oluşturmaya yarayan bir isbat vasıtasıdır. Ancak yine de beyanına başvuru tanığa temkinli yaklaşmak gerekmektedir. Zira tanık, beyanda bulunurken tarafsız davranmayabileceği gibi, tanıklık yapılan olay zamanla unutulmuş ya da yanlış hatırlanıyor olabilir. Bkz. **Kızılot/Kızılot**, s. 706.

⁴⁸⁷ **Şentürk**, s. 291.

⁴⁸⁸ Dş. 4. D. 24.11.1999 gün ve E. 1999/1323, K. 1999/4273, (**Çölgezen**, s. 107).

⁴⁸⁹ **Bellek**, s. 40.

⁴⁹⁰ Aslında bu durum, tüm alıcı beyanlarına başvurma imkânının zorluğundan kaynaklanmaktadır. Haliyle bu durum bir kısım tanık beyanının yükümlü lehine, bir kısmının ise yükümlü aleyhine olması sonucunu doğurmaktadır. Açıklamalar için bkz. **Dönmez**, s. 38.

sağlayacak sayıda alıcıdan bilgi istendiği açık olduğundan matrahın re'sen takdir edilmesinde sakınca görmemiştir⁴⁹¹.

III. VERGİ İNCELEMESİNİN YARGISAL DENETİMİNDE AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

A.Genel Olarak

Vergilendirme yetkisinin gerek tarihî gelişimi gerekse bugünkü fonksiyonları göz önüne alındığında insan hakları boyutunun ön plana çıkmadığı görülmektedir. Hâlbuki, vergi hukuku ile insan haklarının kesiştiği noktalar bulunmaktadır. Bunlardan birini de âdil yargılanma hakkı oluşturmaktadır⁴⁹². Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi, âdil yargılanma hakkını koruma altına almıştır. Usûle ilişkin birtakım güvenceler getiren bu maddenin kapsamına kişisel hak ve yükümlülükler ile suç isnadları girmektedir. Uzunca bir süre Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi hukuku ile ilgili olan davaları, salt kamusal nitelikli davalar olarak görmüş; bu nedenle de devletlerin vergilendirme konusunda takdir marjlarının olduğundan bahisle konuyu incelemekten kaçınmıştır. Ancak son zamanlarda vergilendirme konusunda birtakım gelişmeler olduğu gözlemlenmektedir. Nitekim Mahkeme, geliştirdiği birtakım kriterlerle vergi alanına da el atmaya başlamıştır. Ne var ki gelinen nokta, Mahkemenin tüm vergi davalarını 6'ncı madde kapsamına soktuğu anlamına gelmemektedir. Zira, bugün için vergi aslına ilişkin davalar halen 6'ncı madde kapsamında değerlendirilmemektedir. Vergi cezaları ise suç isnadı olarak değer görmektedir; vergi cezalarına ilişkin uyuşmalar hakkında bir karar verilebilmektedir.

Vergi inceleme raporları tek başına dava konusu olmasa da, rapor sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen cezaların iptal davasına konu edilebilmesi, konunun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi anlamında değerlendirilmesi gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Kaldı ki 6'ncı maddenin saklı içeriğinde bulunan ve Mahke-

⁴⁹¹ Dş. 4. D. 26.06.1980 gün ve E. 1979/902, K. 1980/1880; benzer ve daha güncel kararlar için bkz. Dş. 7. D. 19.04.2004 gün ve E. 2001/4118, K. 2004/1063, Dş. 7. D. 18.11.2003 gün ve E. 2000/8154, K. 2003/4801, (Çölgezen, s. 107-108).

⁴⁹² Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 144.

me içtihatları ile şekillenen birtakım usûli güvencelerin de Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği sistem ile bağdaşmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca her ne kadar henüz vergi aslına ilişkin tarhiyatların 6'ncı madde koruması altında olmadığı söylene de, cezalı tarhiyatların birer suç isnadı olarak kabul gördüğü ve yükümlünün 6'ncı madde anlamında birtakım usûli güvencelere sahip olduğunun hatırlatılması gerekmektedir⁴⁹³.

B. Âdil Yargılanma Hakkı

1. Vergi Aslına İlişkin Uyuşmazlıklarda Uygulanabilirliği

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi, âdil yargılanma hakkını güvence altına almıştır. Madde, herkesin kişisel hak ve yükümlülükleri ile hakkındaki suç isnadının karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makûl bir sürede, âdil ve aleni olarak yargılanma hakkına sahip olduğunu kabul etmiştir. Genel olarak kabul edilen, Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin kapsamının madde metni ile sınırlı olmadığı görüşüdür. Başka bir ifadeyle, Mahkeme, içtihat yoluyla madde metnine dâhil olmayan; ama, âdil yargılanma hakkı kapsamında olan usûli hakları içtihat yoluyla geliştirmiştir. Madde lafzından çıkarılan, yargılamanın bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, makûl sürede, âdil ve aleni bir şekilde yürütülmesi yanında; mahkemeye başvurma hakkı, silahların eşitliği, susma hakkı, çekişmeli yargılama hakları gibi saklı içerik Mahkeme'nin içtihatları ile şekillenmiştir.

Âdil yargılanma hakkı ile kişilere birtakım usûli güvenceler getirilmek istenmiştir. Bu bakımdan madde kapsamında önemli olan verilen kararın âdil olup olmadığı değil; adaletin âdil bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığıdır⁴⁹⁴. Ancak Mahkeme, vergi aslına ilişkin davalarda, bahsi geçen usûlî adaletin gerçekleşip gerçekleşmediğini denetlemekten kaçınmaktadır.

⁴⁹³ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin altıncı madde başlığı "*fair trial*" şeklinde kaleme alınmışken, madde içeriğinde ise "*fair hearing*" ifadesi kullanılmıştır. Aslında bu iki kavram arasında esaslı bir fark bulunmamakla birlikte *fair trial* terimi esas alınmakta; *fair hearing* ifadesi ise durumu açıklayan unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir. *Fair trial*, yeterli müdafaa imkânlarının sağlanıp haksızlık yapılmadan hakkaniyete uygun görülen davaları ifade etmektedir. Bkz. Üzeltürk, *Âdil Yargılanma*, s. 145.

⁴⁹⁴ İncoğlu, s. 12.

Âdil yargılanma hakkının uygulanabilirliği iki tip süreç için geçerli olmaktadır. Bunlardan birini medeni hak ve yükümlülükler, diğerini ise suç isnadları oluşturmaktadır. Madde metni içinde belirtilen her iki kavram konusunda herhangi bir açıklama ya da tanım yapılmış değildir. Kavramların tanımları Mahkeme tarafından yapılmış ve bunların özerk-otonom kavramlar oldukları belirtilmiştir. Bu bakımdan Mahkeme, önüne gelen bir uyuşmazlıkta 6'ncı maddenin işletilip işletilememesi hususunda üye devlerin bu kavramlar hakkında mevzuatlarında yaptığı tanımdan bağımsız bir şekilde hareket edecektir. Başka bir ifadeyle Mahkeme, her iki kavramında ulusal hukuktan bağımsız bir Avrupa anlamına sahip olduğunu içtihat etmiştir⁴⁹⁵.

Madde metni âdil yargılanma hakkının sınırını sadece özel hukuk-kamu hukuku ile sınırlamış gibi görünmekteyse de, Mahkemenin yaptığı deyimsel yorum ile özel hukuk-kamu hukuku arasındaki ince çizgi kaldırılmıştır. Yani böylece geleneksel özel hukuk-kamu hukuku ayrımı dışında kalan birtakım idarî uyuşmazlık da artık âdil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmeye başlamıştır⁴⁹⁶. Bu bakımdan mahkemenin, özel hukuk-kamu hukuku ayrımını korumakla birlikte zaman içinde sonucu özel bir hakkı ya da yükümlülüğü etkileyen kamusal nitelikli uyuşmazlıklarda 6'ncı maddenin uygulanabilirliğini arttırdığı görülmektedir⁴⁹⁷. Sonuçta idarî nitelikte olmakla birlikte medeni bir hak ve yükümlülüğe etkisi olan uyuşmazlıkların âdil yargılanma hakkının uygulama alanı içine sokulduğu görülmektedir⁴⁹⁸. Ancak, aynı eğilimin vergi aslına ilişkin davalarda mevcut olmadığını belirtmek gerekmektedir⁴⁹⁹. Nitekim Mahkeme, etkilenen her türlü maddî yükümlülüğü otomatikman medeni uyuşmazlık kapsamına sokmamaktadır. Zira, devlete ve onun türevi olan diğer makamlara karşı öyle maddî yükümlülükler olabilir ki bunlar, tamamen kamusal nitelik

⁴⁹⁵ **İnceoğlu**, s. 12; Ayrıca bkz. **Şengöz**, s. 7 vd..

⁴⁹⁶ **İnceoğlu**, s. 24; **Yaltı**, *Yükümlünün Hakları*, s. 83.

⁴⁹⁷ Bir davada Mahkeme, vergi incelemesi sonrası alkol satış ruhsatının iptalini 6'ncı maddenin kapsamı dahilinde görmüş ve dava konusunun maddî menfaat uyuşmazlığı olduğu sonucuna varmıştır. *The Traktörer v. Sweden*, Application no. 10873/84, (**Yaltı**, *Yükümlünün Hakları*, s. 87 dp 42).

⁴⁹⁸ “*Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin yalnızca özel hukukun klasik anlamdaki uyuşmazlıklarını kapsamayacağını, bir başka deyişle gerek özel hukuk kişileri arasında, gerekse bir özel hukuk kişisiyle devlet arasındaki uyuşmazlıkların da (bu uyuşmazlıklarda devlet, ister bir özel hukuk kişisi gibi davranmış olsun, isterse kamu gücünü kullanmış olsun) bu kapsama dahil olduğunu kabul etmiştir.*” Bkz. **Tezcan/Erdem/Sancakdar**, *İnsan Hakları*, s. 190.

⁴⁹⁹ Mahkeme istisnaî olarak *Michel Bendeneun v. France* ve *Schouten and Meldrum v. The Netherlands* davalarının özel hukuklu sonuçları bakımından 6'ncı maddenin uygulanabileceğine ilişkin karar vermiştir. Bkz. **Üzeltürk**, *Âdil Yargılanma*, s. 147.

taşımaktadır⁵⁰⁰. O halde bunları 6'ncı madde kapsamına sokma imkânı bulunmamaktadır⁵⁰¹. Mahkeme, özellikle *Ferrazini v. Italy* davasında vergi aslına ilişkin mesafeli tutumunu “*Vergi alanında, demokratik toplumlarda meydana gelmiş bulunan gelişmeler, kişilerin vergi ödeme yükümlülüğünün temel niteliğini etkilememektedir. Sözleşmenin kabul edildiği zamanki pozisyonla mukayese edildiğinde, söz konusu gelişmeler, Devletin bireyin yaşamının medeni alanına daha fazla müdahalesini içermiştir. Mahkeme, vergi konusunun hala kamusal yetki alanının sert çekirdeğini oluşturduğunu, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin kamusal niteliğinin hala ön planda olduğunu düşünmektedir.*”⁵⁰² diyerek açık bir şekilde ortaya koymuştur.

İşin ilginç tarafı Mahkeme, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklarda âdil yargılanma hakkının işletilmesinin mümkün olmadığını belirtirken, mülkiyet konulu uyuşmazlıklarda farklı bir yaklaşım sergileyerek kafa karıştırmaktadır. Şöyle ki mülkiyet hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin “Mülkiyetin Korunması” başlıklı 1 no'lu protokolünün ilk maddesinde düzenlenmiştir⁵⁰³. Mahkeme, âdil yargılanma konusunda yaptığı değerlendirmeleri bir usûl hukuku meselesinden ziyade bir maddî hukuk problemi olarak değerlendirmektedir. Zira, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların, hâlâ kamusal alanın sert çekirdeğinde yer aldığı düşünülmektedir. Hâlbuki 1 no'lu protokolün ilk maddesinde Devletin vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkına getirilen bir istisna olduğu kabul edilmiştir⁵⁰⁴. Mülkiyet hakkının bir istisnası olarak

⁵⁰⁰ Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 147; Uzun, s. 199; Ferrazini v. Italy, para. 25-26, (Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 88 dp 44).

⁵⁰¹ X v. Belgium, kararı kamu hukukunun bir parçası olarak vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklarda âdil yargılanma hakkının işletilemeyeceğini belirten ilk karardır. Bkz. Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 147.

⁵⁰² Ferrazini v. Italy, para. 29-30, (Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 89 dp 46).

⁵⁰³ Her gerçek veya tüzel kişi, mallarını barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahiptir. Kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslar arası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uymadıkça, hiç kimse malından yoksun bırakılamaz./Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak veya vergiler ile diğer mali yükümlülük ve cezaların ödenmesini sağlamak için Devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmaz.

⁵⁰⁴ “1 No'lu Ek Protokol'un 1'inci maddesi, özel ve tüzel kişilere ait mal ve mülke devlet tarafından yapılabilecek herhangi bir keyfî müdahaleye karşı korumaktadır. Öte yandan bu madde devlete özel ve tüzel kişilere ait olan mülkiyetleri yasalarda belirtilen koşullar altında kullanma ve hatta bu kişileri bunlardan mahrum etme hakkını da tanımaktadır. Sözleşme mülkiyet hakkına yapılacak olan herhangi bir müdahalenin genel veya kamu yararı sağlamak amacıyla yapılmasını şart koşmaktadır. Özellikle, kamu otoriteleri mülkiyetin kullanımını vergilerin veya diğer harçların veya ceza ödemelerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla sınırlandırabilir.” (Nazal/Demirci, Mülkiyet Hakkı-I, s. 92).

Devletlere vergilendirme yetkisi tanındığına göre, mülkiyet hakkına ilişkin uyuşmazlıklar söz konusu olduğunda yükümlünün usûli güvencelerinin tanınması gerekmektedir⁵⁰⁵. Kaldı ki 1 no'lu protokolde, Devlete tanınan vergilendirme yetkisinin, yükümlüye tanınan usûli güvencelerden bağışık tutulduğuna dair yapılmış bir düzenleme de bulunmamaktadır. Vergilendirme sonucunda, mülkiyet hakkına bir müdahale yapıldığını düşünen yükümlü elbette yargı yolunu kullanabilmelidir. Zira, zarardan etkilenen menfaat⁵⁰⁶, bireyin medeni bir hakkıyla bağlantılı bir menfaattir. Başka bir ifadeyle kişi, mallarını barışçıl bir biçimde kullanamadığını düşünmektedir⁵⁰⁷. Özellikle mülkiyet hakkına ilişkin uyuşmazlıklarda Mahkeme, vergilendirme yoluyla yapılan müdahalelerin meşrû bir temele dayanıp dayanmadığını değerlendirmektedir. Dayanmaktaysa devletin temel çıkarı ile bireyin temel çıkarı arasındaki âdil dengenin kurulup kurulmadığını denetleyecektir⁵⁰⁸. Hal böyle olunca âdil denge testine tâbi tutulan müdahalenin yerinde olup olmadığı noktasında âdil yargılanma hakkının tanınmaması düşündürücü olmaktadır⁵⁰⁹.

2. Vergi Cezalarında İlişkin Uyuşmazlıklarda Uygulanabilirliği

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin işletilebilmesinin bir diğer koşulu da bir suç isnadının bulunmasıdır. Mahkeme, medeni hak ve yükümlülüklerin yorumunda olduğu gibi suç isnadı kavramının da özerk-otonom bir kavram olduğunu kabul etmektedir. Başka bir ifadeyle suç isnadı kavramının değerlendirilmesi, ulusal hukukta yapılan düzenlemeden bağımsız olarak yapılacaktır. Bu bakımdan ulusal hukukta suç isnadı olarak ifade edilen kavram ve kurumların anlamlarının çok ötesinde, yapılan işlemin içeriği ve kişi üzerindeki maddî etkilerinden hareketle bir sonuca varılmaya çalışılacaktır. Yetkili kişiler tarafından, suç işlendiğine dair bildirim yapılması ya da buna benzer bir iddianın belirtilerini gösteren ve kişi üzerinde

⁵⁰⁵ Kaldı ki Mahkemeye başvurabilmek için Sözleşme'nin hangi maddesinin ihlal edildiğinin dilekçede belirtmiş olması gerekmemektedir. Böyle bir durumda Mahkeme, bu eksikliği re'sen yerine tamamlayacaktır. Detaylı açıklamalar için bkz. **Şimşek**, s. 224.

⁵⁰⁶ Mal kavramının değerlendirilmesinde Mahkeme, başvuruçunun ekonomik bir menfaatinin olması, sözleşmenin koruması altına girmesi bakımından yeterli görmektedir. Bu bakımdan taşınır, taşınmaz tüm malvarlığı değerleri sözleşmenin kapsamı bakımından mal kapsamında değerlendirilecektir. Bkz. **Yaltı Soydan**, s. 104-105.

⁵⁰⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. **Yaltı**, *Yükümlünün Hakları*, s. 91 vd.

⁵⁰⁸ **Uzun**, s. 197.

⁵⁰⁹ **Nazalı/Demirci**, *Mülkiyet Hakkı-I*, s. 128 vd..

birtakım maddî etkileri olan eylemlere girişilmesi suç isnadı olarak kabul edilecektir⁵¹⁰. Bu durum isnad konusunda, isnadın şekli, zamanı ya da isnadı yapan makamın sıfatından ziyade isnadın konusunun önemli olduğunu ortaya koymaktadır⁵¹¹. Haliyle bu yorum tarzı suç ve ceza kavramlarının boyutunu genişletmiş, bir dizi idarî yaptırım kararının, suç isnadı içinde değerlendirilmeye başlamasına sebep olmuştur⁵¹². Yine bu yorum tarzı, Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin getirdiği korumanın dava öncesi aşamalara sirayet etmesi bakımından da önemli olmaktadır⁵¹³.

Vergi yükümlüsüne suç isnadını içeren resmi bildirim yapılması ya da buna benzer bir iddianın belirtilerini gösteren ve vergi yükümlüsü üzerinde birtakım maddî etkileri olan eylemlere girişilmesi halleri, vergi hukuku anlamında isnadı oluşturmaktadır. Mahkeme'nin isnadın yapıldığı anı belirleme bakımında incelemenin başladığı tarihi belirlemeye çalıştığı görülmektedir⁵¹⁴. Özellikle *Janosevic* davasında makûl sürenin tesbiti bakımından yaptığı bir değerlendirmede, *başvurucunun durumunun ek vergi tarhiyatı ve para cezası içeren vergi inceleme raporu ile etkilendiğini* belirtmiştir⁵¹⁵. Yine aynı şekilde Mahkeme, *Hooze* davasında, yükümlünün ilk kez şüpheli statüsüne girdiği anın, hakkında mali istihbarat soruşturmasının başladığı an olduğuna karar vermiştir⁵¹⁶. Tüm bunların yanında Mahkeme, *J.B.* davasında, inceleme ile güdülen amaçlar ne olursa olsun, başvurucuya bir ceza kesilmesi olanağının bulunduğunu, bu bakımdan inceleme ile bir suç isnadının karara bağlanmasının amaçlandığını, o halde Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin işletilmesi gerektiğine işaret etmiştir. *J.B.* davasının önemi, vergi aslına karşı açılan davalarda da âdil yargılanma güvencesine sahip olunduğunu dolaylı bir şekilde işaret etmesidir. Zira, Mahkeme, inceleme süreçlerinde *bir ceza kesilmesi olanağının* yaratılmış olmasını suç isnadının

⁵¹⁰ **Yaltı**, Yükümlünün Hakları, s. 104; **Uzun**, s.200-201.

⁵¹¹ **Gölcüklü/Gözübüyük**, s. 247.

⁵¹² **Yaltı**, Yükümlünün Hakları, s. 97.

⁵¹³ **Yaltı**, Yükümlünün Hakları, s. 106.

⁵¹⁴ *Hooze v. Netherlands*, 22.05.2008, para. 40-45, (**Yaltı**, Yükümlünün Hakları, s. 107 dp 128)

⁵¹⁵ **Yaltı**, Yükümlünün Hakları, s. 107 dp. 127.

⁵¹⁶ **Yaltı**, Yükümlünün Hakları, s. 108.

varlığı için yeterli görmüştür. Dolayısıyla bu incelemeler olmadan ceza kesilemeyecektir⁵¹⁷.

Mahkemenin bu konuda geliştirdiği kriterlere göre suçun ulusal hukuktaki sınıflandırması, suçun niteliği ve cezanın niteliği ve ağırlığı⁵¹⁸ dikkate alınacaktır⁵¹⁹. Belirtmek gerekir ki bu konuda yapılacak değerlendirmede her bir kriter bir diğerinden bağımsız nitelik taşımaktadır. Bir kere suç, ulusal hukukta cezai alanda değerlendirilmekteyse, diğer kriterleri değerlendirmeye gerek bulunmamaktadır. Zira, fiilin, ulusal hukukta cezai nitelik taşıması halinde 6'ncı madde doğrudan uygulanabilecektir. Suçun ulusal hukuktaki sınıflandırmasından bir sonuç elde edilememesi halinde diğer kriterler değerlendirilecektir⁵²⁰. Belirtmek gerekir ki bazen bu üç kriterin hiç biri tek başına bir fikir vermeye yetmeyebilir. Böyle bir durumda da tüm kriterlerin birlikte değerlendirilmesiyle sonuca ulaşılmaya çalışılacaktır⁵²¹.

Türk vergi hukukunda vergisel suçlar, mali nitelikli suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar olmak üzere ikili bir tasnife tâbi tutulmaktadır. Ceza hukuku anlamında suçlar, ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektirdikleri için bunlar, 6'ncı maddenin sağladığı korumadan sorunsuz bir şekilde faydalanabilmektedirler. Ancak asıl üzerinde durulması gereken konu, mali nitelikli vergi suçlarının Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin getirdiği korumadan faydalanıp faydalanamayacağı hususundadır. Nitekim Mahkeme, vergi aslına ilişkin davaları kapsam dışına taşımaktadır. Bu konuda emsal nitelik taşıyan karar *Bendenoun v. France* davasıdır. Bu davada Mahkeme daha önceden geliştirdiği kriterleri uygulamış ve ulaşılan sonuca göre kriterlerin hiç birinin tek başına karar vermeye yetmediğini; ancak, bunların bir bütün olarak değerlendirilmesi sonucunda bir suç isnadından bahsedilebileceğine hükmetmiştir⁵²². Bu kararın önemi, vergi cezalarına ilişkin yargılama süreçlerinde Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin uygulanabileceğini konu almasıdır. Nitekim *Bendenoun* davasının konu-

⁵¹⁷ J.B. v. Switzerland, 03.08.2001, (Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 109-110); 6009 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 140'ıncı maddeye eklenen hüküm sonucunda, vergi inceleme elemanı, incelemeye başladığını gösterir bir tutanak düzenleyecektir.

