



T.C.

İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

**TÜRKİYE'DE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE
VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE
MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ**

Doktora Tezi

ORÇUN AVCI

İZMİR - 2019

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE
VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE
MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ

Doktora Tezi

ORÇUN AVCI

DANIŞMAN: DOÇ. DR. ENGİN HEPAKSUZ



İZMİR - 2019

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

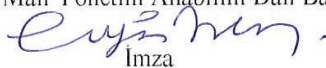
25.02.2019

Orçun AVCI

 TS EN ISO 9001:2015	T.C. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü	
	TEZ SINAVI TUTANAK FORMU	Dok. No: FR/604/21
		İlk Yayın Tar.: 03.10.2017
		Rev. No/Tar.: 00/..
		Sayfa 1 / 1

GÖNDEREN : Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Başkanlığı
GÖNDERİLEN : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Anabilim Dalımız Doktora Programı öğrencisi Orçun AVCI ile ilgili Tez Sınav Tutanağı aşağıdadır.

Tarih: Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı Başkanı
Sayı : 
İmza

SINAV TUTANAĞI

Tez Sınav Jürimiz tarafından incelenen *“Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri”* başlıklı doktora tezi ile ilgili olarak jürimiz 25.02.2019 tarihinde toplanmış ve adı geçen öğrenciyi Tez Sınavına tabi tutmuştur. Sınav sonucunda adayın tezi hakkında OYBİRLİĞİ ile aşağıdaki karar verilmiştir.

KABUL

Kabul Edilen Yüksek Lisans / Doktora tezi:

i) Bilime yenilik getirmiştir

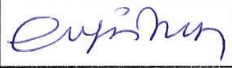

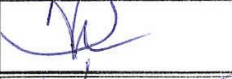


ii)Yeni bir bilimsel yöntem geliştirmiştir

iii)Bilinen bir yöntemi yeni bir alana uygulamıştır

iv) Uygulama yapmıştır (sadece Yüksek Lisansda geçerlidir)

RED

DÜZELTME *

Tez Sınav Jürisi	Unvanı ve Adı Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	Doç. Dr. Engin HEPAKSAN	
Üye	Prof. Dr. Bernur AÇIKGÖZ	
Üye	Prof. Dr. Ersan ÖZ	
Üye	Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ	
Üye	Doç. Dr. Alper DOĞAN	

Eki : Tez Değerlendirme Formu (Her bir jüri için).
* Tez sınavında düzeltme kararı verilmesi halinde jüri tarafından öngörülen düzeltmelere ilişkin bir jüri raporu eklenmelidir. Düzeltmeler için Ek süre her defasında en fazla yüksek lisans öğrencileri için 3 ay, doktora öğrencileri için 6 aydır.

ÖZET

Doktora Tezi

TÜRKİYE'DE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ

Orçun AVCI

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye ve Mali Yönetim Anabilim Dalı

Vergilendirmede mükellef ile vergi idaresi arasındaki en hassas nokta, vergi incelemesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi inceleme süreci, vergisel işlemler bakımından önemli hak ve yükümlülükler getirmektedir. İdare, mükellefleri incelemeye tabi tutabildiği gibi mükelleflerin de inceleme sürecinde birtakım hakları bulunmaktadır. Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren ön plana çıkan mükellef hakları, dünyada da oldukça popüler hale gelmiş durumdadır. Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılma sürecinin bir uzantısı olan mükellef hakları konusu daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır. Ülkeler konu üzerinde ciddi çalışmalar yaparak çeşitli enstrümanlar aracılığıyla mükellef hakları üzerine çalışmalar gerçekleştirmektedir. Vergi idarelerinin değişen yapısının mükellef haklarının önem kazanmasındaki payı oldukça fazladır.

İncelemenin başlangıcından bitişine kadarki olan pek çok aşamada mükellefler haklarını talep edebilmektedir. Mükellefler haklarını talep ederken inceleme elemanları ve idarenin de talep edebileceği pek çok hak bulunmaktadır. Bu hakların birçoğu temelini anayasadan almaktadır. Haklar ile ödevlerin ise, yakın ilişki içerisinde olduğu unutulmamalıdır. Mükellefler, haklarına saygı gösterilmesini ve bu haklardan faydalanabilmeyi beklerken idare ise, mükelleflerin ödevlerine gerekli özeni göstermesini beklemektedir.

Bu çalışmanın amacı, mükellef hakları ile ilgili ayrıntılı bilgi sahibi olunmasını sağlayarak, seçilmiş ülke örnekleri üzerinden vergi inceleme sürecindeki mükelleflerin hak ve ödevlerinin tespitini sağlamaktır. Aynı zamanda seçilmiş ülke örnekleri üzerinden, Türkiye’de vergi inceleme sürecinde hak ve ödevler yargı kararları ışığında değerlendirilmekte ve bazı çözüm önerileri üzerinde durulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Haklar, Mükellef Hakları, Mükellefin Ödevleri, Yargı Kararları.



ABSTRACT
Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy (PhD)
RIGHTS AND DUTIES OF TAXPAYERS IN TAX INSPECTION PROCESS
IN TURKEY AND SELECTED COUNTRIES
Orçun AVCI
İzmir Kâtip Çelebi University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance and Fiscal Management Program

The most sensitive point in taxation between taxpayer and tax administration is tax inspection. Tax inspection process brings important rights and obligations in terms of tax transactions. Taxpayers can be subject to inspection by administration as well as taxpayers have some rights in the inspection process. Taxpayer rights, which have come to the forefront especially since 1990s, have become very popular in the world. The issue of taxpayers' rights, which is an extension of there structuring process of the revenue administrations, has started to come up more and more. Countries are carrying out critical studies on the rights of taxpayers through various instruments. The changing structure of tax administrations has a considerable share in the importance of rights of taxpayers.

Taxpayers can demand their rights in many stages from the beginning to the end of the inspection. As well as taxpayers are demanding their rights, the inspectors and the administration have many rights to be demanded. Many of these rights are based on the constitution. It should be noted that rights and duty are in close relation. While the taxpayers expect to be respected and benefit from these rights, the administration expects the taxpayers to pay due attention to their duties.

The aim of this study is to provide detailed information about the rights of taxpayers and to determine the rights and duties of taxpayers in the tax inspection process through the examples of selected countries. At the same time this study considers rights and duties in tax inspection process in Turkey in the light of the

judicial decisions and over samples of selected countries and focuses on solution suggestions.

Keywords: Tax Inspection, Rights, Taxpayer Rights, Duties of Taxpayer, Judicial Decisions.



İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	II
TEZ SINAV TUTANAĞI	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT.....	VI
İÇİNDEKİLER	VIII
TABLolar LİSTESİ.....	XVII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XVIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIX
ÖNSÖZ	XXI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ: TEORİK ÇERÇEVE VE YAPISI

I. DENETİM OLGUSU ve TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
II. VERGİ DENETİMİ OLGUSU VE MAHİYETİ	11
III. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ.....	18
A. Yoklama.....	19
1. Tanım ve Kapsam.....	19
2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri	21
3. Uygulanması.....	21
B. Vergi İncelemesi	23
C. Arama.....	23

1. Tanım ve Kapsam.....	24
2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri	24
3. Uygulanması.....	25
D. Bilgi Toplama	25
IV. VERGİ İNCELEMESİ.....	27
A. Genel Açıklama.....	27
B. Vergi İncelemesi Kavramı ve Tanımı	28
C. Vergi İncelemesinin Tarihçesi	32
D. Vergi İncelemesinin Amacı	34
E. Vergi İncelemesinin Gereği	37
1. Mali Nedenler	37
2. Sosyal Nedenler.....	38
3. Ekonomik Nedenler.....	39
4. Hukuki Nedenler	40
F. Vergi İncelemesinin İşlevleri	41
1. Araştırma İşlevi	41
2. Önleme İşlevi	42
3. Eğitim İşlevi.....	43
G. Vergi İncelemesinin Hukuki Mahiyeti	43
1. Vergi İncelemesinin Anayasal Dayanağı	46
2. Vergi İncelemesinin Yasal Dayanağı	48
H. Vergi İncelemesinde İspat, Delil ve Karine Kavramları	49
I. Vergi İncelemesinin Türleri	53
1. İncelemenin Kapsamına ve Süresine Göre.....	53
a. Kısa İnceleme	53
b. Sınırlı İnceleme.....	54
c. Tam İnceleme	55
2. İncelemenin Kaynağına Göre	56

a. Normal (Olağan) İnceleme	56
b. İhbarlı İnceleme	57
c. Karşıt İnceleme	58
3. İncelemenin Sürekliliğine Göre.....	59
a. Sürekli İnceleme	59
b. Devresel İnceleme.....	59
4. İncelemenin Akışı Bakımından	59
a. İleriye Doğru İnceleme	60
b. Geriye Doğru İnceleme.....	60
5. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından.....	60
a. İşyerinde İnceleme	60
b. Dairede İnceleme	62
6. İncelenecek Yükümlü Sayısı Bakımından.....	62
a. Toplu İnceleme	62
b. Bireysel (Münferit) İnceleme.....	63
V. VERGİ İNCELEME SÜRECİ.....	63
A. Vergi İncelemesine Başlanması.....	65
B. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar ve Yetkileri.....	67
C. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman.....	69
D. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer	70
E. Vergi İncelemesinde Süreler ve Etkileri	71
F. Vergi İncelemesinin Tamamlanması ve Raporlanması.....	73
1. Vergi İnceleme Raporu	74
2. Vergi Tekniği Raporu.....	75
VI. ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ.....	77
A. Aramalı Vergi İncelemesi Kavramı ve Hukuki Mahiyeti	77
B. Aramalı Vergi İncelemesinin Şartları	78
C. Aramalı Vergi İncelemesinde Hazır Bulunması Gerekenler	81

D. Aramalı Vergi İncelemesinin Uygulanması.....	82
E. Aramalı Vergi İncelemesinin Tamamlanması	83

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKLARININ KURAMSAL TEMELİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ

I. MÜKELLEF HAKLARININ KURAMSAL TEMELİ	85
A. Hak Kavramı ve Sınıflandırılması.....	85
1. Kamu Hakları	92
2. Özel Haklar.....	93
a. Niteliklerine Göre Özel Haklar	93
b. Konularına Göre Özel Haklar	94
c. Devredilmelerine Göre Özel Haklar	95
d. Amaçlarına Göre Özel Haklar	95
B. Mükellef Hakkı Kavramı	96
C. Mükellef Haklarının Hukuki Dayanağı	98
1. Anayasa	99
2. Kanun	100
3. Uluslararası Anlaşmalar	101
4. Mükellef Hakları Bildirgeleri	104
5. Vergi İdaresinden Doğan Kaynaklar	107
D. Vergi Mükelleflerine Haklar Sağlayan Anayasal İlkeler	108
1. Kanunilik ilkesi	108
2. Sosyal Hukuk Devleti İlkesi	109
3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi	110
4. Hukuki Güvenlik İlkesi	111
5. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi	114
6. Ölçülülük İlkesi	115

E. Mükellef Hakları Konusunun Önem Kazanmasındaki Sebepler	116
F. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması	118
1. Genel Mükellef Hakları	119
a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı	119
b. Başvuru (Dilekçe) Hakkı	120
c. Bilgi Edinme Hakkı	121
d. Temsilci Kullanma Hakkı	123
e. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	124
f. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı	125
g. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Saklanması Hakkı	127
h. Vergilemede Belirlilik Hakkı	129
2. Özel Mükellef Hakları	130
a. Beyannameyi İhtirazi Kayıtlı Verme Hakkı	131
b. Dava Açma Hakkı	132
c. Pişmanlık ve İslahtan Yararlanma Hakkı	134
d. Mücbir Sebep, Zor Durum ve Yanılmadan Yararlanma Hakkı	136
e. Mahsup ve Takas İmkanından Yararlanma Hakkı	138
f. Tecil ve Terkin İmkanından Yararlanma Hakkı	139
g. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı	142
h. Düzeltme Talebi Hakkı	144
ı. Üst Makama Şikayet Yolu ile Başvuru Hakkı	145
II. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ	146
A. Anglo-Sakson Hukuk Sistemi	147
1. İngiltere	148
a. İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC) ve Vergi İncelemesi	148
b. Mükellef Hakları	154
c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri	159

2. ABD	162
a. ABD İç Gelir İdaresi (IRS) ve Vergi İncelemesi	162
b. Mükellef Hakları	169
c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri.....	174
3. Avustralya	178
a. Avustralya Vergi İdaresi (ATO) ve Vergi İncelemesi	178
b. Mükellef Hakları.....	180
c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri.....	187
B. Kıta Avrupası Hukuk Sistemi	189
1. Fransa.....	190
a. Fransız Vergiler Genel İdaresi (Direction Générale des Impôts DGI) ve Vergi İncelemesi	190
b. Mükellef Hakları.....	195
c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri	199
2. Almanya.....	202
a. Alman Vergi İdaresi ve Vergi İncelemesi.....	202
b. Mükellef Hakları	207
c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri.....	209
3. Japonya	212
a. Japon Vergi İdaresi (NTA) ve Vergi İncelemesi.....	212
b. Mükellef Hakları	217
c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri.....	221

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ

I. VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA MÜKELLEF HAKLARI	224
A. Vergi İncelemesine Alınmanın Hukuki Dayanağının İstenmesi Hakkı	225
B. Kimlik Gösterilmesini İsteme Hakkı	226

C. Defter ve Belgelerin Usulüne Uygun Olarak İstenmesini İsteme Hakkı	227
D. Ek Süre Talep Hakkı	229
E. Vergi İncelemesinin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı.....	229
F. Vergi İncelemesinin Konusunu Öğrenme Hakkı	231
G. Vergi İnceleme Konusu ile İlgili Olmayan Hususlara İlişkin Bilgi ve Belge Talebinde Bulunulmamasını İsteme Hakkı	233
H. Vergi İncelemesinin Uygun Kapsamda Yürütülmesini ve Süresinde Tamamlanmasını İsteme Hakkı.....	233
I. Resmi Çalışma Saatleri Dışında Vergi İncelemesi Yapılmamasını İsteme Hakkı	235
J. Vergi İncelemesinin İşyeri Etkinliklerini Aksatmamasını İsteme Hakkı	236
K. Vergi İncelemesinde Tutanak Esası ve Mükellefin Vergi İnceleme Tutanaklarına Kendi Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı	236
L. Tutanakları İmzaladıktan Sonra El Konulan Defter ve Belgeleri İsteme Hakkı	239
M. Tutanağı İmzalamama Hakkı.....	239
N. Vergi İncelemesi Sebebiyle Alınan Defter ve Belgelerden Yararlanma Hakkı	240
O. Tutanak Tutulması Sırasında Yasal Hakların Anımsatılmasını İsteme Hakkı	240
P. Vergi İncelemesinin Yasal Süreler İçerisinde Yapılmasını İsteme Hakkı.....	241
R. Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazı İsteme Hakkı	242
S. Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğini İsteme Hakkı .	242
T. Vergi İncelemesi Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı.....	243
U. Vergi İncelemesi Sırasında ve Sonrasında Vergi Mahremiyetini İsteme Hakkı	243
V. Kendisine, Kurumuna ve Kurum Çalışanlarına Özenli Davranmasını İsteme Hakkı	245
Y. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Temel İlkelere Uyulmasını İsteme Hakkı .	247

Z. Mükellefin Kendisinin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenmesini İsteme Hakkı.....	248
II. VERGİ İNCELEMESİ SONRASINDA MÜKELLEF HAKLARI	251
A. Cezalarda İndirim Hakkı.....	251
B. Uzlaşmayı Seçme Hakkı	254
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İsteme Hakkı	255
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İsteme Hakkı	259
C. Dava Açma Hakkı	262
D. Vergi İncelemelerinde Ödeme Emri ve İhtiyati Haciz Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı.....	264
E. Şikayet Yoluna Başvurma Hakkı	269
F. Yanılma Halinin Dikkate Alınmasını İsteme Hakkı	270
G. Ölüm Durumunda Varisler Açısından Vergi Cezalarının Ortadan Kalktığına Dikkate Alınmasını İsteme Hakkı	272
H. Zamanaşımı Halinin Dikkate Alınmasını İsteme Hakkı	273
III. VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI KAPSAMINDA YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR	275
A. Mükellef Portalı Uygulaması	276
B. Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü	277
C. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi	278
D. Mükellef Bilgilendirme Videoları ve Sosyal Medya Hesapları	281
E. Mükellef İlişkileri Ofisi.....	281
IV. VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN ÖDEVLERİ....	281
A. Defter ve Belgeleri İncelemeye Sunma (İbraz) Ödevi	282
B. Çalışma Yeri Gösterme Ödevi	290
C. İnceleme ile İlgili İzahat Verme Ödevi	291
D. İncelemeyi Yapanın İşyerini Gezip Görmesine İzin Verme Ödevi	292
E. Fiili Envanter Yapılmasına Yardım ve Kolaylık Gösterme Ödevi	293
F. Defter ve Belgelere El Konulmasında Zorluk Çıkarmama Ödevi	294

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	295
KAYNAKÇA.....	310



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Denetim Türleri 16

Tablo 2: Türkiye'de Vergi İnceleme Sürecine İlişkin Çeşitli Sayısal Veriler 147



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Tanımı Akış Şeması	7
Şekil 2: Türkiye'de Vergi İnceleme Süreci.....	64
Şekil 3: Hakların Sınıflandırılması	91
Şekil 4: IRS Vergi İnceleme Süreci Akış Şeması	168
Şekil 5: IRS 90 Gün Yazısının Yayınlanmasından Sonraki Vergi İnceleme Süreci	169
Şekil 6: Japonya'da Vergi İnceleme Süreci	216

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.r.	: Adı Geçen Rapor
AO	: Alman Vergi Usul Kanunu
ATO	: Avustralya Vergi İdaresi
Bknz	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DGI	: Fransız Vergiler Genel İdaresi
E.	: Esas
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	: İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi
ILO	: Uluslararası Çalışma Örgütü
IRS	: ABD İç Gelir İdaresi
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar

KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
m.	: Madde
NTA	: Japon Vergi İdaresi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
p.	: Page
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
s.	: Sayfa
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
vd.	: Ve Diğerleri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VERİA	:Veri Ambarı Projesi
VİMER	: Vergi İletişim Merkezi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÖNSÖZ

Çalışmanın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren kıymetli hocam Doç. Dr. Engin HEPAKSUZ'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, tez izleme komitesi üyeleri değerli hocalarım Prof. Dr. Ersan ÖZ ve Doç. Dr. Alper DOĞAN'a fikri desteklerinden ötürü teşekkürü borç bilirim.

Bunun yanında destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan değerli aileme sonsuz teşekkür ederim. Son olarak ise, bu zorlu süreçte bana destek olan tüm meslektaşlarıma teşekkür ederim.

Bu tez çalışması 2017-TDR-SOBE-0034 proje numaralı tez projesi olarak İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinatörlüğü tarafından desteklenmiştir. Bu kapsamda tez çalışmasına sağlanan finansal destek sebebiyle İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinatörlüğü'ne teşekkür ederim.

Orçun AVCI

İzmir - 2019

GİRİŞ

Vergiler, devletler için en önemli gelir kaynağıdır. Ancak, vergilerin toplanması sırasında karşılaşılabilecek kayıp ve kaçağın iyi bir denetim mekanizmasıyla önlenmesi önem arz etmekte aksi durum devletler açısından önemli gelir kayıplarına yol açabilmektedir. Bilindiği üzere, modern vergi sistemlerinin temeli de beyan esasına dayanmaktadır. Bu yüzden de böylesi bir sistemde, mükellefler aktif bir rol oynamaktadır. Tüm bunlar birarada düşünüldüğünde ise, idarenin mükellefi denetim yöntemlerinden biri olan vergi incelemesinin önemi göz ardı edilemeyecek düzeydedir.

Vergi incelemesi, vergi denetiminin en yaygın ve en kapsamlı aracı olarak görülmektedir. Vergi incelemesi, gerek idare ve gerekse de mükellefler açısından vergisel sonuçlar doğuran önemli bir süreçtir. Aynı zamanda vergi incelemesi uzun bir süreç gerektirdiğinden, sürecin hem kendisi hem de uzunluğu mükellefleri etkilemektedir. Bu yüzden mükellef haklarının korunması oldukça önemlidir. Vergi inceleme sürecinde çok çeşitli haklar ortaya çıkmaktadır. Ancak bu hakların farkındalığı konusunda mükelleflerin bilinç düzeyinin düşük olduğu yorumu yapılabilir. İdare açısından ödevleri, mükellefler açısından da hakları düşündüğümüzde bunlar esasen bir zincirin ayrılmaz parçası gibidir. Ancak görülmektedir ki, kanunlarımızda ödevler kısmı açık ve ayrıntılı bir şekilde yer alırken, haklar ile ilgili bir bölüm karşımıza çıkmamaktadır.

Mükellef haklarını; gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasıyla başlayan bir süreç olarak değerlendirirsek, mükellef hakları konusunda farklı hukuk sistemlerine ait gelişmiş ülkelerin öne çıktığı görülmektedir. Mükelleflere daha iyi bir hizmet sunabilmek ve haklarını gözetebilmek adına İngiltere, ABD ve Avustralya'da başlayan çalışmalar birçok ülkeye de yayılmıştır.

Ülkelerin çeşitli çalışmalar yaparak mükellef hakları hususunu gerek kanunlar ile gerekse de bildireler, raporlar ile yazılı hale getirdiği görülmektedir. Ülkelerin

benimsemiş olduğu hukuk sistemi, idari yönetim anlayışı, kültürü, sosyo-ekonomik yapısına bağlı olarak mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler çeşitli boyutlarda kendisini hissettirmektedir.

Son yıllarda, ülkemiz ve birçok dünya ülkesinde vergi inceleme sürecinde mükellef haklarının tespiti konusunda birçok çalışma yapıldığı ve bu konunun önemsendiği göze çarpmaktadır. Vergi incelemesinin hem önemli olması hem de birçok unsuru içerisinde barındırması konuyu özel hale getirmektedir. Vergi inceleme sürecinin mükellefler açısından sancılı bir süreç olarak bilinmesi, bu konunun hukuki zemininin doğru bir şekilde oturtulmasıyla çözüme kavuşacaktır. Aynı zamanda mükellefler, genel olarak bu süreç hakkında ayrıntılı bilgi talep edebilmeyi istemektedirler. Bu durum da esasen, temel haklarıdır. Dünya'daki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de bu hususta çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Çeşitli enstrümanlar aracılığıyla idare, mükellefleri bilgilendirme konusunda çalışmalar yapmaktadır. Özellikle, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu'nun son üç yıldır yaptıkları çalışmalar dikkat çekicidir. Mükelleflerin farkındalığını ve gönüllü uyumunu arttırmaya yönelik sosyal medya hesapları ve videolar kullanılarak faydalı bilgiler paylaşılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, vergi incelemesi ile mükellef hak ve ödevleri gibi mali hukuk açısından önemli iki konunun harmanlanıp Türkiye'de ve seçilmiş ülkelerdeki durumunun araştırılmasıdır. Böylelikle Türkiye'deki mevcut sistem analiz edilip ayrıntılı bir şekilde ele alınarak, çeşitli ülkelerdeki durum da ortaya konulmuş olacaktır. Çünkü mükellefler, haklarını tam olarak bilmedikçe idare de istenen verimliliği sağlayamayacaktır. İdare, mükellefler tarafından beklenen ödevlerin yerine getirilmediğini gördükçe yaptırımlara başvuracaktır. Bu durum kısır döngü şeklinde verimsizliği beraberinde getirecektir. Sonuç olarak, çalışmanın amacı dünyada gelişmiş ülkelerde uygulanmakta olan çeşitli sistemleri ortaya koyarak, durumun Türkiye açısından analizini sağlamak, araştırmak ve çeşitli önerilerde bulunabilmektir. Çalışmanın ana sorusu, Türkiye'deki mükellef haklarının diğer gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında yeterli bir düzeyde olup olmadığıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi incelemesinin teorik çerçevesi ve yapısı ele alınmaktadır. Bu kapsamda öncelikle çatı kavram olarak kabul edeceğimiz denetim olgusu ve tarihsel gelişimi açıklanarak vergi

denetimi ve mahiyeti konusu değerlendirilmektedir. Ayrıca, vergi denetim yöntemlerine değinilerek vergi incelemesi ve süreci ayrıntılı bir biçimde incelenmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, mükellef haklarının kuramsal temeli ve çeşitli ülkelerde vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevlerinin çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda bölümde, hak kavramından başlanıp mükellef haklarının hukuki dayanağı, mükelleflere sağlanan anayasal ilkeler, mükellef haklarının önem kazanmasındaki sebepler ve mükellef haklarının ayrıntılı sınıflandırması yapılmıştır. Daha sonra, seçilmiş ülkeler kapsamında Anglo-Sakson hukuk sistemi ve Kıta Avrupası hukuk sistemince vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevleri açıklanmaktadır.

Çalışmanın son bölümünde, yargı kararları ışığında Türkiye’de vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevleri ayrıntılı bir şekilde tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda öncelikle vergi incelemesi sırasında mükellef hakları ele alınmıştır. Ardından vergi incelemesi sonrasında mükellef hakları tespit edilmiştir. Ayrıca, vergi inceleme sürecinde mükellef hakları kapsamında yürütülen çalışmalar değerlendirilmiştir. Bölümün en sonunda ise, bu süreçteki mükelleflerin ödevleri ele alınmış bulunmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİ: TEORİK ÇERÇEVE VE YAPISI

Bu başlık altında denetim olgusu ve tarihsel gelişimi, vergi denetimi olgusu ve mahiyeti, vergi denetim yöntemleri özelinde konumuz açısından önem arz eden vergi incelemesi, vergi inceleme süreci ve aramalı vergi incelemesi konuları ele alınmaktadır.

I. DENETİM OLGUSU ve TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetim eskiden “murakabe” olarak tanımlanan sözcüğün, bugünkü karşılığıdır. İnsanların topluluk halinde yaşamalarıyla birlikte ortaya çıkan zorunluluk neticesinde gelişmiştir¹. Denetim terimi, Latin kökenli “audire” kelimesinden türetilmiştir ve işitmek veya dinlemek anlamlarına gelmektedir. Eski zamanlarda bir işletmedeki şahsın yolsuzluğundan kuşkulandığında muhasebe ile ilgili açıklamalar için bir birey atanır, bilgileri yorumlar ve daha sonra tetkikleri neticesinde kurum sahibine dair neticeleri aktarırdı. Bu bilinen ilk uygulama Antik Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerine kadar uzanmaktadır².

Denetim veya denetleme kavramı, Türk Dil Kurumu'nun (TDK) sözlüğüne göre; “*bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, baskı, teftiş, murakabe, kontrol*”³ anlamına gelmektedir. Denetim konusunda birçok tanım yapılmış olmakla birlikte başlıcalarını esas alarak denetim, “*belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek*

¹ Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara, 2011, s. 1.

² Ravinder Kumar, Virender Sharma, *Auditing Principles and Practise*, Prentice Hall of India Private Limited, Eastern Economy Edition, Second Printing, New Delhi, September, 2007, p. 1.

³ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58a0232e137cf6.89082571, (erişim tarihi: 12.02.2017).

amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir⁴”. Başka bir tanıma göre denetim, “*iktisadi olaylar ve faaliyetler ile ilgili iddiaların, daha önceden saptanan kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlara ilgi duyanlara bildirmek için tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen bir süreç*” olarak tanımlanabilmektedir⁵. Yapılan tanımlardan hareketle denetim, yapılan bir işin daha önceden belirlenmiş bir takım kurallara (kanun, yönetmelik, tüzük gibi) uygunluğunu araştırmak ve söz konusu işlemin gerçekliğini ortaya çıkarabilmek için gerçekleştirilen değerlendirme faaliyetidir⁶.