⁵¹⁸ Paul Smith v. United Kingdom kararında Mahkeme, %10 oranındaki cezanın düşüklüğü sebebiyle durumu cezai isnad kapsamında değerlendirmemiştir. (Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 150).

⁵¹⁹ Gölcüklü/Gözübüyük, s. 248; Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 149; Yaltı, Jussila, s. 10; Engel and Others v. Netherlands, 08.06.1976, para. 82, (Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 97).

⁵²⁰ Lutz v. Germany, 25.08.1887, (Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 149).

⁵²¹ Bendenoun v. France, 24.02.1994, para. 44-47, (Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 98 dp 93).

⁵²² Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 100.

sunu, mali nitelikli olan ve kayba uğratılan verginin katları şeklinde cezalandırılan suçlar oluşturmaktadır. Böylece bir vergi incelemesi sonucunda rapor edilen vergi ziyayı ve usûlsüzlük suçlarının vergi idaresince tahakkuk ettirilmesi halinde bunların yargısal denetimi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi anlamında âdil yargılanma güvencesine kavuşmuş olmaktadır⁵²³.

Vergi incelemesi sürecinde, vergi inceleme elemanı matrah farkıyla beraber cezalı tarhiyatı da raporunda beyan etmiş olabilir. Vergi yükümlüsü açacağı iptal davasında hem matrah farkından kaynaklanan tarhiyatın hem de vergi cezasının iptalini talep edebilecektir. Nitekim vergi cezaları ve vergi asılları arasında bir nedensellik ilişkisi bulunmaktadır⁵²⁴. Vergi cezaları Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin koruması altında olmakla birlikte, vergi aslından kaynaklanan uyuşmazlıklar bu korumadan faydalanamamaktadır. Sonuçta hem vergi aslının hem de vergi cezasının iptalinin birlikte talep edildiği yargılama süreçlerinde vergi aslı bakımından âdil yargılanma hakkının işletilememesi; buna karşılık vergi cezasını ilgilendiren konularda da âdil yargılanma hakkının işletilebilmesi gibi garip bir durum ortaya çıkacaktır⁵²⁵. Ancak Mahkeme, *Georgiou*⁵²⁶ davasında bu konuya açıklık getirmiş bulunmaktadır. Özellikle vergi aslının vergi cezalarından ayrılamayacağı düşünüldüğünde yapılacak değerlendirmelerin belirli bir aşamaya kadar vergi asıllarını da kapsamaması normal karşılanacaktır. Zira, vergi cezasının geçerliliği, vergi aslının geçerli olması şartına başlanmış bulunmaktadır⁵²⁷.

3. Maddenin Gizli İçeriğinde Saklı Haklar Blokunun Uygulanabilirliği

a. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin ilk fıkrası ile âdil yargılanma hakkının genel bir çerçevesi çizilmiştir. Maddenin diğer fıkraları ise ceza hukuku ve ceza yargılamasına ait bir seri güvenceyi sıralamıştır. Ancak âdil yargı-

⁵²³ Yaltı, Jussila, s. 11.

⁵²⁴ Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 150.

⁵²⁵ Özgüven, Adil Yargılanma-II, s. 152.

⁵²⁶ *Georgiou v. United Kingdom*, 16.05.2000, (Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 151).

⁵²⁷ Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 102.

lanma hakkı kapsamına giren durum ne ilk fıkra ne de diğer iki fıkra ile sınırlı bulunmaktadır. Mahkeme, süreç içinde içtihatları ile âdil yargılanma hakkının içeriğini şekillendirmiş ve madde metnine dahil olmayan; ancak âdil yargılanma hakkı ile bağlantılı bir dizi haklar bloku oluşturmuştur⁵²⁸.

b. Susma Hakkı

aa. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İchtihatlarıyla Susma Hakkı

Mahkemenin bu konuda geliştirdiği içtihatların en önemlilerinden birisini susma hakkı oluşturmaktadır. Hakkın önemi, vergi cezası bağlantılı uyuşmazlıklarda kendisini daha çok hissettirmesidir. Özellikle Mahkeme, inceleme sürecinde Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve devam eden maddeleri uyarınca toplanan bilgileri susma hakkının ihlâli olarak görebilmektedir. Nitekim susma hakkının iki boyutlu olduğu kabul edilmektedir. İlk boyut, kişinin yetkili makamlar karşısında kendisini suçlayıcı beyanda bulunmaması haliyken, diğeri ise sessiz kalma durumunun kişinin suçlu olduğu şeklinde yorumlanamayacağı halidir⁵²⁹. Sonuçta inceleme sürecinde ceza tehdidi altında yükümlüden bilgi istemek, susma hakkının ihlâli anlamına gelecektir. Bu bakımdan susma hakkının Türk vergi sistemi içinde çok dikkatli incelenmesi gerekmektedir. Aksi halde, Mahkeme'nin vergisel nitelikli cezaları Sözleşme'nin 6'ncı maddesi kapsamına alma eğilimi artmakta olduğundan, uzun vadede Mahkeme'nin Türkiye aleyhine verebileceği kararlar baş ağrıtabilecektir. Zira, taraf devletler, Sözleşme'nin iç hukuk düzenlerinde uygulanması konusunda sorumluluk taşımaktadırlar⁵³⁰.

Susma hakkının temelini yetkili makamların, beyanda bulunacak kişiyi zorlamamaları oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle beyanın içeriği zorla oluşturulmamalıdır. Bununla beraber beyan ile ifade edilenin sadece sözlü beyanı mı kapsadığı yoksa yazılı beyanların teminine ilişkin zorlamaların da susma hakkını ihlâl edip etmeyeceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Zira, yazılı birtakım isteklerin temininde zor

⁵²⁸ Yaltı Soydan, İnsan Hakları Pratiği, s. 85 vd.; Özgüven, Adil Yargılanma-I, s. 193.

⁵²⁹ İnceoğlu, s. 262.

⁵³⁰ Uzun, s. 193.

kullanım, susma hakkının ihlâlüne neden olabilecektir. Bu halde vergi inceleme sürecinde yükümlüden cezai tehdidi ile istenebilecek birtakım beyanların yükümlünün âdil yargılanma hakkını ihlâl edebileceğinin belirtilmesi gerekmektedir⁵³¹.

Susma hakkının da temelini, masumiyet karinesinin oluşturduğu söylenebilir⁵³². Böylece kişi susma hakkı ile kendi mahkûmiyetine yardımcı olabilecek herhangi bir beyanda bulunmamış olmaktadır⁵³³. Zorlama yoluna başvurulduğu zaman, kişiden baskı altında bilgi alınmaktadır. Baskı, hapis cezası olabileceği gibi idarî bir yaptırım da olabilir. Bu bakımdan her türlü yaptırım bu kategoride değerlendirilebilir⁵³⁴. Mahkeme, *Funke* davasında gümrük idaresinin var olduğuna inandığı birtakım bilgileri elde edebilmek için Funke'nin mahkûm olmasını sağlamıştır⁵³⁵. *J.B.* davasında ise devlet, gerekli tarhiyatı yapabilmek için yükümlüden birtakım belgeler istemiş, vermemesi sonucunda da para cezasına çarptırmıştır. Sonuçta Mahkeme de, vergi incelemesi sırasında bilgi verme yükümlüğünü yerine getirmeyen yükümlünün para cezasına çarptırılmasını bir zorlama olarak kabul etmiştir⁵³⁶. Ancak belirtmek gerekir ki yükümlünün susma hakkı, vergi incelemelerinden kaçınma konusunda genel bir muafiyet tanımamaktadır⁵³⁷. Nitekim *Allen* davasında yükümlü malvarlığı hakkında yalan söylemiştir. Söylediği yalan ise daha önceden işlenen bir suç konusunda değil; tamamen suçun bizatihi kendisi olmaktadır.

bb. Vergi İnceleme Sürecinde Susma Hakkı

Konuyu Türk vergi sistemi bakımından değerlendirmek gerekmektedir. Vergi incelemeleri ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tesbit edilmesi ve sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi inceleme elemanı inceleme sırasında yükümlü hakkında birtakım bilgilere ihtiyaç duyabilecektir. Bu bilgiler yükümlü

⁵³¹ “... temel hak ve özgürlüklerin etkin kullanımı konusunda bireylere uluslar arası arenada tanınmış haklar açısından vergilendirme işlemlerinin doğurabileceği sıkıntılı durumlar dikkate alındığında, vergilendirme işleminin etkin bir hukuki güvence altına alınmasının günümüzde temel bir nitelik arz ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.” (Uzun, s. 188).

⁵³² Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 141.

⁵³³ İncoğlu, s. 262.

⁵³⁴ Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 141.

⁵³⁵ Funke v. France, para. 41-44; Özgüven, Adil Yargılanma-I, s. 202.

⁵³⁶ Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 144.

⁵³⁷ Allen v. United Kingdom, 10.09.2002, (Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 146 dp. 251).

dışındaki kişi ve kurumlardan temin edilebileceği gibi, nezdinde inceleme yapılan yükümlüden de istenebilecektir. Burada önemli olan istenilen bilgiler ile yükümlünün susma hakkının ihlâl edilip edilmediğidir. Başka bir deyişle, yükümlüden istenilen bilgilere ait içeriğin, yükümlünün, susma hakkına müdahale niteliğinde olmaması gerekmektedir⁵³⁸. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli maddelerinde susma hakkını ihlâl eder mahiyette düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir⁵³⁹. Başka bir ifadeyle ceza riski taşıyan vergi inceleme süreçlerinde susma hakkına sahip olması gereken yükümlünün, aleyhine olabilecek bilgileri vermemesi halinde yaptırım tehdidi ile karşılaştığı görülmektedir (VUK mük m. 355/1). Özellikle vergi inceleme sürecinin tamamı tutanağa bağlanacağından, süreç içerisinde yükümlünün baskı altında verdiği ifadeleri de tutanağa geçirilecektir. Sonuçta böylesi bulguların, ileride görülecek ceza yargılamasında yükümlü aleyhine delil teşkil etmesi kaçınılmaz olacaktır⁵⁴⁰. Olması gereken bu tarz hükümlerin, susma hakkını ihlâl etmeyecek şekilde düzenlemesidir. Bu halin muhafazası ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne götürülebilecek bir davada yükümlü lehine sonuçlanacaktır. Ancak burada susma hakkının ihlali olarak kabul edilebilecek husus, vergi idaresinin bilgi toplaması değil, bilgi toplama adı altında yükümlüyü zorlamasıdır⁵⁴¹.

Konu özellikle defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin bir suç olarak düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendi kapsamında değerlendirilmelidir. Bu madde hakkında Anayasaya aykırılık iddiasında bulunulmuş; ancak Anayasa Mahkemesi hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir⁵⁴². Anayasa Mahkemesi kararında “*Başvuru kararında, toplumsal bir sözleşme olan verginin alınması için, defter, kayıt ve belgelerin istenmesi ve bunların ibraz edilmemesi nedeniyle hapis cezasına hükmedilmesinin, Anayasanın 2'nci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesi ile 38'inci maddesinin sekizinci fıkrasında öngörülen hiç kimsenin yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamayacağına ve on birinci fıkrasında yer alan idare-*

⁵³⁸ “Eğer vergi idaresi mükellefin cezalandırılması gerektiğini düşünüyorsa, bunun için gerekli delilleri kendi bulup, söz konusu suçu sübûta erdirecektir.” (Özgüven, Adil Yargılanma-I, s. 204).

⁵³⁹ Saban, Bir Yaşam/İki Yasa Olayı, s. 728-729.

⁵⁴⁰ Saban, Bir Yaşam/İki Yasa Olayı, s. 730.

⁵⁴¹ Yaltı, Susma Hakkı, s. 30; susma hakkının vergi incelemeleri sırasında da mevcut olduğu hk bkz. Baykara, Mükellefin Hakları, s. 17.

⁵⁴² AyM. 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8, (RG 16.12.2003, 25318).

nin kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağına ilişkin düzenlemelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. 213 sayılı Yasanın 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 359'uncu maddesinin (a) bendinin (2) sayılı alt bendinde, vergi denetimine esas defter, kayıt ve belgeleri gizleyenlere "...altı aydan üç yıla kadar hapis cezası" öngörülmüştür. Anayasanın 38'inci maddesinin sekizinci fıkrasında, "Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.", on birinci fıkrasında, "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz."; maddenin gerekçesinde de, "...4 no.lu protokol gereği sözleşmeden doğan bir yükümlülük nedeniyle hiç kimsenin özgürlüğünden alıkonulamayacağı hükmü eklenmiştir. Sözleşmeden doğan yükümlülük içinde borçlar da vardır." denilmektedir. İtiraz konusu kuralla, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi eylemi müeyyideye bağlanmıştır. Kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırımdır. Kaldı ki, devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiyi toplumsal sözleşme olarak nitelemek suretiyle Anayasa'nın 38'inci maddesinin sekizinci fıkrasında sözü edilen sözleşme kavramıyla bağdaştırmak da mümkün değildir. Diğer taraftan iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanması idarî bir uygulama sonucu olmayıp, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırımdır. Anayasa'nın, Cumhuriyetin nitelikleri başlıklı 2'nci maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk Devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasaya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadî değerlerdir. Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün

olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa'nın 38'inci maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur. İtiraz konusu bölüm, Anayasa'nın 38'inci ve 2'nci maddelerine aykırı değildir.” gerekçesiyle iptal talebini reddetmiştir. Kararda bahsi geçen Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendi, bilgi vermeme fiiline bağlanan iki tür cezadan birini oluşturmaktadır⁵⁴³. Ne var ki kararda âdil yargılanma hakkı ve susma hakkı etrafında yapılmış bir değerlendirme görülmemektedir. Kaldı ki itiraz yoluna başvuran mahkeme de, her iki hakka herhangi bir atıf yapmamıştır. Aslında yerel mahkemenin âdil yargılanma ve susma hakkı konularında herhangi bir atıf yapmamış olması, Anayasa Mahkemesi'ni bağlamamaktadır. Zira, Anayasa Mahkemesi, iptal isteminde belirtilen gerekçe ile bağlı olmadan bir inceleme yapabilmektedir. Başka bir ifadeyle Anayasa Mahkemesi, taleple bağlı kalmak kaydıyla, başka bir gerekçe ile Anayasa'ya aykırılık kararı verebilecektir (Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usûlleri Hakkında Kanun m. 29/1). Ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin bir kanunun Anayasa'ya aykırılığını değerlendirme noktasında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kararlarını muhtemel aykırılıkların ortaya çıkması bakımından değerlendirmesi gerekmektedir⁵⁴⁴. Nitekim bu kararda Anayasa'ya aykırılık konusu âdil yargılanma ve susma hakları bakımından değerlendirilmemiştir⁵⁴⁵.

c. Masumiyet Karinesi

Uluslar arası alanda kabul görmüş ilkelere göre diğer bir tanesi masumiyet karinesidir. Karineye göre hakkında bir suç isnadı bulunan her kişi, suçluluğu kanıtlanı-

⁵⁴³ Diğeri ise bilgi vermektan çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için öngörülen özel usûlsüzlük cezasıdır.

⁵⁴⁴ **Yaltı**, Susma Hakkı, s. 32; “Ancak, bu noktada önemli olan bireysel haklara getirilen sınırlandırmanın niteliğinden çok hedeflenen amaca yönelik olarak sınırlandırmanın ne derece orantılı olduğudur. Zira, yönelilen meşrû amaç ile orantısız gerçekleştirilen bir müdahale başlı başına Anayasa tarafından öngörülmüş olan demokratik hukuk devletinin gerekliliklerini aşmak suretiyle temel hak ve özgürlüklerin ihlalini oluşturacaktır” (**Uzun**, s. 192); “... belirtilmesi gereken bir başka nokta yapılacak inceleme ve aramalarda sadece ülkemizin mevcut Anayasa, kanun ve diğer mevzuat hükümlerinin değil, uluslararası nitelikte belgelerin de geçerli olduğudur./... Ayrıca İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) kararları da ülkemiz bakımından bağlayıcıdır. Bu nedenle özellikle konumuz bakımından inceleme ve arama söz konusu olduğunda bu hususların da idare, mükellef ve yargı tarafından dikkate alınması ve uygulanması gerekmektedir.” (**Üzeltürk**, Vergiler).

⁵⁴⁵ Aksi görüş için bkz. **Seviğ**, İbrahim; **Sakal/Alpaslan/Şahin**, s. 192 vd..

lıncaya kadar masum sayılmaktadır. Böylece ilke, yargı organlarının, yargılama sırasında kişinin suçlu olduğu düşüncesinden hareketle yargılamadan kaçınmalarını gerektirir⁵⁴⁶. Masumiyet karinesinin bir yansıması olarak devlet makamlarının hakkında bir suç isnadı olan kişiye yönelik devam eden yargılama süreci sonuçlanmadan aleyhine icra takibi yapmamasını gerektirmektedir. Böylesi bir konu *Jasonevic* davasında ele alınmış, Mahkeme, icraî birtakım işlemlerin, kişinin sonraki yargısal sürecine ilişkin olarak savunma yapmasına engel teşkil etmemek kaydıyla mümkün olabileceğine karar vermiştir⁵⁴⁷. Ancak bu karara ilişkin olarak öne sürülen karşı oyda yükümlünün kaçması, malvarlığını elden çıkarması gibi devletin özel çıkarlarını ilgilendiren durumlar dışında ön tahsilâtın telâfisi imkânsız zararlara neden olabileceğinin altı çizilmiştir⁵⁴⁸.

Konu özellikle vergi incelemeleri sürecinde hakkında kaçakçılık şüphesi bulunan yükümlüler hakkında üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiğinin rapor edilmesi halinde önem kazanacaktır. Böyle bir durumda vergi idaresi yükümlüye üç kat vergi ziyai cezası kesebileceği gibi yükümlü kaçakçılık suçundan da yargılanacaktır. Belirtmek gerekir ki kaçakçılık suçundan beraat eden bir yükümlü, durduk yere üç kat vergi ziyai cezasının muhatabı haline gelmiş olmaktadır⁵⁴⁹. Kaldı ki henüz hakkında kesinleşmiş bir mahkûmiyet kararı bulunmadan üç kat vergi ziyai cezasının kesilmesi, idarenin hakkında yargı kararı bulunmayan yükümlü aleyhine hüküm tesis etmesi anlamına gelecektir. Bu durum en başta Anayasa'nın 38'inci maddesinin ihlâli anlamına gelecektir. Başka bir ifadeyle vergi idaresi, dolaylı olarak yargı organı gibi hareket etmiş olacaktır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin son fıkrası da bu konuda aydınlatıcı bir hüküm getirmemektedir. Zira, hükme göre üç kat vergi ziyai cezasının uygulanması bakımından ne vergi idaresinden ne de ceza mahkemesinden sadır olacak kararların birbirini bağlamadığı düzenlenmiştir. Üç kat vergi ziyai cezası kesmek, yükümlüye "Sen kaçakçılık yaptın!" demekten başka bir şey değildir. Yükümlü kaçakçılık yapmışsa, buna karar verecek olan yargıdan başka bir organ olmamalıdır. Sonuçta Vergi Usul Kanunu'nun bu düzenlemeleri masumiyet

⁵⁴⁶ **Gölcüklü/Gözübüyük**, s. 268.

⁵⁴⁷ **Yaltı**, *Yükümlünün Hakları*, s. 224.

⁵⁴⁸ *Jasonevic v. Sweden*, para. 106, (**Yaltı**, *Yükümlünün Hakları*, s. 139, dp 226).

⁵⁴⁹ **Karakoç**, *Genel Vergi*, s. 458 vd; **Doğrusöz**, *Vergi Ziyai*, s. 46; **Taşkan**, *Vergi Ziyai*, s. 123; Uygulamada böylesi çelişkilerin giderek arttığı hk. bkz. **Doğrusöz**, *İç Çelişki*.

karinesinin ihlâli anlamına gelmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergi uyuşmazlıklarını 6'ncı madde kapsamında değerlendirme yönünde artan eğilimi karşısında bahsi geçen hükümlerin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Özellikle ülkemizde yargılama sürecinde geçen sürenin uzunluğu dikkate alındığında üç kat kesilmiş ve tahsil edilmiş bir vergi ziyayı cezası, kaçakçılık suçundan yargılanıp beraat eden yükümlü açısından telâfisi zor sonuçlar doğurabilecektir⁵⁵⁰.

ç. Makûl Sürede Yargılanma Hakkı

Özellikle ceza hukuku anlamında yargılanmayı gerektiren vergi suçlarında yargılamanın makûl sürede gerçekleşmesi de Mahkeme'nin geliştirdiği içtihatlar arasında yer almaktadır. Mahkeme, makûl sürenin belirlenmesinde davanın karmaşıklığının, davacının, yetkili idarî makamların ve yargı organlarının tutumlarının dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir⁵⁵¹. Bilindiği gibi isnad kavramı otonom bir kavram olarak ele alınmakta ve dava öncesindeki aşamalara da sirayet edebilmektedir. Nitekim Mahkeme'nin içtihadı da bu yönde şekillenmiştir. *Hoozee*⁵⁵² davasında Mahkeme, 1981 ve 1984 yılları arasında yükümlü nezdinde yapılan incelemenin ardından başlayan hazırlık soruşturmasının 01.12.1992 yılına dek sürdüğünü bu sebeple makûl süreye ilişkin sürenin başlangıç tarihini isnad tarihi olan 1984 yılı olması gerektiğine karar vermiştir⁵⁵³.

Türk vergi hukuku bakımından konunun Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesi ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddenin ikinci fıkrasına göre kaçakçılık suçunun işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet Savcılığı, ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını talep edecektir. Bu durum, soruşturmanın vergi inceleme elemanları aracılığıyla yürütüleceği anlamına gelmektedir. Nitekim inceleme elemanları, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 161'nci maddesinde ifade edildiği gibi adlî kolluk gibi hareket etmiş olmaktadır. Bu

⁵⁵⁰ "... vergilendirme işleminin kendisi ve bu işlemde kaynaklanan ek yükümlülükler ve/veya vergi ödevinin yerine getirilmemesinden kaynaklanan idarî veya cezai nitelikteki yaptırımlar hukuk devleti ilkesiyle bağdaştığı müddetçe geçerli adledilebilecektir." (Uzun, s. 191-192).

⁵⁵¹ Gölcüklü/Gözübüyük, s. 257; Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 152.

⁵⁵² Hoozee v. Netherlands, para. 47-55, (Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 123 dp 175).

⁵⁵³ Ayrıca bkz. Husein Basic v. Austria, 16.03.1999, (Üzeltürk, Âdil Yargılanma, s. 148).

bakımdan Mahkeme içtihatlarında da belirtildiği gibi suç şüphesini daha öne çekmek mümkündür. Her ne kadar vergi incelemesinin başlaması konusunda; arama yapılması, suç yüklenildiğini gösterir biçimde soru sorulması, vergi suçu raporunun düzenlenmesi ve/veya savcılığa gönderilmesi şeklinde farklı tarihler tesbit edilebilse de âdil yargılanma hakkı bakımından en makûl gözüken durum, suç yüklenildiğini gösterir biçimde soru sorulması ve tutanak tutulması olacaktır⁵⁵⁴. Zira, soru sorma işlemi, bir iddianın belirtilerini gösteren ve kişi üzerinde birtakım maddî etkileri olan bir eylem olarak değerlendirilebilecektir.

Sonuçta unutulmaması gereken insan hakları sözleşmelerinin yasa üstü değerinin bütün organları bağlamasıdır. O halde, insan haklarına ilişkin sözleşmelerin dikkatli bir şekilde irdelenmesinin ardından, mevcut yasalarda aykırı bulunan hususlar varsa, bunların sözleşme maddelerine uygun bir şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin doğrudan bir ölçü norm niteliğinde olduğu söylenebilecektir⁵⁵⁵.

⁵⁵⁴ **Baykara**, İnceleme Elemanı, s. 23; Burada Ceza Muhakemesi anlamında şüpheli ile nezdinde inceleme yapılan kişi statülerinin her zaman aynı anlama gelmediğini belirtmek gerekmektedir. Zira, nezdinde inceleme yapılan her yükümlü Ceza Muhakemesi anlamında şüpheli olmayacağı gibi, yükümlü incelemenin başındayken de şüpheli konumuna gelebilir. Şüpheli konumuna gelme Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları doğrultusunda şekillenen âdil yargılanma hakkı bakımından önemlidir. Bu bakımdan yükümlünün haklarının etkilenmesi incelemenin başlamasından daha erken bir safhada gerçekleşmiş olabilecektir. Nezdinde inceleme yapılan statüsü ise vergi hukuku anlamında bir takım haklardan faydalanamamaya sebebiyet verebilecektir. Söz gelimi nezdinde inceleme yapılan kişi, bundan böyle pişmanlık hükümlerinden faydalanamayacaktır. Bkz. **Çavuşoğlu**, s. 115 vd; **Baykara**, İnceleme, s. 13.

⁵⁵⁵ **Yaltı**, Değer Kayıpları, s. 38.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İDARENİN VERGİ İNCELEMESİNDEN DOĞAN MALİ SORUMLULUĞU

I. İDARENİN MALİ SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI

A. Genel Açıklama

Sorumluluk kelimesinin anlamına bakıldığı zaman, kelimenin “*Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet*” olarak tanımlandığı görülecektir⁵⁵⁶. Ancak bu tanım genel bir sorumluluk sınırı çizmemekte, başka bir deyişle sorumluluğu, davranışın müspet ya da menfi sonuçlarını üstlenme olarak belirlemektedir. Hâlbuki idarenin mali sorumluluğu denilince akla gelen, sorumluluğun menfi sonuçlarının idarece üstlenilmesi ve bunun tazmin edilme zorunluluğu olması gerekmektedir.

Sorumluluk, hukuk sistemi içinde çeşitli görünümler arz etmektedir. Nitekim siyasi sorumluluk, cezai sorumluluk ve mali sorumluluk sorumluluğun hukuktaki yansımaları olmaktadır. Mali sorumluluk da kendi içinde medeni sorumluluk ve idarî sorumluluk olarak ikiye ayrılmaktadır. İnceleme konumuz açısından önemli olan idarenin mali sorumluluğudur. İdarenin mali sorumluluğu denilince idarenin akdi sorumluluğu ve idarenin akit dışı (sözleşme dışı) sorumluluğu anlaşılmalıdır. Akdi sorumluluk özellikle idarenin sözleşmelerinden doğan sorumluluğunu ifade etmektedir. Böylece idare, özel bir kişiyle yapmış olduğu idarî bir sözleşme sonucunda, sözleşme hükümlerine uymamasından ötürü akdin diğer tarafı olan kişiye verdiği zararı tazminle yükümlü hale gelmektedir. Akit dışı sorumluluk ise idarenin tek yanlı işlemleri ve/veya eylemleri ile kişilere verdiği zararın tazminini konu almaktadır. Son olarak akit dışı sorumluluğun da kendi içerisinde kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk şeklinde ikiye ayrıldığını; kusurlu sorumluluğun idarenin kusurlu eylem

⁵⁵⁶ <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=286832>, (25.04.2009).

ve işlemlerine dayandığını, yani kusur temelli olduğunu, kusursuz sorumluluğun da idarenin, kusuru bulunmayan ve hukuka uygun eylem ve/veya işlemlerinden kaynaklanan zararları tazmin etme yükümlülüğü olduğunu belirtmek gerekmektedir⁵⁵⁷.

İnceleme konumuz açısından önemli olan idarenin mali sorumluluğudur. Daha da özele inmek gerekirse idarenin mali sorumluluklarından kusurlu sorumluluk hali değerlendirilecektir. Vergi incelemeleri, idarenin yaptığı bir sözleşme değil, kamusal bir yükümlülüğün gereğince yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesinde kullanılan hukuksal araçlardan bir tanesidir. Bu yönüyle de, olsa olsa idarenin kusura dayalı sorumluluğuna konu olabilmektedir. Zira, kusursuz sorumluluk halleri, idarenin tehlikeli faaliyetleri halinde ya da birtakım eylem ve işlemler sonucunda genel kamusal yarar karşısında külfetin belli kişi ya da kişilerin üzerinde kalması sonucunda uygulama alanı bulmaktadır.

B. Kusurlu Sorumluluğun Şartları

1. Genel Olarak

Kusurlu sorumluluğun şartlarına geçmeden önce kusurlu sorumluluğun tanımının yapılması gerekmektedir. Kusurlu sorumluluk idarenin, kusurlu eylem ve/veya işlemleri ile sebebiyet verdiği zararı tazmin etme yükümlülüğüdür⁵⁵⁸.

Anlaşıldığı gibi kusurlu sorumluluğun idarî bir davranış (kusurlu bir fiil), zarar ve kusurlu fiil ile meydana gelen zarar arasındaki illiyet bağı olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır.

⁵⁵⁷ Belirtmek gerekir ki idarenin özel hukuka tâbi işlemleri de olabilmektedir. Bu bakımdan idare bir özel hukuk kişisi gibi hareket etmekte, söz gelimi bir özel hukuk kişisi gibi taşınmaz alabilmekte ya da aldığı bir taşınmazı kiraya vererek, gelir elde edebilmektedir. İşte, idarenin özel hukuk kaynaklı olan bu işlemleri sonucunda meydana gelen zararlar, idarenin özel hukuk sorumluluğunu doğurmaktadır. Başka bir ifadeyle idare, bu nitelikteki faaliyetlerinde kamu hukuku ayrıcalığını kullanmamaktadır. Sonuçta özel hukuk sorumluluğunun gerektirdiği uyumsuzluklar adli yargıda görülmektedir. Bu husustaki açıklamalar için bkz. **Gözler**, s. 603 vd..

⁵⁵⁸ **Gözübüyük**, s. 294; **Günday**, s. 330; **Gözler**, s. 660.

2. İdari Davranış (Kusurlu İşlem ve/veya Fiil)

Kusurlu fiil ile kastedilen aslında idarenin bir davranışdır. Bu davranış bir idarî işleme dayanabileceği gibi idare bir işleme dayanmakla birlikte, bu işlemin uygulanması için girişilen idarî bir eylemden de kaynaklanabilir. Ya da herhangi bir idarî işleme dayanmayan, idarî bir eylem sonucunda da ortaya çıkabilir⁵⁵⁹. Bu bakımdan idarenin sorumluluğu genel olarak kusur koşulunun gerçekleşmesine bağlı olmaktadır⁵⁶⁰.

İdare hukuku uygulamasında kusur kavramı hizmet kusuru kavramı üzerinden şekillenmiştir. Hizmet kusuru kavramı ise “*İdarenin yürüttüğü bir hizmetin kurulmasında, düzenlemesinde ya da işleyişindeki bozukluk ve aksaklığı ifade etmektedir.*”⁵⁶¹. Hizmetin kötü işlemesi, hizmetin geç işlemesi ya da hizmetin hiç işlememesi halleri genel olarak hizmet kusurları olarak kabul görmüştür.

Aslında her ne kadar hizmet kusuru olarak ifade edilse de idarenin fiili olarak kusur işlemesi mümkün bulunmamaktadır. En nihayetinde hizmetteki aksaklığa, kamu görevlileri tarafından sebebiyet verilmekte, tamamen kişisel bir kusur bulunması halinde, idarenin sorumluluğu doğmamaktadır. Tam bu noktada kişisel kusurun tanımının yapılması doğru olacaktır. Kişisel kusur, kamu görevlilerinin, görevlerinin ifasından ayrılabilir nitelikte bulunan kusurlu davranışlarıdır⁵⁶². Sonuçta kamu görevlisinin yargı kararlarına uymaması, kötü niyetli davranışları, ağır kusurlu veya suç niteliği taşıyan davranışları kişisel kusurlu davranış olarak kabul edilecek ve idarenin sorumluluğunu doğurmayacaktır. Kusurun, hizmet kusuru mu yoksa kişisel kusur mu olduğu her zaman net kıstaslarla belirlenememekte, somut duruma göre hareket edilmektedir. Önemli olan yapılan fiilin hizmetten ayrılabilir olup olmadığının değerlendirilebilmesidir⁵⁶³. Hizmetten ayrılabilen davranışlar, kamu görevlisinin; ayrılmayan davranışlar ise idarenin sorumluluğunu doğurmaktadır. Ancak, Devlet Memurları Kanunu’nun 13’üncü maddesi hükmü, “*Kişiler kamu hukukuna tabi görev-*

⁵⁵⁹ Günday, s. 345.

⁵⁶⁰ Gözübüyük, s. 285.

⁵⁶¹ Gözübüyük, s. 286; Günday, s. 330.

⁵⁶² Gözler, s. 612.

⁵⁶³ Gözübüyük, s. 295.

lerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar/Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.” kuralını getirmektedir. Hükme göre kamu görevlilerinin görevlerini yerine getirirken işledikleri kusurlardan ötürü açılacak tazminat davaları, ilgili kamu görevlisi aleyhine değil, idareye karşı açılacak; idarenin zarar gören kişilere tazminat ödemesi halinde, genel hükümler uyarınca kamu görevlisine rücu edebilecektir. Kaldı ki, 1982 Anayasası'nın 129'uncu maddesinin beşinci fıkrası da “Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.” diyerek durumu pekiştirmiş olmaktadır. Ancak bu konuda istisna sayılabilecek bir hüküm İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun 28'inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer almaktadır. Hükümde mahkeme kararlarının otuz gün içinde yerine getirilmemesi halinde idare aleyhine dava açılacağı gibi, kararı yerine getiremeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davasının açılacağı düzenlenmiştir. Sonuçta kural, tam yargı davasının idare aleyhine açılmasıdır. Nitekim idare, ödenen tazminatı adli yargıda açacağı rücu davası ile ilgili kamu görevlisine rücu edebilecektir.

3. Zarar

İdarenin, kusurlu sorumluluğunun şartlarından bir tanesi de zararın varlığıdır. Zira, idarenin hukukî sorumluluğunun ortaya çıkmasında belirleyici olan zararın varlığı olacaktır. Ancak, zarar ifadesi, sorumluluğun kapsamını belirlemede yetersiz kalmakta, en azından zararın ölçüsünün ve sınırının belirlenmesi gerekmektedir. Daha basit olarak her türlü zarar, idarenin mali sorumluluğunu doğurmamaktadır. Bu bakımdan gerçekleşen zararın kesin olması gerekmektedir⁵⁶⁴. Kesinlikten kasıt, zararın varlığının net bir şekilde ortaya çıkması ya da çıkacak olmasıdır. Bu bakımdan tahmini nitelik taşıyan zararlar kesin zarar olarak kabul görmemektedir. Ayrıca zararın an itibariyle mevcut olması da gerekli değildir. Zira, ileride ortaya çıkacak zararlar da idarenin mali sorumluluğunu doğurmaktadır⁵⁶⁵. Sorumluluk için önemli olan, gelecekte de ortaya çıksa, zararın kesin bir şekilde ortaya konabilmesidir. Birtakım

⁵⁶⁴ Günday, s. 345; Gözler, s. 640.

⁵⁶⁵ Gözübüyük, s. 317.

tahminlerden ya da varsayımlardan ibaret zarar hesapları, idarenin sorumluluğunu doğurmamaktadır⁵⁶⁶.

Bununla birlikte idarenin eylem ve/veya işlemi, zarar gören kişinin meşrû bir menfaatini veya hakkını ihlâl etmiş olmalıdır. Ancak zarar gören hak veya menfaatin parayla ölçülebilir nitelikte olması gerekmektedir. Zira tazmin mantığının temelinde eşdeğer tazmin ilkesi yatmaktadır⁵⁶⁷. Özellikle maddî zararlar söz konusu olduğunda, bunların parayla ifade edilebilmesinde herhangi bir sorun yaşanmaz⁵⁶⁸. Sorun, manevi zararların tazmini hususunda yaşanacaktır. Nitekim şeref, şöhret gibi maddî bakımdan ölçülmesi zor olan birtakım manevi değerlerin de parayla ölçülebileceği kabul edilmekte ve manevi yönden zarara uğrayanların da tazminat isteyebilecekleri kabul edilmektedir⁵⁶⁹.

4. Nedensellik Bağı

Nedensellik bağı, idarenin zarar verici hareketi ile ortaya çıkan zarar arasındaki neden sonuç ilişkisini ifade etmektedir⁵⁷⁰. Başka bir ifadeyle ortaya çıkan zarar, idarenin eylem ve/veya işleminin doğrudan bir sonucu olmalıdır. Zira, dolaylı bir şekilde ortaya çıkan sonuçlardan idarenin sorumluluğu bulunmamaktadır.

II. VERGİ İDARESİNİN VERGİ İNCELEMESİNDEN KAYNAKLANAN MALİ SORUMLULUĞU

A. Genel Açıklama

Vergilendirme sürecinde tarh işleminin sebep unsurunu tarhiyata dayanak kanun hükmü oluşturmaktadır. Ancak hatalı uygulanan kanun hükmü ise hizmet kusurunu meydana getirmektedir. Zarar ise tahsilât ile ortaya çıkmaktadır. Hatalı uygulanan idarî bir işlem tahsil edilmemişse, yükümlü tarafında doğmuş bir zarar olmay-

⁵⁶⁶ **Gözler**, s. 640.

⁵⁶⁷ **Gözler**, s. 641.

⁵⁶⁸ Yoksun kalınan kâr da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bkz. **Gözübüyük**, s. 319.

⁵⁶⁹ **Gözler**, s. 642.

⁵⁷⁰ **Gözübüyük**, s. 316.

caktır. Yükümlü tarhiyatın hatalı olduğu iddiasındaysa vergi yargısında açacağı iptal davası ile işlemin iptalini talep edebilecektir. Başka bir ifadeyle idarî işlem, kusurlu bir şekilde yapılsa bile tahsilât olmadan yükümlü zarara uğramayacaktır. Bilindiği gibi vergi yükümlü ya da sorumluları kural olarak kendi beyanlarına karşı dava açmamaktadırlar. Ancak beyana ihtirazî kayıt konulmuşsa, bu durumda yükümlü ya da sorumlu tarh işlemine karşı dava açabilecektir. Uygulamada yükümlü, beyanına ihtirazî kayıt koyup yargı kararının red yönünde olma ihtimalini dikkate alarak sonradan faiz ödememek amacıyla ödemeyi yapmakta, iptal davasını ise bunun ardından açabilmektedirler. Böyle bir durumda vergi yargısında işlemin iptal edilmesi halinde, hizmet kusurunun varlığı ortaya çıkacak, yükümlü önceden ödenen vergi dolayısıyla da zarara uğramış olacaktır. Bu bakımdan, ihtirazî kayıtlı beyan edilerek ödenen vergilerde zarar, ödenen vergiden mahrum kalma dolayısıyla, mahrum kalınan maliyete eşit olmaktadır⁵⁷¹. Başka bir ifadeyle sebebi ne olursa olsun, hukuken öngörülemez bir verginin ya da hukuken öngörülmekle birlikte fazla miktarda tahsil edilen bir verginin yükümlü nezdindeki ifadesi onun malvarlığında bu miktar kadar hukuka aykırı bir azalmayı ifade etmektedir⁵⁷².

Belirtmek gerekir ki vergi incelemelerinin oluşacak zarara doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle vergi incelemesi sonucunda düzenlenen rapora göre gerekli tarhiyat işlemleri yapılmaktadır. İşlemin icraî nitelik kazanması ise, tarhiyatın gerçekleşmesi sonucunda olacaktır. Bu bakımdan idarenin mali sorumluluğu konusunda vergi incelemelerinin fer’i bir etkisi bulunmaktadır. Fer’idir; zira, vergi incelemeleri sürecinde matrah, matrah farkı ya da kesilecek cezalar konusunda birtakım hataların bulunması veya vergi inceleme sürecinde uyulması gereken birtakım şartlara uyulmaması durumunda rapor edilecek vergi ve cezanın, vergi idaresince tarh edilmesi halinde hizmet kusuru ortaya çıkacaktır. Şayet vergi ödenmiş ve vergi yargısından iptal kararı çıkmışsa, yükümlü nezdinde oluşacak zarardan ötürü, idarenin mali sorumluluğu söz konusu olacaktır⁵⁷³.

⁵⁷¹ **Taş**, İhtirazî Kayıt.

⁵⁷² **Başaran Yavaşlar**, Faiz, s. 85.

⁵⁷³ 6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 140’ıncı maddesine getirilen yeni düzenleme sonucunda, düzenlenecek vergi inceleme raporlarının, mevzuata ve bir takım idarî düzenlemelere uygunluğu denetim mercileri tarafından değerlendirilecektir. Bu bakımdan, yükümlü nezdinde zara-

B. Vergi İncelemesinde Hizmet Kusuru ve Hizmet Kusurundan Kaynaklanan Zararın Tazmininde Faiz Uygulaması

1. Vergi İncelemesinde Hizmet Kusuru

Vergi incelemeleri, idarî işlem sistematiği içerisinde hazırlayıcı işlem kategorisine girmektedir. Böylece inceleme sonucunda, inceleme elemanının rapor ettiği matrah farkı ve cezalar, denetim yerlerince mevzuata ve birtakım idarî düzenlemelere göre değerlendirildikten sonra vergi idaresi tarafından tarh edilecektir. Gerekli tarhiyat yapılmıyaya kadar yükümlünün hukukî durumunda herhangi bir değişiklik olmamaktadır. Yükümlünün hukukî durumunun etkilenmesi, vergi idaresince gerekli tarh ve tebliğ işlemlerinin usûlüne uygun bir şekilde gerçekleşmesi sonucunda olacaktır. Böylece vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat işlemi, icraî nitelik kazanacaktır. Yükümlü, yapılan tarhiyatın hukuka uygun olmadığı iddiasındaysa kanun yoluna başvurarak yapılan işlemin iptalini isteyecek, yargı yeri de işlemi hukuka uygun bulmazsa iptal edecektir.

Özellikle son zamanlarda vergi yargısı organlarının hatalı tarhiyatlarda, idarenin hizmet kusurunun bulunduğu, bunun sonucunda tahsil edilmiş vergilerin iadesinde, yükümlünün zararının karşılanabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin uygulama alanı bulabileceği yönünde karar verdikleri görülmektedir⁵⁷⁴.

Uygulamada hatalı tarhiyat sonucunda yapılan tahsil işlemi başlı başına bir hizmet kusuru meydana getirmekte ve böylece idarenin sorumluluğuna sebep olmaktadır. Yükümlü hatalı yapılan tahsil ile farklı şekilde tasarruf edebileceği bir meblağı hazineye ödemekte ve ödediği miktar kadar parayı kullanma imkânından mahrum kalmaktadır. Sonuçta hatalı tahsilâtın ister vergi incelemesi sonucunda yapılan tarh işlemlerinden isterse de ihtirazî kayıtla yapılan ödemelerde olsun bir önemi bulun-

rın oluşması, denetim sonucunda vergi dairesi tarafından tarh edilen verginin tahsili ile ortaya çıkacaktır.

⁵⁷⁴ Dş. 4. D. 31.03.2004 gün ve 2003/1101, K. 2004/630, (www.danistay.gov.tr); Dş. 7. D. 29.03.2006 gün ve E. 2004/745, K. 2006/1027, (www.danistay.gov.tr).

mamaktadır. Vergi hatalı bir şekilde tahsil edilmişse bir hizmet kusuru ortaya çıkmaktadır⁵⁷⁵.

Altını çizerek belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde hizmet kusuru ile ilişkilendirilmiş bir tazmin yolu öngörülmüş değildir. Aslında Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkraya hükmü hatalı tahsil edilen vergilerin iadesinde tecil faizi oranında hesaplanacak bir faizden bahsetmişse de fıkraya, uyuşmazlığın yargıya intikal etmediği, başka bir ifadeyle yükümlünün durumu belgelemesinin ardından idarenin de hatayı kabul ettiği hallerde uygulama alanı bulabilecektir. Ancak Danıştay içtihatlarına bakıldığı zaman, ortada hizmet kusuru bulunsa bile 112'nci madde içinde açık bir düzenlemenin bulunmamasından ötürü faize hükmedilemeyeceği şeklinde kararların verildiğini belirtmek gerekmektedir. Aynı şekilde haksız tahsilin faiziyle iade taleplerine yasal dayanak arama çalışmaları devam ederken, hizmet kusurunun faiz ya da başka bir ad altında giderilmesinin gerektiği, bunun hukuk devleti olmanın doğal bir sonucu olduğu fikrinin çeşitli yargı kararlarına yansıdığı görülmektedir⁵⁷⁶. Yine aynı husus, doktrinde çeşitli yazarlar tarafından değerlendirilmiştir⁵⁷⁷. *Başaran Yavaşlar* tarafından, haksız tahsilin iadesinde sadece Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasının uygulanabileceği belirtilmiş; ancak, faizin, haksız tahsil tarihinden itibaren değil, kanun metninde belirtildiği şekilde üç aylık sürenin sonundan itibaren başlamak zorunda olduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir⁵⁷⁸.

⁵⁷⁵ “Danıştay’ın uygulamasına göre, yönetimin her türlü kusuru, sorumluluğunu gerektirmektedir.”

Bu husustaki açıklamalar için bkz. **Gözübüyük**, s. 287vd..

⁵⁷⁶ Devlet, yükümlüden kusurunun olup olmadığına bakmaksızın gecikme zammı ya da gecikme faizi alabiliyorsa aynı yaklaşımın yükümlünün vergi alacağı için de gösterilmesi gerekmektedir. Bkz. **Başaran Yavaşlar**, Faiz, s. 87; Benzer görüş için bkz. **Üzeltürk**, Vergiler.