Yönetim fonksiyonunun da bir sonucu olan denetim, yönetimin amaçları çerçevesince planlanan ve yapılması istenen faaliyetlerin yapılıp yapılmadığını, yapılmış ise ne kadar etkin ve verimli yapıldığını, yapılmamış ise de niçin yapılmadığını görmek ve öğrenmek için kullanılmaktadır⁷. Denetim, hem kamu yönetimi hem de işletme yönetimi açısından oldukça önemli bir faaliyettir. Verilecek hesapta geçmişte yapılanları tahlil etmenin en iyi aracı denetimden geçmektedir. Kamusal örgütler yasama organına, yasama organı da halka hesap vermek durumundadır. İşletme yönetimi için de, girişimcinin yaptığı yatırım sonucunda kar getirip getirmediğini ölçme metodu denetimden geçmektedir. Bu sebeple, belirli aralıklarla işletmenin performansını gösteren denetim raporları hazırlanması gereklidir⁸. Denetim kavramının İngilizce’de karşılığı “audit”, Almanca’da karşılığı “prüfung”, Fransız’da karşılığı ise, “audit”tir.

Denetim sözcüğü genel bir kavramdır. Tüm kamu ve özel sektörü kapsamaktadır⁹. Bir faaliyetin planlanması, programın yürütülmesi ve denetçinin bulgularının belirli ölçütler çerçevesince raporlanmasıyla gerçekleşen denetim; bilgi üretme ve denetimi yapan tarafından bir karar verme sürecidir. Aslına bakılırsa denetim için gerekli olan ölçütlerin de zamanla gözden geçirilmesi ve değişmesi

⁴ Vehbi Karabıyık, “Yeminli Mali Müşavir Denetimi: Auditing”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 68, (Nisan 1987), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=590>, (erişim tarihi: 12.02.2017).

⁵ Tahir Erdem, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 47.

⁶ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, 2013, s. 27.

⁷ Ahmet Hamdi Aydın, *Yönetim Bilimi*, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2008, s. 70.

⁸ Yusuf Şahin, *Yönetim Bilim ve Türk Kamu Yönetimi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, 2014, s. 257.

⁹ Güçlü, a.g.e., s. 1.

gerekmektedir. Ölçüt; toplum hayatında sosyal siyasal, ekonomik perspektiften oluşabilecek değişiklikleri kavrayabilecek nitelikte olmalı; genelde toplumun veya özelde denetimi yaptıranların beklentilerini karşılayabilmek için bir devinim içinde değiştirilmelidir¹⁰.

Yapılan tüm açıklamalar neticesinde genel olarak denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden tespit edilen kıstaslarla karşılaştırarak, kanıt toplamak ve toplanan bu kanıtların değerlendirilmesini yaparak elde edilen bulguların raporlanma sürecini ifade etmektedir¹¹.

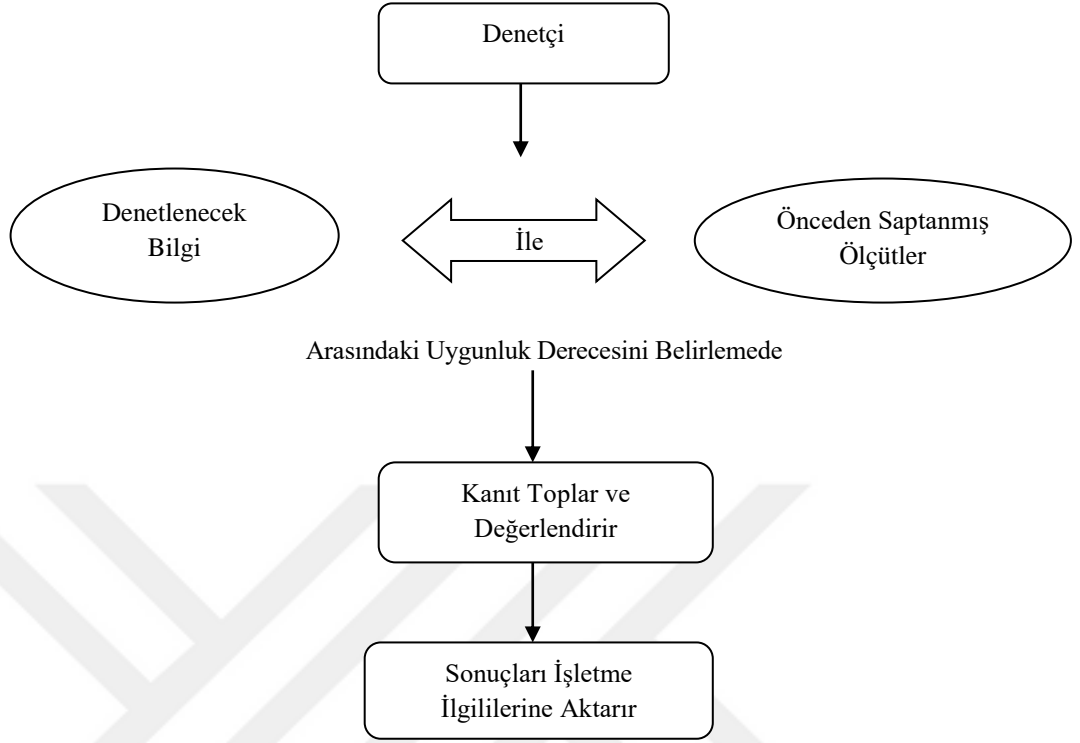
Modern anlamıyla denetim, “olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar çerçevesince ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek” anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle denetim, “bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması” şeklinde tanımlanabilir¹². Denetim tanımının ortaya koyduğu akış süreci Şekil 1’de gösterilmektedir.

¹⁰ Figen Altuğ, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa, Mart, 2000, s. 3.

¹¹ Hayrettin Usul, *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık, 2. Yenilenmiş Baskı, Ankara, Mayıs, 2015, s. 13.

¹² Altar Ömer Arpacı, “Vergi Denetiminde Standart”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 27, (Ekim 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5930>, (erişim tarihi: 14.02.2017).

Şekil 1: Denetim Tanımı Akış Şeması



Kaynak: Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 5.Baskı, İstanbul, Mart, 2010, s. 25; Abdullah Berçin, *Muhasebe ve Vergi Denetimi*, Kriter Yayınevi, İstanbul, Ekim, 2011, s. 8.

Toplumların gelişip karmaşıklaşmalarıyla birlikte, karar alıcıya sunulan bilgilerin güvenilir olma ihtimali de azalmaya başlamaktadır. Karar alıcılar, kendilerine sunulan bilgilerin doğrudan kaynağına giderek inceleme imkanına sahip değildir. Bu sebeple karar alıcı, başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin doğruluğuna güvenmek durumundadır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerde ise, hata ve yanlışlık olmadığının garantisi bulunmamaktadır. Özellikle de karar alıcı ile bilgiyi düzenleyen arasında bir çıkar farklılaşması olması halinde, bilgilerin manipüle edilme ihtimali yüksektir. Bu sebepledir ki birtakım önlemlerin alınması zorunluluk konumundadır. Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel bir yöntem, bu bilgilerin, denetlenerek doğruluğunun sağlanmasıdır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenerek doğrulanan bilgi, nihayet karar işlemleri için güvenilir bir bilgi haline gelmektedir¹³.

¹³ Yako Gökay, *İşletmelerde Vergi Denetimi*, Boyut Matbaacılık, İstanbul, Eylül, 1994, s. 59-60.

Denetimin tarihsel gelişimine baktığımızda, köklü bir bilim olduğu iddia edilmektedir. Denetimin köklü bir kavram olmasını kanıtlayıcı bulgular ise, Roma ve Çin İmparatorlukları'na kadar uzanmaktadır¹⁴. “*Hem ticaretin yaygınlaşması ve özellikle denizleştirilmesi, hem de devlet aygıtının örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, ancak bugünkü anlamda siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik boyutlara sahip niteliğini demokratik gelişim sürecinde kazanan, dinamik ve sürekli değişime açık bir*” kavramdır¹⁵.

Günümüzde modern bir yapı ve görünüm kazanmasına rağmen, denetim ilk zamanlarda bu şekilde demokratik bir görünümde değildi. Tarihsel süreç içerisinde denetimin geçirdiği gelişmeye bakıldığında, denetimin esasen yönetenin ve gücü elinde bulunduranın şüpheli yapısına dayandığı ve yönetilenleri baskı ve kontrol altında tutma arzusundan kaynaklandığı görülmektedir. Ancak devlet açısından denetime bakıldığında, “*başlangıçta devlet erkini elinde bulunduran yönetici (kral, hükümdar, padişah, imparator, başkan, general, devlet başkanı, şef vb.), gücünün ve egemenliğinin yönetilenler nezdinde sarsılmaması ve bu egemenliğe karşı hareketlerin gelişmemesi için denetim sistemlerinden ve denetim işlevinden*” yoğun bir biçimde faydalanmışlardır¹⁶.

Verginin tanımında yer alan “cebiri” yani zorla alınma unsuru verginin doğumunun devletin doğuşu ile birlikte olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü, cebiri yani güç kullanma da devlet tanımının zorunlu unsuru olarak yer almaktadır. Verginin doğumu ile birlikte, denetimin de doğduğu yargısına varılabilmektedir¹⁷. Denetimin dünyadaki tarihsel geçmişine bakıldığında, Milattan Önce 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı görülmektedir. Eski Mezopotamya’da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarının sayımını gerçekleştirmek ve orada bulunan görevli

¹⁴ Laurence B. Sawyer, Gerald Vinten, *The Manager and the Internal Auditor: Partners for Profit*, Hoboken-NJ:John Wiley & Sons. Inc., USA, 1996, p. 23; Aktaran: David O’Regan, *Auditor’s Dictionary:Terms, Concepts, Processes and Regulations*, Hoboken-NJ:John Wiley & Sons. Inc., USA, 2004, p. 28.

¹⁵ H. Ömer Köse, *Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Mayıs, 2007, s. 7.

¹⁶ Ahmet Erol (a), *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2011, s. 51.

¹⁷ Bekir Baykara (a), “Vergi İncelemesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 313, (Eylül 2007), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4776>, (erişim tarihi: 04.03.2017).

kişileri kontrol etmek için katiplerine yetki verdikleri arkeolojik kalıntılardan elde edilmiştir. Bu kalıntılar, denetimin kökenine örnek teşkil etmektedir¹⁸.

İlk çağda, Mısır medeniyetlerinde vergiyi tahsil etmek adına tarım ürünleri özel yetiştirilen kişiler aracılığıyla denetlenmiştir. Atina'da maliye tahsildarının hesaplarını denetleyen ve yolsuzluklarını ifşa eden denetim kuruluşları da bulunmaktadır. Roma İmparatorluğu'nda ise, kamu maliyesinin kontrolünü "kester" isimli denetçiler gerçekleştirmiştir¹⁹. Ortaçağ döneminin yapısına baktığımızda, ekonomik gelişim ve muhasebe açısından uzun bir durgunluk dönemi geçirdiği gözlemlenmektedir. Fakat; ortaçağın kapanmasından sonra ekonomik gelişmedeki canlanmaya, eşgüdümsel muhasebe ve denetim olgusu yeniden canlılık kazanmıştır. Bunun sonucunda 14. yüzyılın başlarında İngiltere'de ilk kez "Auditor (Denetçi)" kavramı kullanılmaya başlanmıştır²⁰. İlk profesyonel denetim örgütü "Collegio dei Rexonati" ismiyle bir devlet kuruluşu olarak 1581 yılında Venedik'te bulunmaktadır²¹.

Osmanlı'da ise, kamunun gelir ve giderini denetleyen Defterdarlıklar, Osmanlı döneminden günümüze kalan önemli kurumlar arasındadır. Aynı şekilde 1862'de bugün dördüncü büyük yargı kurumumuz olan Sayıştay kurulmuştur²².

Denetim; bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan dolayı, denetim faaliyetlerinin bizzat kendisinin sorgulamasının yapılması da bir zorunluluktur. Ancak bu durum daha önceden de bahsettiğimiz üzere, belirlenmiş kriterlerle yapılabilir. Denetimin sahip olması gereken standartlar bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler olup, hem kişisel özellikleriyle denetçiyi hem de tüm denetim sürecini bağlamaktadır²³. *"Gelişen devlet anlayışının neticesi olarak; eğitsel, kültürel ve sanatsal faaliyetlere, spora, çevreyi koruma ve geliştirme etkinliklerine vb. alanlara aktarılan kamu kaynaklarının artan eğilimi, standart mali*

¹⁸ Muhammet Bezirci, Fehmi Karasioğlu, "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 21, (2011), s. 573.

¹⁹ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 27.

²⁰ M. Sedat Özkanlı, "Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 119, (Temmuz 1991), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=962>, (erişim tarihi:14.02.2017).

²¹ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 28.

²² Güçlü, a.g.e., s. 2.

²³ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bakış", *Maliye Dergisi*, Sayı 148, (Ocak-Nisan 2005), s. 35.

yapı gibi, klasik denetimin yapısını ve kapsamını da değiştirmiştir. Kamu ekonomisine özellikle 20. yüzyılın ikinci yarısında damgasını vuran özelleştirme uygulamaları da, denetim kapsamının genişlemesinde yeni bir unsur” teşkil etmektedir²⁴.

“Sanayi devriminin ilk aşamalarında teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle büyük işletmeler kurulmaya başlanmıştır. Böylece sermaye sahipleri işletmelerinin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmak durumunda kalmışlardır. Bugün serbest piyasa ekonomisi kuralları dahilinde faaliyet gösteren ve ekonomik açıdan gelişmiş hemen hemen çoğu ülke bağımsız çalışan uzman kişiler tarafından yapılacak denetimi yasal düzenlemelere bağlayarak ekonomik hayatta güvenlik unsurunun en önemli parçalarından biri olarak kurumlaştırmışlardır”. Nitekim Anglo-Sakson ülkelerinde “fermanlı muhasepler” (chartered accountants); Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) “diplomalı kamu muhasepleri” (certified public accountants); Fransa'da ve İsviçre'de “uzman muhasebeciler” (experts comptables); Almanya'da “iktisat murakıpları” ve diğer ülkelerde benzer adlarda yer alan bu meslek mensuplarının nitelikleri, faaliyet esasları ve hukuki sorumlulukları yasal düzenlemelere tabi tutularak devlet tarafından güvenilirlikleri onanmış meslek mensuplarınca yerine getirilmektedir²⁵. 20. yüzyılın ilk yarısıyla beraber geniş ve karmaşık şirket yapılarının ortaya çıkmasıyla denetim fonksiyonun gelişimi oldukça hız kazanarak uluslararası nitelikteki örgütlenmelere gereksinim duyulmuştur²⁶.

Yapılan tüm bu açıklamalara ek olarak denetimin sınıflandırmasına da kısaca değinecek olursak; denetim türlerinin genellikle “konusuna ve amacına göre” ve “statüsüne göre” olmak üzere ikili bir ayrıma tabi olduğu görülmektedir. Konusuna ve amacına göre; finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve ekonomik denetim şeklindedir. Statüsüne göre ise, iç denetim ve dış denetim şeklindedir. Ancak burada dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilmektedir. Ayrıca yapıma zamanına göre denetim ve yapılış şekline göre denetim şeklinde de bir ayırım yapılması söz konusu olabilmektedir.

²⁴ Köse, a.g.e., s. 7.

²⁵ Özkanlı, a.g.m., <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=962>, (erişim tarihi:14.02.2017).

²⁶ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 28.

II. VERGİ DENETİMİ OLGUSU VE MAHİYETİ

Günümüzde devletlere, adalet ve güvenliğin sağlanması ve vergilerin toplanması gibi klasik görevlerin yanı sıra eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda da yeni ekonomik ve sosyal fonksiyonlar yüklenmiştir. Devletin bu artan fonksiyonları karşılayabilmesinin yolu ise, gelirlerini arttırmaktan geçmektedir. Vergiler, bu gelirlerin başında yer almaktadır. Bu bağlamda vergi tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçığının olabildiğince azaltılması hususu büyük önem arz etmektedir²⁷. Günümüz sisteminde vergi, büyük ölçüde beyan esasına dayanmaktadır. Bu hususta, mükellefler beyanname vererek vergi matrahını beyan etmekte, vergi idaresi de bu matrah üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk ettirmektedir. Mükellefler tarafından yapılan vergi bildirimlerinin gerçeği yansıtmadığı ise büyük önem teşkil etmekte olup, bu durum etkin bir vergi denetimini zorunlu kılmaktadır²⁸. Vergi sistemi içerisinde yer alan ve otokontrol yöntemleri olarak nitelendirilen düzenlemeler vergi güvenliği için eksik kalmaktadır. Ayrıca, otokontrol yöntemlerinin etkin bir biçimde işleyebilmesi ise, büyük oranda mükelleflerin beyanlarının doğruluğuna bağlı bulunmaktadır. Bu sebeple mükellefler tarafından beyan edilen matrah ve diğer bilgilerin doğruluğunu denetlemek, vergi idaresinin en önemli görev ve yetkileri arasında bulunmaktadır²⁹.

Vergi mükellefleri; ekonomik, sosyal ve psikolojik sebeplerle genellikle vergi vermeme eğilimi gösterirler. Bu vergi vermeme eğilimi ise, birçok sebepten kaynaklanabilmektedir. Bunlar; ödenen vergiler ile devletin sunduğu hizmetler arasında doğrudan ve aynı zaman dilim içerisinde ilişki kurulamamasından ve vergi yükünün kişisel tasarruf etme ve harcama yapma potansiyelini daraltması v.b. ekonomik sebeplerden kaynaklanabildiği gibi, bulunulan toplum neticesinde vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılması veya vergi kaçırmanın denetlenip,

²⁷ Hasan Abdioğlu, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 36, (Ekim 2007), s. 162-163.

²⁸ Güldem Dalak, “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 129, (Haziran 1999), s. 74.

²⁹ Osman Pehlivan, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 62, (Ekim 1986), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=543>, (erişim tarihi: 17.02.2017).

cezalandırılacaklarına olan inancının minimize olması gibi sosyo-psikolojik sebeplerden de doğabilmektedir³⁰.

Vergi denetimi, “*vergi kanunlarında yer alan hükümlere uyulup uyulmadığını, mali bilanço ve gelir tablosunda yer alan karın ve buna bağlı olarak hesaplanan verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılan denetimdir*”³¹. Başka bir tanıma göre vergi denetimi, vergiye tabi faaliyetle ilgili işlemlerin tamamlanması ve elde edilen gelirin ilgili kişi tarafından beyan edilmesinden sonra devletin yetkili organlarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak üzere yapılır. Bu denetimin mükelleflerin vergisel işlemleri ve bu işlemlerle ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle hata, hile ve noksanlıkların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlamaya dönük araştırma fonksiyonunun yanında hata ve hilelerin oluşmasını önleyici rolü de büyüktür. Söz konusu işlevleri sağlayan denetimin temel amacı, kişileri yasalara uygun hareket etmeye yönlendirmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri bile, kanunlara uygun davranma eğilimlerini arttırmaktadır. Zira, vergi denetimi kanunlara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk olgusu teşkil etmektedir. Doğru beyanı sağlayan kriter, bu riskin büyüklüğüdür. Denetim geçirme riski ne kadar artarsa, mükelleflerin gelirlerini doğru beyan etme eğilimleri de o kadar fazla olmaktadır³².

“*Geniş anlamıyla vergi denetimi, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini (vergi incelemesi) ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması ile vergi idaresi personelinin*” gerekli durumlarda soruşturma yapmasını kapsayan bir kavramdır³³.

Vergi denetimi, beyan esasının tamamlayıcı bir olgudur. Vergi bildirimlerinin gerçeği yansıtmaması durumlarında, bazı mükelleflerin kasten yanlış beyanda bulunması halinde ya da kanunları yeterince anlayamadığı, ihmal, unutma,

³⁰ Berçin, a.g.e., s. 67.

³¹ Dalak, a.g.m., s. 74.

³² Abdullah Aslan, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 185, (Ocak 1997), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1491>, (erişim tarihi: 17.02.2017).

³³ Nevzat Erdağ, *Vergi İdaresimiz ve Denetim Müessesesi El Kitabı*, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, Şubat, 2006, s. 61.

maddi hata durumlarında bir vergi kaybı söz konusu olmaktadır. Bu durumda vergi denetiminin etkinliği çok önemlidir³⁴.

Vergi denetimi kamusal mali denetimin bir parçası olduğundan, mali denetim-vergi denetimi ayırımına yer verilmesinin konunun anlaşılması açısından yararlı olacağı kanaatindeyiz. Mali denetim, bütçeye ilişkin kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerinin denetimidir. Mali uygulama ve kararlara ilişkin izler, muhasebe düzeni aracılığıyla sistematik bir şekilde toplanmaktadır. Aynı zamanda da anlamlı bir şekilde sınıflandırılıp, işlenerek kayıt altına alınmaktadır. Mali denetim de bu izler üzerinden yürütülmektedir³⁵. Mali denetimin asıl amacı, kamuoyunu bilgilendirmektir. Vatandaşlar belirli kurallar içerisindeki ülkeyi kendi adlarına yönetmeleri için siyasetçilere yetki devretmekte ve onlardan toplum içerisindeki farklı birey ve grupların tercihlerini bütünleştirerek beklentilere uygun birtakım kamu politikaları üretmelerini istemektedirler. Bu bağlamda kamu kaynaklarını, toplumun öncelikli olarak gördüğü hizmetlere yönlendirmek, hizmet üretiminde verimlilik ve etkinlik sağlamak, belirlenen iktisadi ve dolayısıyla maliye politikası hedeflerine ulaşmak da mali denetimin amaçlarının başında yer almaktadır³⁶. Yani; yasama, yürütme ve yargı erkleri ile kamu kuruluşları tarafından kamu gelir, gider ve mevcutları üstünde gerçekleştirilen her türlü denetim “kamusal mali denetim” olarak adlandırılmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere vergi denetimi, kamusal mali denetim içinde yer alan bir dış denetimdir³⁷.

Vergi kanunlarında birtakım belirsizliklerin ve boşlukların bulunması, vergi kanunlarının ve uygulama formlarının sık sık değiştirilmesi, sistemin karmaşık olmasının farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal gerçeklerine uyulmaması gibi nedenler vergi denetimine olan ihtiyacı katlamaktadır. Tüm bunlar göz önüne alındığında, *“vergi denetiminin fonksiyonlarını iki ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi arayıcı ve bulucu fonksiyon,*

³⁴ Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ekim, 2014, s. 6.

³⁵ Doğan Bayar, “Mali Denetim Nedir”, *Maliye Dergisi*, Sayı 155, (Temmuz-Aralık 2008), s. 3.

³⁶ Altuğ, a.g.e., s. 8-9.

³⁷ Hasan Basri Aktan, “İşletmelerde Mali Denetim”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 149, (Ocak 1994), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1176>, (erişim tarihi: 18.02.2017).

ikincisi ise, önleyici fonksiyondur”. Vergi denetiminin özelliklerini sıralamak gerekirse³⁸:

- Hukuki bir denetimdir
- Tarafsızdır
- Yaptırmacı bir niteliğe sahiptir
- Dış denetimdir
- Hesap denetimidir

Öte yandan vergi denetimine ilişkin bir diğer husus ise, literatürde bu kavramın diğer bazı kavramlar ile eş anlamlı kullanılmasına ilişkindir. Bu kavramlar ise, “revizyon”, “kontrol” ve “vergi incelemesi”dir. Fransızca kökenli bir kelime olan revizyon; yeniden gözden geçirme, düzeltme, yenilenme, inceleme, kontrol etme anlamlarına gelmektedir. Vergi kanunlarına göre yapılan vergi revizyonu, vergi incelemesi olarak da adlandırılmaktadır. Fakat, bazı durumlarda vergi incelemesi vergi revizyonundan da kapsamlı bir hal almaktadır. Vergi revizyonunda amaç, bir işletmedeki muhasebenin matraha esas olan hesaplarının doğru olup olmadığına ilişkin yürürlükte olan vergi kanununa uygun olup olmadığına ilişkin tespit yöntemidir³⁹.

Vergi denetimi ile eş anlamlı kullanılan kontrol ise, Fransızca’daki “Controle” kelimesinin dilimize aynı şekilde geçmiş halidir. Karşıt liste ya da mukabil defter anlamına gelen Latince “Contro-Rotulus” kelimesinden türemiş bir kelimedir⁴⁰. Kontrol, mükelleflerin cari yıldaki işlemlerinin doğrudan doğruya denetlenmesi anlamına gelmektedir⁴¹. Yani kontrol işlemi, işlem ve kayıtların yapıldığı sırada ve sürekli uygulanmaktadır. Oysa, vergi denetimi, kayıt ve işlemlerin sonradan ve bir defada yapılmasıdır. Dolayısıyla kontrol ve vergi denetimi birbirlerinden farklılık arz etmektedir⁴². Vergi incelemesi⁴³ ise, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit

³⁸ Yusuf Kaçar, “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 214, (Haziran 1999), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2031>, (erişim tarihi: 17.02.2017).

³⁹ İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak, 2008, s. 38.

⁴⁰ Mehmet Emin Merter, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Toplam Kalite Yönetimi*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2004, s. 3.

⁴¹ Dalak, a.g.m., s. 76.

⁴² Merter, a.g.t., s. 3.

edebilmek için farklı yöntem ve tekniklerin kullanıldığı bir süreçtir. Bu teknikler, mükellef tarafından sunulan defter, kayıt ve belgelerin revizyonu olabileceği gibi, bunların dışında bilgi ve belgelerle kontrolü ve sağlamlasının yapılması da olabilmektedir⁴⁴. Bu sebeple vergi denetimi, vergi incelemesini de kapsayan bir üst kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi denetimi çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Bunlar içerik ve nedenlerine göre, yükümlülerin sınıflandırılmasına göre, verginin türlerine göre, denetleyen ve denetlenene göre, hukuki açıdan, incelemeni yapıldığı yer bakımından, incelemenin akışı bakımından ve diğer denetim türleri şeklinde ifade edilmektedir. Daha kolay anlaşılması için tüm vergi denetim türleri ve açıklamaları Tablo 1’de yer almaktadır⁴⁵.

⁴³ Bu konu çalışmamızın esas konusunu oluşturduğundan daha ayrıntılı bir şekilde ileriki başlıkta yer alacaktır.

⁴⁴ Erdem, a.g.e., s. 49.

⁴⁵ Hakan Ay, Tunç Baran, “Türkiye’de ve AB’de Vergi Denetimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 237, (Haziran 2008), s. 216.

Tablo 1: Vergi Denetim Türleri

İÇERİK VE NEDENLERİNE GÖRE	Olağan Denetim	Belli plan dahilinde yapılan denetimlerdir
	Olağanüstü Denetim	Denetimin, denetimi gerekli kılan bir olay sebebiyle yapılmasıdır
YÜKÜMLÜLERİN SINIFLANDIRILMASINA GÖRE	Matrah, aktif toplamı, çalıştırılan işçi sayısı vb. ölçüler kullanılarak yapılan denetimlerdir	
VERGİNİN TÜRLERİNE GÖRE	Genel Denetim	Tüm hesap ve işlemlerin denetimidir
	Özel Denetim	Özel bir konu üzerindeki denetimdir
DENETLEYEN VE DENETLENEN BAKIMINDAN	İç Denetim	Kuruluş bünyesi içerisinde yetkili kılınmış elemanlarca yapılan denetimdir
	Dış Denetim	Kuruluş bünyesinden bağımsız elemanlarca yapılan denetimdir
HUKUKİ AÇIDAN	Vergi İncelemesi	Ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılması ve sağlanmasıdır
	Yoklama	Mükellef veya mükellefiyet ile ilgili maddi olayların araştırılmasıdır
İNCELEMENİN YAPILDIĞI YER BAKIMINDAN	İşyerinde Denetim	Mükelleflerin iş yerlerinde yapılan denetimdir. Denetimin süratli ve güvenli yapılmasına olanak verir
	Dairede Denetim	İşyerinin müsait olmaması, zaruri sebepler veya mükellefin isteği doğrultusunda inceleme dairesinde yapılan denetimdir
İNCELEMENİN AKIŞI BAKIMINDAN	İleriye Doğru Denetim	Kayıtlardan başlanarak, belge ve defterlere buradan bilançolara yani sonuç hesaplarına doğru yapılan denetimdir
	Geriye Doğru Denetim	Sonuç hesaplarından ilk kayıtlara doğru yapılan denetimdir
DİĞER DENETİM TÜRLERİ	Vergi Tetkiki	Yoklama ve beyanname revizyonları şeklinde yetkili elemanlarca yükümlülerin kurallara uyup uymadıklarının denetimidir
	Vergi Kontrolü	Vergiye doğuran işlemlerin doğru, düzenli ve sürekli olarak kayda alınıp alınmadığının kontrolüdür
	Teftiş	İdarenin iç denetimidir

Kaynak: Hakan Ay, Tunç Baran, “Türkiye’de ve AB’de Vergi Denetimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 237, (Haziran 2008), s. 216.