⁵⁷⁷ **Yaltı**, Değer Kayıpları, s. 21 vd.; **Başaran Yavaşlar**, Faiz, s. 84 vd..

⁵⁷⁸ **Başaran Yavaşlar**, Faiz, s. 84 vd..

2. Hizmet Kusurundan Kaynaklanan Zararın Tazmininde Faiz Uygulaması

a. Faiz Talebinin Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci Maddesinin Dördüncü Fıkrasına Göre Değerlendirilmesi

aa. Vergi Yargısının Konuya Yaklaşımı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 18.10.2006 tarihinde verdiği bir kararda⁵⁷⁹, vergi dairesinin hatalı tarhiyatlarda, tahsil edilen vergiler bakımından *hizmet kusurunun* bulunduğunu ve zararın Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci⁵⁸⁰ maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca giderilmesi gerektiğine karar vermiştir⁵⁸¹.

Sözü edilen kararda yükümlü, finansal kiralama yolu ile ithal ettiği uçak sebebiyle taşıt alım vergisi ödemiştir. Yükümlü tarafından, ithal edilen uçak sebebiyle tahsil edilen taşıt alım vergisinin, hatalı bir şekilde tahsil edildiği, ithal edilen uçağın taşıt alım vergisinin konusu kapsamına girmediği gerekçeleriyle iptal davası açılmış ve işlemin iptali ile haksız yere tahsil edilen verginin faiziyle iadesi talep edilmiştir. İlk derece mahkemesi, işlemi iptal etmiş; fakat *Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesindeki şartların gerçekleşmediğinden bahisle* faiz talebinin reddine karar vermiştir. Kararın faize ilişkin kısmı, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesindeki şartlara uymasa bile genel hukuk prensipleri uyarınca faize karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle, yükümlü tarafından temyiz edilmiş; bunun üzerine Danıştay 7'nci Dairesi tarafından, faize ilişkin ilk derece mahkemesi kararı bozulmuşsa da, ilk derece mahkemesi tarafından ısrar kararı verilmiştir. Konu bu sefer Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun önüne gelmiştir. Kararda öne çıkan hususlar, şu şekilde özetlenebilir:

- Fazla veya yersiz yere tahsil edilen veya yasa gereği iadesi gereken vergilerin yükümlüye red ve iadesinde yükümlü hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin yükümlünün alacağı yaratacağı

⁵⁷⁹ Bahsi geçen karara yönelik açıklamalar için bkz. **S. Şeker**, Gecikme Faizi, s. 7 vd..

⁵⁸⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrası hakkındaki açıklamalar için bkz. **Kalkınoğlu**, s. 78 vd.; Ayrıca bkz. **Özenç**, s. 33 vd..

⁵⁸¹ Dş. VDDK. 18.10.2006 gün ve E. 2006/87, K. 2006/287, (Dş KD, S. 115, Yıl: 37, s. 93).

aşınmanın giderilmesi ve idarece yapılacak haklı ve kanunî iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi gerekmektedir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin yükümlü tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içerisinde iadesi ve bu sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için kanunda öngörülen biçimde faiz hesaplanarak iadesi gereken vergi ile birlikte ödenmesi gerekmektedir.

Dava Daireleri Kurulu'nun, vurguladığı bu iki husus içinde, hatalı olarak tarh ve tahsil edilen vergilerin iadesi esnasında, faiz ödenmemesinin vicdani rahatsızlığının duyulduğu anlaşılmaktadır. Ancak yerel mahkemenin, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde yer alan şartların gerçekleşmediği savını ileri sürmesine rağmen, Dava Daireleri Kurulu'nun bu konuda tatminkâr bir açıklama yapmadığı görülmektedir. Bu eksiklik, aynı vicdani rahatsızlığı taşıyan; ama karara farklı gerekçelerle katılan üyelerin karşı oy yazılarıyla giderilmiş bulunmaktadır. Belirtmek gerekir ki karşı oy yazısında belirtilen açıklamalar daha tatminkâr bulunmaktadır. Karşı oy yazısında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 09.03.2006 tarih ve 100162/02 başvuru nolu Eko-Elda Avey v. Yunanistan⁵⁸² kararına atıfta bulunulmuş, haksız yere tahsil edilen vergilerde yükümlünün geri verilen meblağdan uzun süre mahrum bulunmasının kesin zararlara sebebiyet verdiği belirtilmiştir. Yazıda özellikle yerel mahkemenin ısrar kararına konu Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesindeki şartların oluşmadığı hususu değerlendirilmiştir. Sorunun, hukuk devleti olma kriteri üzerinden değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Zira *idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturduğu ve bunlardan doğan zararın kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edilmesi gerektiğinin* altı çizilerek hukuk devletlerinde idare kaynaklı zararların faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için açık kanun hükmünün aranmasının düşünülemeyeceği belirtilmiştir. Karşı oydaki asıl farklılık kararın, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre değil, üçüncü fıkrasına göre bozulması gerektiğinin belirtilmesidir.

⁵⁸² Söz konusu dönemde, Yunanistan iç hukukunda devletin faiz ödeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Eko-Elda Avey v. Greece, parag. 9-18, (Yaltı, Değer Kayıpları, s. 32).

Karşı oya imza atan üyelere göre dördüncü fıkra hükmü, verginin yersiz alındığının kabul edilmediği ve bu konuda uyuşmazlık çıkarıldığı hallerde uygulanamayacaktır⁵⁸³. Bu durumda uygulanması gereken üçüncü fıkra hükmü olmalıdır. Zira, hem normal vade gününde ödenmeyen vergiler için Devletin uğradığı zararı giderebilmek amacıyla öngörölmüş bulunan gecikme faizinin, Devletin yaptığı hatalı tahsilâtların iadesinde yükümlü lehine uygulanması sağlanacak hem de haksız tahsilin hazineye girdiği andan itibaren faiz işletilebilecektir⁵⁸⁴.

Yerel mahkemenin ısrar kararına konu kanun maddesi, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasıdır. Nitekim yerel mahkeme, ısrar kararı verirken, tahsilâtın yükümlüye iadesi halinde uygulanacak faizin yasal dayanağının 112'nci maddenin dördüncü fıkrası olduğunu; ancak dördüncü fıkra şartlarının mevcut uyuşmazlıkta gerçekleşmediğinden bahisle faize hükmedilemeyeceğini belirtmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkra hükmü, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuat gereğince yükümlü tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için tecil faizi oranında hesaplanan faizi ile iadesini konu almaktadır. En başta belirtmek gerekir ki bu hüküm, konunun yargısal bir uyuşmazlığa dönüşmediği durumlarda uygulama alanı bulabilecektir. O halde herhangi bir uyuşmazlığın bulunmadığı durumlarda, yükümlünün iade için gerekli olan bilgi ve belgeleri tamamlamasının ardından, idarenin, en geç üç ay içerisinde iadeyi gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu durum vergi idaresi için yasal bir zorunluluk olmaktadır⁵⁸⁵.

⁵⁸³ Kaldı ki Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrası uygulama alanı bulsa bile, varılan sonuç yine de pek âdil olmayacaktır. Zira, dördüncü fıkraya göre ödenmesi gereken faiz, tecil faizi olup oran itibarıyla gecikme faizinden daha düşüktür. Bunun yanında uygulanan tecil faizi, yasal anlamda gelir kabul edildiği için elde edilen tecil faizi üzerinden vergi de verilecektir. Kaldı ki üç aylık sürenin dolmama ihtimalini de her zaman göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bu hususta bkz. **Doğrusöz**, Faiz; Dş. 3. D. 03.02.2005 gün ve E. 2004/912, K. 2005/295, (Uyap Mevzuat Programı).

⁵⁸⁴ Dş. VDDK. 18.10.2006 gün ve E. 2006/87, K. 2006/287, (Karşı oy yazısı), (Dş KD, S. 115, Yıl: 37, s. 93); Ayrıca bkz. **Kolotoğlu**, s. 82 vd..

⁵⁸⁵ Dş. 7. D. 29.03.2006 gün ve E. 2004/745, K. 2006/1027, (www.danistay.gov.tr), 30.04.2009.

bb. Doktrinin Konuya Yaklaşımı

Doktrinde *Başaran Yavaşılar* tarafından, haksız tahsilin iadesinde faiz uygulamasının Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre yapılması gerektiği belirtilmiştir. Zira, yazara göre Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrası, bu hususta getirilmiş tek düzenlemedir. İşleyecek faizin madde metninde belirtildiği gibi üç aylık sürenin sonunda başlaması, bu gerçeği değiştirmemektedir. Yazar, getirilen düzenlemenin, faiz talebini karşılayacak tek hüküm olduğuna inanmakla birlikte, faiz uygulamasını haksız tahsil tarihinden değil de, üç aylık sürenin sonunda başlatılmasını eleştirmektedir. Yine yazara göre, faiz başlangıç tarihi konusunda yapılan düzenlemeyi bir kanun boşluğu olarak kabul edip sorunu genel hukuk prensipleri yoluyla çözüme imkânı da bulunmamaktadır. Zira, kanun boşluğundan bahsedebilmek için bir olayın, zıt anlam itibarıyla de hiçbir hükmün kapsamına girmemesi gerekmektedir⁵⁸⁶. Diğer bir deyişle “*kanun koyucu bir hükmü koyarken, hükmün düz anlamı dışında kalan unsurları kanunun himayesi dışında bırakmışsa, düz anlamın dışında kalan unsurlar için kanun boşluğu bulunduğu söylenemez*”⁵⁸⁷.” Kaldı ki Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrası, haksız tahsillerin iadesine yönelik getirilmiş özel bir düzenleme olması hasebiyle uygulanma önceliğine de sahip bulunmaktadır. O halde bu hüküm, Anayasa'ya aykırı olmakla birlikte, bu hususta uygulanma kabiliyeti olan tek hükümdür⁵⁸⁸.

Yazarın bu konudaki görüşlerine katılmakla beraber eksik olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Bir kere, Vergi Usul Kanunu'nun 112'inci maddesinin üçüncü fıkra düzenlemesine bakacak olursak, metnin son cümlesinde gerekli düzeltmelerin Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesine göre yapılacağı belirtilmiştir. Başka bir ifade ile son cümle içerisinde “*120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi*” den bahsedilmektedir. O halde Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesi uyarınca red ve iadesi gereken verginin ortaya konulması gerekmektedir. Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu, 116'ncı ve devam eden maddelerinde vergi hatalarını ve bunlara ilişkin usûl ve esasları düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu 116'nci maddesin-

⁵⁸⁶ **Başaran Yavaşılar**, Faiz, s. 99.

⁵⁸⁷ **Oğuzman**, s. 72.

⁵⁸⁸ Detaylı açıklamalar için bkz. **Başaran Yavaşılar**, Faiz, s. 84 vd..

de vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır. Yine aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 119'uncu maddesinde vergi hatalarının ortaya çıkarılma yolları belirlenmiş; 120'nci maddenin ilk fıkrasında da vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin karar verme yetkisinin ilgili vergi dairesi müdürüne ait olduğu belirtilmiştir. Anlaşıldığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasında bahsi geçen “120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi” tabiri, idari başvuru yollarından biri olan hata düzeltme süreci sonucunda red veya iadesi gereken vergiden başka bir şey değildir. Ne var ki kanun, “120'nci madde usûlünce” dememiş, tam tersine “120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi” den bahsetmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesine göre red ve iadesi gereken vergi de, Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı ve devam eden maddeleri uyarınca hatalı tarh ve/veya tahsil edilen vergiler olduğu için, kanun koyucunun Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasına başka bir anlam yüklediği düşünülemez. O halde Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasına; ancak, vergi hatasının bulunduğu durumlarda başvurulabilecektir⁵⁸⁹. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasının getiriliş gerekçesine bakıldığında ise, “... idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenmesi amacıyla...” şeklinde bir açıklamanın yapıldığı görülmektedir. Hükmün getiriliş amacı da dikkate alınırca gereksiz zaman kayıplarının, idarî başvuru yoluyla önüne geçilmek istendiği anlaşılacaktır⁵⁹⁰. Hatta bir adım daha ileri gidersek Plan Bütçe Komisyonunda madde hakkında yapılan “...Yargı kararıyla, herhangi bir verginin iadesi kesinleştiyse, yani devletten bir alacağın alınmasına karar verildiyse, yargı kararı tebliğ edildiği andan tarihten, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu çerçevesinde iadesi yapılır zaten.” şeklindeki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere hükmün getiriliş amacının öncelikle idarî başvuru yolunu işletmek olduğu anlaşılacaktır⁵⁹¹.

Yazarın savunduğu bu fikri bir an için kabul etsek bile vergi yargısına intikal eden her uyuşmazlığın vergi hatasına dayandırılması düşünülemeyeceğine göre faiz

⁵⁸⁹ Şirin, s. 14.

⁵⁹⁰ Özyer, Faiz, s. 39.

⁵⁹¹ Yaltı, Değer Kayıpları, s. 26.

taleplerinin pek çok kere reddi sonucuna varılacaktır. Söz gelimi katma değer vergisi yükümlüsünün indirim hakkının bulunup bulunmadığı ya da yükümlünün ilgili vergilendirme döneminde kazanç getirici faaliyette bulunup bulunmadığı hukuki yorumu gerektirdiğinden sorunun halli vergi yargısınca gerçekleştirilecektir⁵⁹². Farklı gerekçe ve hukuki tespitlerle vergi yargısına intikal eden faiz taleplerine, tek hükmün o olduğundan hareketle Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasını uygulamak doğru olmayacaktır. Böyle bir durumda kanun boşluğunun kabulü ile genel hukuk prensiplerinden yola çıkarak faiz konusunda karar vermek hakkaniyet gereğidir. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkra hükmünün uygulama alanı ise idarece re'sen düzeltme yapılması veya yükümlüler tarafından, vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir başvuruda bulunulmuş; ancak, idarece düzeltme yapılmamış olması halleriyle sınırlı olmalıdır⁵⁹³.

b. Faiz Talebinin Genel Hukuk İlkelerine Göre Değerlendirilmesi

Benzer bir olay, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2004 yılında verdiği bir karara konu olmuştur⁵⁹⁴. Ancak yine hatalı tahsilin iadesi halinde faizin işleyebilmesi için yasal bir düzenlemenin bulunması gerektiğine işaret edilmiştir. Karar henüz yeni yeni başlayan yükümlü lehine faiz işletilmesi süreci açısından oldukça ilginçtir. Zira ilk derece mahkemesinin kabul yönünde verdiği kararın ardından, Danıştay 3'üncü Dairesi'nin verdiği bozma kararına uymayan ilk derece mahkemesinin ısrar kararı vermiştir. İlk derece mahkemesinin ısrar kararına konu gerekçeleri incelendiğinde,

⁵⁹² Dş. 7. D. 29.12.1992 gün ve E. 1988/4593, K. 1992/6267; Dş. 11. D. 01.03.1999 gün ve E. 1997/4946, K. 1999/849, (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s. 230).

⁵⁹³ “Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.” hükmü uyarınca faize hükmedilebilmesi için, ya idarece re'sen düzeltme yapılması veya mükellefler tarafından, vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir başvuruda bulunulmuş, ancak idarece düzeltme yapılmamış olması gerekmektedir.” Dş. 7. D. 04.11.2004 gün ve E. 2001/4527, K. 2004/2769, (www.danistay.gov.tr), 30.04.2009.

⁵⁹⁴ Dş. VDDK. 26.03.2004 gün ve E. 2003/317, K. 2004/41, (www.danistay.gov.tr), 30.04.2009.

- Vergi alacağını yükümlülerin hukuka aykırı davranışları sebebiyle zamanında alamayan devletin, gecikme zammı ve gecikme faizi ile değer kaybı ve paranın sağlayacağı geliri elde edebildiği, aynı kaybın yükümlüler için de söz konusu olduğu,
- Bu kaybın Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre tahsilinin gerektiği,
- İdare edilenlerin zararının giderilmesinin hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu

belirtilmiştir.

Ne var ki o dönem için geçerli olan eğilim sonucunda Danıştay'ca yerel mahkemenin ısrar kararının yanlış olduğu, faiz uygulamasının kanunda açık bir düzenlemeye ihtiyaç duyduğu⁵⁹⁵; ancak verilen bir yargı kararının geç uygulanması söz konusu ise bu durumda faizin işletilebileceği bunun da yasal dayanağının İdari Yargılama Usûlü Kanunu'nun 28. maddesinin son fıkrası olduğu belirtilmiştir.

Kararın bir değerlendirmesi yapıldığında yerel mahkemenin ısrar kararında dayandığı gerekçelerin daha makûl olduğu sonucuna varılmaktadır. Bir kere yerel mahkeme, gecikmeden yararlanan ve bunun sonucunda faiz talep edebilen bir Devlet'in, kendi gecikmesinden kaynaklanan durumlarda da faizle sorumlu tutulmasını hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kabul etmiştir⁵⁹⁶. Ne var ki yasal dayanak

⁵⁹⁵ Danıştay 3'üncü Dairesinin, bozma kararına konu gerekçelerinden biri de dördüncü fıkranın 1999 yılında getirilmesinden ötürü, bu tarihten önceki uyuşmazlıklarda bu fıkra hükmünün uygulanmasının mümkün olmadığıdır. Hâlbuki yerel mahkemenin, ısrar kararında da belirttiği gibi her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrası 1999 yılında getirilmiş olsa da, bu tarihlerden önceki dönemlerle ilişkin olan faiz taleplerinin, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak genel ilkelere göre çözümlenmesi gerekmektedir.

⁵⁹⁶ "Paranın, sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılması, sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu yaratması yanında, yüksek enflasyon etkisinde olan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranı ölçüsünde yitirmesine neden olur. Anayasa Mahkemesi'nin 26.11.1999 gün ve 23888 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 15.12.1998 gün ve E. 1997/34, K. 1998/79 sayılı kararında da belirtildiği gibi; enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, Hazine bonosu ve Devlet tahvili faizi oranlarının yüksekliği, borçlunun yararlanması, alacaklının ise zarara uğraması sonucunu doğurmaktadır. Hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu bu zarar, 'faiz' adı altında yapılan ek ödemelerle karşılanmaktadır. Anayasa Mahkemesinin 21.9.1988 gün ve E. 1988/7, K. 1988/27 sayılı kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinde öngörülen 'gecikme faizi' ile ilgili olarak yapmış olduğu niteleme de bu yoldadır. Bu açıklamalara göre, faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı, yani, 'tazminat' tir. Söz konusu zarar, vergilendirme işlemlerinde, Devlet yönünden, vergi mükelleflerinin vergi

olarak gördüğü Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasında hataya düşmüş bulunmaktadır. Zira, dördüncü fıkra hükmü, uyuşmazlığın yargıya intikal ettirilmediği hallerde uygulama alanı bulmaktadır⁵⁹⁷.

Sonuçta bu karara ilişkin olarak verilen karşı oy yazısı, her şeyi özetler niteliktedir. “...vergi alacağını yükümlülerin hukuka aykırı davranışları sebebiyle alamayan devlet, asıl vergi alacağı dışında, biri değer kaybı; diğeri de paranın sağlayacağı gelir olmak üzere iki tür zarara uğramaktadır. Yasalarda öngörülen gecikme faizi ve gecikme zammı, devletin bu zararını gidermek amacına yöneliktir. Bu iki tür zarar, kendisinden hukuka aykırı biçimde vergi alınan idare edilenler için de, aynen söz konusudur. Her ne kadar, idare edilenlerin bu zararlarını karşılayacak, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci, 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesindeki düzenlemelere benzer bir yasa hükmü mevcut değilse de, 'İdari Rejimi' kabul eden hukuk sistemlerinde idarenin hukuka aykırı davranışlarından dolayı idare edilenlerin uğrayacakları bu tür zararların tazminat yoluyla giderilmesi, Hukuk Devleti İlkesinin zorunlu gereğidir.”⁵⁹⁸.

ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi; mükellefler yönünden ise, Devletin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerine dayanarak vergi tahsilâtında bulunması halinde doğmaktadır.” Dş. 7. D. 30.06.2005 gün ve E. 2001/4650, K. 2005/1507, (www.danistay.gov.tr), 30.04.2009.

⁵⁹⁷ “Davacının %99.9 hissesine sahip olduğu Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde mukim off-shore bankadan elde ettiği temettü ödemelerinin, beyan edilerek yeniden vergilendirilmesinin kurumlar vergisi kanununun 8/1 inci maddesi ve Türkiye cumhuriyeti ile KKTC arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme antlaşması uyarınca çifte vergilendirmeye neden olacağı, ayrıca ihtirazı kayıtları verilen beyannameler üzerinden tahakkuk eden ve dava konusu edilen vergilerin, vergi mahkemesi kararı sonrası mükellefe iadesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun 112/4 üncü maddesi uyarınca mükellef lehine faiz hesaplanmasına olanak bulunmadığı hk.” Dş. 4. D. 06.11.2001 gün ve E. 2000/3101, K. 2001/4120, (www.danistay.gov.tr), 30.04.2009; Ayrıca bkz. “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının, mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisi bulunmadığından, mükelleflere yapılacak faiz ödemelerinin, haksızlığı ve yersizliğinin ilgililerce belgelenmesi halinde idarece iade edilen vergilere uygulanabileceği hk.” Dş. 3. D. 03.02.2005 gün ve E. 2004/912, K. 2005/295, (www.danistay.gov.tr), 30.04.2009.

⁵⁹⁸ “...Faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine verilmiş olduğu zararının karşılığı yani, tazminattır. Hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki bir zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması düşünülemez. Aksine anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna götürür ki; böyle bir anlayış, Anayasanın 125'nci maddesinin son fıkrasında yer alan 'İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür' âmir hükmü ile bağdaştırılamaz.” Dş. 4. D. 24.11.2005 gün ve E. 2005/963, K. 2005/2261, (www.danistay.gov.tr), 30.04.2009.

İdarenin sorumluluğu konusunda Danıştay uygulamasının da yükümlü lehine bir gelişim gösterdiği görülmektedir. Önceleri, Danıştay verdiği kararlarda idarenin faiz ile sorumlu olmadığına hükmetmekteyken, bugün için hatalı tarhiyatların bir hizmet kusuru oluşturduğunu, bu sebeple haksız tahsil edilen verginin idare yedinde kaldığı sürece iktisadî bir değerden mahrum kalan yükümlünün doğan zararının faiz adı altında tazmini cihetine gidilmesi gerektiği şeklinde kararlar vermektedir⁵⁹⁹.

c. Faizin Haksız Tahsilât Tarihinden Başlaması

Vergi idaresinin, haksız tahsil ettiği vergi ile yükümlüler, hukuka aykırı olarak tahsil edilen meblağı kullanma imkânından mahrum kalmaktadırlar. Başka bir deyişle yükümlüler, kârdan mahrum kalmaktadırlar. Bunun gibi haksız tahsil edilen verginin ödenebilmesi için borçlanılmışsa, borçlanma maliyetini yüklenmekte ve zaman içinde paranın değer kaybı kadar zarara uğramaktadırlar. İşte bu zarar kalemleri de faiz adı altında giderilmeye çalışılmaktadır⁶⁰⁰. Özellikle Anayasa'nın idarenin mali sorumluluğunu düzenleyen hükümler göz önüne alındığında aksi de düşünülmemelidir. Gerçekten Anayasa'nın 2'inci maddesi, 10'uncu maddesi, 13'üncü maddesi, 35'inci maddesinin ikinci fıkrası, 40'inci maddesinin son fıkrası, 125'inci maddesinin son fıkrası ve 129'uncu maddesinin beşinci fıkraları idarenin mali sorumluluğu konusunda getirilmiş Anayasal hükümlerdir. Bunlara ilaveten Anayasa'nın 73'üncü maddesinin ilk fıkrasında geçen "*mali gücüne göre*" ifadesi ile Anayasal temel bulan verginin mali güçle orantılı olması ilkesi uyarınca, haksız yere tahsil edilen her vergi yükümlünün malvarlığından mali gücü aşan oranda varlık aktarımını ifade etmektedir.

Haksız tahsil edilen verginin yükümlüye iadesi ve faiz adı altında ödenen tazminat konusunda pek bir şüphe kalmamışken, önemli olan işleyecek faizin hangi anda başlatılması gerektiğinin tespitidir. Bu bakımdan Danıştay'ın 2003 yılında ver-

⁵⁹⁹ Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 16.04.2002 gün ve SA Dangeville-Fransa, no. 36677 davasında fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki imkânsızlığın bir ihlal teşkil ettiğine karar vermiştir. Bu hususta bkz. **Nazalı**, Mülkiyet Hakkı-II, s. 129.

⁶⁰⁰ **Yalıtı**, Değer Kayıpları, s. 23; **Başaran Yavaşlar**, Faiz, 86; **Nazalı**, Mülkiyet Hakkı-II.

diği bir karar oldukça ilginç görünmektedir⁶⁰¹. Olayda, davacı Şirketin 1987-1991 yıllarına ait işlemleri incelenmiŐ, bunun sonucunda cezalı tarhiyat yapılmıştır. Yü-kümlü Şirketin açtığı iptal davası reddedilmiŐ, karar kesinleŐmeden vergi idaresinin ödeme emri tebliğ etmesi sonucunda yükümlü Şirket gereken ödemeyi yapmıştır. Ancak temyiz incelemesi sonucunda ilk derece mahkemesinin red kararı bozulmuŐ, ardından vergi idaresi tarafından tahsil edilen cezalı tarhiyat iade edilmiŐtır. Bunun üzerine yükümlü, hatalı tarhiyat sonunda yapılan ödemenin, vergi idaresinde kaldığı müddet zarfında ekonomik bir değerden mahrum kalmış olmasının getirdiği maddi zararın yasal faiziyle birlikte tahsili için dava açmıştır. Kısaca belirtmek gerekirse ilk derece mahkemesi red kararı vermiş; kararın temyizen incelenmesi sonucunda Danıştay, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında kararın bozulmasını gerektirmediğine hükmetmiŐtır. Kararda yerel mahkemenin dayandığı gerekçeler oldukça ilginç görünmektedir:

- Zararın doğumunda idareye izafe edilecek bir kusur bulunmamaktadır. Zira söz konusu kayıp yargılama sürecinde gerçekleşmiştir.
- Olay tarihi ve geri ödemenin yapıldığı tarihte faize ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Dikkat çekici olan idarenin faiz ile sorumlu olmayacağı, zira vergi ve cezaların tahsil işleminin yargısal bir süreç sonunda gerçekleştiği, bu sebeple idareden kaynaklanmayan bir nedenden ötürü idarenin sorumlu olmayacağına karar verilmesidir.

Bugün için gelinen nokta dikkate alındığında hatalı yapılan tahsilât, yargı kararı ile kesinleŐmiŐse, ortada bir hizmet kusuru bulunmaktadır. Tahsil edilen vergilerin de faiziyle birlikte ödenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan yasal bir dayanağa ihtiyaç duyulmadığı gibi tahsilâtın ne zaman ve yargılamanın hangi safhasında olduğunun önemli olmaması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle yargı süreci bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Danıştay'ın temyiz aşamasında idare aleyhine verdiği karar, idarenin hizmet kusurunu açıkça ortaya koymaktadır. Tahsilâtın da hangi aŐa-

⁶⁰¹ DŞ. 4. D. 24.02.2003 gün ve E. 2002/3283, K. 2003/514, (Yaklaşım, Yıl: 12, S. 134, Şubat 2004, s. 280-281).

mada yapıldığı değil; hizmet kusuru sonucunda hatalı olarak yapıldığı önemlidir. Tahsil tarihinden itibaren yükümlü lehine faiz işletilmesi hukuk devleti olmanın bir gereğidir⁶⁰².

Kaldı ki benzer durum faizin idare lehine işleyecek olması durumunda mümkün olmaktadır. Başka bir deyişle, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin son fıkrasına göre, ihtirazî kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacaktır. Bu hüküm, 4731 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile 2001 yılında eklenmiştir. 2001 yılına kadar, Danıştay uygulaması, bu hususta açık bir kanun hükmü olmamasından ötürü faiz taleplerinin reddi ile sonuçlanmıştır⁶⁰³. O halde, her ne kadar, açık bir düzenleme bulunmasa da benzer durumlarda, hatalı tahsil tarihinden itibaren faiz işletilmesi hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Devlet, yükümlüden alacağını iade tarihinden itibaren faiz işleterek alabiliyorsa, aynı haktan yükümlünün de faydalandırılması gerekmektedir.

C. Vergi İncelemesinde İdarenin Mali Sorumluluğunu Gerektiren Birtakım Haller

Yükümlü nezdinde bir vergi incelemesi yapılmış ve hazırlanan rapor esas alınarak bir vergi tarh edilmişse, buna karşı açılacak bir iptal davasında, tarhiyata dayanak alınan vergi inceleme raporunu sakatlayan her işlem, tarhiyatı da sakatlayacağından iptal hükmü ile sonuçlanacaktır. Sonuçta idarenin mali sorumluluğunun gerçekleşebilmesi, bir bakıma vergi inceleme sürecinde vergi inceleme elemanlarının göstereceği dikkatin ve becerinin boyutuyla da ilgili olacaktır. Söz gelimi deneyimsiz bir vergi inceleme elemanının hazırlayacağı vergi inceleme raporundaki gözden kaçan hatalar, açılacak bir iptal davasında, tarhiyatın da iptali ile sonuçlanacaktır. Şayet tarh edilen vergi ve cezalar yükümlüden tahsil edilmişse, bu durumda yükümlü, açacağı iptal davasında iptal ile birlikte faiz de talep edebilecektir. Sonuçta inceleme

⁶⁰² Başaran Yavaşlar, Faiz, s. 91.

⁶⁰³ Dş. 3. D. 12.11.1997 gün ve E. 1996/6278, K. 1997/3947, (Özyer, Vergi Usul, s. 182-183).

elemenından kaynaklı kişisel bir bulunmamaktaysa, idarenin mali sorumluluğu işle-tilmiş olacaktır⁶⁰⁴.

Aslında burada idarenin mali sorumluluğunu, vergi inceleme elemanlarının yetki ve sorumluluklarının kapsamı ile paralel görmek yanlış olmayacaktır. Zira, idarenin mali sorumluluğunu gerektiren eylem veya işlem bizatihi idarenin kendi elemanlarının eylem ve işlemlerinden başka bir şey değildir⁶⁰⁵. Bu bakımdan vergi inceleme sürecinde hatalı hesaplanan matrah veya matrah farkı ve buna dayalı cezaya dayalı tarhiyat vergi idaresinde fark edilmeden tarh edilirse işlemin iptali ile sonuçlanacak, tahsilât varsa idarenin mali sorumluluğunu doğuracaktır.

Bunun yanında inceleme için kanunda ön görülen birtakım şartların da oluşması gerekmektedir. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinin ilk fıkrasına göre vergi incelemeleri kural olarak yükümlünün iş yerinde yapılacaktır. Kanun, bunun istisnalarını belirtmiş, yani iş yerinin müsait olmaması⁶⁰⁶, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya yükümlü ve vergi sorumlusunun talebi olursa inceleme dairede yapılabilecektir. Ancak zaman zaman belirtilen şartların oluşmamasına rağmen, gerekli olan defter ve vesikaların inceleme için daireye getirilmesi istenilmektedir. Buna ek olarak vergi incelemesi yapılacağı zaman yükümlüye önceden bilgi verme zorunluluğu bulunmamaktadır (VUK m. 138/1). Bildirim, incelemenin dairede yapılacağı zaman söz konusu olmakta; yükümlüden defter ve belgelerin daireye getirmesi istenilmektedir. Sonuçta belirtilen hususlara dikkat, önce vergi incelemesinin, sonra da inceleme raporuna dayanak tarhiyatın geçerliliği için bir ön koşul olarak ortaya çıkmaktadır⁶⁰⁷.

⁶⁰⁴ “İdarenin sorumluluğu esaslarına dayalı bir faiz ödemesi, ancak vergi idaresinden kaynaklanan nedenlerle verginin fazla alınmış olması, başka bir deyişle, idarenin hizmet kusurunun varlığı halinde mümkündür.” Bkz. **Başaran Yavaşlar**, Faiz, s. 92.

⁶⁰⁵ **Günday**, s. 331.

⁶⁰⁶ “Şeker fiyat farkının tesbiti amacıyla istenen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlünün işyerinin incelemeye müsait olduğunu idareye bildirmesine rağmen dikkate alınmayarak KDV '(si) indirimleri kabul edilmemek suretiyle yapılan tarhiyatta yasaya uygunluk bulunmadığı hk.” Dş. VDDGK. 08.11.2002 gün ve E.2002/275, K. 2002/411, (www.danistay.gov.tr), 09.05.2009.

⁶⁰⁷ “Dosyada bulunan ve yükümlünün imzadan imtina ettiği şerhini taşıyan 06.08.1982 günlü tutanağın dairede yapılan inceleme sonuçlarını içeren bir belge olduğu açık olup, incelemenin işyerinde yapılmama nedenlerini belirleyen hiçbir belgeye dosya içeriğinde rastlanmadığı gibi, dairede inceleme yapılacağını ilgiliye bildiren bir çağrı yazısının da bizzat kendisine tebliğ edilmediği anlaşıl-

Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesinin birinci fıkrasında vergi incelemeleri esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabileceği belirtilmiştir. İlgililerin de incelemeyle ilişkili olarak beyanları varsa bu tutanağa geçirilecektir. Ancak belirtmek gerekir ki tek başına bu raporların tarhiyata esas alınmaması gerekmektedir. Aksi bir durum tarhiyatı sakatlayacaktır⁶⁰⁸. Yine buna bağlı olarak Danıştay, 2004 yılında verdiği bir kararda vergi denetmeninin değişmesi sonucunda ilk denetmene ibraz edilen defter ve belgelerin tekrar ibrazının istenmesi, ibrazın gerçekleşmemesi sebebiyle de matrahın re'sen tarhını yasaya aykırı bulmuştur⁶⁰⁹.

İncelemeye bağlı olup incelemeyi ve tarhiyatı sakatlayabilecek olan halleri çoğaltmak mümkündür. İnceleme elemanının raporunu yeterli araştırma yapmadan düzenlemesi⁶¹⁰, raporun sadece ifadelere dayandırılması⁶¹¹ gibi haller yapılacak tarhiyatı da sakatlayacaktır.

Arama sürecine ilişkin olarak da idarenin mali sorumluluğu söz konusu olabilecektir. Ancak bu sorumluluk halinin açık bir şekilde düzenlendiği görülmektedir.

maktadır. 24.07.1984'te başlanılan inceleme ise Bankalar nezdinde tüm vergi mükellefleri yönünden yapılan genel bir inceleme niteliğinden öteye gitmemekte, 06.08.1984 günlü ve E. 1984/34 sayılı yazının da aralarında yükümlünün de bulunduğu 6 kişi nezdinde incelemeye başlandığını Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne bildirmek amacıyla ve yine Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne hitaben Gelirler Kontrolörlüğü'nce yazılıp tebliğ edildiği görülmektedir. Bu durumda Vergi Usul Kanununda öngörülen usullere uygun olarak başlanılmış bir vergi incelmesinin varlığını kabule olanak bulunmadığından incelemeye başlanmadan önce verilen ek beyannamede bildirilen matrah üzerinden hesaplanan vergiye ilişkin olarak kesilen kaçakçılık cezasını onayan Vergi Mahkemesi kararında yasaya uyarlık görülmemiştir. Temyiz isteminin bu nedenlerle kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına tarhiyatın terkinine karar verildi." Dş. 4. D. 18.06.1986 gün ve E. 1985/1552,K. 1986/2309, (www.danistay.gov.tr), 09.05.2009.

⁶⁰⁸“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134.maddesinde de, vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu, (1)41.maddesinde ise, inceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının zorunlu olduğu kuralı getirilmiştir. Bu durumda gerçek kazancın tespiti açısından yeterli bir incelemenin yapılmış olduğundan söz edebilmek için vergileme ile ilgili olayların, hesap durumlarının araştırılması, belirlenen hususların tutanakla saptanması gerekmektedir. Olayda yükümlü şirkete ait defter ve belgeler incelenmeden, yükümlünün bizzat beyan ve açıklamalarını içermeyen bir tutanağın inceleme raporuna dolayısıyla tarhiyata esas alınması suretiyle varsayımlara dayanılarak vergi salınması, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. ve Vergi Usul Kanununun 30. maddesiyle varılmak istenen amaç aykırı olması yönünden tarhiyatın kaldırılması gerekirken onanması yolundaki karar yasaya aykırıdır. Bu nedenlerle, Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına karar verildi." Dş. 4. D. 21.12.1988 gün ve E. 1988/927, K. 1988/5016, (www.danistay.gov.tr), 09.05.2009.

⁶⁰⁹ Dş. 7. D. 15.06.2004 gün ve E. 2000/8286, K. 2004/1808, (www.danistay.gov.tr), 09.05.2009.

⁶¹⁰ Dş. VDDGK. 17.05.1996 gün ve E. 1995/314, K. 1996/212, (www.danistay.gov.tr), 09.05.2009.

⁶¹¹ Dş. VDDGK. 13.03.1993 gün ve E. 1996/223, K. 1998/69, (www.danistay.gov.tr), 09.05.2009.

Arama sonucunda el konulan defterler ve belgeler hem suç delilinin aranması, hem inceleme sonucunda yapılacak tarhiyata hem de nezdinde arama yapılanın temel hak ve özgürlükleri açısından önemli olmaktadır. Bununla birlikte şahsın, beyanname verme yükümlülüğü devam ettiği için daha sonra inceleme yapabilmesi, örnek çıkarması, faaliyetlerini geçirebilmesi bakımından önem taşımaktadır. Bu bakımdan defter ve belgelere el konulduktan sonra muhafazasının iyi yapılması gerekmektedir. Yoksa iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmin etmekle mükelleftir (VUK m. 143/son)⁶¹².

⁶¹² Bir diğer sorumluluk hali de Ceza Muhakemesi Kanunu'nda öngörülen sorumluluk halidir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 141. maddesinin i bendine göre hakkında verilen arama kararının ölçüsüz bir şekilde uygulandığı düşünülen kişilerin maddî ve manevî tazminat talep etme hakları bulunmaktadır. Zira arama kararında aranılacak kişi, aranılacak yer, aranacak defter ve belge ve arama zamanı konusunda açık bir hükmün bulunması gerekmektedir. Bu hükmün kapsamını aşan her arama ölçüsüz olarak kabul edilecektir. Bu bakımdan sınırın aşıldığını düşünenlerin tazminat talep etme hakları bulunmaktadır.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türk vergi sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, yükümlü matrahını kendisi hazırlamakta ve vergi dairesine beyan ederek, tarhiyatın vergi dairesince yapılmasına yardımcı olmaktadır. Vergilerin kamu harcamalarının mali kaynağını teşkil ettiği düşünüldüğünde, üzerlerinde bir yük olarak gördükleri vergiden kurtulma gayesi içine giren yükümlü beyanlarının denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Vergi incelemeleri sonucunda, vergi inceleme raporu hazırlanacak ve vergi dairesi gerekli tarhiyatı bu rapora istinaden yapacaktır. Ancak, 6009 sayılı yasanın 01.01.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesinin ardından, düzenlenecek inceleme raporları, vergi dairesine gönderilmeden önce denetim kurullarında vergi mevzuatı ve çeşitli idarî düzenlemelere uygunluk denetiminden geçecektir.

Vergi incelemelerinin vergi dairesince yapılacak olan tarhiyata yardımcı-hazırlayıcı bir işlevi bulunmaktadır. Hazırlayıcı işlem olmasının doğal bir sonucu olarak, vergi inceleme raporlarına karşı doğrudan iptal davası açılmayacaktır. Vergi hukukunda kesin ve yürütülmesi gereken ilk işlem tarh işlemi olduğu için, inceleme raporuna karşı iptal davası açılmak isteniyorsa, vergi dairesinin inceleme raporu doğrultusunda tarh işlemi yapması ve yükümlüğe tebliği gerekmektedir. Bunun dışında herhangi bir tarhiyat içermeyen, tenkit niteliğinde olan inceleme raporları yükümlünün hukuki durumunu doğrudan etkilediği için doğrudan iptal davasına konu olabilecektir.

Yoklama, arama ve bilgi toplama kurumları, vergi incelemesine yardımcı diğer denetim türlerini oluşturmaktadır. Bilgi toplama sayesinde inceleme elemanı, ihtiyaç duyduğu bilgileri, çeşitli kurum ve kuruluşlardan ya da yükümlü ile ilişkide bulunan diğer kişilerden isteyebilmektedir. Ancak inceleme elemanı, elde ettiği bilgileri diğer verilerle desteklemeden tarhiyat öneremeyecektir. Yoklamada, maddî olaylar, kayıtlar ve diğer konular yükümlü nezdinde araştırılıp tesbit edilmektedir. Ara-

mada ise, vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgisi bulunan diğer kişiler nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delil araştırılmaktadır. Aramanın, yükümlünün, birtakım temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıyabilecek olmasından ötürü çok titiz davranılması gerekmektedir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu, arama yapılması konusunda sulh ceza hakîminin iznini aramış, bu konuda teferruatlı hükümler getirerek, hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun aramayla ilgili hükümlerinin uygulanacağını düzenlemiştir.

Yargı sürecinde olduğu kadar vergi incelemelerinde de kanunlarının yorumunun yapılması büyük önem taşımaktadır. Bu hususta Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinden hareket edilerek bir sonuca varılacaktır. 3'üncü maddeye göre vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edecek; lafzın açık olmadığı durumlarda vergi kanunlarının konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alınacaktır. Amaçsal yorum, Türk vergi sisteminde ekonomik yorum yönteminin geçerli olması sonucunu doğurmuştur. Ekonomik yorum yönteminde, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde hukukî kalıpların dışına çıkılarak, gerçek ekonomik içeriklerin dikkate alınması hedeflemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde kimlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları teker teker sayılmıştır. Kimlerin yetkili olacağını bilmesi yükümlü hakları bakımından önemli olduğu kadar, inceleme elemanlarının sorumluluklarının belirlenmesi açısından da önem taşımaktadır. Bununla birlikte mevzuat içinde, bankaların yeminli murakıpları gibi çeşitli amaçlarla vergi incelemesi yapan kişilere de rastlanıldığı görülmektedir. Ancak bunlar, Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde sayılan kişilerden olmadığı için, yaptıkları incelemelerin, vergi dairesi tarafından tarhiyata esas alınması mümkün bulunmamaktadır.

Nezdinde inceleme yapılacak olanlar ise, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikalarını muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişi yükümlüleridir. Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesi uyarınca defter tutma mecburiyetinde olan yükümlüler dışında kalanlar ile 173'üncü madde kapsamına giren yükümlülerin hem defter ve hesap tutma zorunlulukları hem de tuttıkları defter ve belgeleri ibraz

mecburiyetleri bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, Vergi Usul Kanunu'nda geçen yükümlü ifadesi, vergi sorumlularını da kapsadığı için vergi sorumluları nezdinde de inceleme yapılabilecektir

Yükümlünün bir takım usûlsüz yollara başvurmaması, böylece incelemenin selameti ve kamu alacağıının güvence altına alınması için incelemenin yapılacağı zamanın önceden yükümlüye haber verilmemesi gerekmektedir. İnceleme, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilecektir; ancak, 6009 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile değişik Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinin 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe girmesi ile başlanılan vergi incelemesi sınırlı inceleme ise altı; tam inceleme ise bir yıl içerisinde bitirilecektir. 6009 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile değişik Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca da takdir komisyonuna başvurulması ile zamanaşımı duracak, geçen süre bir yıldan fazla olmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu içerisinde, vergi incelemesinin ne zaman başlayacağı konusunda yapılmış bir düzenlemeye yer verilmemekle birlikte, çeşitli zamanlarda çıkan kanun ve idarî düzenlemelerle, yükümlü nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi ya da alınması, yükümlüye davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması, matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi inceleme elemanına ibraz edilmiş olması gibi hallerin, incelemeye başlandığını gösterir nitelikte olduğunu içerir hükümler getirilmiştir. 6009 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile değişik Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesi ile inceleme elemanının, incelemeye başladığını gösterir bir tutanak düzenlemekle yükümlü kılınması, incelemenin ne zaman başlamış sayılacağını göstermekten ziyade, başlama zamanının hukuken tesbitinden ibaret kalmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesi uyarınca, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren şartlar oluşmadıkça, incelemenin işyerinde yapılması kural olarak kabul edilmiştir. Yükümlünün istemesi ya da kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi sonucunda incelemenin dairede yapılması icap ederse, inceleme elemanının, Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesinden hareketle yükümlüye ibraz için 15

günden az olmayan bir süre tanınması gerekmektedir. Haklı bir sebep olmaksızın ibrazdan kaçınılması, matrahın re'sen takdirinin yanında özel usûlsüzlük cezasının kesilmesine ve yükümlünün 359'uncu maddesinin ilk fıkrasının a-2 bendi uyarınca kaçakçılık suçundan yargılanmasına neden olacaktır.