Vergi denetiminin temel hedefi, vergi tabanını genişletmek ve eğer varsa vergi kayıp ve kaçığını en alt düzeye çekmek veya sıfıra indirgeyebilmektir⁴⁶. Vergi denetimi, çağdaş vergicilik yapan ülkeler bazında kamunun elindeki en kuvvetli dışsal kamusal denetim tekniği olarak yer almaktadır. Bu denetim mekanizması, etkin ve hukuki bir şekilde kullanılırsa vergi kaçırmayı önleyen büyük caydırıcı bir yasal silah olabilecektir. Yerli yersiz kullanılmaması, kullanılırken ise gerekliliğinin hukuki olarak kesin ve tartışmasız bulunması ve oldukça özenli kullanılması zaruridir. Bu şekilde kullanılmadığı takdirde, devlet ile vatandaş arasındaki kutsal güven sözleşmesi onarılamayacak şekilde yaralanacaktır⁴⁷.

Caydırıcılık açısından vergi denetiminin başarı derecesi arttıkça ileriye yönelik vergi kaybında yaşanacak azalışlar, güçlü bir vergi yapısının oluşmasında büyük önem taşır. Yeterli düzeyde ve etkin bir şekilde gerçekleştirilen vergi denetimi, sistemin işleyişinin devamında temel belirleyici bir etken konumundadır. Bu derece önemli olan denetim fonksiyonunun, istenilen sonuçlara ulaşmasının sağlanabilmesi bakımından, taşınması gerekli olan belirleyicilerin başında, denetim amacının ve bununla ilgili ölçütlerin sağlıklı tespit edilmesi hususu başrol oynamaktadır⁴⁸.

Vergi denetimi ülkemizde klasik anlamda beyanname verilmesi ve kapanmış olan hesap dönemlerine ait kayıt ve belgelerin incelenmesi şeklinde yapılmaktadır. Genellikle de vergi dairelerine kayıtlı mükelleflerden, sektör ve iş kolları itibarıyla en çok vergi ödemiş, belirli büyüklüğe ulaşmış olan kurumlar veya kişiler inceleme için seçilmektedirler. Oysa ki bu durum dürüst mükelleflerin haklı tepkilerine sebep olabilmektedir. Tüm bunlara rağmen, kayıt dahilinde olan mükelleflerin incelenmesi neticesi % 40 - % 50 gibi yüksek oranda matrah farkları tespit edilmesi, denetimin önemini teşkil etmektedir⁴⁹. Vergi denetimi, vergi mükellefleri ile vergi idaresinin vergi kanunlarının çizmiş olduğu sınırlar içerisinde davranmasını sağlayan önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca vergi denetiminin, vergi adaleti içerisinde

⁴⁶ Ferhat Akbey, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 29, Sayı 1, (2014), s. 67.

⁴⁷ Erol (a), a.g.e., s. 45-46.

⁴⁸ Debi Konukcu Önal, "Vergi Denetiminde Risk Algısına Farklı Bir Yaklaşım: Bomba Krateri Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 305, (Şubat 2014), s. 136.

⁴⁹ Mehmet Tosuner, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 85, (Ekim 1995), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kayip-ve-kacaklari-sorununa-iliskin-gorus-ve-oneriler/3583>, (erişim tarihi: 13.03.2017).

potansiyel kaynakların tamamının vergilenecek en yüksek düzeyde vergi toplanması ve uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik vergi sistemine değişiklik önerileme işlevi de büyük önem arz etmektedir⁵⁰.

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen "vergi ödevi" ile, vergi yönetim ve denetimiyle ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Anayasa ile getirilen genel yönetim ve denetim düzenlemesi vergi, resim, harç v.b. tüm mali yükümlülükler için de geçerli olarak "asli ve sürekli"dir. Tüm Anayasa kurallarında olduğu gibi, 73. maddede bulunan ilke ve sınırların da, yasama, yürütme ve yargı organlarını bağlayacağı; vergi kanunlarının, yasalar dışındaki vergiyle ilgili tüm mevzuatın, vergi yönetiminin ve yasama, yürütme, yargı organları aracılığıyla yapılan vergi denetiminin Anayasa'da yer alan ilkelerle sınırlı olacağı ifade edilebilir⁵¹.

III. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Ülkemizde kamu gelirlerinin temelini oluşturan vergilerin önemli bir kısmı mükelleflerin beyanı ve gelir idaresinin denetimi esasına dayanmaktadır. Mükellefler tarafından beyan edilen bu bilgilerin doğruluğunun sağlanması da büyük bir oranda vergi denetiminin etkinliğine dayanmaktadır⁵². Türkiye'de vergi idaresi vergi denetimini; yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama faaliyetleri ile yerine getirmektedir. Bu faaliyetlerin bir kısmı mükellef ve ödevleri ile ilgili bazı hususların kısa sürede ve yoğun bir şekilde tespitiyle sınırlıyken, daha az sayıda fakat daha teknik seviyede yapılan denetimlerle de mükellefin tüm faaliyetleri ve beyanları ayrıntılı bir şekilde inceleme konusu olmaktadır. Bu duruma göre denetimleri yapacak görevliler ve yetkileri hususu da farklılık göstermektedir⁵³. Vergi denetim yöntemleri, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 127 ile 152. maddeleri arasında yer almaktadır.

⁵⁰ Mahmut Kılıçoğlu, "Vergi İncelemesinde Kanaat Belirlemede veya Sonuca Ulaşmada Yoklamanın Önemi ve Etkisi, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 291, (Mart 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29662>, (erişim tarihi: 17.03.2017).

⁵¹ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2005, s. 313.

⁵² Kılıçoğlu, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29662>, (erişim tarihi: 17.03.2017).

⁵³ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, Şubat, 2015, s. 93.

A. Yoklama

Yoklama, sınırlı bir denetim faaliyetidir. Yoklama yoluyla hem mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylar ve konular tespit edilmeye çalışılır hem de mükelleflerin vergi kanunları ile kendilerine yüklenen şekli ödevleri yerine getirip getirmediği araştırılır. Bu sayede de mükelleflerin yıl içinde vergi kanunlarına uyumu pekiştirilmeye çalışılmaktadır⁵⁴. Yoklama aracılığıyla, vergi dairesinin bilgisi dışında kalan tüm olgular ortaya çıkartılarak vergi adaletine katkı sağlanmaktadır. Ayrıca yoklama ile büyük bir vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilebilecektir⁵⁵.

1. Tanım ve Kapsam

“Bir şeyin yerinde olup olmadığını araştırmak için yapılan eyleme yoklama” denir. 213 sayılı VUK’da yoklamanın tanımı yapılmamakla birlikte yoklamadan amaçlananın ne olduğu yer almaktadır. VUK’un 127. maddesinde yoklamanın amacı; “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” olarak belirtilmiştir. Bu kapsamda yoklama yalnızca mükelleflerin işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma hususlarını tespitle sınırlı değildir. Yoklamayla amaçlanan vergiyi doğuran olayla ilişkili pek çok hususun tespitinin sağlanmasıdır. Yoklama, mükelleflere ilişkin ekonomik faaliyetlerin fotoğrafının çekilmesini ifade etmektedir. Bu yüzden çekilen fotoğrafın çok net olması, fotoğrafçının da işinin ehli olması önemli bir husustur. Aksi halde, hem idare hem de mükellef açısından hukuksal dayanağı olmayan bir işlem gerçekleştirilmiş olur⁵⁶.

Yoklama faaliyete başlayacak bir mükellef veya faaliyetine devam eden bir mükellefin gerçek durumunu ortaya koyabilmek adına gelir idaresi tarafından yapılan en önemli denetim mekanizmalarından biridir. İnceleme elemanlarınca yapılan denetimler geçmişe dönüktür. Ayrıca mükelleflerin denetim yapılan dönemlerde

⁵⁴ Öner, a.g.e., s. 93-94.

⁵⁵ Ahmet Somuncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 43, (Ocak-Haziran 2014), s. 143.

⁵⁶ Erkan Gürboğa, “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 191, (Ağustos 2004), s. 8.

faaliyette bile bulunmaması muhtemeldir. Bu yüzden yoklama aracılığıyla yapılacak kontroller ile mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin güncel bilgi edinilmektedir⁵⁷.

“04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun’la yapılan düzenleme ile yoklamanın kapsamı genişletilmiş, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve tespit edilmesi yanında bir takım fiziki kontrollerin yapılması imkanını sağlamıştır. VUK’un 127. maddesi uyarınca yoklamanın kapsamına alınan hususlar şunlardır⁵⁸”:

- *“Maliye Bakanlığı’nca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilme kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,*
- *3100 sayılı Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,*
- *Defter, belge, fatura, levha asma düzenlerine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,*
- *Taşıtları durdurmak ve taşıtta bulundurulması gereken taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ve taşıma irsaliyesinin bulunup bulunmadığını ve bunların muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktarını ve mahiyetini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,*
- *Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin, ibrazına kadar, taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer malları ise üç ay sonra Maliye Bakanlığı’nın belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur)”.*

⁵⁷ Arif Bayram, “Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemedeki Rolü”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 279, (Mart 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28437>, (erişim tarihi: 04.07.2017).

⁵⁸ Mehmet Arslan, “Vergi Hukukunda Yoklamanın Etkinliği ve Elektronik Yoklama”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 279, (Mart 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28399>, (erişim tarihi: 16.07.2017).

Vergi idaresinin yoklama ile ilgili yetkilerinin geniş ölçüde yaygınlaştırılmasındaki temel sebep, vergi kaybının önlenmesi için etkin denetimlerin yapılabilmesini sağlayabilmektir⁵⁹.

2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri

VUK'un 128. maddesine göre yoklamaya yetkili olanlar açıkça belirtilmiştir. Buna göre; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yoklama yapabileceklerdir⁶⁰. VUK'un 129. maddesine göre ise yetkili olanlar, yoklama yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir belgeyi ellerinde bulundurmaları gerekmektedir. Bu belge, kendilerinden sorulmasa dahi yoklama yapılan kimseye gösterilmelidir⁶¹.

VUK'da sayılan yoklama elemanlarından "vergi dairesi müdürleri" idari işlerinin yoğun olmasından dolayı, "vergi inceleme elemanları" da daha çok bilgi ve ihtisaslaşmayı gerektiren vergi incelemesi ile uğraştığından dolayı fiiliyatta yoklama görevlerini genellikle yapmadığı görülmektedir⁶².

3. Uygulanması

VUK'un 130. maddesine göre, yoklama her zaman yapılabilmektedir ve yoklamanın ne zaman yapılacağı hakkında ilgili kişiye haber verilmez hükmü bulunmaktadır. Geceleri faaliyette bulunan yerlerde, geceleri de yoklama

⁵⁹ "Yoklama tutanağının uyumsuzlukla ilgili dönemlere ilişkin olarak tarhiyat yapılmasına imkan verecek tespitleri içermediğinden yoklama tarihinden önceki dönemlere uygulanması mümkün değildir." Danıştay 4. Daire, 24.06.1997 tarih ve E:1996/1705, K:1997/2108 sayılı Kararı. (Arslan, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28399>, (erişim tarihi: 16.07.2017).

⁶⁰ "Maliye Bakanlığı Kanununun verdiği yetkiyi kullanarak yoklamaya yetkili olanların bazılarının yetkilerine sınırlamalar getirmiştir. Buna göre, günlük hasılatı tespit etmek, taşıtları durdurarak taşıtlarda bulunması gereken belgelerle taşınan yolcu ve malları karşılaştırmak, gerekli belgeler gösterilinceye kadar taşıtı trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli oluncaya kadar malı bekletmek yetkisi özel olarak bu işlerle görevlendirilen memurlara tanınmıştır. Bu memurlar ayrıca diğer yetkilere de sahip olacaklar ve özel yoklama yetki belgesi taşıyacaklardır. Vergi inceleme elemanları yönünden ise, herhangi bir sınırlama yoktur" (VUK Genel Tebliği Seri No. 168, Resmi Gazete, 31.12.1985 tarih, Sayı:19875), (Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Ankara, Şubat, 2015, s. 156).

⁶¹ Kırbaş, a.g.e., s. 156.

⁶² Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 131.

yapılabilmektedir. Yoklama elemanları tarafından, yoklama amaçları doğrultusunda yapılan çalışma neticesinde saptananlar tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişi”ne geçirilmektedir. Bu fişler yoklama yerinde tarih belirtilmek suretiyle iki nüsha tanzim edilir. İlgili şahıs bulunursa, nezdinde yoklama yapılabilecek veya yetkili kişiye imza ettirilir. Yoklama yapılan veya yetkili kişi bulunmazsa ya da imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Bunların haricinde üçüncü şahıslara imzalatılan ya da sadece yoklama memurunun imzasını taşıyan yoklama fişlerinin herhangi bir değeri bulunmamaktadır⁶³.

Hazine ve Maliye Bakanlığı⁶⁴, bazı yerlerde ve iş kollarında toplu yoklama uygulamasına başvurabilmektedir. Bu durumda yoklama fişi yerine yoklama cetveli kullanılmaktadır. Neticeler ise, toplu bir şekilde bu cetvellerde yer almaktadır. Yoklama cetveli kullanılan durumlarda, ihtilaflı olaylar gerçekleştiğinde, bu durum ayrıca yoklama fişi mahiyetinde olan bir tutanakla tespit edilmektedir⁶⁵. Bir diğer husus ise, elektronik yoklama konusudur. Günümüzde gittikçe artan ve karmaşıklaşan mükellef ve mükellefiyete ilişkin faaliyetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi ve kayıt altına alınması bakımından vergi idarelerine büyük bir iş düşmektedir. Bu sebeple yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması, gelişen ve değişen teknolojiye uygun yeni usul ve esaslarının belirlenmesini gerekli kılmıştır. Bu yüzden de, VUK’un 132/A maddesi ile “*elektronik yoklama sistemi getirilmiş ve uygulanmasına 01.09.2015 tarihinde başlanılmıştır. Elektronik yoklama sistemi ile yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda*” gerçekleştirilmektedir⁶⁶.

⁶³ Organ, a.g.e., s. 125.

⁶⁴ Eski adıyla “Maliye Bakanlığı”, 2018 yılının Temmuz ayında yürürlüğe giren 1 Nolu “Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” ile “Hazine ve Maliye Bakanlığı” yeni adıyla 1983 yılında ayrıldığı Hazine Bakanlığı ile yeniden birleştirilmiştir. 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁵ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaası, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, İzmir, Eylül, 2015, s. 161.

⁶⁶ Arslan, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28399>, (erişim tarihi: 16.07.2017).

Örneğin elektronik yoklama fişi, internet vergi dairesinde yer alan “Elektronik Yoklama Görüntüleme” menüsünden görüntülenebilir ve çıktısı alınabilir. Ya da bağlı bulunulan vergi dairesi veya mal müdürlüğüne mükellef ya da yetkilisi tarafından başvurulması durumunda kağıt ortamında bir örneği verilmektedir. Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında nezdinde yoklama yapılan ya da yetkilisine ulaşılamaması durumunda, elektronik yoklama çıktısı alınıp mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilmektedir⁶⁷.

B. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan denetim yöntemidir. Vergi incelemesinde uyulacak usul ve esasları düzenleyen yönetmelik 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. VUK’un 135. maddesine göre inceleme yapmaya yetkili yetkili olanlar; *“Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir”*. Vergi incelemesi, çalışmanın asıl konusunu oluşturmasından ötürü ileriki başlıklar altında ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır.

C. Arama

Arama, vergilendirmenin adaletli gerçekleştirilebilmesi amacıyla öngörülen vergi denetim yöntemlerinden birisidir. Gerçekten de özellikle beyana dayalı vergi sisteminde mükellefçe gerçekleştirilen vergilendirmeye ilişkin işlemlerin arzu edilen sonuçları doğurması bakımından arama, vergi incelemesinde etkin bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁸. Arama ile ilgili hükümler, Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) 116 ile 134. maddeleri arasında “Arama ve El Koyma” başlığı altında düzenlenmiştir. Ayrıca, arama VUK’un 142 ile 147. maddeleri arasında yer

⁶⁷ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 163.

⁶⁸ M. Ezhan Doğrusöz (a), “Vergi Hukukunda Arama”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 132, (Aralık 2003), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4025>, (erişim tarihi: 23.07.2017).

almaktadır. VUK'da açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın aramaya ilişkin hükümleri uygulanır.

1. Tanım ve Kapsam

VUK'un 142. maddesine göre, “*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir*” hükmü bulunmaktadır. Esas itibarıyla arama, idarenin mükellefin rızası dışında zorla bilgi edinme yoludur. Ancak aramanın, vergi hukuku bakımından başlı başına bir denetim müessesesi olmadığı söylenebilir. Vergi incelemesi sırasında belirli şartlar altında başvuru istisnai bir delil elde etme yoludur. Ayrıca arama, mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ile ilgili olduğundan uygulama sırasında kanunla çizilmiş sınırların dışına çıkılmamasına özen gösterilmesi büyük önem arz etmektedir⁶⁹.

2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri

VUK'un 142. maddesine, aramanın söz konusu olabilmesi için; “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasına lüzum göstermesi ve bu hususta gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi, gerekli şartlar*” olarak belirtilmiştir. Belirtildiği üzere, arama yoluna başvurulabilmesi için kanun koyucu tarafından vergi incelemesine yetkili olanlarca bir yazı ile sulh yargıcına başvuru şartı bulunmaktadır⁷⁰. Ayrıca arama; organize bir olay olduğundan ötürü, arama sırasında çok sayıda personele ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yüzden aramaya yetkili olanların denetim ve gözetiminde diğer devlet memurları da aramaya katılabilmektedir. Özellikle dirençle karşılaşma olasılığının yüksek

⁶⁹ Doğan Şenyüz vd., *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 6. Baskı, Ocak, 2015, s. 153.

⁷⁰ Doğrusöz, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4025>, (erişim tarihi: 23.07.2017).

olduğu vakalarda inceleme elemanlarına yardımcı olmak için güvenlik güçlerinin bulundurulması bir zorunluluktur⁷¹.

3. Uygulanması

Aramanın gerçekleştirilebilmesi için ihbarda bulunulması yeterli değildir. Ancak, zorunlu da değildir. İhbarın, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından ciddi bulunması gereklidir. Muhbirin adının saptanması da büyük önem teşkil etmektedir. Çünkü ihbar sabit görülmediği takdirde arama yapılan kimsenin istemesi durumunda, vergi dairesi muhbirin adını bildirmekle yükümlüdür. Aramada bulunan ve incelenmesine gerek duyulan defter ve belgelerin müfredatlı olarak bir tutanakla saptanması gerekmektedir. Bu tutanağın nasıl düzenleneceği, kimlerin imzalayacağı 143. maddede düzenlenmiştir. Bulunan belgelerin iyi saklanması da gereklidir. Aksi takdirde doğacak zararlardan idare sorumludur⁷². Arama yapılan hallerde inceleme hızlı bir şekilde ve her işten önce yapılmalıdır. Arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içerisinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemenin haklı sebeplerle üç ay içinde bitirilmesi uygun olmayan hallerde sulh hakiminin vereceği karar ile bu süre uzatılabilmektedir. Arama neticesinde defter ve belgelerin muhafaza altına alınması sebebiyle, süresi içinde yapılamayan defter kayıtlarının tamamlanabilmesi amacıyla idare ve mükellef arasında uygun bir süre tesis edilmektedir. Bu süre bir aydan az olmamalıdır⁷³.

D. Bilgi Toplama

Vergi güvenliğinin bir diğer önemli ayağı olan bilgi toplama müessesesi, esas olarak vergi idaresinin gerçekleştirdiği yoklama ve vergi incelemeleriyle sağlanmaktadır. Fakat idarenin görev alanı kapsamına giren bu vergi kontrol araçları vergi güvenliğinin sağlanmasında eksik kalabilmektedir. Bu kapsamda bilgi toplama müessesesi, vergi idarelerine vergi incelemelerinin gerçeğe uygun ve sağlıklı olarak

⁷¹ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 230.

⁷² Kırbaş, a.g.e., s. 161-162.

⁷³ Şenyüz vd., a.g.e., s. 154.

gerçekleştirilebilmesi için mükellefin dışında kalanlardan gerekli bilgi ve belge yardımının alınması imkanı tanımaktadır⁷⁴.

Bilgi toplama müessesesi, 213 sayılı VUK'un "Bilgi Toplama" başlığı altında bulunan 148 ve izleyen maddelerde yer almaktadır. VUK'un 148. maddesinde, aşağıda yer alan kişi veya kuruluşlar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur tutulmaktadır. Bilgi vermesi zorunlu olan kişi veya kuruluşlar ise⁷⁵:

- Kamu idare ve müesseseleri,
- Mükellefler,
- Mükellefler ile muamelede bulunan gerçek veya tüzel kişilerdir.

Yukarıda belirtilen kişi veya kuruluşlardan bilgiler yazılı veya sözlü bir şekilde istenebilmektedir. Kendisinden sözlü bilgi istenmesine karşın bilgi vermeyenlere keyfiyet yazı ile bildirilmekte ve kendilerine cevap vermeleri için uygun bir süre⁷⁶ verilmektedir.

Vergi idarelerinin sağlıklı ve etkin bir şekilde vergi toplayabilmeleri bazı şartlara bağlıdır. Ülkedeki ekonomik aktörlerin gerçekleştirdikleri ve gerçekleştirecekleri tüm ekonomik işlemleri tam olarak kavrayabilmeleri bunun temelini oluşturmaktadır. "Söz konusu bilgilerin edinilebilmesi için, her ülkedeki vergi sisteminde, vergi otoritesi tarafından gerçek ve tüzel kişi mükelleflere ve bunlarla vergi konusuna giren muameleleri birlikte gerçekleştiren kişi veya kurumlara bilgi verme mükellefiyeti getirilmektedir⁷⁷".

Vergi inceleme esasları, bilgi toplama esasları ile birlikte uygulanmaktadır. Vergi incelemeleri için sadece mükelleflerin ibraz edecekleri defter ve belgelerden faydalanmak kuşkusuz eksik kalacaktır. Bu incelemelerin, çeşitli kaynaklardan toplanan mükelleflerin vergi durumlarıyla ilgili bilgilerden de faydalanılarak tamamlanması konunun mahiyeti açısından önemlidir. Bu kapsamda, mükelleflerin

⁷⁴ Erdoğan Arslan (a), "İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Mükelleflerin Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 354, (Şubat 2011), s. 4.

⁷⁵ Organ, a.g.e., s. 147.

⁷⁶ Uygun süre VUK'un 14. maddesince 15 günden az olamamaktadır. (Organ, a.g.e., s. 147).

⁷⁷ Cumhuriyet İnan Bilen, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 330, (Şubat 2009), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4895>, (erişim tarihi: 24.07.2017).

faaliyetleri hakkında, ilişkide buldukları diğer kişi ve kurumlardan da bilgi alınabilir. Bu bilgiler, mükellefiyetlerin tespiti ve ceza uygulanabilmesi için veya gelecekte yararlanılması üzerine istihbarat arşivinde saklanır⁷⁸. Bilgi toplama müessesesi, hem kayıtdışı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesini sağlarken; hem de vergi dairelerinin asli görevi olan tahsilat işlevini sağlıklı ve etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır. Bu durum; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırarak vergi idarelerinin yönetim performansını yükseltecektir. Bilgi toplama müessesesinde etkinliğin artması, hem bilgi vermeye mecbur olanlar hem de bilgi istemeye yetkili olanların bu görevlerini eksiksiz yerine getirmelerine bağlı bir durumdur⁷⁹.

IV. VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesi, konumuzun ana çerçevesini oluşturduğundan önem arz etmektedir. Bu başlık altında vergi incelemesi konusu ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu kapsamda; vergi incelemesi kavramı, incelemenin tarihçesi, incelemenin amacı, incelemenin gereği, işlevleri ve hukuki mahiyeti ile incelemenin türlerine değinilmiştir.

A. Genel Açıklama

Vergi bürokrasisi, en eski bürokrasiler içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla vergi denetiminin de tarihi çok eskilere dayanmaktadır. Denetimin defter ve belgelere dayalı gerçekleştirildiği vergi incelemesinin tarihi ise oldukça yenidir. Çünkü, ticaret ve sanayinin defter kullanacak derecede gelişmesi ile beraber gelir ve kurumlar vergisinin yaygınlaşması ile ortaya çıkmış bir denetim türüdür. Beyana dayanan vergilerin olmazsa olmaz şartı, denetim ve ceza olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu vergilerde kaçığı önlemenin en etkin yolu ise, vergi incelemesidir⁸⁰.

⁷⁸ Öner, a.g.e., s. 98.

⁷⁹ Cumhur İnan Bilen, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 331, (Mart 2009), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4925>, (erişim tarihi:15.08.2017).

⁸⁰ İmdat Türkay (a), “Vergi İncelemesinin Kapsamı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 413, (Ocak 2016), s. 127-128.

Beyanların incelenmesi suretiyle⁸¹;

- “Bir yandan filen var olan, diğer yandan da potansiyel olarak oluşabilecek vergi kayıp ve kaçığı önlenabilir. İnceleme sonucunda, tespit edilen vergi kayıp ve kaçığı dolayısıyla alınacak vergi ve cezalar devlete ek gelir sağlar.
- Kayıtdışı ekonomik faaliyetler engellenebilir. Böylelikle bir yandan ticaretteki haksız rekabet önlenabilir, diğer yandan vergi kayıplarının neden olacağı bütçe açıklarının ekonomide yapacağı enflasyonist etkinin önüne geçilebilir.
- Vergi, ödeme gücüne göre alınabilir, bu suretle gelir dağılımının düzenlenmesi mümkün hale gelir.
- Vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanması sağlanır. Bu da, devletin saygınlığını ve gücünü gösterir”.

Bu sebeplerden ötürü vergi incelemesine gereksinim duyularak, mükelleflerin beyanlarının incelenmesi önem arz etmektedir.

B. Vergi İncelemesi Kavramı ve Tanımı

Vergi incelemesi kavramı bugünkü anlamda ilk kez mevzuatımıza 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu⁸² ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu⁸³ ile girmiştir. Kavramın kullanılma sebebi ise, vergilendirmede beyan usulüne geçilmesidir. Zaman içinde beyannamelerin incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu sebeple 2395 ve 3843 sayılı kanunlarda “tetkik”, “beyannamelerin tetkiki” şeklinde kullanılan kavram, bugünkü anlamda ilk kez, “1950 Büyük Vergi Reformu” kapsamında yürürlüğe giren 5432 sayılı eski: VUK birinci kitabı’nın yoklama ve inceleme başlıklı yedinci kısmının “Vergi İncelemeleri” başlıklı birinci bölümünün 124 ile 131. maddelerinde yer almıştır⁸⁴.

⁸¹ Azmi Demirci, Zihni Kartal, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 211, (Mart 1999), <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1924>, (erişim tarihi: 27.02.2017).

⁸² 25.03.1934 tarihli ve 2662 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸³ 04.06.1940 tarihli ve 4526 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁴ Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi incelemeleri olarak geçen terim Kanun’un gerekçesinde “vergi tetkikleri” şeklinde kullanılmıştır. (Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, Eylül, 2015, s. 75.)

“İnceleme” sözcüğü kelime anlamı olarak TDK’nın sözlüğüne göre; *“incelemek işi, tetkik; bir bilim veya sanat konusunu her yönüyle geniş biçimde açıklayan eser veya yazılı araştırma⁸⁵”* anlamına gelmektedir. “Vergi tetkiki”nin karşılığı olan vergi incelemesi, teftiş, tahkik ve soruşturmadan ayrı, vergi denetiminin bir alt türü olup, vergi idaresinin yükümlü ve sorumluları denetleme araçlarından biri ve kendine has hukuki bir terimdir. “Kontrol ve murakabe”, “revizyon”, “araştırma” ve “analiz” kavram ve sözcükleri, vergi incelemesi kavramının içine karışmıştır. Bu kavramlar vergi incelemesi sürecinde kullanılan yöntem ve tekniklerin birer adı olarak karşımıza çıkmaktadır⁸⁶.