Yükümlüler, haklarında yapılan tarhiyata karşı yargı yoluna başvurabilecekleri gibi konuyu uyuşmazlık haline getirmeden, henüz idarî aşamada çözümleme yolunu tercih edebileceklerdir. Aynı durum vergi inceleme süreçleri ve vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra tarh edilecek vergi ve cezalar için de söz konusu olacaktır. İdari aşamada başvurulabilecek yollardan bir tanesini uzlaşma kurumu oluşturmaktadır. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşma ile yükümlüler, henüz haklarında devam eden vergi incelemeleri sonucunda tarh edilecek vergi ve cezalar konusunda vergi idaresi ile masaya oturmaktadırlar. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde, uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında dava açma yoluna gidilemeyeceği gibi cezalarda indirim yolundan faydalanma imkânı da ortadan kalkmış olmaktadır (TÖuzl Yön. m. 16/2-3). Yükümlü, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması halinde hakkında yapılacak tarhiyat sonrasında yargı yolunu kullanabilecektir. Kanaatimizce, uzlaşmaya varılamaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemeyecektir (TÖuzl Yön. m. 17); fakat, yükümlünün hukuki durumu etkilendiği için, uzlaşmaya varılmadığına dair tutanağın tebliği ile yükümlü uzlaşma görüşmelerini dava konusu yapabilmelidir. Yükümlünün, farklı vergi türü veya farklı vergilendirme dönemlerinden oluşan incelemelerde bir vergi türü ya da bir vergilendirme dönemi hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan kısmî bir şekilde faydalanması mümkündür.

Yükümlünün, tarhiyata karşı açtığı iptal davasında isbat yükü, ileri sürdüğü iptal sebeplerinden haklar çıkararak taraf olarak, kendisine düşmekte ve iddiasını kanıtlamada gereken isbat faaliyetini yerine getirmesi beklenmektedir. Ancak vergi hukukunun kendine has bir branş olma özelliği ve ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, Vergi Usul Kanunu'nda çeşitli karinelere yer verildiği görülmektedir. Karinelere dayanan taraf, iddiasını isbat yükümlülüğünden kurtulmakta, böylece isbat yükü yer değiştirmektedir. Bunun gibi vergi inceleme elemanının da, herhangi bir karineye dayanması halinde, nesnel durumun tesbiti ile yetinmeyerek, olanla olması gereken durumu açık bir şekilde ortaya koyması gerekmektedir.

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında yükümlünün, hangi amaç ve niyetle hareket ettiği ekonomik yaklaşım ilkesi ile ortaya çıkarılabilecektir. Nitekim vergi inceleme elemanı, gerçek ekonomik sonuçların neler olduğu konusunda delil olabilecek her şeyi değerlendirmek zorundadır. Defter ve belgeler de, bu sürecin en önemli enstrümanını oluşturmakla birlikte, bunların usûlüne uygun tutulmadığı ise karşıt inceleme, randıman incelemesi, kaydi veya fiili envanter çıkarılması, vergiyi doğuran olayla tabî ve açık bağlantısı olan tanık beyanı, çeşitli yerlerden bilgi edinilmesi, istihbarat arşivi gibi yollar sayesinde olacaktır. Ancak inceleme elemanı, vergi hukukunda yemin deliline yer verilmemesinden ötürü bu yola başvuramayacaktır.

Vergilendirme ile ilgili olguların önemli bir bölümünün belgeler ile tevsik edilmesi gereği dikkate alındığında defter ve belgelerin incelenmesinin önemi artmış (VUK m. 227/1), usûlüne göre tutulmuş ve gerçek durumu yansıtan defter ve belgeler yükümlü lehine delil olma özelliğine kazanmıştır. Usûlüne uygun tutulmayan defter ve belgelerin ise re'sen tarhiyata sebebiyet vermesinin yanında katma değer vergisi indirimlerinin reddi, vergi ziyai, usûlsüzlük ve özel usûlsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir bir takım idarî sonuçları olduğu kadar, yükümlünün kaçakçılık suçundan adliye mahkemelerinde yargılanmasını gerektiren adlî sonuçları da bulunmaktadır.

Vergi hukukunun tarihsel gelişimi dikkate alındığında insan hakları boyutunun, özellikle de bu konuda ortak noktalardan biri olan âdil yargılanma hakkının dikkate alınmadığı görülmektedir. Âdil yargılanma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinde düzenlenmiş olup maddenin kapsamına medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadları girmektedir. Mahkeme'nin bugüne kadar olan içtihatları dikkate alındığında vergi aslına ilişkin davaların salt kamusal niteliğinden ötürü 6'ncı maddenin getirdiği usûli güvence kapsamında değerlendirilmediği sonucu çıkmaktadır. Ancak vergi suçları, suç isnadı olarak kabul edilmekte ve 6'ncı madde kapsamına dahil edilmektedir. Mahkeme'nin suç isnadının zamanı konusundaki yorumunu, dava öncesindeki aşamalara kadar genişletmesinden ötürü yükümlü, vergi incelemesi sürecinde, suç isnadı olarak kabul edilebilecek birtakım maddî etkileri olan işlemlerin yapılması sebebiyle 6'ncı maddenin getirdiği korumadan faydalana-

bilecektir. Ayrıca 6'ncı madde kapsamında olmakla birlikte madde metninde olmayan fakat mahkeme içtihatları ile şekillenen usûli güvenlerden biri olan susma hakkı konusunda Mahkeme içtihatları ile Vergi Usul Kanunu arasında çözümü gerektiren sorunlar bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve inceleme süreçlerinde yükümlünün defter ve belge ibrazıyla birlikte birtakım bilgileri vermeye zorlayan ve aksi davranışın yaptırımını olarak da hürriyeti bağlayıcı ceza ile tehdit eden 359'uncu maddenin a-2 bendi, hem kişinin kendisini suçlayıcı beyanda bulunmama hakkını hem de sessiz kalmasının suçlu olduğu şeklinde yorumlanamayacağını şeklinde kabul gören susma hakkının birer ihlali niteliğindedir. Devletin kamu alacağına bir an evvel kavuşmak istemesi ve bunun için gerekli hukukî mekanizmaları kurup işletmesi normaldir. Hatta amaca ulaşmak için yükümlünün, defter ve belgelerini incelemesi, randıman incelemesi yapması, kaydı veya fiilî envanter çıkarma yoluna gitmesi de düşünülebilir. Ancak Devletin, alacağına kavuşmak için uluslar arası sözleşmelerle ve Anayasa'nın 90'ıncı maddesi ile yerine getirmeyi taahhüt ettiği yükümlülüklerini ihlal etmemesi gerekmektedir.

İdarenin mali sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için yapılan hatalı tarhiyat sonucunda yükümlünün ödemeyi yapması gerekmektedir. İptal davasının kabul edilmesi, vergi idaresinin yaptığı tarhiyatın hukuka uygun olmadığını, yani idarenin hizmet kusuru işlediğini ortaya koymaktadır. İdarenin sorumluluğu faiz sorumluluğudur. Faize karar verebilmek için ise, herhangi bir kanun hükmünden yararlanmaya gerek bulunmamaktadır. Sorun, Anayasa'nın 125'inci maddesinden ve genel hukuk prensiplerinden yola çıkılarak çözümlenebilecektir. Bunun gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin dördüncü fıkrasından hareketle, idarenin sorumluluğuna yasal dayanak arama çalışmasını ise hukuken izah etmek mümkün görünmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi, konunun uyuşmazlık haline getirilmediği, hatalı tarhiyatın idarece kabul edildiği durumlarda uygulanacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKALIN Güneri, Türkiye’de Ekonomi-Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Giriş, (Akçay Yayınları), Ankara 2002, (Piyasa Ekonomisi).

AKBIYIK Sedat, Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Uygulama, (Ekin Yayınları), Bursa 2005.

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 10. baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2006, (Kamu Maliyesi).

AKDOĞAN Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 5. baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2004.

AKDOĞAN Abdurrahman, Vergi İncelemesi (Doktora Tezi), (AİTİA Yayın No: 127), Ankara 1979, (Vergi İncelemesi).

AKKAYA Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, (Turhan Kitabevi), Ankara 2002.

AKSOY Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1996.

ARSLAN Mehmet, Vergi Hukuku, (Yaklaşım Yayıncılık), 5. Baskı, Ankara 2006.

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Genel Vergi Hukuku, Afyon 2005.

BELGESAY Mustafa Reşit, Hukuk ve Ceza Muhakemesinde Deliller, İstanbul 1940.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2009.

- BULUTOĞLU** Kenan, Son Değişikliklerle Vergi Kanunları, C. 1, (Kent Basımevi), İstanbul 1981.
- BULUTOĞLU** Kenan, Türk Vergi Sistemi, C. 2, 6. Basılış, Ankara 1979, (Vergi Sistemi-C.2).
- CANDAN** Turgut, Amme Alacaklarının Tahsili Usûlü Hakkında Kanun, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2007.
- CANDAN** Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 2. Baskı, (Süryay Yayınları), İstanbul 2004, (Vergi Suçları).
- CANDAN** Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006, (Vergilendirme Yöntemleri).
- DEVELLİOĞLU** Ferit, Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat,19. Baskı, (Aydın Kitabevi), Ankara 2002.
- ERDEM** Tahir, Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma, (Türmob Yayınları-311), Ankara 2007, (Uzlaşma).
- EREN** Fikret, Borçlar Hukuku-Genel Hükümler, 8. Bası, (Beta Yayınları), İstanbul 2003.
- ERGİNAY** Akif, Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Ankara 1988.
- EROĞLU** Nurettin, Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, 1995.
- EROL** Ahmet, Aramalı Vergi İncelemesi Kılavuzu ve İhbar İkramesi, (Yaklaşım Eki, Yıl: 8, S. 95, Kasım 2000).
- GERÇEK** Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2006.

- GÖLCÜKLÜ A. Feyyaz/GÖZÜBÜYÜK A. Şeref**, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 2. Bası, (Turhan Yayınları), Ankara 1996.
- GÖZLER Kemal**, İdare Hukuku Dersleri, 2. Baskı, (Ekin Kitabevi Yayınları), Bursa 2004.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref**, Yönetmelik Yargı, 25. Bası, (Turhan Kitabevi), Ağustos 2006.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref/TAN Turgut**, İdare Hukuku-Genel Esaslar, C. I, 5. Bası, Ankara 2007.
- GÜNDAY Metin**, İdare Hukuku, 9. Baskı, (İmaj Yayınevi), Ankara 2004.
- İNCEOĞLU Sibel**, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Âdil Yargılanma Hakkı-Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, 2. bası, (Beta Yayınları), İstanbul 2005.
- İSPİR Ekrem/YAĞMURLU Tahsin/ÖZBALCI Yılmaz**, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1985.
- KANETİ Selim**, Vergi Hukuku, İstanbul 1986/1987, (Vergi Hukuku).
- KARAKOÇ Yusuf**, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2007, (Genel Vergi).
- KARAKOÇ Yusuf**, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Bası, (DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 77), İzmir 1997 (Delil Sistemi).
- KARAKOÇ Yusuf**, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları-Vergi Yargılaması Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2007, (Vergi Yargılaması).
- KARAYALÇIN Yaşar**, Muhasebe Hukuku, (Sevinç Matbaası), Ankara 1988.

- KARYAĞDI** Nazmi, Amerika Birleşik Devletlerinde Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, TC Maliye Bakanlığı, Ankara 2006.
- KIRBAŞ** Sadık, Vergi Hukuku, 14. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Kasım 2002, (Vergi Hukuku).
- KIZILOT** Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), (Yaklaşım Yayınları), C. 8, Ankara 2008, (Muktezalar-C. 8).
- KIZILOT** Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), (Yaklaşım Yayınları), C. 5, Ankara 2000, (Muktezalar-C. 5).
- KIZILOT** Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), (Yaklaşım Yayınları), C. 2, Ankara 1994, (Muktezalar-C. 2).
- KIZILOT** Şükrü/**KIZILOT** Zuhâl, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 14. Baskı, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2008.
- KIZILOT** Şükrü/**ŞENYÜZ** Doğan/**TAŞ** Metin/**DÖNMEZ** Recai, Vergi Hukuku, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2006.
- KURU** Baki/**ARSLAN** Ramazan/**YILMAZ** Ejder, 20. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2006.
- MUTLUER** M. Kâmil, Genel Vergi Hukuku, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 121/9), İstanbul 2006.
- OĞUZMAN** M. Kemal, Medenî Hukuk Dersleri, 6. Baskı, İstanbul 1990.
- ÖNCEL** Mualla/**KUMRULU** Ahmet/**ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku, 15. Bası, Ankara 2008.
- ÖZBALCI** Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Mayıs 2008.

- ÖZBEK V. Özer**, CMK İzmir Şerhi-Yeni Ceza Muhakemesi Kanununun Anlamı (Gerekçeli-İçtihatlı), (Seçkin Yayınları), Ankara 2005.
- ÖZBUDUN Ergun**, Türk Anayasa Hukuku, 7. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003.
- ÖZTÜRK Bahri/ERDEM M. Ruhan**, Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 10. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2006.
- ÖZYER Mehmet Ali**, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, Mart 2008, (Vergi Usul).
- PEKCANITEZ Hakan/ATALAY Oğuz/ÖZEKES Muhammet**, Medenî Usûl Hukuku, 4.Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2005.
- SABAN Nihal**, Vergi Hukuku, (Beta Yayınları), 4. Bası, İstanbul 2006, (Genel Vergi).
- SAYGILIOĞLU Nevzat**, Vergi Hukukunda Yorum, (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın no: 1987/288), Ankara 1987.
- SAYIM Ferhat**, Bankalarda Kredi Karşılıkları Sistemi ve Vergisel İncelenmesi, Türkiye Barolar Birliği, İstanbul 2006.
- ŞEKER H. Nezh**, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, (Beta Yayınları), İstanbul 1994.
- ŞENYÜZ Doğan**, Vergi Ceza Hukuku-Vergi Kabahatleri ve Suçları, 4. Baskı, (Ekin Yayınları), Bursa 2008.
- ŞİN Sevil**, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Yapılan İdari İşlemler, İTO 2005.
- TEKİN Fazıl/ÇELİKKAYA Ali**, Vergi Denetimi, 3.baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2009.

TEZCAN Durmuş/**ERDEM** M. Ruhan/**SANCAKDAR** Oğuz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, (Seçkin Yayınları), Ankara 2004, (Türkiye'nin Sorunu).

TEZCAN Durmuş/**ERDEM** M. Ruhan/**SANCAKDAR** Oğuz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, (TC. Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı Yayınları), (İnsan Hakları).

TOKTAŞ Mine, Kamu Alacağı'nın Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları: Peçeleme ve Muvazaalı İşlemler, (Seçkin Yayınları), Ankara 2009.

TUNCER Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, (Yaklaşım Yayınları), Mart 2003.

ULUATAM Özhan/**METHİBAY** Yaşar, Vergi Hukuku, 4. Baskı, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2000.

ÜREL Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003.

ÜSTÜN Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007.

YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Yayınları), İstanbul 2006, (Yükümlünün Hakları).

MAKALELER

ACAR Fatih, "İkmalen Re'sen Tarhiyat Konusu Yapılan Vergilerin Önceki Dönemlerde Tahakkuk Etmiş veya Ödenmiş Olması Durumunda Gecikme Faizi Hesabı", (Vergi Sorunları Dergisi, S. 167, Ağustos 2002, s. 34-38).

ACAR Fatih, "Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süresi", (Vergi Sorunları Dergisi, S. 171, Aralık 2002, s. 25-29).

- ACAR** İbrahim/**MERTER** Mehmet Emin, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, (Maliye Dergisi, S. 147, Ocak-Şubat 2005, s. 5-27).
- ACAR** Mustafa Gürhan, “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi”, (Vergi Dünyası, S. 296, Nisan 2006, s. 75-79).
- AKALIN** Güneri, “Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (I)”, (Vergi Dünyası, S. 178, Haziran 1996, s. 27-38).
- AKALIN** Güneri, “Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (II)”, (Vergi Dünyası, S. 179, Temmuz 1996, s. 10-16).
- AKARCA** Vedat Ömer, “Vergi ve Cezalarda Kısmî Uzlaşma Yapılabilir mi?”, (S. 182, Ekim 1996, s. 98-101).
- AKDENİZ** Kurtuluş, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 151, Temmuz 2005, s. 145-146).
- AKIN** Emrah, “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, (Yaklaşım, Yıl: 2006, S. 167, s. 93-97).
- AKKAYNAK** O. Şener, “Aramalı İnceleme”, (Yaklaşım, Yıl: 1994, S. 13, s. 9).
- AKMAZ** Kemal, “Vergi Usul Kanunu’nda Özel Ödeme Zamanları ve Gecikme Faizi Uygulaması”, (Mali Pusûla, Yıl: 2, S. 16, Nisan 2006, s. 58-67).
- AKSOYOĞLU** Volkan, “Faturaların Tasdiksiz Deftere veya Tasdikli Defterin Arka Sayfasına Kaydedilmesi KDV İndirimine Engel Olur mu?”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 56, Ağustos 2008, s. 163-174).
- ALİÇ** Ali, “Yoklama Adı Altında Arama Yapılması Hukukî Değildir”, (e-yaklaşım, Yıl: , S. 191, Kasım 2008), (Yoklama).

ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Vergide Uzlaşma”, (Danıştay Dergisi, Yıl: 8, S. 28-29, 1978, s. 3-17).

ALPASLAN Mustafa-**ŞENTÜRK** Akın Gencer, “‘Vergi Hukuku’ da Hukuka Dahildir: Evrensel İnsan Haklarından Olan ‘Âdil Yargılanma’ Hakkı, Vergi ve Yargılaması Hukukunda da Uygulanmalıdır”, (Mali Pusûla, Yıl: 4, Ekim 2008, s. 40-49), (Âdil Yargılanma).

ALPASLAN Mustafa-**ŞENTÜRK** Akın Gencer, “İhtiyati Haciz veya İhtiyati Tahakkuk Kararı Alınabilmesi için Vergi İncelemesi Neticelenmeden Bu Karar Alınabilir. İnceleme Sonuçlanıp, Tarhiyat Yapıldıktan Sonra Bu Karar Alınmaz”, (Vergi Dünyası, S. 327, Kasım 2008, s. 164-165), (İhtiyati Tahakkuk).

ALPASLAN Mustafa-**ŞENTÜRK** Akın Gencer, “Vergi İncelemesi Sonuçlandıktan Sonra İhtiyati Haciz Uygulanamayacağı”, (e-yaklaşım, Yıl: , S. 194, Şubat 2009), (İhtiyati Haciz).

ALPTÜRK Ercan, “Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Bilgisayar Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi”, (Maliye Postası, Yıl: 2003, s. 537, s. 94).

ALTINEL Seçkin/**GÜNER** Nurgül, “Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme”, (Vergi Dünyası, S. 324, Ağustos 2008, s. 103-115).

ALTUNSAK Murat, “Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 172, Nisan 2007, s. 224-232).

ARIKAN A. Naci, “Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama ve Verme ile İlgili Yer Alan Düzenlemeler”, (Vergi Dünyası, S. 241, Eylül 2001, s. 101-109).

ARIKAN Fahri, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, (Vergi Dünyası, S. 172, Aralık 1995, s. 108-121).

ARIKAN Zeynep/**ÖZ** Ersan, “Re’sen Tarhiyatın Muhatabı”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 176, Mayıs 2003, s. 181-191).

ARPACI Altar Ömer, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Uzlaşılan Vergide Hatanın Bulunması”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 37, Ocak 2007, s. 48-53), (Vergi Hataları).

ARPACI Altar Ömer, “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 194, Kasım 2004, s. 40-56), (İnceleme).

ASLAN Memduh/**ŞENTÜRK** Akın Gencer, “Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği”, (Mali Pusûla, Yıl: 4, S. 43, Temmuz 2008, s. 20-28).

ATİLA Özkan, “Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu”, (Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 109-114).

AY Hakan/**ÇAKICI** Ömer, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tâbi Olduğu Hukukî Rejim”, (Vergi Dünyası, S. 242, Ekim 2001, s. 150-159).

AYDEMİR Şinasi, “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (I)”, (Vergi Dünyası, S. 161, Ocak 1995, s. 72-86), (Kayıt Dışı-I).

AYDEMİR Şinasi, “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (II)”, (Vergi Dünyası, S. 162, Şubat 1995, s. 35-49).

AYDIN Selda, “Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 178, Temmuz 2003, s. 19-26).

AYGÜN Fethi, “Yangın, Yer Sarsıntısı ve Sel Sebebiyle Defter ve Belgelerin Kaybolmasının Sonuçları”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 59, Kasım 2008, s. 46-51).

AYKIN Hasan, “Vergi İnceleme Sonuçları Verilerinin İncelenmesi, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 462, s. 43-46).

AYKIN Hasan, “Vergi İncelemesi-1”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 328, s. 38-41), (İnceleme-1).

AYKIN Hasan, “Vergi İncelemesi-2”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 329, s. 49-51), (İnceleme-2).

AYKIN Hasan, “Vergi İncelemesi-3”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 330, s. 46-49), (İnceleme-3).

AYKIN Hasan, “Vergi İncelemesi-4”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 331, s. 63-65), (İnceleme-4).

BAHAR Cevdet Okan, “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma”, (Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 161-165).

BAL Behçet, “Tefeciler Hakkında Düzenlenen Vergi İnceleme Raporları'nın GVK 40/6. Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, (Vergi Raporu, S. 114, Mart 2009, s. 14-17).

BAŞARAN Fehmi, “Elektronik Kayıt ve Belgelerin Türk Hukuk Sistemindeki İspat ve Delil Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi”, (Vergi Dünyası, S. 251, Temmuz 2002, s. 7-15).

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, (Vergi Dünyası, S. 316, Aralık 2007, s. 84-90), (Faiz).

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 257, Şubat 2010, s. 165-173).

BATIREL Ömer Faruk, “Vergi Kimlik Numarası, Beyan Yükümlülüğü ve Vergi Ödevi”, (Vergi Dünyası, S. 242, Ekim 2001, s. 4-7).

BAYKARA Bekir, “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olunduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, (Vergi Dünyası, S. 319, Mart 2008, s. 8-10), (Uzlaşma).

BAYKARA Bekir, “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, (Vergi Dünyası, S. 277, Eylül 2004, s. 15-25), (İnceleme Elemanı).

BAYKARA Bekir, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, (Vergi Dünyası, S. 314, Ekim 2007, s. 11-21), (Mükellefin Hakları).

BAYKARA Bekir, “Vergi İncelemesi”, (Vergi Dünyası, S. 313, Eylül 2007, s. 10-20), (İnceleme).

BAYRAKDAR Bekir, “Deprem Bölgesinde Mücbir Sebep Hali Sona Eren Yerlerdeki Mükelleflerin Vergilerini Ödeme Zamanları”, (Vergi Dünyası, S. 235, Mart 2001, s. 106-111).

BELLEK Münir, “‘Gerçeği Yansıtmayan’ Belge”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 35, Kasım 2006, s. 39-42).

BERKSOY Hidayet, “Fatura ve Benzeri Belgelerde Yer Alan Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında ‘Yasal Defterlere Kayıt’ Şartına Uyulmamış Olması İndirim Hakkını Ortadan Kaldırır mı?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 178, Temmuz 2003, s. 36-47).

BEYGO Nusret, “Vergi İncelemesinin Anlamı ve Yeri”, (Vergi Dünyası, Temmuz 1982, S. 11).

BİÇER Hüsamettin, “Vergi Sistemi ve Denetim”, (Vergi Dünyası, Temmuz 1982, S. 11).

BİLEN Cumhuri İnan, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi-II”, (Vergi Dünyası, S. 331, Mart 2009, s. 169-186), (Bilgi Toplama-II).

BİLEN Cumhuri İnan, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi-I”, (Vergi Dünyası, S. 330, Şubat 2009, s. 111-128), (Bilgi Toplama-I).

BİLİCİ Kerim, “Defter Belge İbrazı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini”, (Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2004, S. 191, s. 84-92).

- BİRSENOĞLU** Hakan, “Vergi Hukukunda Yorumun Hukuksal Dayanağı”, (Mali Pusûla, Yıl: 2, S. 23, Kasım 2006, s. 112-123).
- BİYAN** Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 255, Aralık 2009, s. 152-166), (Randıman).
- BİYAN** Özgür, “Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkisi ve Sınırları”, (Mali Pusûla, Mart 2006, S. 15, s. 76-85), (Takdir Yetkisi).
- BOZDOĞANOĞLU** Burçin, “Vergi İncelemesi Sonucu Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklarda İzlenebilecek Çözüm Yolları”, (e-yaklaşım, Yıl: , S. 182, Şubat 2008).
- BOZKIR** Ender/**AYDIN** Eyüp Sabri, “Matrah Takdiri için Takdir Komisyonuna Başvurunun Zamanaşımı Yönünden Değerlendirilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 257, Şubat 2010, s. 97-100).
- BUDAK** Atilla, “İhbar Müessesesinin Etkinliği”, (Vergi Dünyası, S. 307, Mart 2007, s. 135-138), (İhbar).
- BUDAK** Atilla, “TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazi ve Bazı Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006).
- BUDAK** Atilla, “TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazi ve Bazı Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 293, Ocak 2006, s. 103-108).
- BUDAK** Tamer, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, (Vergi Dünyası, S. 308, Nisan 2007, s. 205-221).
- BUDAK** Yılmaz, “Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affı (mı) dır”, (Vergi Dünyası, S: 304, Aralık 2006, s. 15-20).
- CANDAN** Turgut, “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi” (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs 2004, s. 255-280), (Vergi Kayıp ve Kaçağı).

ÇAKMAKÇI Ali, “Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltilme Yollarına İlişkin Usûller”, (Vergi Dünyası, S. 332, Nisan 2009, s. 119-124).

ÇAM Muzaffer, “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk”, (Vergi Dünyası, S. 170, Ekim 1995, s. 10-17).

ÇAMLICA Mustafa/**WILLIAMS** David, “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Alanında Yeni Eğilimler-Tövbe Et Geçmiş Hatalarına, Yenisinden de Sakın (1)”, (Vergi Dünyası, S. 197, Ocak 1998, s. 24-37).

ÇAVUŞOĞLU Mehmet Akif, “Vergi İncelemesine Sevk İşlemi Vergi İncelemesine Başlama Olarak Değerlendirilebilir mi?”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2007, S. 38, s. 115-123).

ÇILKOPARAN Yusuf, “Bir Usûl Karmaşası: Re’sen, İkmalen, İdarece Tarhiyat”, (Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 112-113).

ÇÖLGEZEN Övül, “İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi”, (Vergi Dünyası, S. 334, Haziran 2009, s. 104-109).

DAYIOĞLU Ali, “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, (Vergi Sorunları, 1984/II, s. 100-107).

DEMİRCİ Azmi, “‘Pişmanlık ve Islah’ Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 331, Mart 2009, s. 11-17), (Pişmanlık).

DEMİRCİ Azmi, “‘Uzlaşma’ için Öneriler”, (Vergi Dünyası, S. 315, Kasım 2007, s. 24-30), (Uzlaşma).

DEMİRCİ Azmi/**KARTAL** Zihni, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, (Vergi Dünyası, S. 211, Mart 1999, s. 41-53).

DEMİRKAN Uçar, “Vergi Anlaşmazlıkları Uzlaşması”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 53, Mayıs 2008, s. 113-114).

- DEMİRKAN** Uçar, “Vergilemede Uzlaşma”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 51, Mart 2008, s. 174-176).
- DİCLE** Berk, “Büyük Vergi Yığınlarının Denetiminde Veri Analiz Araçlarının Faydaları”, (Vergi Dünyası, S. 235, Mart 2001, s. 43-47).
- DİCLE** Berk, “Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol”, (Vergi Dünyası, S. 187, Mart 1997, s. 40-45).
- DOĞAN** Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 137, Şubat 2000, s. 74-82).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “ 15 Günde Dava Açmayan Selzede Şirketi, Yüklü Vergi Cezası Bekliyor”, (Referans, 14.09.2009).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Aramalı İncelemenin İncelikleri”, (Referans, 24.12.2009).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Aramalı Vergi İncelemesi”, (Yaklaşım, Yıl: 18, S. 206, Şubat 2010, s. 31-32), (Aramalı İnceleme).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Bir Mükellef Hakkı: Faiz”, (Referans, 14.07.2008), (Faiz).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Bir Mükellef Hakkı: Faiz-2”, (Referans, 17.07.2008).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Defterlerin İbraz Edilmemesinin Sorumluluğu”, (Referans, 18.06.2009).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delille Vergi”, (Referans, 28.04.2008), (Hukuka Aykırı Delil).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delille Vergi”, (Referans, 28.04.2008).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Hukuka Aykırı Delillerle Tarhiyat Yapılabilir mi?”, (Yaklaşım, Yıl: 16, S. 186, Haziran 2008, s. 254-256), (Delil).
- DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “İkmalen Tarhiyat”, (Referans, 22.11.2007), (İkmalen).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “İnceleme Raporları ve Dava Hakkı”, (Referans, 25.06.2009), (Dava Hakkı).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “İnceleme Raporu Dava Edilebilir mi?”, (Referans, 03.05.2010), (İnceleme Raporu).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış”, (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs 2004, s. 158-176), (Özel Hukuk İlişkileri).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Mükellef ve Eksik Hakları”, (Referans, 29.04.2010).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Re’sen Vergi Tarhı ve Çarpık Uygulamalar”, (Referans, 03.08.2009), (Re’sen).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Takdir Komisyonu Kararına Dayalı Tarhiyat”, (Referans, 03.06.2010), (Takdir Komisyonu-2).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Takdir Komisyonu Kararına Dayalı Tarhiyatlar”, (Referans, 17.05.2010), (Takdir Komisyonu).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Uzlaşma Yasası”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 235, Nisan 2008, s. 11-16).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Cezalarının İç Çelişkisi”, (Referans, 12.10.2009), (İç Çelişki).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Cezasının Çevrilmesi”, (Referans, 17.06.2010).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”, (Referans, 08.07.2010), (Siyasallaşma).

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Denetimin Yeni Esasları”, (Referans, 07.06.2010).

- DOĞRUSÖZ A. Bumin**, “Vergi Denetimin Yeni Esasları-2”, (Referans, 10.06.2010), (Esaslar-2).
- DOĞRUSÖZ A. Bumin**, “Vergi İdaresinin Teminat Talebi”, (Referans, 02.03.2009), (Teminat).
- DOĞRUSÖZ A. Bumin**, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, (Yaklaşım, Yıl: 18, S. 210, Haziran 2010, s. 20-21).
- DOĞRUSÖZ A. Bumin**, “Vergi Ziyat Cezasının Anayasa’ya Aykırılığı”, (Yaklaşım, Yıl: 12, S. 136, Nisan 2004, s. 43-46), (Vergi Ziyat).
- DOĞRUSÖZ A. Bumin**, “VII. Vergi Kongresinin Ardından”, (Dünya, 20.04.2004), (Vergi Kongresi).
- DÖNMEZ Recai**, “Vergi İncelemesinde Alıcı İfadeleri”, (Yaklaşım, Yıl: 12, S. 133, Ocak 2004, s. 36-40).
- DUMAN Yüksel**, “Muhafaza ve İbraz Ödevinde Özellik Arz Eden Hususlar”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 260, Mayıs 2010, s. 95-99).
- DURA Cihan**, “Kayıtdışı Ekonomi Kavramı, Sebep ve Etkileri, Ölçülmesi, Mücadele Yolları ve Türkiye Ekonomisindeki Yeri”, (Maliye Dergisi, S. 124, Ocak-Nisan 1997).
- DURA İsmail Hakkı**, “Uzlaşma Nedir?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 253, Ekim 2009, s. 48-52).
- DURAN Metin**, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 130, Temmuz 1999, s. 47-51).
- ERDEM Tahir**, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 204, Eylül 2005, s. 77-101), (Vergi Cezaları).

- EROL** Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramesi-I”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 197, Mayıs 2009, s. 22-24).
- EROL** Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramesi-II”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 198, Haziran 2009, s. 21-25), (Arama ve İhbar-II).
- EROL** Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramesi-III”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 199, Temmuz 2009, s. 26-32).
- EROL** Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramesi-IV”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 200, Ağustos 2009, s. 26-31).
- EROL** Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramesi-V”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 201, Eylül 2009, s. 26-34).
- EROL** Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramesi-VI”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 202, Ekim 2009, s. 13-16).
- EROL** Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesinde Aramaya Katılan İnceleme Elemanı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu Üyesi Olur mu?”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 204, Aralık 2009, s. 31-35).
- EROL** Ahmet, “Aramalı Vergi İncelemesinde Süre”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 203, Kasım 2009, s. 28-30), (Süre).
- EROL** Ahmet, “Vergi Denetiminde Hukukî Özen”, (Yaklaşım, S. 194, Şubat 2009).
- ERSÖZ** Kamil Temel, “Kurumlar Vergisi İncelemeleri Sonucunda Bulunan Matrah Farkları ve Sonrası”, (Vergi Dünyası, S. 179, Temmuz 1996, s. 123-125).
- EVREN** Barış, “Belge İbraz Etmeme Nedir, Gizleme Nedir?”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 467, s.77-80).
- GEZER BAŞTUĞ** Ayşe, “Vergi İnceleme Sürecinin Kısaltılmasına Yönelik Bir Öneri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 247, Nisan 2009, s. 89-92).

- GÖKMEN** Necdet/**GÜLEÇ** H. Abdullah, “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Sağlanır”, (Vergi Dünyası, S. 238, Haziran 2001, s. 35-39).
- GÜÇLÜ** Süleyman, “Hatalı Uzlaşmalar Hakkında”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 225, Haziran 2007, s. 37-42), (Hatalı Uzlaşma).
- GÜÇLÜ** Süleyman, “Uzlaşma Müessesesinin Geleceği”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 65, Mayıs 2009, s. 70-78), (Uzlaşma).
- GÜL** Zeynel Murat, “Vergi İncelemelerinde Uzmanlaşmaya Gidilmesinde Amerika Birleşik Devletleri Örneği”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 170, Kasım 2002, s. 61-66).
- GÜMÜŞ** Erhan, “Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri”, (Vergi Dünyası, S. 287, Temmuz 2005, s. 142-153).
- GÜNAY** Fehmi, “Vergi İnceleme Görev ve Yetkisi Bu Yetkinin Kullanımı”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 259, Nisan 2010, s. 65-74).
- GÜNDOĞDU** Burhan, “Muvazaa ve Peçeleme”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 193, Ocak 2009).
- GÜNDÜZ** Fatih, “Kredi Kartı ile Yapılan Satışların Vergi İncelemesi Açısından Değerlendirilmesi”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 176, Ağustos 2007, s. 221-228).
- HATİPOĞLU** Vefa, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 28, Nisan 2006, s. 165-168).
- IRMAK** Ramazan, “Vergi İncelemelerine İlişkin İstenilen Bilgileri Vermemenin Cezai Müeyyideleri”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 176, Ağustos 2007, s. 215-220).
- IRMAK** Ramazan/**HANEDAN** Türksal, “Vergi İncelemesi Sonucunda Tarh Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Gecikme Faizi Mükellefin Kabusu Oldu”, (e-yaklaşım, Yıl: , S. 172, Nisan 2007).

- İŞİK** Ekrem, “Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyen Mükelleflere KDV İndirimlerinin Reddi Suretiyle Re’sen Vergi Tarhı Yapılabilmesi için Yeniden Süre Verilmesi Gerekir mi?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 131, Ağustos 1999, s. 7-12).
- İŞLER** Hasan, “Vergi Hukukunda Muvazaa ve Peçeleme”, (Mali Pusûla, Yıl: 3 S. 34, Ekim 2007, s. 56-65).
- KAÇAR** Yusuf, “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik”, (Vergi Dünyası, S. 214, Haziran 1999, s. 143-153).
- KALKINOĞLU** Mehmet, “VUK’nun 112’nci Maddesine Göre, İdarece Mükelleflere Yapılacak Faiz Ödemelerinin Vergisel Kimliği”, (Vergi Dünyası, S. 218, Ekim 1999, s. 78-91).
- KALYONCU** Rüştü, “Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri”, (Vergi Dünyası, Aralık 1983, S. 28).
- KANETİ** Selim, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, (Vergi Dünyası, S. 131, Temmuz 1992, s. 39-54), (Ekonomik Yaklaşım).
- KAPLAN** Mürsel Ali/DURGUN Ercan, “Vergi Ziyana Bağlı Vergi Cezalarında ve Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler Sonucu Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar ile Konu Hakkındaki Görüşler”, (Vergi Dünyası, S. 179, Temmuz 1996, s. 97-106).
- KARADENİZ** Salim, “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”, (Vergi Dünyası, S. 335, Temmuz 2009, s. 23-26).
- KARADOĞAN** Uğur, “Vergi İncelemesinin Hukukî Niteliği”, (Maliye Ve Sigorta Yorumları, S. 347, s. 86-91).
- KARAGÖZ** Fatih, “Kredi Kartlarının Nakit İhtiyacın Karşılanması Amacıyla Kullanılmasının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 217, Ekim 2006, s. 67-74).

KARAKOÇ Yusuf, “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs 2004, s. 90-114), (Hukukî Nedenler).

KARAKOÇ Yusuf, “Maliye Politikasının Gayeleri”, (Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, İzmir 1995, s. 63-67), (Maliye).

KARAKOÇ Yusuf, “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması”, (Mükellefin Dergisi, S. 107, Kasım 2001, s. 33-44).

KARAKOÇ Yusuf, “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulaması”, (Mükellefin Dergisi, S. 108, Aralık 2001, s. 114-125).

KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri”, (Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, İzmir 1995, s. 87-96), (Vergi Kaçağı).

KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, (Vergi Dünyası, S. 169, Eylül 1995, s. 102-115).

KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Ziyası Suçu ve Cezası”, (Manisa Barosu Dergisi, Yıl: 18, S. 71, s. 40-55), (Vergi Ziyası).

KARAKOÇ Yusuf, “Vergilerin Kanunîliği İlkesi”, (Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, İzmir 1995, s. 17-20).

KARAKOÇ Yusuf, “Vergiye Karşı Tepkilerden Vergiden Kaçınma”, (Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, İzmir 1995, s.97-103), (Vergiden Kaçınma).

KARAKUŞ Bülent, “Defter ve Belgeleri İbraz Mecburiyeti”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 176, Ağustos 2007, s. 193-198).

KARSAN M. Erol, “Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği”, (Vergi Dünyası, Temmuz 1984, S. 35).

KARYAĞDI Nazmi, “ABD Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi Konusundaki Farklı Düzenlemeler”, (Vergi Dünyası, Ağustos 2006, S. 300, s. 85-89).

KARYAĞDI Nazmi, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, (Vergi Dünyası, S. 295, Mart 2006, s. 44-47), (Mükellef Hakları).

KAYA Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcraî Olmayan İdarî İşlemler”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IX, S. 1-2, Haziran-Aralık 2005, s. 253-285).

KAYHAN Mehmet, “Danıştay Genel Kurulu Kararları Açısından Vergi İncelemesinde Somut Tesbit ve Araştırma (I)”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2005, S. 16, s. 164-170).

KAYHAN Mehmet, “Danıştay Genel Kurulu Kararları Açısından Vergi İncelemesinde Somut Tesbit ve Araştırma (II)”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2005, S. 17, s. 167-180).

KAZICI Sami, “Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, (Vergi Dünyası, S. 146, Ekim 1993, s. 26-43).

KESKİN Filiz, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 208, Ocak 2006, s. 111-118).

KILDİŞ Yusuf, “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, (Vergi Dünyası, S. 309, Mayıs 2007, s. 123-131).

KIRBAŞ Sadık, “Türkiye’de Vergi Kaçağı Sorunu”, (Mali Hukuk, Yıl: 1993, Ocak-Şubat, S. 43, s. 3-14), (Vergi Kaçağı).

KIZILOT Şükrü, “Defterleri İncelemeye Alınanların Uzlaşma İsteminde Bulunabilecekleri”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 183, Mart 2008, s. 24-25), (Uzlaşma).

KIZILOT Şükrü, “Defterlerin Zayi Kararının Vergi Mahkemelerini Bağlayıp Bağlamayacağı”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 201, Eylül 2009, s. 23-25), (Zayi Kararı).

KIZILOT Şükrü, “İncelemeye ve Vergi Mahkemesine İbraz Edilmeyen Belgenin Danıştay Aşamasında İbrazında KDV İndirimi”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 188, Ağustos 2008, s. 21-24), (KDV İndirimi).

KIZILOT Şükrü, “Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Teminat ve Haciz Uygulanmayacağı”, (Yaklaşım, Yıl: 18, S. 207, Mart 2010, s. 14-16), (Teminat ve Haciz).

KIZILOT Şükrü, “Vergi İncelemesi Sırasında Teminat İstenmediği Durumlarda Sonradan Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Yoluna Gidilemeyeceği”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 198, Haziran 2009, s. 19-20).

KIZILOT Şükrü, “Vergi İncelemesi ve Teminat İstenilmesi Olayı”, (Yaklaşım, Yıl: 17, S. 196, Nisan 2009, s. 18-20), (Teminat).

KIZILOT Şükrü, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, (Mali Yaklaşım-Sabah, 12.01.1996, s. 11), (Vergi İncelemesi).

KİRAZ Abdullah, “Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükellefe Bilgi İstem Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir mi?”, (Yaklaşım, Yıl: 13, S. 153, Eylül 2005, s. 115-122).

KOÇAK Hakkı, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, (Vergi Dünyası, Yıl: 1999, S. 213, s. 60-69).

KOLOTOĞLU Olcay, “Yersiz Olarak Fazla Ödenen Vergiler Faizi ile Birlikte Geri Alınabilir mi?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 257, Şubat 2010, s. 81-85).

- KUMLUCA** İbrahim, “Tarhiyat İçermeyen ve Düzeltme Öneren Vergi İnceleme Raporlarının Doğurduğu Sonuçlarına Karşı İzlenecek Yollar”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 219, Aralık 2006, s. 115-119), (Vergi İnceleme Raporu).
- KUMLUCA** İbrahim, “Tutulması Zorunlu Defterlerin Yanlış Tesbiti ve Yanlış Defter tutmanın Doğurduğu Sonuçlar”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 190, Temmuz 2004, s. 70-76).
- KUMRULU** Ahmet, “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, (Danıştay Dergisi, Yıl: 19, S. 72-73, 1978, s. 8-26).
- KÜÇÜK** Levent, “Vergi Tarhi Kavramı ve Beyana Dayalı Tarhiyat”, (Vergi Dünyası, S. 192, Ağustos 1997, s. 133-136).
- KÜÇÜK** Muzaffer, “Vergi Hukukunda Yorum”, (Vergi Dünyası, S. 205, Eylül 1998, s. 133-142).
- NAS** Âdil, “Uzlaşma Kurumunda Uzlaşma Talep Edebilecek Kişiler”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 69, Eylül 2009, s. 85-90).
- NAZALI** Ersin, “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme-II”, (Vergi Dünyası, S. 335, Temmuz 2009, s. 126-134), (Mülkiyet Hakkı-II).
- NAZALI** Ersin, “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar”, (Vergi Dünyası, S: 313, Eylül 2007, s. 119-130).
- NAZALI** Ersin, “Vergi Davasının Hukukî Niteliği ve Yansımaları”, (Vergi Dünyası, S. 327, Kasım 2008, s. 102-113).
- NAZALI** Ersin/**DEMİRCİ** Mete, “Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme-I”, (Vergi Dünyası, S. 334, Haziran 2009, s. 83-93), (Mülkiyet Hakkı-I).

- OKTAY** Cemali, “Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükellefin Defter Belge İbrazi İstenip İnceleme Yapılabilir mi?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 203, Ağustos 2005, s. 48-53).
- ORGAN** İbrahim, “Eleştirel Bir Yaklaşım- Yasal Af: Uzlaşma”, (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2006, s. 162-173).
- ORHUN** Ali Hadi, “Vergi İncelemesi”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 454, s. 84-86).
- ORTAPOLAT** Ali, “İdari Yargı Kararlarını Yerine Getirmeyen Kamu Görevlilerinin Hukukî ve Cezai Sorumluluğu ve Yargılama Usûlü”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 177, Eylül 2007, s. 260-263).
- ÖCAL** M. Erdoğan, “Vergi Hukukumuzda İspat ve Delil Sistemi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 1983/III, s. 74).
- ÖĞÜTCÜ** Burhan “Vergi İnceleme Raporu ve Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge”, (İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Mart 2008, s. 125-146).
- ÖNOĞLU** Ruhi, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, (Vergi Dünyası, S. 333, Mayıs 2009, s. 24-29).
- ÖZDEMİR** Muharrem, “Defter ve Belge İbraz Etmeme Nedeniyle Re’sen Takdir ve Cezai Sorumluluk”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 462, s.78- 81).
- ÖZDEMİR** Zekai/**ALTUNOĞLU** Erol, “Türkiye’de Vergi Uygulamasında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Uygulanacak Esaslar”, (Vergi Dünyası, S. 190, Haziran 1997, s. 117-121).
- ÖZDEMİRCİ** Fahrettin, “Vergi Hukukunda Yorum”, (Vergi Dünyası, S. 259, Mart 2003, s. 100-108).