Vergi incelemesi; vergi denetiminin uygulamadaki en önemli aşaması olmasının yanı sıra en geniş ve kapsamlı denetim türüdür. Mükellefin ödediği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ışığında muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilen bulgulara olan uygunluğu olarak da sorgulanabilecek vergi incelemesi, vergi verimliliğinin rasyonel marjlarda tespitinin en somut biçimini meydana getirmektedir⁸⁷. Vergi incelemesi konusunda literatürde birçok tanım yer almakla birlikte; konunun farklı yönlerine değinilen tanımları görebilmek için farklı tanımlara yer vermenin konunun anlaşılması açısından faydalı olacağı kanaatindeyiz. İncelenen tanımlar aşağıda yer almaktadır:

ŞEKER’e göre vergi incelemesi; *“vergi yükümlüleri ve sorumluları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandırdıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile, çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla* delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere yararlanılarak yapılan araştırma faaliyetleridir⁸⁸”*.

⁸⁵ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58d4faaa31dfe3.5596416, (erişim tarihi: 09.03.2017).

⁸⁶ Soydan, a.g.e., s. 77.

⁸⁷ A. Niyazi Özker, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, Sayı 4, (2002), s. 176.

* “Ekonomik yaklaşım ilkesinde işlemlerin gerçek, ekonomik nitelik ve içeriklerinin dikkate alınarak yapılacak vergilendirmede ekonomik olgunun vergilendirilmesi öngörülmekte ve devletin söz

ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN'a göre vergi incelemesi, “*beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır*”⁸⁹.

KIRBAŞ vergi incelemesini, yoklamadan farklı olarak mükellefiyete ilişkin maddi olayları, kayıtları ve konuları dış görünüşleriyle araştırarak, saptanmasını sağlamak bunlar yapılırken sadece defter ve belgelerin incelenmesiyle yetinilmeyerek tanık ifadesi, istihbarat arşivi bilgileri, maddi kontroller gibi araştırmalara başvurularak işletmelere dahil olan ekonomik değerlerin fiili envanterinin yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesi şeklinde tanımlamıştır⁹⁰.

KARAKOÇ vergi incelemesini, vergi idaresinin vergi alacağını sağlıklı bir şekilde belirleyip tahsil edebilmek için mükelleflerle ilgili daha ayrıntılı araştırma yapmasıdır şeklinde ifade etmiştir⁹¹.

ARSLAN vergi incelemesini, “*vergi beyannamelerini güvenilir hale getirme ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmede en etkili yol ve mükelleflerin gerçek dışı beyanlarının araştırılması ve incelenmesini sağlayan bir revizyon*”⁹² şeklinde tanımlamıştır.

ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK vergi incelemesini, vergi idaresinin “*mükellef beyanlarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge, defter kayıtları ve envanterinin daha ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde araştırılması*” şeklinde ifade etmiştir⁹³.

konusu vergilendirmeden ne ölçüde pay almak istediğinin dikkate alınarak vergilendirme yapılması gerekmektedir. Vergi hukukunda ortaya çıkan bu yaklaşım ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukuna yansımaları olarak kabul edilmektedir”. Ayrıntılı bilgi için bkz: Yasemin Taşkın, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 109, (Ocak-Şubat 2012), s. 71.

⁸⁸ H. Nezir Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1. Bası, İstanbul, Şubat, 1994, s. 35.

⁸⁹ Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası, Ankara, Eylül, 2017, s. 102.

⁹⁰ Kırbaş, a.g.e., s. 158.

⁹¹ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara, 2014, s. 322.

⁹² Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, MKM Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Bursa, 2011, s. 252.

⁹³ Şenyüz vd., a.g.e., s. 149-150.

Türk vergi hukuku açısından vergi incelemesi, VUK'un 134-141. maddelerinde yer alan hükümlere dayanılarak yapılmaktadır. Vergi incelemesi, VUK'un 134. maddesinde; “*ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak vergi incelemesi, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı değildir. Bunun sağlanmasına ilişkin tedbirleri de kapsar. Vergi incelemesi, amacı ve sınırları önceden belirlenmiş bir vergi hukuku müessesesidir. 2365 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki VUK'un 134. maddesinin birinci fıkrasında vergi incelemesinin tanımı, dar bir anlayış ile yalnızca defter, hesap ve kayıtlara dayandırılmıştı. Oysaki yapılan değişiklik neticesinde söz konusu fıkra da yer alan “defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak” şeklindeki sınırlayıcı ifade madde metninden çıkarılarak vergi incelemesinin kapsamında genişlemeye gidilmiştir. Yeni hüküm ile incelemeye yetkili olan kişiler, defter ve belge ile kısıtı olmaksızın, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespitine yönelik çalışmalarında, ekonomik gerçekleri de göz önüne alarak her türlü delili değerlendirme yetkisine sahiptirler⁹⁴.

Vergi incelemesi, vergi denetiminin özel bir şeklidir. Vergiye ilişkin detaylı ve kapsamlı olarak mükellefin sunduğu defter, kayıt ve belgelerle birlikte, gerektiğinde mükellef dışında elde edilen delillerle araştırılmasına yönelik olan bu süreç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıyla sınırlı olmayıp, araştırmanın da ötesinde olup tespiti ve sağlanmasını da içerdiği görülmektedir. Bu hususta vergi incelemesi; araştırma, önleme ve düzeltme fonksiyonlarını da bünyesinde taşıyan geniş bir kavramdır. Vergi incelemesi yetkisi de yalnızca araştırma ve tespit aşamalarından oluşmamaktadır. İşlemin doğruluğunu da kapsayan etkili ve aktif bir güçtür⁹⁵. Vergi sistemimizde yer alan vergilerden önemli bir kısmı hesaba ve kayda dayanmaktadır. Yoklama, beyanname revizyonu gibi faaliyetler idareye mükellef ve mükellefiyet ile ilgili sınırlı bilgiler vermektedir. Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (KDV) gibi kayda dayanan vergilerde ise, vergi matrahının doğru beyan edilip edilmediği fakat defter ve belgeler üzerinde araştırma yapılması ve gerekli hallerde defter kayıtlarının işletmede envanter yapılarak kontrolünün

⁹⁴ Musa Kazım Ünver, “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 138, (Haziran 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4489>, (erişim tarihi: 08.03.2017).

⁹⁵ Erdem, a.g.e., s. 50.

sağlanması gerekmektedir. Bu sebeple vergi incelemesi, denetim yollarının en kapsamlı ve etkili olanıdır⁹⁶.

Vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin işlemlerinin görünüşteki durumları ile gerçek mahiyetlerinin, vergi hukukuna uygunluklarının, mükellefler tarafından eksik bırakılan kayıt ve işlemlerin, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerinin tespiti suretiyle ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarlarının hesaplanmasına yönelik bir müessesedir. Bu sebeptendir ki vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesi gereği usulüne uygun bir biçimde düzenlenen belge ve kayıtlara dayanan hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, her biçimsel uygunluk yeterli değildir. İlaveten; belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelenin gerçek durumu yansıtıyor olması da gereklidir. Bu yüzden gerçek mahiyet önem arz etmektedir⁹⁷.

C. Vergi İncelemesinin Tarihçesi

Osmanlı İmparatorluğu'nda çağdaş anlamda maliye ve vergi dairesi yoktu. Osmanlı Devleti'nin vergileri, İslam Hukuku'na göre alınan şer'i vergiler (zekat, haraç, aşar ve cizye) ve örfi (padişah fermanıyla konulan geçici mahiyetteki) vergilerdi. Bunlar haricinde tımar, has ve zeamet sahipleri, topraklarında çalışan çiftçilerin ürünlerinden alınan paylar ile gümrük ve tüketim vergileri vardır. Geçmişte, bugünkü manada bir vergi incelemesi ya da denetimden söz etmek söz konusu değildir⁹⁸.

Vergi denetim ve incelemesine ilişkin ilk düzenlemeler 5432 sayılı eski VUK'da yer almaktadır. 5432 sayılı VUK hayata geçmeden önce ise, 3692 sayılı Kanun⁹⁹ ile usul hükümlerindeki sistematiksizliğe ve farklı vergi kanunlarındaki dağınık hükümlerin tek bir kanunda toplanmasına ilişkin adım atılarak, tebligata ve kısmen de vergi yargısına ilişkin hükümler bu kanunda toplanmaya çalışılmıştır¹⁰⁰. Bunun sebebi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği barındıran

⁹⁶ Öner, a.g.e., s. 94-95.

⁹⁷ Adil Nas (a), "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", *AÜHFD*, Cilt 61, Sayı 4, (2012), s. 1309-1310.

⁹⁸ Gökay, a.g.e., s. 87.

⁹⁹ 13.07.1939 tarihli ve 4257 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁰ Soydan, a.g.e., s. 93.

vergi ilişkisinde taraflar arasındaki eşitsizliğin ve statü farkının en üst seviyede hissedilmesidir. İdare karşısındaki kişilerin korunabilmesi ve idarenin takdir alanını minimize edebilmek için vergilendirme aşamalarını usul ve şekil itibariyle kavramayı hedefleyen kapsamlı bir usul kodu oluşturmak istenmiştir. Ancak, 3692 sayılı Kanun'un ardından vergilendirme alanındaki tüm idari işlemleri kapsayan bir usul kodu yerine belirli usul kodlarında birlik sağlanması amaçlanmıştır¹⁰¹.

1949 yılında kabul edilen 5432 sayılı VUK ile vergi sisteminde ilk kez usul ve şekle yönelik hükümleri kapsayan bütüncül bir usul kodu oluşturulmuştur. Ayrıca, vergi sisteminin beyan esasına dayanması ve tarhiyat şekillerine ilişkin de ciddi düzenlemeler içermektedir. Bu durum da, vergi incelemelerini etkilemektedir. Tarihsel gelişim perspektifinde 5432 sayılı ilk VUK yaklaşık 10 yıl uygulanarak bugün için uygulamada olan 213 sayılı VUK ile değiştirilmiştir. Temel yapısı ve sistematigi korunarak bazı değişiklikler öngörülmüştür¹⁰².

Esas itibariyle vergi incelemesi defter, hesap ve belgeler üzerinden yapılmaktadır. Nitekim 213 sayılı VUK'un 134. maddesi 2365 sayılı Kanun ile değişmeden önce “... *defter hesap ve belgelere dayanılarak* ...” ifadeleri vardır. Esasen bu tanım, vergi incelemesinin varlık şartlarını da kapsamaktadır. Bunlar, ticari defterlere ihtiyaç duyacak derecede gelişmiş ve yaygınlaşmış bir sınai ve ticari hayat ve beyan esasıdır. Gerçekten tarım ve hayvancılık esas itibariyle, kayda gereksinim duymamaktadır. Küçük işletmeler de aynı şekilde ticari muhasebe gerektirmemektedir. Bu tür işletmelerin hakim olduğu bir ekonomide yazım ve karine usulü ile vergi matrahları belirlenmektedir. Bu sebeple vergi incelemesine de ihtiyaç duyulmamaktadır¹⁰³. Ancak zaman içerisinde meydana gelen değişim, gelişim ve sanayileşme ile birlikte vergi incelemesi gibi vergiyi güvence altına alacak önlemlere ihtiyaç duyulmuştur. Bu sebeple de 5432 sayılı VUK ile modern vergi denetiminin hukuki temeli kurulmuştur.

5432 sayılı VUK'un sistematigi beş kitapta düzenlenmiştir. Bunlar, “Vergilendirme, Mükellefin Ödevleri, Değerleme, Cezalar, Vergi İhtilafları”dır. Vergi incelemeleri de birinci kitabın “Yoklama ve İnceleme” başlıklı yedinci

¹⁰¹ Erdem, a.g.e., s. 37.

¹⁰² Erdem, a.g.e., s. 38.

¹⁰³ Baykara (a), a.g.m., <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4776>, (erişim tarihi: 04.03.2017).

kısımının ikinci bölümünde 124 ile 131. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Düzenlemeler itibariyle de hemen hemen bugünkünün aynısıdır. 213 sayılı VUK'da ise yine aynı şekilde, "Vergi İncelemeleri" birinci kitabın yedinci kısmının ikinci bölümünde yer alarak, farklı olarak 134 ile 144. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Yapılan tüm açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Türk vergi incelemesinin tarihi çok eski değildir. Bu yüzden de birçok vergi mükellefi, vergi incelemesinin mahiyeti konusunda henüz yeterli bilgiye sahip değildir. Konuyla ilişkisi yakın olmayan insanlar vergi denetimini "sokak denetimi" ile sınırlı sanıyorken, "vergi yoklaması" ve "vergi incelemesi" kavramlarını birbirinden ayırt edemez durumdadırlar. Genellikle de tesadüfi incelemeye alınan mükellefler, incelemenin yalnızca bir ihbar veya şikayetten kaynaklandığını düşünmektedirler¹⁰⁴.

D. Vergi İncelemesinin Amacı

Bilerek veyahut bilmeden gerçeğe aykırı yapılan bildirimler, idare veya mükellef zararına sonuç doğurabilmektedir. Vergi matrahının ve ödenmesi gereken verginin olduğundan daha az bildirim idarenin gelir kaybına neden olurken, bildirim mükellef aleyhine olması durumunda ise, idare için bir gelir kaybı teşkil etmese de vergi adaleti açısından olumsuz bir durum ortaya çıkar. İdare ya da mükellefin karşılaşılabileceği kayıpları önlemek amacıyla devlet kuruluşları aracılığıyla vergi incelemesi yapılmaktadır¹⁰⁵.

Vergi kanunları, bildirim dayanan çağdaş vergicilikte, vergi mükelleflerine ve vergi yönetimine bazı görevler yüklemiş ve buna bağlı olarak da bazı haklar tanımıştır. Bu şekildeki düzenleme idare açısından, "vergiyi güvence altına alma" amacı taşımaktadır. Vergi emniyetini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirlerin tümü ise, "genel vergi kontrolü" olarak adlandırılmaktadır. Vergi incelemesi de bu yollardan birisidir¹⁰⁶. Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmektir. Eksik vergi ödenmesi durumunda, ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmaktadır. Verginin fazla ödendiği durumda ise, fazla ödenen kısmın, mükellefe

¹⁰⁴ Gökay, a.g.e., s. 88.

¹⁰⁵ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, Ankara, 1979, s. 4.

¹⁰⁶ Gökay, a.g.e., s. 67.

iadesi gerekmektedir. Fazla ödemenin, düzeltme yolu ile ıslah edilebilecek bir vergi hatasından kaynaklanmış olması gerekmemektedir¹⁰⁷.

Vergi incelemesinin amacı, yapılma yöntemi ve etkileri bir arada düşünüldüğünde mükellef üzerinde kamu hukukunun baskın unsurlarını egemen kılan bir etki aracı olduğu görülmektedir. VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak belirtilmiştir. Bundan dolayı vergi incelemesi, idarenin yalnız başına araştırma veya tespitine yönelik bir işlem değildir. Vergi ilişkisinin gerçek duruma uygun bir şekilde tesis edilmesindeki bu süreçte, zincirleme işlemlerin önemli bir halkasıdır. Nitekim ön hazırlayıcı konumunda olan vergi incelemesi, esasen tarhiyat ve ceza kesme işlemleriyle tamamlanan bir dizi işlemi kapsamaktadır¹⁰⁸.

Mükelleflerin doğru vergi ödemelerini sağlayan vergi incelemesi, vergi kaçacağını araştırmaktan ziyade vergi kaçığını önlemeye yönelik bir müessesedir. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu ise, beyan esasına dayanan vergilerde mükellef veya vergi sorumlusunun vergi matrahı, vergi oranı ve miktarının defter, kayıt ve belgeler üzerinden veya defter ve belgelerle sınırlı olmadan ekonomik gerekçeler de göz önünde bulundurularak her türlü delil üzerinden araştırılıp tespitinin sağlanmasıdır¹⁰⁹.

Vergi incelemesi ve sonunda gerçekleştirilen tespit ve tarhiyatlar, mükellefleri gerçek ve hukuka uygun bir beyanname tanzim etme yoluna götürme konusunda da önem ve zorunluluk arz etmektedir. Çünkü vergi incelemesi, mükellefler üzerinde idarenin zamanaşımı süresi içerisinde denetim görevini kullanabileceği bir baskı unsuru olarak yer almaktadır. Buna karşılık idare üzerindeki baskı, idarenin kanuniliği ilkesi ile sağlanmakta, idarenin işlemlerinin ve eylemlerinin denetimi ise, idarenin yetkileri ile yükümlülerin hakları noktasında bilinebilirlik ve denetlenebilirlik ile sağlanmaktadır¹¹⁰.

¹⁰⁷ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 164.

¹⁰⁸ Erdem, a.g.e., s. 56.

¹⁰⁹ Türkay (a), a.g.m., s. 131.

¹¹⁰ Burak Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 1, Sayı 1, (2016), s. 26.

Modern maliyecilerin anlayışına göre de, devletin sürekli artış gösteren giderlerini sağlıklı bir şekilde finanse edilebilmesi için gelir olanaklarının arttırıcı etkisinin olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle vergi incelemesi, yaygın ve etkin bir şekilde icra edildiği takdirde vergi kaybının ciddi derecede önüne geçilecektir ve istenen gelir de bir ölçüde temin edilebilecektir. Ayrıca vergi incelemesinin yapılaş şekli de bunda büyük bir rol oynayacaktır. Vergi incelemesi planlı ve programlı yapıldığı takdirde mükelleflerin eğitilmesi açısından da önemlidir. Mükelleflerin kanunları eksik bilgi veya tam olarak kavrayamamalarından dolayı hata yapma payları yüksektir. Ancak, bu durum mükellef eğitimi ile giderilebilir. Bu eğitim çok çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilebilse de en uygun araçlardan biri, vergi incelemesidir. Vergi incelemesi ile mükellefler çalışmalarını yakından izleyerek, saptanan eksikliklerin sebeplerini anlamalarına olanak sağlanmış olunacaktır¹¹¹.

Vergi incelemesindeki esas amaçlardan biri, önleyici etki yaratmaktır. Mükellefin vergi denetimi geçirme riski, vergi sistemine gönüllü uyumu sağlamak açısından önemli bir dürtü oluşturacaktır. Uygulamada bu hususun, tüm mükellefler için geçerli olduğunu söylemek pek mümkün olmasa da, inceleme riskine güçlü bir yaptırım mekanizması ve caydırıcılığa sahip bir ceza sisteminin eşlik etmesi, önleyici etkinin yaratılabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Ancak yaptırımı olmayan bir denetim riski ile denetim riskinin bulunmadığı yaptırımların, caydırıcılık etkisi sağlama açısından faydası bulunmadığı söylenebilir¹¹².

Vergi incelemesi, idarenin tek başına araştırma veya tespitine yönelik bir işlem değildir. Vergi ilişkisinin gerçek duruma uygun şekilde tesis edilmesine yönelik zincir işlemin bir halkasıdır. Söz konusu süreçteki her bir aşama, idari işlemi takip eden bir “gölge” gibi “olgun ve ideal” bir işlemin yapılmasının garantisini oluşturmaktadır¹¹³.

¹¹¹ Akdoğan, a.g.e., s. 4.

¹¹² İbrahim Yumuşak, “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 272, (Nisan 2004), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3313>, (erişim tarihi: 17.03.2017).

¹¹³ Zira zincir içinde yer alan her bir idari işlem, kendine göre bir icrai nitelik taşımakta ve sonraki işleme hukuki dayanak oluşturmaktadır (Pınar, a.g.m., s. 26.)

E. Vergi İncelemesinin Gereği

Toplumların büyümesi ve iktisadi yaşamın gelişip karmaşıklaşmasıyla birlikte güvenilir bilgiyi elde etme ihtiyacı daha da artmaktadır. Hemen hemen çoğu toplumda iktisadi kararlar doğrudan doğruya karar işlemi esnasında mevcut bulunan geçerli bilgiye dayandırılmaktadır. Ancak mantıklı ve tutarlı kararlar verebilmek için, kararda faydalanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir¹¹⁴.

Beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde mükelleflere ciddi bir rol düşmektedir. Bu sebeptendir ki mükelleflerin üzerlerine düşen yükümlülükleri belirli kurallar çerçevesince yerine getirmeleri beklenmektedir. Ancak, bu kuralların toplumun sağlıklı yaşayabilmesi için zorunlu olduğu ve uyulması gerektiği konusu büyük bir çoğunluk tarafından henüz anlaşılammıştır veya anlaşılmak istenmemektedir. Bu savı güçlendiren en büyük kanıt, yürürlükte olan vergileme kurallarına göre toplanan vergi kadar daha vergi toplanmasının olası olduğu konusundaki yaygın görüştür. Geçmişte, ya *“kaçan verginin önemi yoktur, nasıl olsa yatırıma giderek ekonomiye geri dönmekte ve canlılık kazandırmaktadır”* denilmiş, ya da sorumluluk *“denetim etkin değil”* denilerek denetim örgütlerinin üzerine atılmak istenmiştir¹¹⁵. Bu yüzden vergi incelemesine olan gereksinim oldukça önem kazanmaktadır. Vergi incelemesine gereksinim nedenleri, amacı ile paralellik göstermekle birlikte daha belirgin bir şekilde ortaya konmasında fayda vardır. Bu nedenler ise; mali, sosyal, ekonomik ve hukuki nedenler şeklinde gruplandırılabilir.

1. Mali Nedenler

Vergi incelemesi, esas itibariyle mali nedenlerle yapılan bir uygulamadır. Mevcut vergi potansiyelinin tam olarak değerlendirilmesi, özellikle kanuna aykırı şekilde vergi dışı tutulmuş ve önemli potansiyele sahip kaynakların ortaya çıkartılması hususunda önem arz etmektedir¹¹⁶. Modern devlet anlayışı, geleneksel devlet anlayışından büyük ölçüde farklılık göstererek, kapsamını genişletmiştir. Bu

¹¹⁴ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 57, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:9, Avcıol Matbaası, 3. Baskı, s. 3-4.

¹¹⁵ Hüsamettin Biçer, “Vergi Sistemi ve Denetim”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 41, (Temmuz 1982), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/201>, (erişim tarihi: 24.03.2017).

¹¹⁶ Akdoğan, a.g.e., s. 6.

sebeple meydana gelebilecek vergi kaybına ilişkin etkin önlemlerin alınması gerekmektedir.

Mükellefler tarafından vergilere karşı gösterilen tepkilerin içinde en yaygın ve etkin vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı vergi kanunlarında tanımlanmamış olmakla beraber, günlük hayatta hiç yabancı olmadığımız sık kullanılan bir kavramdır¹¹⁷. Devletin vergileme kapasitesini etkin bir şekilde kullanabilmesi, bu vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilmesiyle gerçekleşebilecektir. Bu önleme ile devlet önemli ölçüde mali bakımdan bir rahatlama yaşayacaktır. Vergi incelemesi, vergi kaybının önüne geçilebilmesi açısından ve devletin kaynaklarının etkisiz kullanımını önleme açısından önemli bir uygulamadır.

2. Sosyal Nedenler

Modern devlet biçiminin bir uzantısı olarak görülen sosyal refah devleti anlayışına göre devlet, şahıslara ve ailelere asgari bir gelir güvencesi veren, onları toplumsal tehlikelere karşı koruyan ve kollayan, sosyal güvenlik olanağı sağlayan, toplumsal konumları her ne olursa olsun tüm vatandaşlara eğitim, sağlık, barınma gibi sosyal hizmetler alanında belirli bir standart getiren devlettir¹¹⁸. Artan kamu harcamalarına paralel olarak tahsil edilen vergi miktarının da artması, piyasa mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları da uçurumlaştırmaktadır¹¹⁹. Gelir dağılımı ile ilgili olan bu problem de, vergilerin hem yapıları hem de uygulanışlarının büyük etkileri olmaktadır. Vergi incelemesi, vergilerin uygulanması konusunda ilgili olup, mükelleflerin vergi kaçırmasını önlemeye yöneliktir. Kaçakçılık imkanı fazla olan bir verginin gelir dağılımını bozucu ve olumsuz etkileri görülecektir¹²⁰.

Anayasa'da çerçevesi çizilmiş olan herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ve gelir dağılımında adaletin sağlanması, verginin sosyal amacıdır¹²¹. Sonuç olarak,

¹¹⁷ Övül Çölgezen (a), "Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 347, (Temmuz 2010), s. 73.

¹¹⁸ Zafer Durdu, "Modern Devletin Dönüşümünde Bir Ara Dönem: Sosyal Refah Devleti", *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 22, (Bahar 2009), s. 41.

¹¹⁹ Naci B. Muter vd., *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaası, 4. Baskı, Manisa, 2012, s. 134.

¹²⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 7.

¹²¹ Somuncu, a.g.m., s. 137.

sosyal refah devleti anlayışının gereği olarak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gerçekleştirilmelidir. Fakat, vergi kayıp ve kaçaklarından dolayı bu dengenin, vergisini düzenli ödeyen aleyhine bozulduğunu söylemenin yanlış olmayacağı kanaatindeyiz¹²².

3. Ekonomik Nedenler

Devletin ekonomiye olan müdahalesinin artmasıyla, fiskal nedenlerin yanına ekstra fiskal nedenlerin de eklenmesiyle, ekonomik hedeflere ulaşmada vergi ciddi bir araç olarak kullanılmaktadır. Devletin üstüne aldığı görev ve harcamaları arttıkça da vergiler ağırlaşmaktadır. Artan vergi yükünün dışında kalmak isteyen mükellefler ise, farklı davranışlar sergileyebilmektedir¹²³. Bu yolların başında vergi kaçakçılığı gelmektedir. Vergi kaçakçılığı farklı formlarda uygulanmaktadır. Mükellefler gelirlerini beyan etmeyebilir, gelirlerini, satışlarını veya mal varlıklarını gereğinden az beyan edebilir, indirilecek masraflarını gereğinden fazla gösterebilir, mallarını ve varlıklarını kaçırabilir ya da başka bir kaçırma yolunu seçebilir. Ancak bu sonucu değiştirmemektedir. Vergi kaçakçılığının çeşitliliği dikkate değerdir ve mükellefler zaman zaman vergi yükünü azaltmak için yeni yollar arayabilirler¹²⁴. Etkin bir vergi incelemesinin vergi kaçakçılığının önlenmesinde rolü büyüktür. Böylelikle mükellefler vergi inceleme riskinin yüksek olması sebebiyle gerçek beyanda bulunmaya yönelecektir. Bu sayede de vergilemede kayıtdışılık önlenerek vergi yükünün sürekli, dar ve değişmez gelirli gruplar üzerinde kalması önenebilecektir. Ayrıca, vergisini düzenli ödeyen ile ödemeyen mükellef bakımından da ekonomik ortamda olumsuz rekabet şartları oluşmayacaktır¹²⁵.

Ekonomik nedenlerden bir diğeri ise, ekonomik kaynakların kullanım şekli ve ortaya çıkan kişisel veya toplumsal fayda sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçırma nedeniyle sağlanan fonlar ve bu fonların değerlendirilmesi neticesinde yaratılan fayda, vergiyi kaçırın kişi veya kişilere dönüktür. Zira, verginin tam

¹²² Tahsin Torunoğlu, *Vergi İncelemesi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2010, s. 8.

¹²³ Sevil Şin, *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2005-17, İstanbul, 2005, s. 83.

¹²⁴ Vito Tanzi, Parthasarathi Shome, “A Primer on Tax Evasion”, *International Monetary Fund*, Vol 40, No 4, (December 1993), p. 809.

¹²⁵ Şin, a.g.e., s. 84.

ödenmesi durumunda, devletin tasarruf altına girecek fonlar ve kullanımından sağlanabilecek fayda ise, topluma yöneliktir¹²⁶. Vergi toplanamaması sebebiyle devlet, kamu harcamalarını karşılamak için ekonomiye para sürerek enflasyonun artmasına sebep olabilir, borçlanmaya başvurabilir, vergi oranlarını arttırabilir veyahut ek vergiler koyabilir¹²⁷.

4. Hukuki Nedenler

Vergi bildirimlerinin gerçeği yansıtması Anayasal bir görev ve yasal bir gereksinimdir. Fakat, kanun hükümlerinin yanlış anlaşılması, yeterli ölçüde bilinmemesi, maddi hataların yapılması ve bazı kanun maddelerinde yaşanan sorunlar nedeniyle bildirimler her zaman gerçeği yansıtmayabilir. Vergi incelemeleri sırasında anayasal görevin tam olarak yerine getirilmediği durumlarda inceleme ile ödenmesi gereken vergiyi tespit etmek için gerekli çalışma, araştırma ile devletin gerçek vergi alacağına hazineye aktarılması sağlanır¹²⁸.

İdare de vergi incelemesi sürecinde, kanunların çizdiği sınırlar çerçevesince hareket etmekle yükümlüdür. İdarenin görevi sadece mükellefler aleyhine olan durumların belirlenmesi değil, gerçeğin belirlenmesini de sağlamaktır. Bu hususta gerçek, ister mükellef aleyhine isterse de lehine olsun doğru olarak yansıtılması önemlidir. Bu şekilde mükellef, idare ile ilişkilerinde kanunların varlığı ve bunun doğru şekilde uygulanması ile kendini güvence altında hissederek kamu gücünü de hissedecektir¹²⁹.

Bir diğer yönü ile vergi incelemesi, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını önleyerek, kanunlara daha saygılı olmalarına imkan vererek kamu gücünü hafife almalarını önleyici konumdadır. Bu etkinin yaratılması, vergi kanunlarının geçerliliği açısından da oldukça önemli pozisyonadır¹³⁰.

¹²⁶ Akdoğan, a.g.e., s. 8.

¹²⁷ Özgür Çamlıkaya, *Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2007, s. 19.

¹²⁸ Veysi Seviğ, “Vergi İncelemesi”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, Cilt XXXII, Sayı 3, (Haziran 1985), s. 91-92; Aktaran: Şin, a.g.e., s. 85.

¹²⁹ Şin, a.g.e., s. 85.

¹³⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 9.

F. Vergi İncelemesinin İşlevleri

Vergi incelemesinin gerekliliklerinin yerine getirilebilmesi adına bu müesseseye çeşitli işlevler yüklenmiştir. Literatürde bu işlevleri araştırma, önleme ve eğitime işlevi olarak üç grupta toplamak mümkündür.

1. Araştırma İşlevi

Vergi incelemesinin temel işlevi, araştırma işlevidir. Eğer vergi idaresi, vergi incelemesiyle mükelleflerin beyanlarını gerektiği gibi kontrol edemiyorsa; vergi kanunlarına hatalı ya da kasten aykırı hareketleri araştırıp, bulup, tespit edip ortaya çıkaramıyorsa vergi incelemesi işletilemeyecek anlamına gelmektedir¹³¹. Esas olarak araştırma işlevi, arama ve bulma olmak üzere birbirini tamamlayan iki eylemden meydana gelmektedir. Ancak unutulmaması gereken esas bu iki eylemin arasında “analiz etme” eyleminin olmasıdır. İnceleme elemanı araştırmasını yürütürken topladığı verileri veya delilleri önüne alarak bunlar üzerinde analizi gerçekleştirecektir¹³². Yoklama ve inceleme arasında ise, dikkat çekici olan konu, bu hususta anlık gerçekleştirilen yoklama işlemi belge düzenine katkı sağlarken; vergi incelemesi tamamlanmış, kapanmış hesap döneminde gerçekleştirilir¹³³.

Vergi incelemesi ile birlikte, defter ve belgelerdeki hata veya hilelerin araştırılması ve ortaya çıkarılması hedeflenmektedir¹³⁴. Vergi incelemesinin bu misyonu, gittikçe önleme fonksiyonu lehine bir değişim içerisindedir. Günümüz vergilerinin asıl niteliği, mükellefler ile işbirliği anlayışına dönüşmektedir. Bu sebeple vergi incelemesi de eğitici, öğretici ve yapıcı bir görünüm içerisine girmiştir¹³⁵.

¹³¹ Şeker, a.g.e., s. 38.

¹³² Soydan, a.g.e., s. 206.

¹³³ VUK’un “İnceleme zamanı” başlıklı 138. maddesi “*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıının evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Henüz kapanmamış hesap dönemi de vergi incelemesine tabidir.*” Diğer yandan VUK’un “İncelemeden maksat” başlıklı 134. maddesi “*İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir.*” demekle, vergi incelemesi için hesap döneminin kapanmasının şart olmadığını hükme bağlamıştır. (Somuncu, a.g.m., s. 138).

¹³⁴ Organ, a.g.e., s. 43.

¹³⁵ Akdoğan, a.g.e., s. 10.

2. Önleme İşlevi

Önleme fonksiyonun işlevini yerine getirebilmesi için, mükelleflerin belirli aralıklarla incelemeye tabi olmaları ve kontrol altında bulunmaları gereklidir. Mevcut imkanların sınırlarına göre gerçekleşecek bu kontrol mekanizması, vergi incelemesinin sonuçları açısından büyük bir önem arz etmektedir. Bu durumda vergi kaybına sebep olan hatalı veya hileli işlemlerin mükellefe yapılacak uyarılar ile önlenmesi veyahut azaltılabilmesi söz konusu olacaktır¹³⁶. Ayrıca tarh zamanaşımı süresinde yapılması gerekli inceleme oranı kadar inceleme yapılamıyorsa, önleme işlevi de yerine getirilemez¹³⁷.

Birçok vergi sistemi gönüllü uyum temeline dayanmaktadır. Mükelleflerin gelirlerini dürüstçe bildirmeleri ve bu bildirilen gelirlerine göre de vergilerini ödemeleri gerekmektedir¹³⁸. Bu durum da beyan esasının geçerli olduğu vergi yapıları için vergilerin psikolojik etkilerinin varlığı, kuşkusuz insan faktörüne bağlı bir durumdur. Bu sebeptir ki vergi sujesi insan olunca, ister istemez psikolojisi devreye girmektedir. Yere, zamana ve bireylere göre değişiklik gösteren bir yapıya sahip olan mükellef davranışları, vergilerden etkilendiği gibi vergileri de etkilemektedir¹³⁹. Bu yüzden vergi incelemesi geçirme ihtimali bile, mükellefler üzerinde önleyici bir güce sahiptir.

Daha önce bahsettiğimiz üzere önleme işlevinin, caydırıcılığı sağlama yönünün yanında ayrıca hata yapılmasını önleme yönü de mevcuttur. İnceleme sürecinde mükelleflerle yapılan işbirliğince, inceleme elemanının uyarılarının ve mükelleflerin izahlarının karşılıklı olarak dikkate alınması, daha sonra olabilecek olası hataların büyük ölçüde önüne geçecektir¹⁴⁰.

¹³⁶ Akdoğan, a.g.e., s. 10.

¹³⁷ Şeker, a.g.e., s. 38.

¹³⁸ Ines Macho-Stadler, David Perez-Castrillo, "Settlement in Tax Evasion Prosecution", *Economia*, New Series, Vol 71, No 283, (August 2004), p. 349.

¹³⁹ Doğan Şenyüz (a), *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995, s. 6.

¹⁴⁰ Soydan, a.g.e., s. 207.

3. Eğitim İşlevi

Vergi incelemesinin bir diğer önemli işlevi ise, eğitim işlevidir. Eğitim işlevi, önleme işlevinin yerine getirilmesinde de etkili bir husustur. Kuşkusuz ki vergi inceleme elemanına bu konuda büyük bir rol düşmektedir. Vergi inceleme elemanı sadece vergi kaybını bulup, ortaya çıkaran ve mükellefi cezalandıran kişi değildir, ayrıca danışma, panel ve konferanslar ile vergi konusunda aydınlatma ve bilgilendirme hizmeti veren kişi konumundadır. Bu hususta inceleme elemanının eğitimi, mesleğe girişinden itibaren tüm meslek yaşamı boyunca süreklilik göstermelidir¹⁴¹. Bir diğer husus ise; her bir vergi incelemesi ile, inceleme elemanının bilgi birikim ve deneyiminin artması anlamına gelmektedir. Bu sebeple inceleme sayısı arttıkça da olumlu yansımacaktır. Ayrıca eğitim işlevinin optimal anlamda gerçekleşmesiyle birlikte demokratik vergi idaresi idealine de büyük katkı sağlanacaktır¹⁴².

Vergi incelemesinin asıl işlevi, gelir sağlamaktan ziyade mükelleflerin vergi ödeme alışkanlığını geliştirerek beyanların doğruluğunu sağlamaktır. Vergi incelemesinin maksatı mükellefi cezalandırmak olması durumunda vergi ahlakı ve mali psikoloji bu durumdan olumsuz yönde etkilenecektir¹⁴³. Şüphesizdir ki, mükellefleri vergi ödemeye sevk eden veya caydıran faktörler ekonomik faktörler ile sınırlı değildir. Sosyal, kültürel, psikolojik ve yönetsel faktörlere de dikkat edilmesi gerekmektedir. Vergi ahlakı ve gönüllü uyum da esas olarak eğitim işlevinin bütünsel bir formudur¹⁴⁴. Tüm bu faktörler birbirinden ayrı düşünülemeyeceği gibi bu işlev de diğer işlevler olan araştırma ve önleme işlevlerinden bağımsız düşünülmemelidir.

G. Vergi İncelemesinin Hukuki Mahiyeti

Günümüz vergileri, çoğunlukla mükelleflerin bildirimde bulunmasına dayanmaktadır. “*Vergilenecek unsurların ne olduğunun en iyi mükellef tarafından*

¹⁴¹ Organ, a.g.e., s. 44.

¹⁴² Soydan, a.g.e., s. 208.

¹⁴³ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 176.

¹⁴⁴ Coşkun Can Aktan vd., *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Şubat, 2006, s. 133.

bilineceği düşüncesine dayanan bu yöntemde, mükellef vergi matrahını bildirmekte ve vergileme sürecine fiilen katılmaktadır". Alınan verginin gerçeğe uygun olması, mükellefin bildirimının doğruluğuna bağlı olarak değişmektedir. Devlet, mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak amacıyla, mükelleflerin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde tutmaktadır¹⁴⁵.

Mükelleflerin, vergi ödevlerini yerine getirip getirmediikleri, yoklama gibi denetim yöntemleriyle kontrol edilse dahi, vergi incelemesinin vergi denetiminde en etkin ve temel unsur olduğu söylenebilir. Hukuksal perspektiften bakıldığında önemli olan, vergi incelemesinin hangi türü olursa olsun ve hangi yöntemle yapılırsa yapılsın mükellef hukukunun ihlal edilmemesi durumudur. Vergi incelemesi, tipik bir idari işlem olup, idarenin tüm unsurlarıyla hukuka uygun hareket etmesi gereken bir alandır¹⁴⁶. Niteliği gereği şekli ve maddi vergi mükelleflerinin kontrol ve denetimini kapsayan vergi incelemesi şekli-maddi vergi ilişkisinin bir uzantısı konumundadır. Bu yüzden de vergi inceleme sürecinde vergi ilişkisine hakim olan cebrilik ve zorlayıcılık unsurları hakimdir. Vergi incelemesi çerçevesince mükellefler, birtakım ödevlere aykırılıkları açısından da kanunca öngörülen yaptırımlara tabidir. Vergi incelemesi, inceleme aşamasında vergi ilişkisinde olması gereken durumu ortaya koymasıyla birlikte gerekli işlemler idarenin vergilendirme ve ceza kesmeye yetkili birimi tarafından incelemenin neticesi olan vergi inceleme raporuna göre tesis edilmektedir. Bu süreç ise, incelemenin kendisine öncülük ettiği bazı işlemlerin (tarhiyat ve ceza kesme gibi) hazırlayıcı işlemi olduğunu ve muhatabı üzerindeki tesirinin de nihai işlemlerle gösterdiğini ortaya koymuştur¹⁴⁷.

Vergi incelemeleri, idari işlem sınıflandırmasında hazırlayıcı-ön işlem olarak kabul edildiği için tek başına dava konusu edilememektedir. Ancak dava açabilmek için icrai işlem olan tarh işleminin yapılıp tebliğinin beklenmesi gerekmektedir. Uygulamaya baktığımızda, tarhiyat içermeyen vergi inceleme raporlarının düzenlenebildiği bilinmektedir. Örneğin yapılan inceleme sonucunda, tenkit edilen

¹⁴⁵ Şükrü Kızılot, "Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 91, (Temmuz 2000), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1628>, (erişim tarihi: 02.04.2017).

¹⁴⁶ Oğuz Çetinkaya, "Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 113, (Mayıs 2002), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=763>, (erişim tarihi: 02.04.2017).

¹⁴⁷ Erdem, a.g.e., s. 57-58.

hususların varlığı ile zarar mahsubu veya istisna vb. durumlar olması gerekenden daha az hesaplanarak rapor düzenlenmiş olabilecektir. Bu durumda inceleme sonrası herhangi bir vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenmeyeceği için mükellefin iki seçeneği oluşmaktadır. Bunlardan birincisine göre mükellef isterse, inceleme raporu ile eleştirilen hususları dikkate almadan, beyanname vererek, hakkında düzenlenecek vergi-ceza ihbarnamesini bekleyebilecektir ve ihbarnamenin tebliği ile eleştiren konuları dava edebilecektir. İkincine göre ise, mükellefin eleştirilen kısımları dikkate alarak düzenlediği beyannamesini ihtirazi kayıtlarla¹⁴⁸ vermesidir. Böylece eleştirilen kısımlar, farklı bir yol izlenerek dava konusu edilmiş olacaktır¹⁴⁹.

Vergi incelemesi (raporu) faaliyeti, hem idari işlemin unsurlarını taşıyan hem de tasniflenebilir bir işlemdir. VUK'daki incelemeye ilişkin hükümler, belirli şekil ve usul kurallarına dayanarak, sınırları belli konularda ve belirli hukuki ve maddi sebeplere (kanun, ihbar, şikayet, risk analizi neticesinde) dayanılarak gerçekleştirilen bir faaliyettir. İlave olarak inceleme raporu bir anlamda, nihai idari işlemin gerekçesini de ortaya çıkarmaktadır. “Sebebe” unsurundan farklı olarak, idari işlemin gerekçesi, ihbarnamenin bir parçasıdır. İdari işlemi gerçekleştiren makam, o işlemi yapma sebebini gerekçe ile ortaya koymaktadır¹⁵⁰.

Vergi dairesinin tarhiyat ve ceza kesme işlemleriyle bu işlemlerin temel dayanağını oluşturan vergi incelemeleri (vergi inceleme raporları) arasındaki bağıntı aşamalı idari işlem özelliği gösterdiği görülmektedir. Bu bağlamda VUK'un 140. maddesinde 6009 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik neticesinde rapor değerlendirme komisyonları ile gerekli olan durumlarda, özel değerlendirme komisyonu da inceleme sürecinde bir aşama olarak karşımıza çıkmaktadır. Netice de, inceleme konusu olay ya da işlemlere yönelik olarak yazılan raporların işleme konulabilir

¹⁴⁸ “Vergi Hukuku kapsamında **ihtirazi kayıt**; VUK'un 378 inci maddesi uyarınca, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacak olmaları nedeniyle ortaya çıkmış bir müessesedir. Mükellefler, hukuki olarak yoruma açık veya tartışmalı konularda beyanda bulunurken bu hususa ilişkin ihtirazi kayıtlarda bulunmak suretiyle kendilerince verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergiler için de yargıya gitme imkanı elde etmektedirler. Böylece, mükellef bir yandan idarenin görüş ve yorumuna uygun beyanda bulunmakta, aynı zamanda katılmadığı bu anlayış ve yorumu yargı denetimine sunma imkanına sahip olmaktadır”. (Hasan Aykın, “İhtirazi Kayıt Nedir? Usulüne Uygun İhtirazi Kayıt Nasıl Konulur?”, <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/ihtrazi-kayit-nedir-usulune-uygun-ihtrazi-kayit-nasil-konulur-nasil-bir-hukuki-etki-yapar/>, (erişim tarihi: 04.04.2017).

¹⁴⁹ Torunoğlu, a.g.t., s. 15-16.

¹⁵⁰ Soydan, a.g.e., s. 241.

nitelik kazanması rapor değerlendirme komisyonunun onayına bağlanmıştır¹⁵¹. Vergi incelemesi konusunda hukuki mahiyeti açıklarken esas olarak anayasal ve yasal dayanaklara değinerek ayırım yapılması, konunun anlaşılması açısından faydalı olabilir.

1. Vergi İncelemesinin Anayasal Dayanağı

Vergi inceleme yetkisi kullanılırken, bu yetkinin dayandığı hukuki dayanaklara ve ilkelere dikkat edilmesi gerekmektedir. Çünkü vergi inceleme yetkisi ve vergilendirmeye ilişkin tüm anayasal, yasal ilkeler ve hükümler aynı zamanda birey hukukunu da gündeme getirmektedir. Bu bağlamda devletin mali egemenliği ve otorite hakkı, görevliler aracılığıyla kullanılırken, çok elzem olan bu egemenlik ve hak ile, bunların kendilerine uygulandığı kişi hukukunun denge noktaları ve ölçütleri önem arz etmektedir¹⁵².

Vergi ödevi Anayasa'nın 73. maddesinde siyasi hak ve ödevler başlığıyla dört fıkra olarak düzenlenmiştir. İlgili yasal düzenleme şu şekildedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir¹⁵³”.

Söz konusu yasal düzenleme vergilendirme yapılırken dikkate alınacak prensipleri ve aynı zamanda da vergilendirme yetkisinin anayasal sınırlarını çizmektedir. Birinci fıkrada vergilendirmenin mali güce göre yapılması eşitlik prensibi, ikinci fıkrada adaletli ve dengeli bir vergi dağılımının sosyal devletin gereği

¹⁵¹ Erdem, a.g.e., s. 60-61.

¹⁵² Şeker, a.g.e., s. 49.

¹⁵³ 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

olduğu, üçüncü fıkrada da verginin yasallığı ilkesi vurgulanmıştır. Son fıkrada ise vergilendirme noktasında Cumhurbaşkanı'na verilen sınırlı yetki belirlenmiştir¹⁵⁴.

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğine bağlı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki veya fiili güçtür. Aynı zamanda devlete verilen en önemli yetkilerden birisidir. Vergilendirmeye hukuksal açıdan baktığımızda yapılabilecek yorumlar devlet rejimleriyle büyük paralellik göstermektedir. Evrensel önemi haiz temel bir ilke olan hukuk devleti ilkesini göz önünde tuttuğumuzda anayasal ilkelere uyan bir vergi uygulamasının ne kadar gerekli olduğunu bir polis devletindeki sınırsız-mutlak vergi uygulamasının yarattığı sonuçları dikkate alarak daha iyi anlayabiliriz¹⁵⁵. Vergilendirme yetkisinin kullanımı, devletin temel anayasal ilkeleri ile sınırlıdır. Anayasa'da yer alan vergilemeye ilişkin hükümler vergilerle ilgili bir kuralı öngörmektedir. Bu kurallar, vergi hukukunun ana kurallarıyla (verginin yasallığı, vergi yasası önünde eşitlik vb.) iç içe geçmiş şekildedir¹⁵⁶.

Anayasal vergilendirme ilkeleri ve yine aynı şekilde anayasalarda teminat altına alınan temel hak ve özgürlükler ile idarenin işlem yaparken yürüttüğü idari usul süresince, mükelleflere tanınan güvence ve haklar, vergilendirme yetkisinin bir uzantısı olarak vergi inceleme yetkisinin ve kamu otoritesiyle yürütülen vergi incelemesi sürecinin de sınırlarını belirleyen önemli bir ögedir¹⁵⁷.

Demokrasinin hakim olduğu ülkelerde, günümüze kadar gelen ve üzerinde titizlikle durulan bir husus olan “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi, vergilerin kanunla konulması zorunluluğu olarak anayasalarda da yer almıştır. Günümüzdeki teknolojik gelişmeler, ekonomik yapıdaki konjonktürel devinimler ve süratle karar alma ihtiyacı ile ekonomiyi yönlendiren mevzuatın özellikle depresyon dönemlerindeki ekonomik durum ile hızla uyumlaştırılması ihtiyacı vb. sebeplerle bu ilkedeki sapmalar meydana getirmektedir. Yürütme organına da vergilendirme yetkisi alanında bazı yetkiler

¹⁵⁴ Gülden Şişman, “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 65, Sayı 4, (2016), s. 2424.

¹⁵⁵ Aysel Ceren Mutlu, “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, *TBB Dergisi*, Sayı 98, (2012), s. 125.

¹⁵⁶ Aykut Tavşancı, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 203, (Ağustos 2005), s. 134.

¹⁵⁷ Soydan, a.g.e., s. 244-245.

tanınmışsa da, vergilendirme yetkisinin, kural olarak yasama organına ait olduğu konusu ise tartışmalıdır¹⁵⁸.

2. Vergi İncelemesinin Yasal Dayanağı

Vergi idaresine, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe ait olguları ortaya çıkarmak, beyanların doğruluğunu saptamak üzere tanınan en önemli hukuksal imkan vergi incelemesidir¹⁵⁹. Vergi incelemesi hukuki dayanağı olarak normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa'ya uygun olması gerekirken, aynı zamanda yasal dayanağı olan kanun ve yönetmeliklere de uygun olması gerekmektedir. 213 sayılı VUK'un 134 ile 141. maddeleri arasında vergi incelemesi düzenlenmiş olup, bunun yasal dayanağı kabul edilmektedir.

Vergi incelemelerine ilişkin olarak yönetmeliklerin payı yadsınamayacak şekilde büyüktür. 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan dört yönetmelik bu açıdan güzel bir örnek oluşturmaktadır. Ancak en son 25.10.2016 tarih ve 29868 sayılı sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik ile birtakım değişiklikler yapılmıştır. VUK'un 135 ve 140. maddeleri ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 33/B maddesine dayanılarak hazırlanmış olan bu yönetmelikler¹⁶⁰:

- “*Vergi inceleme ve denetim koordinasyon kurulunun çalışma usul ve esaslarını,*
- *Vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin usul ve esasları,*
- *Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları,*
- *Rapor okuma komisyonlarının teşekkülü ile çalışma usul ve esaslarını belirlemeye”* yönelik olarak çıkarılmıştır.

¹⁵⁸ Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *13. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 2000, s. 136.

¹⁵⁹ Nas, a.g.m., s. 1308.

¹⁶⁰ Hande Emiroğlu, *Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2011, s. 14.

H. Vergi İncelemesinde İspat, Delil ve Karine Kavramları

“İspat”, sözcük anlamı olarak TDK’nın sözlüğüne göre; “*tanıt ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, tanıtılma*”¹⁶¹ anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle ispat, bir olayın varlığı veya yokluğu ile maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıta kanaat oluşturmak için gerçekleştirilen ikna faaliyetidir. Bu sebeple ispat, gerçeği doğrulayacak birtakım araçların kullanımıyla bir netice doğurur ve maddi bir olay ortaya çıkarır¹⁶².

VUK’un 3. maddesinde, “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı bölüme baktığımızda, maddenin A fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili, B fıkrasında ise ispat ve ispat yükünün paylaşılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. VUK’un 3/B hükmünde, “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*” ifadeleri yer almaktadır. İktisadi, ticari ve teknik icaplar esas olarak ispat yükünün tespiti için kullanılsa da somut olayların mahiyetinin kavranması açısından önem arz etmektedir. Ticari hayatın gerektirdiği bir takım özel yükümlükleri bir kenara bırakırsak, söz konusu icapların tüm faaliyetler veya hukuki ilişkileri kapsadığı iddia edilemez. Bu yüzden her bir somut olay bakımından ayrı ayrı değerlendirilmeleri durumu ortaya çıkmaktadır¹⁶³.

Bütün hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da ispat külfetinin hangi tarafa ait olduğunun tespiti önemli bir husustur. Bu sebeple delil sistemine ilişkin düzenlemeler yapılırken ispat külfetinin hangi tarafa, diğer bir ifadeyle idareye mi mükellefe mi ait olduğunun tespit edilmesi gereklidir. Genel hukukta asıl kural,

¹⁶¹ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58f9d2a5795205.53209931, (erişim tarihi: 20.04.2017).

¹⁶² Özgür Özkan, Yalçın Gül, “İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 83, (Eylül- Ekim 2007), s. 149-150.

¹⁶³ Cihat Öner, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, *TBB Dergisi*, Sayı 115, (Kasım-Aralık 2014), s. 273.

tarafından her birinin iddiasını ispatlaması gerektiği şeklindedir. İspat külfeti, “işin esasına göre normal olmayan hususu iddia eden tarafın bunu ispatlamak zorunda olması” şeklinde uygulanmaktadır. İspat külfetine ilişkin olarak son fıkra hükmü ile genel hukukun ispat külfeti konusundaki bu kuralı esas teşkil etmektedir¹⁶⁴.

Vergi incelemesi sürecinde ve sonrasında varılan sonuçların ispatı konusu, her zaman dikkate alınması gereken hususlardır. Ayrıca vergi incelemesi ile ispata ilişkin konular içiçe geçmiş konulardır. Başka bir ifadeyle, vergi incelemesi, “ispata ilişkin hususları dikkate almadan yapılamamaktadır” kanaatine varabiliriz. İspata ilişkin konular, vergi incelemesinin haricindeki vergi yönetiminin uygulama birimlerinin bireysel subjektif işlemleriyle de ilişkilendirilebilmektedir¹⁶⁵.

Delil ise, sözcük anlamı olarak davanın haline etki edebilecek münazaa hususlarını ispat için başvuru araç anlamına gelmektedir. Delillerin konusunu olaylar oluşturmaktadır ve genel olarak deliller şunlardır: tanıklık, keşif, bilirkişi ve kesinleşmiş mahkeme kararı. Delilleri kullanarak istifade edebileceğimiz iki delil sistemi vardır; bunlardan birincisi “takdiri delil sistemi”dir. Bu sistemde; bir olayın ispatı için her türlü delil serbestçe kullanılır, burada hakim hiçbir sınırlamaya tabi değildir ve delilleri takdir yetkisine sahiptir. “Kanuni delil sisteminin” oluşturduğu ikinci sistemde ise; ispat edilecek husus ancak kanunun belirlediği şartları taşıyan vasıtalarla ispat edilebilir. Şartları mevcut olduktan sonra artık hakimin takdir yetkisi söz konusu değildir; belirli iddialar ancak kanuni delillerle ispat edilebilir. Takdiri delillere; tanıklık, bilirkişi ve keşif, kanuni delillere ise ikrar, kesin hüküm, senet ve yemin örnek olarak verilebilir. Türk usul hukukunda hem takdiri ve hem de kanuni delil sistemleri yer almaktadır¹⁶⁶.

Delil konusunda vergi inceleme sürecinde karşımıza çıkan hususlar ile ilgili örnek vermek gerekirse, yargı incelemelerinde yoklama veya inceleme verileri tekrar tetkik konusu yapılabilmektedir. Ancak, mükellef imzaladığı tutanağın aksini yargı

¹⁶⁴ Necati Perçin, “Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 81, (Haziran 1995), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukunda-ispata-ve-serbest-delil-sistemi/3640>, (erişim tarihi:24.04.2017).

¹⁶⁵ Şeker, a.g.e., s. 225.

¹⁶⁶ M. Erdoğan Öcal, “Vergi Hukukumuzda İspat ve Delil Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 10, (Temmuz-Eylül 1983), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukumuzda-ispata-ve-delil-sistemi/4327>, (erişim tarihi: 20.04.2017).

mercileri önünde kanıtlayabilir¹⁶⁷. Ayrıca vergiyi doğuran olayla ilişkisi açık bulunan ve davacı ile arasında husumet olduğu da iddia edilmeyen alıcı ifadesi maddi delil kapsamında değerlendirilir¹⁶⁸.