- ÖZDİL** Mustafa, “Yanılma Halinde Gecikme Faizi Uygulanıp Uygulanamayacağı ve İdarenin Bu Konudaki Görüşünün İrdelenmesi”, (Vergi Dünyası, S. 223, Mart 2000, s. 14-18).
- ÖZEL** Salih, “Türk Vergi Sisteminde Kanıtlama (İsbat) Yükü ve Yaminli Mali Müşavirlik Mesleği ile Olan İlişkisi”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 29, Mayıs 2006, s. 7-20), (İsbat Yükü).
- ÖZEL** Salih, “Vergi İnceleme Raporu ve Hukukî Niteliği”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 171, Mart 2007, s. 227-231), (İnceleme Raporu).
- ÖZENÇ** Mehmet O., “Vergilerin İadesinde Ödenecek Faiz Hesaplanırken Üç Aylık Sürenin Başlangıcı ve Vergi İnceleme Süresi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 123, Aralık 1998, s. 33-35).
- ÖZGENÇ** A. Selçuk, “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukukî Niteliği”, (Vergi Dünyası, S. 305, Ocak 2007, s. 184-194).
- ÖZGÜVEN** Ali Volkan, “Âdil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulaması-II”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 198, Mart 2005, s. 146-163), (Adil Yargılanma-II).
- ÖZGÜVEN** Ali Volkan, “Âdil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulaması-I”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 197, Şubat 2005, s. 189-206), (Adil Yargılanma-I).
- ÖZOYMAK** Özen, “Vergide Zaman Aşımı ve Anayasa Mahkemesinin Yerinde Bir Kararı”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 74, Şubat 2010, s. 74-91).
- ÖZSEMERÇİ** Kemal/**SÜNGÜ** Serdar/**TEMİZEL** Özlem, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü”, (Sayıştay Dergisi, S. 53, s. 3-39).
- ÖZŞAHİN** Metin, “Vergi Denetimin Önemi ve Etkinliğin Sağlanması”, (Vergi Dünyası, Haziran 1987, S. 70).

- ÖZTÜRK** İlhami, “Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesesinin Yeri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 225, Haziran 2007, s. 86-89).
- ÖZYER** Mehmet Ali, “İadesinde Gecikilen Vergilerde Mükelleflere ödenecek Faiz”, (Vergi Dünyası, S. 204, Ağustos 1999, s. 38-42), (Faiz).
- ÖZYURT** Serkan, “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri Sınırsız mıdır?”, (Vergi Dünyası, S. 237, Mayıs 2001, s. 77-78).
- PEHLİVAN** Osman, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, (Vergi Dünyası, Ekim 1986, S. 62).
- SABAN** Nihal, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak Arama”, (Polis Dergisi, Cumhuriyetin 80. Yılına Armağan, Yıl: 9, Ağustos-Eylül 2003, s. 93-96).
- SABAN** Nihal, “Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, (19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs 2004, s. 717-734), (Bir Yaşam/İki Yasa Olayı).
- SABAN** Nihal, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, (Danıştay Dergisi, Yıl: 22, S. 82-83, s. 5-11), (Aksini İsbat).
- SABAN** Nihal, “Yaşayan Denetim Hukuku 3568: Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi”, (Vergi Dünyası, S. 228, Ağustos 2000, s. 105-112).
- SABAN** Nihal, “Yaşayan Denetim Hukuku Bir Paradoksun Anatomisi; 3568, 12 md. ve VUK. mük. 227 md.”, (Vergi Dünyası, S. 202, Haziran 1998, s. 51-69).
- SADAK** Murat, “Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Buna İlişkin Bir Tasarım”, (İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Mart 2008, s. 161-194).
- SAĞLAM** Erdoğan, “Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mıdır?”, (Vergi Dünyası, S. 267, Kasım 2003, s. 14-17).

SAKAL Mustafa/**ALPASLAN** Mustafa, “Her Vergi İnceleme Raporu İçin Teminat İstenebilir mi? Kesinleşmemiş Cezalı Tarhiyatlarda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Önerilebilir mi? İnceleme Elemanı Önermese Bile Vergi Müdürü İhtiyati Haciz Önerilebilir mi? Bunu Tartışmaya Açıyoruz”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 46, Ekim 2007, s. 123-129).

SAKAL Mustafa/**ALPASLAN** Mustafa, “Sahte Fatura Konusunda Danıştay’ın Önemli Bir Yargı Kararı ve Yorumu”, (Mali Pusûla, Yıl: 3, S. 35, s. 42-43).

SAKAL Mustafa/**ALPASLAN** Mustafa, “Vergi Cezası Kesilebilmesi İçin Öncelikle Madde Sayılan Belgelerin Düzenlenmediğinin veya Kullanılmadığının ve Bulundurulmadığının Saptandığına İlişkin Hukuken Geçerli Bir Tesbitin Mevcut Olması Gerekecektir”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 57, Eylül 2008, s. 195-198), (Vergi Cezası).

SAKAL Mustafa/**ALPASLAN** Mustafa, “Vergi Cezası Kesilebilmesi İçin Öncelikle Maddede Sayılan Belgelerin Düzenlenmediğinin veya Kullanılmadığının ve Bulundurulmadığının Saptandığına İlişkin Hukuken Geçerli Bir Tesbitin Mevcut Olması Gerekecektir”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 57, Eylül 2008, s. 195-198).

SAKAL Mustafa/**ALPASLAN** Mustafa/**ŞAHİN** Yaşar, “Vergi İnceleme Elemanlarına Defter ve Belgelerin İbraz Yükümü ve AİHM Kararı Uyarınca Âdil Yargılanma Hakkı”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 55, Temmuz 2008, s. 192-194).

SARAÇ Osman, “Gelir Vergisinde Vergi İncelemesine Tâbi Olanlar”, (Yaklaşım, Yıl: 12, S. 134, Şubat 2004, s. 95-100).

SARAÇ Osman, “Vergi İncelemesi-1”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 434, s. 112-115), (İnceleme-1).

SARAÇ Osman, “Vergi İncelemesi-2”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 435, s. 138-141), (İnceleme-2).

- SARAÇ** Osman, “Vergi İncelemesi-3”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 436, s. 134-138).
- SARIKAYA** İrfan, “Yeni Uzlaşma Müessesinin Uygulama Sorunları”, (Vergi Dünyası, S. 208, Aralık 1998, s. 19-29).
- SERDAR** Ali, “Gecikme Faizinin Yanılma (Kusursuzluk) Halinde Uygulanması”, (Vergi Dünyası, S. 227, Temmuz 2000, s. 14-23).
- SEVİĞ** Veysi, “ Vergi İncelemesi”, (İktisat ve Maliye, C. XXXII, S. 3, Haziran 1985, s. 91-99).
- SEVİĞ** Veysi, “Ceza Muhakemesi Yasası’na Göre Arama”, (Referans, 06.03.2010), (Arama).
- SEVİĞ** Veysi, “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmesi Zorunludur”, (Referans, 15.06.2007), (İbraz).
- SEVİĞ** Veysi, “Defter ve Belgelerin Saklanma Süresi”, (Referans, 17.04.2009).
- SEVİĞ** Veysi, “Fatura Ne Vakit Düzenlenir”, (Referans, 07.08.2009).
- SEVİĞ** Veysi, “Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, (Vergi Dünyası, S. 277, Eylül 2004), (Delil ve İspat).
- SEVİĞ** Veysi, “Hukuki Açıdan Defter ve Belgeler”, (Referans, 21.05.2010).
- SEVİĞ** Veysi, “Re’sen Vergi Tarhında İhticaca Salih olup Olmama Hali”, (İktisat ve Maliye, C. XXXIII, S. 2, Mayıs 1986).
- SEVİĞ** Veysi, “Selden Zarar Gören Mükellefler Ne Yapacak”, (Referans, 18.09.2009), (Sel).
- SEVİĞ** Veysi, “Uzlaşılan Dönemle İlgili Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”, (Referans, 30.10.2009), (Uzlaşma).

- SEVİŐ** Veysi, “Vergi Denetim Yetkisine Dolaylı Kısıtlama”, (Referans, 01.06.2010).
- SEVİŐ** Veysi, “Vergi Denetiminde Bekleyen Sorunlar”, (Referans, 15.06.2010).
- SEVİŐ** Veysi, “Vergi Hukukumuzda Maddî Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler”, (İktisat ve Maliye, C. XXVI, S. 7, 1979, s. 294-298), (Maddî Delil).
- SEVİŐ** Veysi, “Vergi İncelemeleri ve Vergi Yasalarının Uygulanması”, (Referans, 12.09.2009), (İnceleme-Vergi Yasaları).
- SEVİŐ** Veysi, “Vergi incelemeleri ve Vergi Yasalarının Uygulanması”, (Referans, 12.09.2009), (İnceleme).
- SEVİŐ** Veysi, “Vergi İncelemesinde Hakkaniyet ve Vicdani Duyarlılık”, (Referans, 28.02.2009), (Vicdani Duyarlılık).
- SEVİŐ** Veysi, “Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar”, (Referans, 03.08.2010), (Vergi İncelemesi).
- SEVİŐ** Veysi, “Vergi İncelemesinde Uyulacak Yeni Esaslar”, (Referans, 04.06.2010).
- SEVİŐ** Veysi, “Vergi Kayıp ve Kaçakları”, (Referans, 07.07.2007).
- SEVİŐ** Veysi/**DOĞRUSÖZ** A. Bumin, “Yoklama Memuru İşletme Defterlerine El Koyabilir mi?”, (Referans, 26.05.2010).
- SÖNMEZ** Mehmet/**KORUCU** Hayrettin, “İkmalen ve Re’sen Yapılan Tarhiyatlarda Hesaplanan Fon Payında Son Durum”, (Vergi Dünyası, S. 237, Mayıs 2001, s. 125-127).
- ŞAHİN** Melike Betül, “Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 125, Şuabt 1999, s. 117-121).

- ŞANLI** Ahmet, “Mükellefin Vergisel İlk Ödevi: Bildirme”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 157, Ekim 2001, s. 63-68).
- ŞANVER** Salih, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, (Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul İktisadî ve Ticari İlimler Akademisi-Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul 1981, s. 183-196).
- ŞEKER** Sakıp, “Haksız ve Yersiz Tahsil Edilen Verginin İadesinde Mükellefe Gecikme Faizi Ödenmeli midir?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 217, Ekim 2006, s. 7-10), (Gecikme Faizi).
- ŞEKER** Sakıp, “Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri”, (Yaklaşım, Yıl: 3, S. 25, Ocak 1995, s. 76-87).
- ŞEKER** Sakıp, “Vergi İncelemelerine Dayanan İhtiyati Haciz Uygulamalarının Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi”, (Legal Mali Hukuk Dergisi, S. 37, Ocak 2008, s. 159-162), (İhtiyati Haciz).
- ŞEKER** Sakıp, “Vergi İncelemesi Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, (Yaklaşım, Mayıs 1993, S. 5, s. 53), (Vergi İncelemesi).
- ŞENER** Oruç Hami, “Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıya, Zayı Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 6, S. 1, Yıl: 2004, s. 233-294).
- ŞENER** Yavuz Selim, “Fatura ve İspat Vasıtası Olma Özelliği”, (Legal Malî Hukuk Dergisi, S. 4, Yıl: 1, Nisan 2005, s. 1021-1046).
- ŞENGÖZ** Yunus, “Vergi ve Vergi Cezaları için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvurulabilir mi?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 260, Mayıs 2010, s. 7-21).
- ŞENGÜL** Selami, “‘Kayıt Dışı Ekonomi’ Bir Hurafenin Sorgulanması-II”, (Vergi Dünyası, S. 175, Mart 1996, s. 3-15).

- ŞENGÜL Selami**, “‘Kayıt Dışı Ekonomi’ Bir Hurafenin Sorgulanması-III”, (Vergi Dünyası, S. 176, Mayıs 1996, s. 33-43).
- ŞENGÜL Selami**, “‘Kayıt Dışı Ekonomi’ Bir Hurafenin Sorgulanması-IV”, (Vergi Dünyası, S. 178, Haziran 1996, s. 9-18).
- ŞENGÜL Selami**, “‘Kayıt Dışı Ekonomi’ Bir Hurafenin Sorgulanması-I”, (Vergi Dünyası, S. 174, Şubat 1996, s. 9-16), (Kayıt Dışı Ekonomi-I).
- ŞENTÜRK Akın Gencer**, “Bir Hukuka Uygunluk Sorunu: Vergi İnceleme tutanakları Üzerinden İfade-Beyan ve İkrar Kavramlarının İrdelenmesi”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 77, Mayıs 2010, s. 286-298).
- ŞENYÜZ Doğan**, “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 185, Mayıs 2008, s. 24-27), (Peçeleme).
- ŞENYÜZ Doğan**, “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, (İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Mart 2008, s. 17-22), (Yorum).
- ŞİMŞEK Suat**, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvuru Açısından Mağdurluk Statüsü”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 53, Mayıs 2008, s. 221-228).
- ŞİRİN Mehmet**, “Mükelleflerin Vergi İdaresinden Alacaklarına Faiz Uygulaması”, (Vergi Dünyası, S. 205, Eylül 1998, s. 13-20).
- TAN Mustafa**, “Üç Kat Vergi Ziyayı Kesilen Tarhiyatlar Uzlaşma Kapsamına Girer mi?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 223, Nisan 2007, s. 28-34).
- TAŞDELEN Aziz**, “Vergisel Arama”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, Yıl: 2003, s. 159-189).
- TAŞDELEN Davut/KILIÇ Ayhan**, “Yasal Defter ve Belgelerin Vergi İncelemesine Yetkililer Yerine Yargılama Safhasında Mahkemelere İbrazı Konusunun Değerlendirilmesi”, (Vergi Dünyası, S. 345, Mayıs 2010, s. 117-123).

TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 221, Şubat 2007, s. 131-137), (Alternatif Değer).

TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, (Vergi Dünyası, S. 309, Mayıs 2007, s. 118-121).

TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 227, Ağustos 2007, s. 120-125), (Vergi Ziyayı).

TAYLAR Yıldırım, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, (Vergi Dünyası, S. 307, Mart 2007, s. 196-214).

TEKİN Selçuk, “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2003, s. 66-73).

TERZİ Cihan, “Amerika Birleşik Devletlerinde Denetçinin Sorumluluğu”, (Vergi Dünyası, S. 172, Aralık 1995, s. 68-85).

TOKAT Yakup, “Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa'nın Vergi Hukuku ve Uygulaması”, (Yaklaşım, Yıl: 18, S. 208, Nisan 2010, s. 86-89).

TOKAT Yakup, “Vergilendirmede Denetim Yolları-1”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 412, s. 116-117).

TOKAT Yakup, “Vergilendirmede Denetim Yolları-2”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 413, s. 138-139).

TOKAT Yakup, “Vergilendirmede Denetim Yolları-3”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 414, s. 131-132).

TOKAT Yakup, “Vergilendirmede Denetim Yolları-4”, (Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 415, s. 134-135).

- TOPRAK** Mehmet, “Mükellef Eli ile Tarhiyat”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 70, Ekim 2009, s. 74-77).
- TOSUNER** Mehmet/**ARIKAN** Zeynep, “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 177, Haziran 2003, s. 63-77).
- TÜNAL** S. Selman, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Vesikalar Tanzım Eden veya Bunları Bilerek Kullanan Mükellef veya Sorumluların Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Muhatap Olacağı Müeyyideler”, (Vergi Dünyası, S. 180, Ağustos 1996, s. 80-88).
- TÜNAL** S. Selman, “Vergi Hukukunda İşyeri Dokunulmazlığı Var mıdır?”, (Vergi Dünyası, S. 265, Eylül 2003, s. 39-43), (İşyeri).
- TÜRKER** Masum, “Vergi İncelemesi”, (Dayanışma, S. 92, Ağustos 2006, s. 31-36).
- TÜRKKOT** Mustafa, “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 199, Nisan 2005, s. 23-28).
- TÜRKKOT** Mustafa, “Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep-Zor Durum”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 197, Şubat 2005, s. 37-43), (Mücbir Sebep).
- UÇAK** Cemalettin, “Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol”, (Vergi Dünyası, S. 187, Mayıs 1997, s. 13-37).
- UÇAR** Serkan, “Verginin Kanunîliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum”, (Vergi Dünyası, S. 318, Şubat-2008, s. 114-119).
- UĞURLU** Uğur, “Vergi İnceleme Elemanının Talebi Olmaksızın Vergi Daireleri Doğrudan Teminat İsteyebilir mi?”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 71, Kasım 2009, s. 126-131).
- ULUDAĞ** Barış, “Kanunî Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Mükellefin Yararına Olabilir mi?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 236, Mayıs 2008, s. 64-70).

- UYANIK** Namık Kemal, “İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir?”, (Vergi Dünyası, S. 283, Mart 2005).
- UZUN** Mehmet Cengiz, “Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 235, Nisan 2008, s. 187-206).
- ÜN** Raci, “Aramalı Vergi İncelemesi Usûl ve Esasları-I”, (Yaklaşım, Kasım 2008, S. s. 67-70), (Arama-1).
- ÜN** Raci, “Aramalı Vergi İncelemesi Usûl ve Esasları-II”, (Yaklaşım, Yıl: , S. 192, Aralık 2008, s. 39-43), (Arama-2).
- ÜNVER** Musa Kazım, “Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi”, (Yaklaşım, S. 156, Aralık 2005, s. 78-83).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Hukuk Devletinde Vergiler”, (Dünya, 13.10.2009), (Vergiler).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Re’sen Vergi Tarhiyatı”, (Dünya, 11.08.2009).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Vergi Denetiminde Değişiklikler”, (6News, 15.06.2010), (Denetim).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Vergi Hukuku ve Âdil Yargılama: Point-No-Point”, (Vergi Dünyası, S. 250, Haziran 2002, s. 144-156), (Âdil Yargılama).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Vergi İncelemeleri ve Aramalarında Önemli Noktalar”, (6News, 15.05.2010).
- ÜZELTÜRK** Hakan, “Vergi Mükelleflerinin Hakları Kaf Dağının Ardındaki Hayal”, (Güncel Hukuk Dergisi, S. 5, Mayıs 2004, s. 34-35), (Mükellef Hakları).
- VURAL** Mahmut, “Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi”, (Vergi Dünyası, S. 236, Nisan 2001, s. 33-47), (KDV İndirimi).

VURAL Mahmut, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Nedeniyle İncelemeye Sevk edilen Mükelleflerde KDV İade Uygulaması”, (Vergi Dünyası, S. 241, Eylül 2001, s. 20-28).

VURAL Mahmut, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, (Vergi Dünyası, S. 64, Aralık 1986, s. 61-71).

VURAL Mahmut, “Vergi İdaresinde Bilgi İşlem Uygulamaları”, (Vergi Dünyası, S. 255, Kasım 2002, s. 8-17).

YALÇIN Hasan, “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması (1)”, (Vergi Dünyası, S. 190, Haziran 1997, s. 81-89).

YALTI Billur, “Bir Danıştay Kararının Ardından: Âdil Yargılanma Hakkı (Anayasa, 36-İHAS, 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”, (Vergi Dünyası, S. 305, Ocak 2007, s. 4-11), (Danıştay Kararı).

YALTI Billur, “İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılanma: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 225, Haziran 2007, s. 7-20), (Jussila).

YALTI Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, (Vergi Dünyası, S. 310, Haziran 2007, s. 21-41), (Değer Kayıpları).

YALTI Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, (Vergi Dünyası, S. 285, Mayıs 2005, s. 24-33), (Susma Hakkı).

YALTI SOYDAN Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Âdil Yargılanma Hakkı-I”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 143, Ağustos 2000, s. 151-167).

YALTI SOYDAN Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Âdil Yargılanma Hakkı-II”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 144, Eylül 2000, s. 104-120).

YALTI SOYDAN Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Âdil Yargılanma Hakkı-III”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 145, Ağustos 2000).

YALTI SOYDAN Billur, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Âdil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, (Vergi Dünyası, S. 254, Ekim 2002, s. 85-103), (İnsan Hakları Pratiği).

YALTI SOYDAN Billur, “Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, (Vergi Dünyası, S. 227, Temmuz 2000, 103-114).

YERLİKAYA Kürşat, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Gecikme Faizinin Uygulanması Kuralına Yeni Bir Bakış Açısı Getiren Bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı”, (Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S. 37-38, s. 144-149), (Uzlaşma).

YERLİKAYA Kürşat, “Vergi İhbarnamelerine İnceleme Raporlarının Eklenmesi Gereği ve Aykırı Bir Danıştay Kararı”, (Mali Pusûla, Yıl: 3, S. 32, Ağustos 2007, s. 24-31), (İnceleme Raporu).

YERLİKAYA Kürşat, “Vergi ihbarnamelerinin tebliğinde vergi inceleme raporlarının bulunması zorunluluğu”, (Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S. 35-36, s. 7-17), (İhbarname).

YETKİNER Erkan, “A.B.D. Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri”, (Vergi Dünyası, S. 250, Haziran 2002, s. 84-89).

YILDIRIM Ali Haydar, “Vergi İncelemesinde Fire ve Zayıflıklar”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 118, Temmuz 1998, s. 62-71).

YILDIRIM Ali Haydar/**KOLOTOĞLU** Olcay, “Ceza-Uzlaşma-Ceza İndirimi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 173, Şubat 2003, s. 93-95).

YILDIRIM Arif, “Vergi İncelemelerinde GVK md. 94/6 (B) Uygulaması”, (Vergi Dünyası, S. 240, Ağustos 2001, s. 123-129).

YILDIRIM Yavuz, “‘İncelemenin İşyerinde Yapılması’ Üzerine...”, (Vergi Dünyası, S. 227, Temmuz 2000, s. 78-80).

YILMAZ Kazım, “Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular”, (Yaklaşım, Yıl: 2003, S. 130, s. 180).

YILMAZ Kazım, “Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye’de ve ABD’de Bilgi Vermeme Cezaları: Bir Karşılaştırma”, (Vergi Dünyası, S. 166, Haziran 1995, s. 88-97), (Bilgi Verme).

YILMAZ Mehmet Hakkı, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimine Yetkili Olan Memurlar, Gelir Vergisinden Muaf Esnaf ve Mükellefin Bildirim Ödevleri”, (e-yaklaşım, Yıl: , S. 185, Mayıs 2008).

YILMAZ Osman, “Çeşitli Yönleriyle Özel Usûlsüzlük Cezaları”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 155, Ağustos 2001, s. 83-88).

YOĞUN İsmail, “Vergi Hukukumuzda Aramalı Vergi İncelemesi”, (Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Yıl: 2006, S. 461, s. 179, s. 179-183).

YUMUŞAK İbrahim, “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, (Vergi Dünyası, S. 272, Nisan 2004, s. 44-48).

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=286832>, 25.04.2009.

<http://www.aktifsmmm.com.tr/DAN/vuk/dan2001.3113.htm>, 15.03.2009.

<http://www.danistay.gov.tr>.

TAŞ Metin, “İhtirazi Kayıtle Beyan Edilip Ödenen Vergilerde İdarenin Faiz Yükümlülüğü-I”, (<http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=729>, 23.04.2009), (İhtirazi Kayıt).

YILMAZ Halil, “Suçla Mücadelede Vergisel Enstrümanlar”, (<http://www.halilyilmaz.com.tr/detayoku.aspx?id=100>, 05.08.2010).