Vergi mükellefleri olası bir vergi incelemesinde vergi tarhiyatı ile karşılaşma riski karşısında VUK'da belirtilen kural ve ilkelere göre lehlerine delil oluşturma ihtiyacı içindedirler. Vergi yönetimi ise, söz konusu vergi tarhına dayanak olacak vergi inceleme raporunda varılan sonuçları yine VUK'da yer alan ispata ilişkin ilke ve kurallara göre delillerle kuvvetlendirmek zorundadır. Bu yüzden bir tarafta idare diğer tarafta mükellefler tarafından ispata ilişkin kurallara ve ilkelere uyulması tarafların yargıda işlerini kolaylaştıracaktır¹⁶⁹. Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesi ile vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranması gereğinden delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergilendirmenin takip ettiği ekonomik gerçeklik doğrultusunun zorunlu aracı, delil serbestliği ilkesidir. Vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal bir sonucu olan delil serbestliği ilkesi, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, yani iktisadi özün ve içeriğinin ispatına olanak vermektedir. İnceleme elemanları, çeşitli yollarla bilgi ve delil toplarlar. Delil toplamak amacıyla başvurulmuş başlıca yol ve yöntemler¹⁷⁰:

- Mükelleften bilgi alma,
- Arama,
- Alıcı ifadeleri,
- Bankalardan ve finans kurumlarından bilgi alma,
- Bilirkişiye başvurma,
- Fiili tespit şeklinde yer almaktadır.

Esas olarak delil serbestliği ilkesinin mükellefin yararına mı idarenin yararına mı olduğu hususunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden birincisine göre, delil serbestliği ilkesi genellikle idarenin lehine, mükellefin aleyhine

¹⁶⁷ Danıştay 4. Daire, 12.11.1975 tarih ve E: 1975/932, K: 1975/2921 (Özkan, Gül, a.g.m., s. 154-155).

¹⁶⁸ Danıştay 4. Daire, 24.12.1999 tarih ve E: 1999/194, K: 1999/614 (Özkan, Gül, a.g.m., s. 154).

¹⁶⁹ Özgür Biyan (a), "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspat Açısından Önemi ve Bir Eleştiri: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 281, (Şubat 2012), s. 74.

¹⁷⁰ Özkan, Gül, a.g.m., s. 152.

işlemektedir. Mükellefler vergi kanunlarının hükümlerine uyduklarını, belge ve kayıt düzenine de itibar ettiklerini ispatlamak zorundadırlar. Bir diğer taraftan, vergi idaresinin, mükellefin kanuna uygun hareket etmediğini her türlü delil ile ortaya koyma hakkı mevcuttur. İkinci görüşe göre ise, delil serbestliği vergi idaresi tarafından olduğu kadar mükellefler tarafından da geçerlidir. Bu sebeple vergilendirmeye ilişkin işlemin hukuka aykırılığını ispat hakkı mükellefler için de söz konusu olmaktadır¹⁷¹.

Önemli olan hususlardan bir diğeri ise, ispat vasıtası olarak kullanılacak olan delillerin hukuka uygun olması gerekmektedir. Hukuka aykırı bir delile dayanılarak işlem yapılması halinde hukuk devleti ile bağdaşmayan bir durum ortaya çıkacaktır. Hukuka aykırı yollardan elde edilen deliller söz konusu olduğunda ise, bu husus ceza hukuku¹⁷² bağlamında çokça tartışılan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak vergi hukukunda aynı derecede üzerinde durulan bir konu olmadığı söylenebilir. Örneğin, vergi incelemeye yetkili olan kişiler gerekli izin ve bildirimlerde bulunmadan mükellef nezdince inceleme yaparak, bazı belgelere el koyarlarsa ve bunlar üzerinden de tarhiyat gerçekleştirmeleri durumu oldukça tartışmalı bir husustur. Böyle bir durumda ceza hukukundaki gibi davranılmalı ve yapılan işlemler geçersiz sayılıp, tarhiyat yapılmışsa bunun iptali önemlidir. Zira uygulamada bazen bunun tersi durumlarla da karşılaşılabilir¹⁷³.

Vergi inceleme sürecinde ispatlama aracı olarak kullanılan önemli bir araç “karine”dir. Karine, bilinen bir olaydan bilinmeyen diğer bir olay için çıkarılan sonuç anlamına gelmektedir. Karineler, fiili (maddi) ve kanuni karineler olmak üzere ikiye ayrılmaktadırlar. Kanuni karineler, belirli bir olaydan belirli olmayan bir olay için kanun tarafından öngörülen sonuçlardır. Bu yüzden kanuni karinelerde ispat yükü de

¹⁷¹ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı, İstanbul, 2016, s. 68.

¹⁷² CMK m. 217/2 “...hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delil...”, m. 230/1 (b) “...hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin...” ve m. 289 “...hükümün hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delile dayanması ...”. (Neslihan Karataş Durmuş (a), “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVIII, Sayı 3-4, (2014), s. 517).

¹⁷³ Karataş Durmuş, a.g.m., s. 517; Ayrıntılı bilgi için bkz: Bumin Doğrusöz, “Hukuka Aykırı Delillerle Vergi”, *Referans Gazetesi*, (28.04.2008), http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=95773, (erişim tarihi: 25.04.2017).

yer değiştirmiştir. Karine lehine olan taraf o olayı ispat etmekle yükümlü deęildir¹⁷⁴. Olayların normal akış biçimine göre ortaya çıkacak sonucun zorunluluğunu ifade eden fiili karineler ile kanunda öngörülen varsayımlardan oluşan kanuni karineler¹⁷⁵, vergilendirme sürecinde, inceleme elemanları tarafından kullanılan karinelerdir¹⁷⁶. Karine sayesinde inceleme esnasında bulunan ve tespit edilen hususlardan, bilinmeyen olaylara ilişkin çıkarımlar yapılabilmektedir.

I. Vergi İncelemesinin Türleri

Vergi incelemesinin türlerini; incelemenin kapsamı ve süresine göre, kaynağına göre, sürekliliğine göre, incelemenin akışına göre, incelemenin yapıldığı yer bakımından ve son olarak incelenecek yükümlü sayısı bakımından tasnif etmek mümkündür.

1. İncelemenin Kapsamına ve Süresine Göre

İnceleme, kapsamı ve süresine göre üç şekilde tasnif edilmektedir. Bunlar kısa, sınırlı ve tam incelemedir.

a. Kısa İnceleme

Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir ya da birkaçını belirli bir yönüyle kapsamaya yönelik yapılan incelemeler “kısa inceleme” olarak adlandırılmaktadır¹⁷⁷.

¹⁷⁴ Kanuni karineler de “kesin kanuni karine” ve “adi kanuni karine” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kesin kanuni karinelerin aksi ispat edilemez. Örneğin, GVK’nın 5. maddesinde Türkiye’de bir takvim yılı içinde devamlı olarak 6 aydan fazla oturan kişi belirli sebeplerin varlığı halinde Türkiye’de yerleşmiş sayılmaz. Düzenlemede tutukluluk, hükümlülük, hastalık gibi bir sebepten dolayı Türkiye’de 6 aydan fazla oturan kişi ayrıca yerleşmiş sayılmadığını ispatlamak zorunda değildir. Daha da önemlisi vergi idaresi de hiçbir şekilde tutuklu bir kişinin Türkiye’ye yerleşmiş sayılacağını ispatlayamayacaktır. Bu da göstermektedir ki GVK’daki bu düzenleme kesin bir kanuni karinedir. Adi kanuni karine de ise, karinenin aksi ispat edilebilir. Karine aleyhine olan taraf, karinenin aksini ispat edebilir. (Mustafa Akkaya vd., “Vergi Hukukunda Emsallere Uygunluk ve Gerçeklik İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme), *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 276, (Eylül 2011), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukunda-emsallere-uygunluk%E2%80%9D-ve-gerceklik%E2%80%9D-ilkesi--kurumlar-vergisi-kanununun-13-uncu-maddesi-bağlamında-bir-irdeleme-/4533>, (erişim tarihi: 30.04.2017).

¹⁷⁵ Ayrıntılı bilgi için bknz: Fatma Tülay Karakaş, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, *AÜHFD*, Cilt 62, Sayı 3, (2013), s. 729-759.

¹⁷⁶ Soydan, a.g.e., s. 386.

¹⁷⁷ şeker, a.g.e., s. 123.

Bir diğ er ifadeyle vergilendirme dönemine ilişkin vergi mükellefinin tabi oldu ğ u vergi türüne ilişkin matrah unsuru veya unsurlarının incelenmesi durumudur.

Genellikle dar anlamlı tam inceleme şeklidir. Tek bir verginin belli bir matrah bölümü ya da bir durumun sadece bir ayrıntısını incelemeye alır. Tam incelemeden ayrılan yönü, incelemenin alanı kısmıdır¹⁷⁸. Örneğ in, ticari ve zirai kazançları olan mükellef ve gelir vergisi mükellefinin bir vergilendirme döneminde yalnızca ticari faaliyetinin incelenmesi o yükümlü açısından kısa vergi incelemesidir¹⁷⁹.

b. Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, incelemeye tabi olanlar kapsamında ödenmesi gereken verginin araştırılması amacıyla belirli bir konuyla sınırlı olarak yapılan incelemedir¹⁸⁰. Ayrıca, sınırlı incelemenin altı ay içerisinde bitirilmesi gerekmektedir. Sınırlı inceleme iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birincisi, mükellefin vergi kanunlarının usul ve şekil yönündeki hükümleri karşısındaki durumunun incelenmesidir. İkincisi mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesinde, vergi kanunları da dikkate alınmak kaydıyla yapılacak genel vergi incelemesi hazırlığı çalışmalarında yapılan incelemelerdir¹⁸¹. İnceleme yönetmeliğinin 3. maddesinde ise, sınırlı inceleme “*tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi*” şeklinde yer almaktadır. Sınırlı inceleme, belirli bir konu ile sınırlı kalmaktadır. Örneğ in, mükellefin ticari kazancı kapsamında yalnızca indirilecek giderlerinin incelemeye konu olması ya da yapılan ihbarlar neticesinde, yalnızca ihbar konusuyla sınırlı yapılan incelemedir. Bu sebeple özellikle iş yükünün yoğun olmasından dolayı tercih kapsamındadır¹⁸².

¹⁷⁸ Gökay, a.g.e., s. 77.

¹⁷⁹ Hesap Uzmanları Derneğ i, *Denetim İlke ve Esasları I. Cilt*, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996, s. 102.

¹⁸⁰ Mehmet Batun, “Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215, (Kasım 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11935>, (erişim tarihi:01.05.2017).

¹⁸¹ Gökay, a.g.e., s. 77.

¹⁸² Servet Uçkan, *Türkiye’de Vergi İncelemesi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s. 46.

c. Tam İnceleme

Belirli bir hesap dönemine ilişkin yapılan bütün işlemler ile bu işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin incelenmesi “tam inceleme” anlamına gelmektedir. Tam inceleme, incelemenin tüm aşamalarını içinde barındıran, asıl anlamda vergi incelemesidir. Aynı zamanda net ve gerçeği yansıtan sonuçların bulunmasına imkan vermektedir¹⁸³. Vergi incelemesinin en akılcı ve gelişmiş şekli olarak karşımıza çıkarak, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının her türlü vergi açısından ayrıntılı incelenmesidir. Tüm vergi inceleme safhalarını ve matrah unsurlarını da kapsamaktadır. İnceleme yönetmeliğinin 3. maddesinin h bendinde tam inceleme, “*bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi*” şeklinde ifade edilmiştir¹⁸⁴. İlâveten özel inceleme karşılığı, muhasebenin şekil yönünden revizyonu, muhasebe revizyonunun vergi kanunları açısından yapılmasını, olayların ve işlemlerin vergi ve vergileme açısından eleştirisini kapsayarak sonuçta rapor düzenlenmesini ve vergi idaresine verilmesini de içine almaktadır¹⁸⁵. Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise, tam incelemenin bir yılda bitirilmesi gerekmesi durumudur.

Vergi incelemesi yönetmeliğinde¹⁸⁶ yapılan son değişikliğe göre, yönetmeliğin “vergi inceleme görevinin verilmesi” başlıklı 6. maddesinde tam ve sınırlı inceleme ayrımını zımni bir şekilde bitiren düzenleme yer almaktadır. Yönetmeliğin 6. maddesine göre, “*Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriye gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni*

¹⁸³ Akdoğan, a.g.e., s. 14.

¹⁸⁴ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 180.

¹⁸⁵ Gökay, a.g.e., s. 77.

¹⁸⁶ “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”, 25.10.2016 tarihli ve 29868 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bir görevlendirme gerektirmez” şeklinde bir değişiklik bulunmaktadır. Buna göre, inceleme görevlendirme yazısında hangi konunun inceleneceğine ilişkin bilgi verilirse yalnız o konu incelenecektir. Farklı bir konuya ilişkin vergi incelemesi yapılması durumu olduğu takdirde ise, ayrıca görevlendirme yazısı talep edilecektir. Ancak bu durum, tespitin gidişatı için mükelleften bilgi ve belgenin talep edilmesinin zorunlu olduğu, harici verilerden kolay tespit yapılamadığı durumlar için geçerliliğini yitirecektir¹⁸⁷.

Söz konusu değişikliğin öncesinde tam inceleme olarak yürütülen vergi incelemesinde, görevlendirme yazısında belirtilen konu haricinde de araştırma ve tespit yapılabilmekteydi. Böylelikle, yönetmelikte tanımlandığı gibi mükellefin tüm işlemlerinin incelemesi gerçekleştirilebiliyordu. Sınırlı incelemede yalnızca görevlendirmede belirtilen hususlara ilişkin inceleme yapılıyordu. Fakat yapılan değişiklik neticesinde, görevlendirme yazısında belirtilen konu haricinde inceleme yapılamayacağı ve bilgi veya belge istenemeyeceği için tüm incelemeler konuyla sınırlı olduğundan “sınırlı inceleme” sayılmış olacaktır¹⁸⁸.

2. İncelemenin Kaynağına Göre

İncelemenin kaynağı açısından normal (olağan), ihbarlı, karşıt ve çapraz inceleme olmak üzere dört tür inceleme vardır.

a. Normal (Olağan) İnceleme

Herhangi bir ihbar olmaksızın, daha önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen beyanname veya mükellefler kapsamında gerçekleştirilen incelemelere “normal veya olağan vergi incelemesi” denilmektedir¹⁸⁹. Normal vergi incelemesinde tamamen objektif ölçütler kullanılmaktadır. Denetim örgütlerinin çalışma planları kapsamınca belli sektörler ve mükellefler incelemeye alınsa da denetim elemanı, mükellef tarh dosyaları üzerinden bir seçim yaparak incelemeye başlamaktadır.

¹⁸⁷ Emre Akın, “Vergi İncelemesinin Kapsamına Yönelik Son Yönetmelik Değişikliğinin Kanuna Uygunluğunun Değerlendirilmesi ve Uygulamaya Yansması”, *Maliye Araştırmaları-1*, (Ed. Adnan Gerçek, Özhan Çetinkaya), Ekin Yayınevi, Bursa, Ekim, 2017, s. 22.

¹⁸⁸ Akın, a.g.m., s. 22-23.

¹⁸⁹ HUD, a.g.e., s. 102.

İncelemenin kapsamı açısından baktığımızda, mükellefin tüm faaliyetlerini içerecek şekilde tam ve geneldir. Mükellefin bütün gelir unsurlarına yönelik yapılan bu inceleme sonuçları, tek bir vergi inceleme raporunda toplanmaktadır. Mükellef birden fazla vergi yasasına giren faaliyet konuları ile ilgileniyorsa, her vergi kanunu için ayrı bir inceleme raporu düzenlenmesi gerekir. İlâveten, inceleme elemanı gerek gördüğü taktirde mükellefin zamanaşımı süresi içinde birden fazla takvim yılı faaliyetleri de incelenebilmektedir. Böyle bir durumda yapılması gereken, her takvim yılı için ayrı bir inceleme raporu düzenlenmesidir¹⁹⁰.

b. İhbarlı İnceleme

İhbar kelime anlamı olarak; haber verme, bildirme, bildirimdir. Ayrıca, suçlu olduğu varsayılan bir kişiyi veya adli ya da idari bir cezayı gerektiren hukuka aykırı bir eylem veya olayı yetkili makamlara gizlice bildirme, haber verme anlamlarına gelmektedir. Vergisel anlamda ihbar ise, *“herhangi bir vergi mükellefinin vergi mevzuatına aykırı hal ve eylemleri sebebiyle meydana getirdiği vergi kayıp ve kaçakları ile vergiye tabi olduğu halde vergilendirilmediği anlaşılan her türlü gelir getiren iş ve işlemleri ve bunların sorumlularını yetkili makamlara yazılı veya sözlü olarak bildirme eylemidir¹⁹¹”*.

İhbarlı incelemeler, vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi veya bulgu bulunan mükellefler nezdinde özel nedenlerle başlatılan olağandışı incelemelerdir. Bu tür incelemelerde aramalı incelemeye başvurulması durumu da söz konusudur¹⁹². İhbarlı incelemelerin dayanağı, genellikle kamu organları veya özel şahıslar tarafından yapılmaktadır. Fakat unutulmamalıdır ki, her yapılan ihbar inceleme dayanağı olmayacaktır. Bu durumun mahiyetine bakacak olursak; esas olarak ihbarda bildirilen genellikle vergi suçudur. Muhbir, bu suç izleme ve saptamayla görevli değildir. Kamu organları, bilgisi içerisine giren vergi suçlarını zorunlu olarak

¹⁹⁰ Gökay, a.g.e., s. 72-73.

¹⁹¹ Neslihan İçten İnce, “İhbar Müessesesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 288, (Aralık 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29370>, (erişim tarihi: 04.05.2017).

¹⁹² Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 183.

bildirmek durumundadırlar. Fakat özel şahısların böyle bir durumu söz konusu değildir. Özel şahısların ihbarları¹⁹³:

- Ciddi ve tutarlı olmalı,
- Rekabet, menfaat ve öç almak kasdıyla yapılmış olmamalıdır.

c. Karşıt İnceleme

Mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere, incelenen mükellef ile ilişkisi sebebiyle başka bir mükellef nezdinde başlatılan inceleme “karşıt inceleme”dir¹⁹⁴. Karşıt incelemedeki esas gaye; tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Uygulamada Yeminli Mali Müşavirler (YMM) karşıt incelemelerde muhtelif güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. Özellikle ihtiyaç duydukları bilgileri kısa sürede alamamaları başta gelmektedir¹⁹⁵.

Karşıt incelemede önemli bir husus ilgili kişiye, incelemeye başlarken yapılan işin bir karşıt inceleme olduğunun bildirilmesi durumudur. Yoksa, söz konusu kişi tam bir vergi denetiminden geçtiğine inanabilir. Karşıt inceleme aynı zamanda en çok başvurulmuş inceleme tekniklerinden birisidir. Bu inceleme tekniğinde, bir tarafın gider unsuru diğer tarafın hasılat unsurunu oluşturduğundan dolayı sağlıklı sonuçlar verebilmektedir¹⁹⁶. Ayrıca, karşıt incelemeye tabi olmak, vergi incelemesine tabi olduğunuz anlamına gelmemektedir. Karşıt incelemede bir başka mükellef nezdinde inceleme yapılırken, bu mükellefle ilgili olan kimselerden defter ve belgeleri ibraz etmeleri istenmesi halidir. Karşıt incelemede yalnızca vergi incelemesi yapılan mükellefin kayıtlarının doğruluğunu teyit etmek amacıyla yapılan bir araştırma kapsamındadır¹⁹⁷.

¹⁹³ Gökay, a.g.e., s. 74.

¹⁹⁴ HUD, a.g.e., s. 102.

¹⁹⁵ Nuri Değer, “Karşıt İncelemelerde Karşılaşılan Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 281, (Mayıs 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28602>, (erişim tarihi: 04.05.2017).

¹⁹⁶ Gökay, a.g.e., s. 76.

¹⁹⁷ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 183.

3. İncelemenin Sürekliliğine Göre

İncelemenin sürekliliğine göre iki tür inceleme vardır. Bunlar; sürekli ve devresel incelemedir.

a. Sürekli İnceleme

Sürekli inceleme, incelemeye alınan kuruluşların defter, kayıt ve belgelerinin belirli bir dönem baz alınarak sürekli incelenmesidir¹⁹⁸. Burada her inceleme, bir önceki incelemenin bitim tarihinden başlayacak şekilde yapılmaktadır¹⁹⁹. Sürekli incelemede amaç, yapılan işlemlerin gerçeğe uygun olması ve sürekli gözetim altında tutularak vergi kaybının önüne geçmektir. Oldukça verimli bir inceleme yöntemi olmakla birlikte, birçok zor yanı da bulunmaktadır. Bu incelemede, kuruluşların sürekli incelemeye tabi tutulması fazla zamana ihtiyaç duyulmasını gerektirmekte ve fazla sayıda inceleme elemanına gereksinim duyulmaktadır²⁰⁰.

b. Devresel İnceleme

Sürekli incelemenin içerdiği birçok olumlu yönünün olmasının yanında içerdiği olumsuz yanlar devresel incelemeye yönlendirmektedir. Bu yöntemde, yapılacak vergi incelemesinin hangi devir ile ilgili olacağı, eğer geçerli bir sebep yok ise, rastlantıya bağlıdır. Devresel inceleme yöntemi daha az zaman ve harcama gerektirdiğinden, ayrıca sürekli incelemeye oranla daha az inceleme elemanı ile yürütülebileceğinden yararlıdır²⁰¹.

4. İncelemenin Akışı Bakımından

İncelemenin akışı bakımından ileriye ve geriye doğru vergi incelemesi yapılabilmektedir.

¹⁹⁸ Akdoğan, a.g.e., s. 15.

¹⁹⁹ Şeker, a.g.e., s. 122.

²⁰⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 15.

²⁰¹ Akdoğan, a.g.e., s. 15.

a. İleriye Doğru İnceleme

İleriye doğru inceleme yöntemine genellikle aralıksız bir şekilde ve matrahın gizlendiğine dair kesin kanıt veya ihbar var ise, ya da mükellefin muhasebe işlemleri geriye doğru incelemeye uygun değilse başvurulmaktadır. Bu yöntemde asıl kayıtlara, hesaplara, bilançoya ve beyannameye kadar gidilebilmektedir²⁰².

b. Geriye Doğru İnceleme

Bu yöntemde, bilanço ve kar-zarar tablolarından belgelere doğru bir inceleme söz konusu olmaktadır. Özellikle sonuca odaklanarak, sonucun oluşmasına etki eden belgelere doğru araştırma derinlik kazanmaktadır. En sık kullanılan yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun altında yatan sebep ise, verimli ve daha kolay olmasıdır²⁰³.

5. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından

İncelemenin yapıldığı yer bakımından işyerinde ve dairede inceleme olarak iki tür inceleme söz konusu olmaktadır.

a. İşyerinde İnceleme

Esas itibariyle vergi incelemesi, incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır (VUK m. 139). Bir diğer ifadeyle incelemenin işyerinde yapılması temel kuraldır²⁰⁴. İşyerinde inceleme; mükellefin defter, kayıt, belge ve işlemlerinin elde edilmiş bilgilerden de faydalanılarak mükellefin işyerinde incelenmesidir. İşyerinde inceleme yöntemi, çoğunlukla envanter incelemesini de kapsamaktadır. Karmaşıklığı nedeniyle yetişkin ve bilgili elemanları gerektiren bu yöntem, fazla zaman ve harcamaya ihtiyaç duyulmasını gerektirmektedir²⁰⁵. İşyeri tabirinden kasıt, fiilen işin

²⁰² Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 182.

²⁰³ Akdoğan, a.g.e., s. 16.

²⁰⁴ Danıştay 4. Daire, 11.10.1995 tarih ve E: 1994/4263, K: 1995/3877; Danıştay 4. Daire 10.11.1999 tarih ve E: 1999/350, K: 1999/3959.

²⁰⁵ Norman D. Nowak, *Tax Administration in Theory and Practise: With Special Reference to Chile*, Praeger Special Studies in İntenational Economics and Development, Praeger Publishers Inc., New York, 1970, p. 69-70; Aktaran: Akdoğan, a.g.e., s. 12.

yapılacağı yerdir. Herhangi bir sınai işletmenin muhasebesi, fabrika binası dışında ayrı bir büroda bulunsa bile inceleme yapacak memur; işletmenin fabrika binası, makine ve tesislerini gezip görmek zorundadır. Hatta mümkün olan hallerde incelemelerin işletme dışındaki büroda değil, işletmenin faaliyet yerinde yapılması daha uygundur²⁰⁶. Çünkü; incelemenin mümkün olduğunca defter, kayıt ve belgelerle birlikte vergiyi doğuran olayın bağlı olduğu unsurların da gözden geçirilmesi gerçek mahiyetin çok daha iyi algılanmasına neden olacaktır²⁰⁷.

İncelemenin işyerinde gerçekleştirilmesi, inceleme sırasında tespit edilen hususların hukuki olarak sağlam zemine oturtulması açısından önemlidir. Bu noktada önemli olan husus, inceleme sonucu ortaya konan hadiselerin objektifliğidir. Nitekim ikmalen tarhiyat konusu matrah farklarının tespiti böyle bir süreci gerektirmediği gibi, bazı zamanlarda re'sen tarhiyat konusu matrah farklarına esas teşkil eden deliller de işletme dışı tespitlerle ortaya konulabilmektedir. Bu durum bize bazı vergi incelemelerinin işyerinde yapılmasına gerek olmadığını da göstermektedir²⁰⁸.

Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının istisnaları vardır. VUK'un 139. maddesine:

- *“İşyerinin müsait olmaması,*
- *Ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılmasının imkansız olması,*
- *Mükellef ve vergi sorumlularının istemesi halinde inceleme dairede yapılabilir”.*

İşyerinin müsait olmaması durumu kanunda belirtilmemiştir. Bunun için işyerinin vergi incelemesine müsait olup olmadığı, her işyerinin kendi koşullarına göre belirlenmelidir. Örneğin; işyerinin vergi incelemesi için mekan bakımından uygun olmamasının zorunlu sebep kabul edilmesi durumu vergi inceleme elemanına işletmede verilebilecek bağımsız ve anahtarı olan bir odanın olmamasını kapsar. Müsait olmama durumu için, sadece mekan bakımından uygun olmamayı kabul

²⁰⁶ Nas, a.g.m., s. 1320.

²⁰⁷ Erdem, a.g.e., s. 96.

²⁰⁸ Yavuz Yıldırım, “İncelemenin İşyerinde Yapılması Üzerine”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 227, (Temmuz 2000), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2410>, (erişim tarihi: 17.05.2017).

etmemek gerekir. Vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde gerçekleşebilmesi için, incelenen mekanın dışındaki koşullar da burada büyük önem arz etmektedir²⁰⁹.

b. Dairede İnceleme

Dairede inceleme; defter, kayıt ve belgelerin mükellef tarafından vergi dairesine getirilmesi ve incelemenin dairede gerçekleştirilmesidir. Vergi dairesinde bildirimler üzerine yapılan araştırmaların neticesinde öncelikle hangi mükelleflerin durumunun inceleneceği belirlenmektedir. Bu inceleme yöntemi, hem zamandan tasarrufa hem de daha az harcamaya imkan vermektedir²¹⁰.

İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işi terk gibi durumlarda incelemenin işyerinde gerçekleştirilmesi söz konusu olamaz. Böylesi bir durumda mükelleften lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı bir şekilde talep edilir. VUK'un 139. maddesinin son fıkrasınca incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belirtilen süre zarfında mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı mazereti olanlara ise, defter ve vesikalarını daireye getirmeleri için uygun bir süre verilir²¹¹.

6. İncelenecek Yükümlü Sayısı Bakımından

İncelenecek yükümlü sayısı bakımından iki türlü bir ayırım söz konusudur. Bunlar toplu ve bireysel (münferit) incelemelerdir.

a. Toplu İnceleme

Bir yerleşim yerinde, belli bir iş kolunda faaliyette bulunan mükelleflerin tümünün incelenmeye alınmasıdır. Örneğin, bir ildeki organize sanayi bölgesindeki tüm mükelleflerin incelemeye dahil edilmesi toplu incelemeye örnek gösterilebilir²¹².

²⁰⁹ Nas, a.g.m., s. 1320.

²¹⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 13.

²¹¹ Erdem, a.g.e., s. 97.

²¹² Hasan Hüseyin Bayraklı vd., *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe ve Hata Hileleri*, Ekin Yayınevi, Bursa, Mart, 2012, s. 130.

b. Bireysel (Münferit) İnceleme

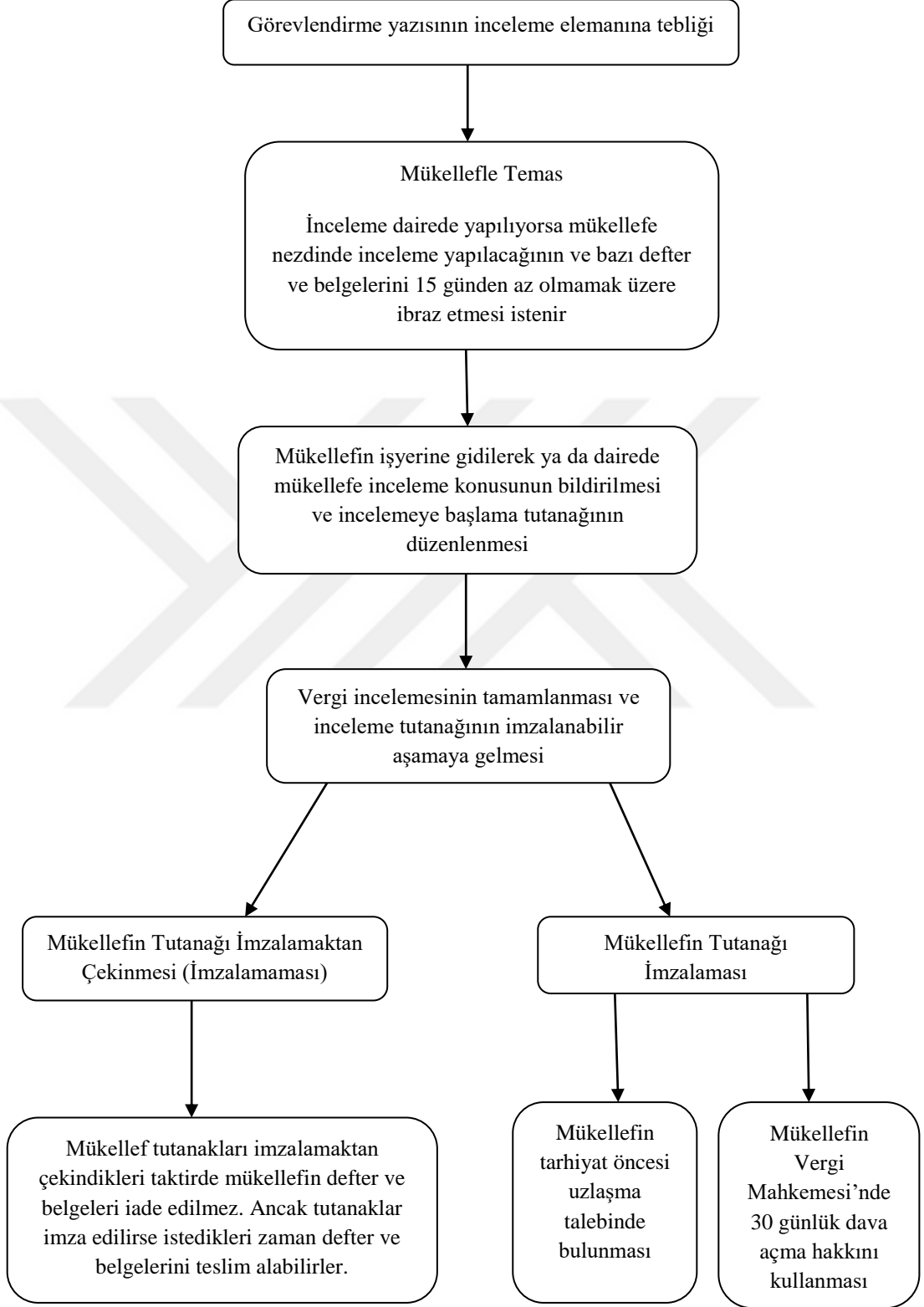
Sadece bir mükellefin incelenmesine, “bireysel inceleme” adı verilmektedir. Zaman zaman ihbar zaman zaman da tesadüfi yöntemlerle tespit edilen mükelleflerin incelemeye tabi tutulması bireysel incelemeye örnek gösterilebilir²¹³.

V. VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Vergi inceleme süreci, içinde birçok faktör ve aşamayı barındıran önemli bir olgudur. Bu süreçte yapılması ve dikkat edilmesi gereken unsurlar ilgili yönetmelikler, kanunlar ve yargı kararları kapsamında bu başlık altında ele alınmaktadır. Konu açıklanmadan önce, vergi inceleme sürecinin gösterimi Şekil 2'deki şekilde yapılabilir.

²¹³ Bayraklı vd., a.g.e., s. 130.

Şekil 2: Türkiye'de Vergi İnceleme Süreci



Kaynak: Mustafa Göktuğ Kaya vd., *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler*, Nobel Bilimsel Eserler, 2. Basım, Ankara, Haziran, 2017, s. 15; Gelir İdaresi Başkanlığı, *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No 50, Ankara, Kasım, 2007, s. 16.

A. Vergi İncelemesine Başlanılması

Vergi incelemesi, esasen hukuki bir süreçtir. Bu sebeple de incelemenin ne zaman başladığı ve sona erdiği büyük bir önem arz etmektedir. Bu süreçte birtakım vergisel kolaylıklar²¹⁴ ve incelemenin tamamlanmasının bir süreye tabi olmasının etkileri de görülebilecektir²¹⁵. Vergi incelemesi niteliği gereği planlı ve sistematik çalışmayı gerektiren bir süreçtir. Bu süreçten beklenen sonuçların güvenilir olabilmesi için inceleme görev yazısının alınmasından itibaren çok iyi bir planlama yapılması gerekmektedir. Öncelikle hazırlık sürecinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından nezdinde inceleme yapılan kişilere ve konulara ilişkin görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarının tetkik edilmesi en temel adım olarak karşımıza çıkmaktadır²¹⁶. Vergi incelemesinin başlamış sayılmasını gerektiren kriterler 3 başlık altında toplanabilmektedir²¹⁷:

- Mükellef nezdinde işe başlama tutanağının düzenlenmesi,
- Mükellefe davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması,
- Matrahın tesisine ilişkin tutanak düzenlenmesi veya defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından ibraz edilmiş olmasıdır.

6009 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile VUK'un 140. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen "*vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak, bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan verirlen. Ayrıca, tutanağın bir örneğini inceleme elemanının bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler*" kuralı bulunmaktadır. Bu tutanağın tarihi incelemeye başlama tarihidir ve bu durum inceleme sürelerinin tespiti açısından büyük bir önem arz etmektedir.

²¹⁴ "Örneğin, mükelleflerin VUK'un 344/3. maddesine göre düzeltme beyannamesi verebilmelerinin ve 371. maddeye göre de pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmelerinin ön koşulu, bu işlemlerden yararlanmadan önce, haklarında vergi incelemesine başlanmış olmasıdır". (Azmi Demirci, "Vergi İncelemesinin Başlaması ve Sona Ermesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215, (Kasım 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11941>, (erişim tarihi:18.09.2017).

²¹⁵ Demirci, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11941>, (erişim tarihi:18.09.2017).

²¹⁶ Erdem, a.g.e., s. 89.

²¹⁷ Alper Aslıhak, "Vergi İncelemesine Başlama", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 262, (Temmuz 2010), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-incelemesine-baslama/2855>, (erişim tarihi: 06.09.2017).

Diğer taraftan İnceleme Yönetmeliği bu tutanağın muhteviyatını da tespit etmektedir²¹⁸. İnceleme Yönetmeliği'nin 11. maddesine baktığımızda, incelemeye başlama tutanağında asgari aşağıdaki yazılı hususlara yer verilmesi gerektiğini görmekteyiz:

- Mükellefin kimlik bilgileri; ünvanı, adres ve faaliyet konusu,
- İncelemenin türü (tam/sınırlı),
- İncelemeye alınma gerekçesi,
- İncelemenin konusu,
- İnceleme dönemi,
- İnceleme dairede yapılacak ise buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati,
- Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, imzalar,
- Mükellefin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi.

25.10.2016'da üç adet yeni yönetmelikle beraber vergi incelemelerinde birtakım yenilikler yapılmıştır. Bu değişen yönetmelikler; “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, “Vergi Denetim Kurulu (VDK) Yönetmeliği” ve “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”tir. İnceleme yönetmeliğinin “vergi inceleme görevinin verilmesi” başlıklı 6. maddesinin 3. fıkrasında yeni değişiklikle beraber;

“Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez” şeklinde yer almaktadır.

²¹⁸ Ömer Gören, “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 3, (2012), s. 424.

B. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar ve Yetkileri

VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar belirtilmektedir. Bu doğrultuda vergi incelemesine yetkili olanlar:

- “Vergi müfettişleri ve yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru (vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanı bulunmayan yerlerde defterdar),
- Vergi dairesi müdürleri²¹⁹ ve yardımcıları,
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar”.

Mükellefler açısından incelemenin geçerli olabilmesi için VUK'un 135. maddesinde belirtilen inceleme yetkisine haiz kişilerce yapılması önemlidir. Kaldı ki Danıştay, Sayıştay denetçileri ve iş müfettişleri tarafından yapılan incelemelere dayalı tarhiyatlara yerinde bulmayarak bozmuştur²²⁰. Ancak kanunda yer almamakla beraber Bankalar Kanunu'nda sınırlı olsa da vergi incelemesi yapma konusunda yetki hükmü bulunan bankalar yeminli murakıplarının²²¹ vergi incelemesi yetkisinin mahiyeti bakımından Danıştay'da farklı kararlar verildiği gözlemlenmektedir. 4389

²¹⁹ Vergi dairesi müdürlerinin vergi incelemesine ilişkin ayrıntılı yetki ve görevleri için bkz: Mehmet Koç, “Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 278, (Kasım 2011), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-dairesi-mudurlerinin-vergi-inceleme-yetkisi-ve-gorevleri/4564>, (24.09.2017).

²²⁰ Altar Ömer Arpacı, “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 192, (Eylül 2004), s. 83.

²²¹ İlgili Danıştay kararına göre, “1999 yılı işlemleri incelenen davacı şirket adına, yurtdışından sağlanmış gibi gösterilen krediler karşılığında gerçekleştirilen kaydı altın alımı işlemi nedeniyle banka varlıkları arasında izlenen altınların alış bedeliyle yıl sonu fiyatı arasındaki değer artışlarının gider yazılması yoluyla vergi kaybına yol açıldığı ileri sürülerek ikmalen kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Bankalar Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanun ile diğer Kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü bankacılık işlemlerinin denetimi, bankaların varlıkları, alacakları, öz kaynakları, borçları, kar-zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerin ve mali bünyeyi etkileyen diğer tüm unsurların tespit ve tahlilinin kurum adına doğrudan başkana bağlı bir kurul teşkil eden bankalar yeminli murakıp ve yardımcılığı tarafından yapılacağı, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da, bankalar yeminli murakıp ve yardımcılarının, kanunda yazılı görevleriyle kayıtlı olmak üzere vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olduklarının hükme bağlandığı, bu düzenlemelere göre bankalar yeminli murakıplarının bankalarla ilgili olarak yukarıda bahsedilen konularda olmak üzere sınırlı bir vergi incelemesi yapmasına olanak tanınmıştır” hükmüne karar verilmiştir. Danıştay 4. Daire, 21.01.2004 tarih ve E: 2002/2885, K: 2004/75; aynı yöndeki bir diğer Danıştay kararına göre, “Bankalar yeminli murakıplarının vergi inceleme yetkisine sahip olmadıkları ve bu incelemenin hukuki sonuçlar doğuramayacağı yolundaki mahkeme kararında yasal isabet bulunmamaktadır” hükmü verilmiştir. Danıştay 7. Daire, 26.10.2005 tarih ve E: 2002/1255, K: 2005/2559.

sayılı Bankalar Kanunu'nun²²² "bankalar yeminli murakıpları" başlıklı 5. maddesinin 2. fıkrasında bankalar yeminli murakıpları ve yardımcılarının, kanunda yer alan görevleriyle kayıtlı olmak şartı ile vergi inceleme yetkisine sahip oldukları yer almaktadır. Bu maddenin Danıştay tarafından yorumlanmasına baktığımızda ise, VUK'da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından ve ayrıca VUK hükümleri uyarınca yapılmış bir vergi incelemesi olmadıkça bankalar yeminli murakıpları yada yardımcılarını tarafından düzenlenen raporlara dayalı vergi tarhiyatı söz konusu olamaz²²³. Ayrıca 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda²²⁴ da bankalar yeminli murakıplarının vergi incelemesi yapacağına ilişkin açık bir düzenleme görülmektedir. Başka bir Danıştay kararına göre ise, Adalet Bakanlığı Müfettişleri de vergi incelemesi yapamazlar²²⁵.

Vergi incelemesi yapan kişiler, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurur ve gittikleri yerlerde, incelemeye başlamadan önce bu vesikayı ilgililere göstermekle yükümlüdürler. Ayrıca vergi incelemesi yapanların yetkileri, görevli oldukları il ile sınırlı değildir. Karşıt inceleme sebebiyle, incelenmekte olan mükellefin iş ilişkisi içinde bulunduğu diğer illerdeki kurum ve kuruluşların da incelemesi söz konusu olabilmektedir²²⁶.

Vergi incelemesi yapan inceleme elemanının inceleme sırasında kanunda belirtilen bazı esaslara uyması gerekmektedir. Bu hususta inceleme elemanı²²⁷:

- *"İncelemeye tabi olana, incelemenin konusunu işe başlamadan evvel açıklar,*
- *Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verir,*
- *Nezdinde inceleme yapılanın rızası olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamaz veya buna devam edemez. Fakat tutanak düzenlemesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması gibi tedbirleri, incelemelerin*

²²² 23.06.1999 tarihli ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²³ Danıştay 3. Daire, 14.10.1999 tarih ve E: 1998/705, K: 1999/3359. (Erdem, a.g.e., s. 65).

²²⁴ 01.11.2005 tarihli ve 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁵ Danıştay 3. Daire, 03.06.2008 tarih ve E: 2007/3816, K: 2008/2766. (Nas, a.g.m., s. 1314).

²²⁶ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 165.

²²⁷ Recep Kaplan, "Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVII, Sayı 4, (2013), s. 158.

yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde resmi çalışma saatleri dışında da gerçekleştirilebilir,

- *İnceleme bitince, nezdinde inceleme yapılanı bunu gösteren bir belge verir,*
- *Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemez,*
- *İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması durumunda en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması durumunda ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmek durumundadır. Bu süreler dahilinde incelemenin bitirilememesi durumunda ek süre talep edilebilir”.*

Vergi inceleme elemanlarının VUK’da sayılan yetkileri ile ilgili taleplerini haklı bir mazereti olmaksızın yerine getirmeyen mükellef hakkında özel usulsüzlük cezası uygulanır. Danıştay’ın bir kararına²²⁸ göre, inceleme elemanlarının yazılı bilgi isteğine zamanında cevap vermeyen mükellefe özel usulsüzlük cezası uygulanmasını hukuka uygun bulmuştur. Bu nedenle mükellefler, inceleme elemanlarının yetkilerine riayet etmeli ve elinden geldiğince yardımcı olmalıdırlar²²⁹.

C. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman

“İnceleme zamanı” başlıklı VUK’un 138. maddesine göre; inceleme sonucu alınmamış yıl dahil olmak üzere zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. VUK’da vergi incelemesi için oldukça geniş bir zaman dilimi ayrıldığı görülmektedir. Netice alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman inceleme yapılabilir. Bu sebeple inceleme elemanı öncelikle incelenen dönemi tarh zamanaşımı süresine uygun ayarlamak durumundadır²³⁰. Ancak bazen bu beş yıllık tarh zamanaşımı süresi aşılmaktadır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 42. maddesi kapsamında yıllara sari inşaat işi yapanlarda vergiyi doğuran olay geçici kabulün yapıldığı yıl doğduğu için zamanaşımı da bu yılı takip eden yıldan itibaren başlamaktadır. Bu sebeple, beş yılda çok daha eski defterler incelemeye konu olabilmektedir. Ayrıca

²²⁸ Danıştay 7. Daire, 21.04.1999 tarih ve E: 1998/1796, K: 1999/1640.

²²⁹ A. Naci Arıkan, “Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile ilgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 382, (Haziran 2013), s. 48.

²³⁰ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 191.

sadece yıllara sari inşaat işlerinde değil, VUK'un 15. maddesi gereği mücbir sebeplerin varlığı ve yine aynı kanunun 114. maddesi gereği takdir komisyonuna başvurma halinde de zamanaşımı süreleri uzamaktadır²³¹. Bir başka hususta ise, VUK'un 138. maddesine göre zamanaşımı süresi içinde yeni bir takım bilgi ve belgelere ulaşılmaması durumunda, aynı dönem için aynı mükellef nezdinde yeniden vergi incelemesi yapılabilmesinin mümkün olduğu görülmektedir.

D. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

VUK'un 139. maddesine göre; *“vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır”*. Bu durumun istisnaları ise, maddenin devamında yer almaktadır. Buna göre işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin yerinde gerçekleşmesi imkansız olabilmektedir. Ya da mükellef ve vergi sorumluları isterlerse vergi incelemesi dairede yapılabilir. Bu durumda vergi incelemesine tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. Buna uymayanlar ise, ibraz etmemiş sayılırlar. Ayrıca VUK'un 139. maddesine ek olarak işyerinde inceleme yapılmasını düzenleyen bir başka hüküm ise, VUK'un “Diğer Ödevler” başlıklı 257. maddesidir. Bu maddeye göre²³²:

- *“İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak,*
- *İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak”*.

İncelemenin gerçekleştiği yer esasen birtakım değişiklikler meydana getirebilmektedir. İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması halinde defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilip edilmeyeceği konusunda yaygın bir uygulama bulunmamaktadır. Ancak her durumda mükellefler idareye yardımda bulunmak, istenen tüm defter ve belgeleri incelemeye hazır halde bulundurmak gibi üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmekle yükümlüdürler. İnceleme işyerinde

²³¹ Baykara (a), a.g.m., <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4776>, (erişim tarihi: 04.03.2017).

²³² Nadir Gülhan, Fisun Türkmen, “Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 418, (Haziran 2016), s. 93.

yapıldığı takdirde ayrıca inceleme elemanına incelemeyi yapabileceği çalışma yeri ve diğer fiziksel olanakları sağlamak da mükellefin ödevleri arasında yer almaktadır. Dairede yapılan incelemede tutanakla alınan defter ve belgeleri muhafaza etmek doğal olarak idarenin ve inceleme elemanının sorumluluğundadır. Fakat, incelemenin mükellefin işyerinde gerçekleşmesi halinde inceleme elemanının her gün sonunda defter ve belgeleri çalışma yerinde bırakması nedeniyle idarenin ve inceleme elemanının muhafaza sorumluluğundan bahsedilemeyecektir. İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması halinde, mükellefin defter ve belgelerini muhafaza etme imkanından yoksun olan inceleme elemanının bu defter ve belgeleri tutanakla teslim alması beklenmemelidir. Aksi takdirde inceleme elemanı defter ve belgelerde meydana gelecek bir eksiklikten dolayı sorumlu tutulabilecek, mükellefler ise defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevini yerine getirme ödevinden kurtulmuş olacaktır. İncelemenin mükellefin işyerinde yapıldığı hallerde defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmesinin ve bu konuda bir tutanak düzenlenmesinin gerekli olmadığı düşünülmektedir²³³.

E. Vergi İncelemesinde Süreler ve Etkileri

Süre, genel olarak, belirli bir başlangıcı ve belirli bir sonu olan zaman aralığı anlamına gelmektedir. Bununla beraber belirli bir ana olguya kadar veya belirli bir andan itibaren olan süreler de bulunmaktadır²³⁴. Vergi incelemesi açısından süreler incelendiğinde, hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında, vergi mükelleflerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme ile yaptığı müdahaleleri önceden görmeleri ve durumlarını ayarlamaları gereklidir. Aksi takdirde vergilendirmede keyfilik söz konusu olacaktır²³⁵.

Vergi inceleme sürecinde takip edilecek süreler, VUK ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çerçevesince

²³³ Tayfun Şahin (a), “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Seçiminin, Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazi ve Mükellefe İadesi Konusundaki Etkileri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 234, (Haziran 2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14021>, (erişim tarihi: 28.09.2017).

²³⁴ Ejder Yılmaz, “Hukuk Muhakemeleri Kanununda Süreler”, *E-Journal of Yaşar University*, Cilt 8, Özel Sayı, 2013, s. 3167.

²³⁵ Nas, a.g.m., s. 1326.

düzenlenmiştir. Bu hususta özellikle mükellef haklarını korumak amacıyla, vergi incelemelerinde uyulacak süreler dair genel nitelikte belirlemeler yapıldığı gözlemlenmektedir. Bu kapsamda inceleme elemanlarınca sınırlı incelemelerin altı ay, tam incelemelerin ise bir yıllık süre içerisinde bitirilmesi gerekmektedir. Belirtilen sürelerde incelemenin bitirilememesi durumunda ise, bir defaya mahsus altı aya kadar ilave süre tahsis edilir. İdare tarafından ise, inceleme elemanları tarafından incelemeye esas kanuni sürelerin aşılması halinde Devlet Memurları Kanunu ve Türk Ceza Kanunu (TCK) gereğince inceleme elemanları hakkında soruşturma yapılmasına sebep olabilmektedir²³⁶.

Söz konusu süreler, idari işleme ilişkin usul ve şekil kuralları kapsamında olduğundan, şekil ve usul kurallarına uygun yapılmayan bir inceleme, hukuka aykırı hale gelecektir. Bu durum da yapılan tarhiyatların iptali sonucunu doğurabilecektir. Zira VUK'un 140. maddesinin 5. bendindeki açık düzenleme gereği, “*Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı²³⁷, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler*”. Bu anlamda, sürelerle ilişkin sınırlamalara uygun davranmayan veya davranamayan idare, işlem tesis etme yetkisini de kaybedecektir²³⁸.

İnceleme, hem mükellefin hem de idarenin katkısını içeren müşterek bir süreçtir. Hem mükellef hem de idare bu süreçte rol oynamaktadır. Bu sebeple, vergi incelemesinin belirtilen sürede tamamlanamaması durumunda, söz konusu inceleme esas alınarak bir tarhiyat yapılmaması gerekir. Dolayısıyla belirtilen süre idare açısından hak düşürücü süre kapsamındadır. Eğer idare tarhiyat yapmak isterse, yeniden bir vergi incelemesi yaptırmak ve buna göre tarhiyat yapmak durumundadır²³⁹.

Vergi incelemelerinde süre iki yönüyle oldukça önemlidir. Birincisi, verginin temel amacı ve hukuki sebebi belirli bir bütçe dönemindeki finansman ihtiyacının karşılanmasıdır. Bu yüzden; vergi incelemesi görevlendirilmesindeki gecikme, vergi

²³⁶ M. Meftun Canbek, “Vergi İncelemesinde Süre Sınırının Kritiği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 402, (Şubat 2015), s. 76-77.

²³⁷ 02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nın 46. maddesiyle, bu bentte yer alan “kararname, tüzük” ibaresi “Cumhurbaşkanlığı kararı” şeklinde değiştirilmiştir.

²³⁸ Pınar, a.g.m., s. 49.

²³⁹ Ersin Nazalı, Duygu Kapucu, “Vergi İncelemesinde Süreler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 421, (Eylül 2016), s. 129.

incelemesine başlanılmasındaki gecikme, bütçe döneminden uzaklaşılmasına neden olabilecektir. Vergi incelemesinin belirli bir süre içinde bitirilmesi yönündeki sınırlama idarenin daha etkin ve verimli çalışmasının gereği olduğu gibi eşit, dengeli ve adil vergilendirmenin de gerçekleşmesinde önemli bir araç olan incelemenin fonksiyonunun gereğidir. Başka bir açıdan, vergi incelemesinde süre sınırlamasının önemli yönü mükellef hukukudur. İncelemeye tabi olan mükellefiyet türü ve vergi ödevleri göz önüne alındığında, zamana yayılı ve süregelen vergi ilişkilerinin inceleme konusu olduğu ortaya çıkmaktadır. Geleceğe doğru ilerleyen bu ilişkinin inceleme kapsamında geçmiş boyutları ele alınırken mükellef hukukunun korunması önem arz etmektedir. Bu kapsamda yürütülen incelemenin bağlı olduğu kamu yararı kadar mükellefin de bir hukuku ve hakları olduğu unutulmamalıdır²⁴⁰.

F. Vergi İncelemesinin Tamamlanması ve Raporlanması

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 21. maddesine göre; *“vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmekte olup; ancak, incelemenin tamamlanmış olması ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesine mani değildir”*. Yönetmeliğin devamında 22. madde de, *“mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içinde bir tutanak ile iade edilir”* ifadesi bulunmaktadır. İnceleme süresine ilişkin 23. madde de ise, incelemenin türüne göre altı aylık veya bir yıllık süreler esas alınmak üzere, incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı yer almaktadır. Bu düzenlemeler ışığında, rapor değerlendirme komisyonu aşaması ayrı bir aşama olduğu için ve inceleme raporlarına istinaden yapılan işlemlerin geçerliliğine ilişkin Kanun'la getirilen bir usul kuralı olmadığı için, inceleme raporunun bağlı bulunulan birime iletilmesinden, raporun değerlendirilmesinin olumsuz olması halinde

²⁴⁰ Erdem, a.g.e., s. 139.

izlenecek yolun bitimine kadarki aşamanın “incelemenin tamamlanması” aşaması olarak irdelenmesi daha uygun olacaktır²⁴¹.

Vergi inceleme raporları, dayanağını VUK’daki inceleme yetkisinden alan ve kendisi de vergilendirme işlemlerine dayanak teşkil edecek hazırlayıcı idari işlemin şeklen varlık kazandığı resmi bir belge kapsamındadır. Bu kapsamda vergi inceleme raporunda, yapılan inceleme ve denetimin dayanağı (sebeup unsuru), mahiyeti, konusu ve kapsamı ile değerlendirme, ulaşılan sonuçlar ve öneriler açıkça belirtilir. Vergi inceleme sürecinde yapılan araştırma ve tespitler, ulaşılan delillerle birlikte raporda belirtilen sonuçların destek ve dayanağı olarak ortaya konulmaktadır. Esas olarak vergi inceleme raporunda, yeterli ve tatmin edici düzeyde delil unsuruna dayanmaksızın soyut, kuramsal ve varsayımsal görüşler üzerinden sonuçlara varılması ya da öneride bulunulması da hukuki açıdan söz konusu olamaz²⁴².

1. Vergi İnceleme Raporu

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik olarak VUK’a göre yapılan vergi incelemesinde; vergi matrahının doğruluğu, dönem zararlarının azaltılması, vergi iadesi, vergi tarhi ve bu tarhla birlikte usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil her türlü vergi cezaları ile vergi kanunlarının şekil ve usul hükümlerine uyulmamasından kaynaklı nedenlerle ceza uygulanması sonucunu doğuran hususların tespitinde “Vergi İnceleme Raporu” düzenlenmektedir. İnceleme neticesinde mükellefin beyanının gerçek durumunu yansıttığı sonucuna ulaşılmaması ve eleştirilecek hususa rastlanmaması durumunda bu durumu özetleyen bir kabul raporu düzenlenir ve bu rapor mükellefin vergi dairesi dosyasında saklanır. Vergi incelemesine konu faaliyet ve olayların, vergi mevzuatına uygun bulunmadığı ve aykırılıkların tespit edildiği durumlarda, vergi inceleme elemanı tarafından eleştiri raporu düzenlenir²⁴³.

Vergi inceleme elemanı, raporun kapsam bölümünde ödenen vergi kanunlara uygun değil ise neden uygun olmadığını açıklar. Vergi inceleme raporları, inceleme elemanı ekleri ile birlikte, yapılan çalışmaların sonuçlarını somut olarak ve

²⁴¹ Soydan, a.g.e., s. 572-573.

²⁴² Erdem, a.g.e., s. 110.

²⁴³ Erdem, a.g.e., s. 112.

gerekçeleriyle ortaya koyar ve vergi dairesine gönderir. Vergi dairesi rapordaki esaslara göre vergi ve ceza alma işlemlerini yapar. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlı olup, bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisi bulunmaktadır. Görüldüğü üzere, inceleme raporu vergi yönetimini harekete geçiren bir hukuki nitelik taşımaktadır. Bilindiği gibi, vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, her vergilendirme işleminin temelinde bir kanun hükmü bulunmalıdır. İnceleme raporuna dayalı vergilendirmede “nedensellik ilişkisi” inceleme raporunun “önerme” niteliğidir. Önerme vergi yönetimince “vergileme” olarak algılanmaktadır. Önerme “soyut”, vergileme ise “somut” bir işlemdir. Vergilendirme somut olması nedeniyle mutlaka hukuka uygun olmalıdır²⁴⁴.

Vergi inceleme raporunun tanımından da anlaşılacağı üzere, inceleme raporu vergi dairesi tarafından yapılacak tarh işlemine hazırlık görevi görmektedir. Vergi incelemesi neticesinde hazırlanan rapor tek başına icrai bir işlem özelliği taşımamaktadır. Ancak vergi inceleme raporları her ne kadar icrai işleme hazırlık gibi dursa da, icra organı olan vergi dairesi, rapor üzerinde bir değerlendirme yapmadan aynen uygulamaktadır²⁴⁵.

2. Vergi Tekniği Raporu

Vergi incelemesine yetkili olanlar, vergi inceleme raporu dışında, başka adlar altında da raporlar düzenlemektedirler. Bu konuda VDK Yönetmeliği²⁴⁶ ile düzenleme yapılmıştır. Sözü edilen Yönetmeliğin “Vergi inceleme raporları” başlıklı 57. maddesinin 3. fıkrasında, “*Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu*

²⁴⁴ Salih Özel, “Vergi İnceleme Raporu ve Hukuki Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 171, (Mart 2007), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7362>, (erişim tarihi: 01.10.2017).

²⁴⁵ Organ, a.g.e., s. 141.

²⁴⁶ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur” şeklinde hüküm bulunmaktadır²⁴⁷.

Vergi tekniği raporunun, vergi incelemesindeki yerine baktığımızda; vergi tekniği raporu, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen (sahte fatura) mükellefler hakkında yapılan incelemelerin yer aldığı rapor, yani mükellefin sahte fatura düzenlediğini tespit etmek amacıyla düzenlenen rapor olduğunu görmekteyiz. Uygulamada bir mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine ilişkin bir ihbar, belirti veya kuşku olması halinde bu mükellef hakkında sahte fatura düzenleyip düzenlemediği konusunda inceleme yapılmaktadır. Yapılan bu inceleme neticesinde elde edilen delil, yapılan yoklama ve diğer ispat edici hususlar ışığında mükellefin sahte fatura düzenleyicisi olduğunun tespit edilmesi durumunda “Vergi Tekniği Raporu” tanzim edilerek, bu mükellef tarafından düzenlenen faturalar “sahte fatura” olarak kabul edilmektedir. Düzenlenen bu vergi tekniği raporu ile sahte fatura düzenleyicisi olduğu tespit edilen mükelleften mal alımında bulunan kişi ve şirketlerin de incelemeye tabi tutularak bu mükellef tarafından düzenlenen faturaların sahte olduğundan cezalı vergilendirme işlemi yapılmaktadır²⁴⁸.

Vergi tekniği raporları, bir mükellefin birden fazla yıla ilişkin veya farklı vergi türlerine isabet eden vergi inceleme konuları hakkında düzenlenebilmektedir. Örneğin, bir mükellefin birden fazla yılda yaptığı gayrimenkul satışlarını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle kendi adına düzenlenen vergi tekniği raporu veya mükellefin birden fazla yılda faizle borç para verme faaliyetinde (ikrazatçılık) bulunarak elde ettiği faiz gelirini kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle kendisi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları bu şekildedir. Bu nitelikteki vergi tekniği raporlarında daha çok mükellefin kendisi hakkındaki bilgiler bulunduğundan başka bir mükellefin vergi mahremiyetini ihlal edecek hususlar genellikle yoktur²⁴⁹.

²⁴⁷ Bekir Baykara (b), “Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının “Bireysel Başvuru” Hakkı Bakımından İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 398, (Ekim 2014), s. 64-65.

²⁴⁸ Bahattin Çelik, “Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 221, (Mayıs 2011), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12573>, (erişim tarihi:03.10.2017).

²⁴⁹ İsa Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi Serdar Özgüldür Armağanı*, Sayı 7, (Temmuz 2016), s. 198.

VI. ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ

Aramalı vergi incelemesi başlığı altında, aramalı vergi incelemesi kavramı ve hukuki mahiyeti ile aramalı incelemenin şartları, aramalı incelemede hazır bulunması gerekenler ve aramalı incelemenin uygulanması, tamamlanması konuları ele alınmıştır.

A. Aramalı Vergi İncelemesi Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Aramalı inceleme, aslında bir vergi incelemesidir. Vergi incelemesinin amacı ve vergisel boyut kapsamında inceleme yöntemi ile aramalı vergi incelemesi arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Her ikisinin de amacı, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu amaca ilişkin yöntemler de her ikisinde aynıdır. Her ikisinde de defter ve belgeler incelenir, envanter yapılır ve varsa matrah farkının bulunması istenir. Ayrıldıkları temel nokta, normal olağan vergi incelemesinde amaca yönelik bilgi ve belgelere, tutulması zorunlu olan defter ve belgelerden ulaşılabilmektedir. Aramalı vergi incelemesinde ise, hem ihbar yöntemiyle hem de yapılan vergi incelemesi sonucunda vergi kaçırma işlemlerine ilişkin belirtilerin, eldeki defter ve belgelerle tespit edilmesinin imkansız olmasıdır²⁵⁰. Arama, hukuki olarak kişinin hak ve özgürlük alanına ciddi bir müdahaledir. Bu açıdan, kişi hak ve özgürlükleri bağlamında önemli bir durumu teşkil etmektedir²⁵¹.

Aramalı inceleme, başta 1982 Anayasası²⁵² ve 5271 sayılı CMK²⁵³ olmak üzere çeşitli kanunlarda sıkı kurallara bağlanmıştır. Aramanın tanımına yer verilmeyen VUK'un 142. maddesinin 1. fıkrasında, sadece vergi incelemesinde aramanın yapılabileceği haller özel olarak belirtilerek; ihbar veya yapılan incelemeler sebebiyle, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, söz

²⁵⁰ Bayraklı vd., a.g.e., s. 140.

²⁵¹ Ahmet Erol (b), *Vergi İncelemesi&Mükellef Hakları*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2010, s. 41.

²⁵² Anayasa'nın temel hak ve ödevlerine ilişkin "Özel Hayatın Gizliliği" başlıklı 20. maddesinin 2. fıkrasında; "Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el koyulamaz...."

²⁵³ Bknz: CMK'nın 116. maddesi.

konusu bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar yanında ve bunların üzerinde arama yapılabileceği yer almaktadır²⁵⁴.

Vergi denetiminde kullanılan yöntemlerden koşulları en ağır olan yöntem aramalı vergi incelemesidir. Vergi denetiminin amacına ulaşması için önemli olan bilgi ve belgelerin inceleme elemanlarına ulaşmadan önce yok edilme tehlikesi göz önünde tutularak böyle bir müesseseye ihtiyaç duyulmuştur. Vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine de ciddi bir katkı sağlamaktadır²⁵⁵. Aramalı vergi incelemesi yoluna ancak mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa başvurulabilir ve böyle bir durumda mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar kapsamında da arama yapılabilir. Bu yüzden bu yönetime sadece, VUK'un 359. maddesinde hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırım gereken fiillerin varlığına delalet eden emarelerin bulunması halinde gidilebilir. Bu madde kapsamına girmeyen diğer vergi ziyanına yol açan (idari para cezası ile yaptırım gereken) fiiller için aramalı vergi incelemesi yoluna gidilememektedir²⁵⁶.

B. Aramalı Vergi İncelemesinin Şartları

Arama yapılabilmesi için VUK'un 142. maddesine göre, yapılan incelemeler sebebiyle veya alınan bir ihbar nedeniyle, bir mükellefin vergi kaçırdığına delil teşkil eden karineler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçısıyla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde ve üzerlerinde arama yapılabilecektir. Aramalı vergi incelemesi yapılabilmesi için²⁵⁷:

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramaya lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,
- Sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılabilmesine karar vermesi şarttır.

²⁵⁴ Tuğçe Akdemir, Eylem Baş, "Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 314, (Kasım 2014), s. 128.

²⁵⁵ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 223.

²⁵⁶ A. Bumin Doğrusöz, "Aramalı Vergi İncelemesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 206, (Şubat 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10984>, (erişim tarihi:01.10.2017).

²⁵⁷ Hakkı Koçak, "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 213, (Mayıs 1999), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2110>, (erişim tarihi: 02.10.2017).

Bu belirtilen şartlar yerine getirilmediği sürece arama yapılamayacaktır. Görüldüğü üzere aramalı inceleme çok sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bunun sebebi, aramalı incelemenin hem mükellefler için hem de arama yapılan diğer kişiler için ağır ve incitici bir yönünün bulunmasıdır. Zira ihbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığı takdirde, aramaya muhatap olanlar ihbarda bulunanın adını, idareden öğrenme hakları vardır ki böyle bir olayla karşı karşıya kalanların uğradıkları maddi ya da manevi zararlarının tazmini haklarının adli yargı mercilerinde dava konusu yapılabilmesi bu hususun bilinmesine bağlıdır. VUK'da yer alan bu hükümle, mükelleflerin asılsız ihbarlar konusunda yasal koruma altına alındığı görülmektedir. Ancak, ihbar konusunun doğru olması durumunda, ihbarcının adı hiçbir şekilde aramaya muhatap olanlara bildirilmeyecek ve ihbarcıya kaçırılan vergi miktarına bağlı olarak ihbar tazminatı hesaplanarak ödenecektir²⁵⁸.

Bilindiği üzere aramalı vergi incelemesi mükellefi ihbar veya mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler neticesinde gerçekleştirilir. Nitekim ki, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun Kararı'nda bu konuda; “... hakkında aramalı inceleme yapılabilmesi için mükellefin vergi kaçırdığı yolunda dilekçe ile yapılmış bir ihbar olması ya da inceleme yapmaya yetkili elemanlarca aramaya lüzum gösterilmek ve gerekçeleri belirtilerek sulh yargıcından istenmiş bir arama izninin olması gerektiği” belirtilmiştir. Bu durumda aramaları, ihbarlı veya ihbarsız arama şeklinde ikiye de ayırabilmek mümkündür. İhbar üzerine aramalı vergi incelemesi yapmaya karar verilebilmesi için öncelikli olarak ihbar dilekçesinin 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 4. ve 6. maddelerine uygun olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu Kanun'un 4. maddesinde dilekçede bulunması gereken şartlar olarak dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgah adresinin bulunması gerektiği açıkça belirtilmiş keza 6. maddesinde, belli bir konuyu ihtiva etmeyenlerle yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanların ve söz konusu 4. maddede gösterilen şartlardan herhangi birini taşımayan dilekçelerin işleme konulmayacağı açıkça yer almaktadır. Bu hükümler sebebiyle usulüne uygun verilen dilekçeler öncelikle; dilekçenin belli bir konuyu içerip içermediği

²⁵⁸ Koçak, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2110>, (erişim tarihi: 02.10.2017).

ve dilekçeye konu ihbarın yargı organlarının görevine giren konularla ilgili olup olmadığı yönünden inceleme ve araştırmaya tabi tutulmalıdır²⁵⁹.

Arama kararı talebinde inceleme elemanı, aramaya lüzum görülen gerekçeleri ve aramanın yapılacağı yerleri eksiksiz olarak ilgili yazısında belirtmek zorundadır. İlâveten inceleme elemanı, aramanın yapılacağı yerlerde bilgisayarlara el koyabilmek ve bunlar üzerinde kayıt örnekleri çıkarabilmek için gerekçeli yazısında muhakkak bir talepte bulunmuş olması gerekmektedir. Aksi taktirde, CMK'nın 134. maddesinde belirtilen işlemler bilgisayarlar üzerinde yapılamayacağı gibi bu bilgisayarlardan alınan verilerin delil olma özelliği de bulunmayacaktır²⁶⁰.

Aramalı vergi incelemesi, kişilerin hürriyetini sınırlayan iş ve arama yapılan çevrelerde psikolojik yönde olumsuz etki yapan bir işlemdir. Bu sebeple arama yapılırken bazen zor kullanmak zorunluluğu da doğabilmektedir. Bu nedenle aramalarda her zaman yeteri kadar emniyet görevlisinin bulunması da gerekmektedir. VUK'un 7. maddesine göre, bütün mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları, kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermek ve yardımda bulunmak durumundadır. Bu sebeple uygulamada aramaya giden inceleme elemanları yanlarına mutlaka gerektiği sayıda emniyet görevlisi almaktadır²⁶¹.

²⁵⁹ Raci Ün, "Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 191, (Kasım 2008), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9355>, (erişim tarihi: 04.10.2017).

²⁶⁰ "Bilgisayarlarda, Bilgisayar Programlarında ve Kütüklerinde Arama, Kopyalama ve Elkoyma"

Madde 134 – "(1) Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada, başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması halinde, Cumhuriyet savcısının istemi üzerine şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin hâline getirilmesine hâkim tarafından karar verilir. (2) Bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine şifrenin çözülememesinden dolayı girilememesi veya gizlenmiş bilgilere ulaşılamaması halinde çözümün yapılabilmesi ve gerekli kopyaların alınabilmesi için, bu araç ve gereçlere el konulabilir. Şifrenin çözümünün yapılması ve gerekli kopyaların alınması halinde, el konulan cihazlar gecikme olmaksızın iade edilir. (3) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine el koyma işlemi sırasında, sistemdeki bütün verilerin yedeklemesi yapılır. (4) İstemesi halinde, bu yedekten bir kopya çıkarılarak şüpheliye veya vekiline verilir ve bu husus tutanağa geçirilerek imza altına alınır. (5) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine el koymaksızın da, sistemdeki verilerin tamamının veya bir kısmının kopyası alınabilir. Kopyası alınan veriler kâğıda yazdırılarak, bu husus tutanağa kaydedilir ve ilgililer tarafından imza altına alınır". (Engin Hepaksaz vd., "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 354, (Şubat 2011), s. 154).

²⁶¹ Ali Dayıoğlu, "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 13, (Nisan-Haziran 1984), s. 101-102.

C. Aramalı Vergi İncelemesinde Hazır Bulunması Gerekenler

Aramalı vergi incelemesinin başarılı olmasının temel kuralı yoğun, özenli ve aşamalı bir ön hazırlıktan geçmektedir. Bu ön hazırlığa yeterince zaman ayrılmaz ve gerekli özen gösterilmezse aramadan beklenen sonuçları da ele etmek şansa bağlı olacaktır²⁶². Aramalı vergi incelemesinde, aranan şeylerin bulunmasına yönelik yer alması gereken kişiler olduğu gibi, istenilen amacın gerçekleştirilebilmesi için de bazı kişilerin bulunması gerekmektedir. Kuşkusuz, öncelikle vergi mükellefinin olması gerekmektedir ve üzerinin aranması bir zorunluluktur. İlâveten üstü aranması gereken başka kişiler varsa, bu kişilerin de arama mahallinde hazır bulunması gerekmektedir. Arama öncesi, bu kişilere hazır bulundurulması için bir haber verilemeyeceğine göre, üzerinde suç unsuru belge ve eşyaların bulunabileceği kişiler ve bulunabileceği yerler daha önceden kararlaştırılmalıdır. Bu tespitten sonra ise, vergi mükellefi ve ilgili kişilerin buldukları yerlere baskın yapıp, etkisiz hale getirildikten sonra üzeri aranacaktır²⁶³.

Aramalı vergi incelemesinde hazır bulunması gerekenler konusunda VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bu konuda 5271 sayılı CMK'nın aramayla ilgili hükümlerine atıfta bulunulmaktadır²⁶⁴. Buna göre, "*Arama yapılan yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedinin bizzat kendileri arama sırasında hazır bulundurmazlarsa bu durumda bunların yerine vekili, temyiz kudretine sahip bir akrabası, kendisiyle birlikte oturanlardan birisi ya da komşusunun hazır bulunması gerekmektedir. Hakim veya cumhuriyet savcısının hazır bulunmadığı, evde veya işyeri ile kapalı yerlerde yapılan aramalarda o mahallenin ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişinin bulundurulması yeterlidir*" hükmü yer almaktadır. Ayrıca, aramalı vergi incelemesinde avukat bulundurma zorunluluğu da bulunmamaktadır²⁶⁵. Fakat, avukat bulundurmak aramaya tabi olanın CMK'dan gelen bir hakkıdır. Günümüzde birçok işlemin elektronik ortamda yapıldığı göz önünde bulundurulursa bilişim teknolojisi elemanlarına da ihtiyaç duyulabileceği unutulmamalıdır.

²⁶² Erol (b), a.g.e., s. 50.

²⁶³ Bayraklı vd., a.g.e., s. 148.

²⁶⁴ VUK'un 147. maddesi.

²⁶⁵ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s. 230-231.

D. Aramalı Vergi İncelemesinin Uygulanması

Aramalı vergi incelemesinin kapsamı açısından VUK'un 142/1'ine göre, kişi açısından “mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar” ifadesi kullanılmaktadır. İlk belirtilen kişi olan mükellef VUK'un 8. maddesine göre, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*”. Diğer şahıslar açısından ise, mükellefin vergi kaçakçılığına sebep olan faaliyet kapsamındaki işlemlere taraf olan kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, sahte fatura kullanarak vergi kaçırmada vergi kaçakçılığının dayanağı olan sahte faturayı düzenleyen kişiler. Arama kararı kapsamında kalan kişilerin vergi kaçakçılığı ile ilgilerinin tespit edilerek isimlerinin açıkça belirtilmesi zorunludur²⁶⁶.

Hukukumuzda maddi gerçeğin ortaya çıkarılması açısından deliller ispat araçlarıdır. Delil olabilecek şeylerin akla ve gerçeğe uygun bulunması, yansıttığı olayı temsil edici bir kapsamda olması gerekmektedir. Delil serbestisi ilkesince yargıç elde edilen delilleri vicdani kanaatine göre değerlendirmektedir. Delil serbestisi ilkesinin de sınırları bulunmaktadır. Söz konusu sınırlar Anayasa ve CMK'da açıkça hüküm altına alındığı görülmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde “*Kanun'a aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez*”. CMK'nın da 217. maddesinde, “*Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir*” hükmüne yer verilerek delillerin hukuka uygun olması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre vergi uygulamaları açısından da vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilecek olsa da bu delillerin hukuka uygun bir şekilde elde edilmesi gerekmektedir. Delil, hukuka uygun şekilde toplanmadığı zaman, hukuk karşısındaki değerini yitirerek delil olma özelliğini kaybeder. Aramalı vergi incelemesinde uyulması gereken usule uyulmadan toplanan delillerin hukuka uygunluğundan da söz edilemeyecektir²⁶⁷.

Vergi incelemesine kaynak oluşturacak arama kararı sulh yargıcından alındıktan sonra aramanın zamanı belirlenmelidir. Arama zamanı CMK'nın 118.

²⁶⁶ Aziz Taşdelen (a), “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, (2003), s. 171.

²⁶⁷ Gökhan Dursun, Ümit Kahraman, “Aramalı Vergi İncelemesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 291, (Mart 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29628>, (erişim tarihi:06.10.2017).

maddenin 1. fıkrası gereği konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde²⁶⁸ arama yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu durum maddenin 2. fıkrasında esnetilmiştir. Suçüstü ve gecikmesinde sakınca bulunulan hallerde aramanın her zaman yapılabileceği yer almaktadır. İlâveten aramaya gündüz başlanılıp bitirilemediği durumda ise, gece aramaya devam edilebileceği hükmü yer almaktadır. Arama kararında yer alan bilgilerin sızabileceği ihtimali de göz önünde bulundurularak arama kararının alındığı zamana en yakın tarihte aramanın yapılması gerekmektedir. Bu durum incelemenin güvenliği açısından da önem arz etmektedir. Aramalı inceleme için gerekli zaman planlaması önceden yapılmalı, hatta mümkünse aramalı inceleme, kararın alındığı gün sonuçlandırılmalıdır²⁶⁹.

E. Aramalı Vergi İncelemesinin Tamamlanması

VUK'un 144/1'ine göre, aramalı vergi incelemesi her işten önce ve çabukça yapılmalıdır. Kanun'un 145. maddesinde ise, bu incelemenin en geç üç ay içerisinde bitirilebileceği ve aramada bulunan defter ve belgelerin, bu süre içinde sahibine tutanakla geri verileceği, incelemenin haklı sebeplere dayalı olarak bu sürede bitirilmesi söz konusu olamazsa, sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu sürenin uzatılabileceği yasal hükümlere bağlanmıştır. Uygulamada aramalarda çok miktarda defter, belge ve yazılı doküman ele geçirildiği hallerde, üç aylık süre yetmemektedir. İşin boyutu ve önemine göre, özel ekipler oluşturularak, incelemeler sürdürülse de, bu süre yeterli gelmeyebilmektedir. Kanunda yükümlünün bazı hakları düzenlenmiş olmasına rağmen, incelemenin uzamasının büyük bir sakıncası olmaması gerekir. Bu sebeplerle sulh yargıcının, süreyi uzatma kararı vermesi söz konusu olabilmektedir²⁷⁰.

Arama sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektuplar ile diğer evrak ve eşyalar tutanak düzenlenerek mükellefe geri verilir. Aramalı vergi incelemesi bitirildikten sonra ise, bir "vergi inceleme raporu" düzenlenir. Düzenlenen bu rapor, tarhiyatı öngörülen vergiler ile kesilmesi gereken cezalar için ilgili vergi dairesine

²⁶⁸ Gece vakti: TCK'nın 6. maddesine göre, güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat evvele kadar devam eden zaman süresi.

²⁶⁹ Dursun, Kahraman, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29628>, (erişim tarihi:06.10.2017).

²⁷⁰ Şeker, a.g.e., s. 400.

gönderilir. Ayrıca, olayla ilgili VUK’da belirtilen suçlardan dolayı ceza kesilmesi gerekiyorsa, bir vergi suçu raporuyla Cumhuriyet Savcılığı’na bildirilmesi zorunlu olup, bu durum kamu davasının açılmasını da gerekli kılmaktadır²⁷¹.

Yapılan incelemenin durumuna göre, inceleme elemanı vergi suçu raporu veya suç duyurusu kapsamında bir rapor düzenlemektedir. Ancak unutulmaması gereken bu raporların düzenlenmesi için illa arama yapılması gerekmemektedir. Kanun, “yapılan bir vergi incelemesi sırasında” suçların tespitini öngörmektedir. Bu sebeple de incelemeye yetkili olanlar, yoklamaya ilişkin VUK’un 127 ve 141. maddeleri kapsamınca “suç delili” mahiyetinde olan defter ve belgelere “elkoyma” yetkisine sahip olduğu için arama müessesesine ihtiyaç olmayabilir. Bu durumda da vergi suçu raporu düzenlenebilir ve suç duyurusunda bulunulabilir²⁷².

²⁷¹ Hepaksaz vd., a.g.m., s. 155.

²⁷² Soydan, a.g.e., s. 571-572.

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KURAMSAL TEMELİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ

Çalışmanın bu bölümünde, mükellef haklarının kuramsal temeli ile seçilmiş ülkelerde vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevleri ele alınmıştır. Seçilmiş ülkelerde inceleme sürecindeki mükellef hak ve ödevleri kapsamında İngiltere, ABD, Avustralya, Fransa, Almanya ve Japonya incelenmiştir.

I. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ KURAMSAL TEMELİ

Mükellef haklarının kuramsal temeli kapsamında; hak, mükellef hakkı kavramı ve bu hakların hukuki dayanağı, mükelleflere haklar sağlayan anayasal ilkeler, mükellef haklarının önem kazanmasındaki sebepler ve son olarak ise mükellef haklarının sınıflandırılması yer almaktadır.

A. Hak Kavramı ve Sınıflandırılması

Hak kelime anlamı olarak; “*adalet, adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç, dava veya iddiada gerçeğe uygunluk, doğruluk, verilmiş emekten doğan manevi yetki, pay, emek karşılığı ücret, doğru, gerçek*”²⁷³ anlamlarına gelmektedir. Hak, kavram olarak resmi konuşmalarda en sık rastlanan terim olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak araştırmalar, kavramın anlamı açısından yanlış kullanıldığını ortaya koymaktadır²⁷⁴. Hak, toplum içinde yaşayan bireylerin maneviyatını doğrudan ilgilendiren içsel bir kavramdır. Ayrıca, bireyin gelişimi ile bağlantılı olarak tanımı ve kullanımı, günlük hayatta ve akademik çevrelerde giderek

²⁷³ TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a059f4c6a6ec5.89114193, (erişim tarihi:10.11.2017).

²⁷⁴ Sir Paul Vinogradoff, “The Foundations of a Theory of Rights”, *The Yale Law Journal*, Vol 34, No 1, (November 1924), p. 60.

daha da artmıştır. Hak kavramı, yükümlülük (ödev) kavramını da beraberinde getirmektedir. Hak ve yükümlülükler yalnızca birey için değil aynı zamanda toplum ve hatta uluslar için büyük önem taşımaktadır. Buna göre hak, özel hukuk haricinde kamu hukuku alanına da giren bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır²⁷⁵. Öyle ki, yeterince hak bilinci gelişmemiş toplumlarda halk, her türlü kamusal haklarına umursamazlıkla sahip çıkmadığı için, doğal olarak toplumsal yönetim herhangi birinin veya bir azınlık grubunun keyfi iradesine bırakılmaktadır. Bu sebeple, insanın doğuşundan itibaren kişiliğinin ayrılmaz bir parçası olan hak dediğimiz bu kutsal yetkiye sahip çıkılarak onun gereği gibi kullanılması; sadece yaşamın insana sağladığı bir olanak değil, aynı zamanda kutsal bir ödevdir²⁷⁶.

Hukuk sistemi tarafından tanımlanan ve güvence altına alınan hak kavramı, kişilere bir şeyi yapma veya yapmama yetkisi tanımaktadır. Hak kavramı, hukukun esaslarını gözetken, hukuk kurallarına göre yönetilen toplumlarda en az ödev kavramı kadar önemlidir²⁷⁷. Buna tekabül eden görev ise, bu doğrultudaki faaliyete hoşgörüyü yaklaşmak, bir şeyin sahip olunmasına müdahale etmekten sakınmak ya da bunun karşılığını ya da kazancını sunmak olabilmektedir²⁷⁸. Ayrıca etimolojik olarak hukuk, hak kelimesinin çoğuludur. Ancak bununla sınırlı değildir. Çünkü hukukun temel gayesi bütün yönleriyle hakların düzenlenmesidir²⁷⁹. Hak biraz daha özel olarak, toplumsal bir çerçeve içinde hukuki düzenin insan açısından korunmaya değer çıkarlarını koruyabilmek için insanlara tanıdığı yetki şeklinde de tanımlanabilir²⁸⁰.

Hukukun genel teorisi açısından hakkı açıklamaya çalışan üç teori bulunmaktadır. Bunlardan ilki, “irade teorisi” (will theory)’dir. Bu teoriye göre

²⁷⁵ Selda Aydın (a), “Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 213, (Haziran 2006), s. 25.

²⁷⁶ M. Emin Emimi, “Hak Kavramı”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 12, (2004), s. 204.

²⁷⁷ Mehmet Ezhan Doğrusöz, Ümran İzmir, “Vergi Denetim Türü Olarak Yoklama Karşısında Mükellef Hakları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 300, (Aralık 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30501>, (erişim tarihi:05.01.2018).

²⁷⁸ Melih Pekdemir, *Modern Toplumsal Düşünce Sözlüğü*, (Ed. William Outhwaite), İletişim Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2008, s. 325.

²⁷⁹ M. Fikret Gezgin, H. İbrahim Sarioğlu, *Hukukun Temel Kavramları*, Tayfun Medya Tanıtım, Tasarım, Yayıncılık, 5. Baskı, İstanbul, Mart, 2015, s. 189.

²⁸⁰ Ahmet Cevzici, *Paradigma Felsefe Sözlüğü*, Paradigma Yayınları, Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş Üçüncü Basım, İstanbul, 1999, s. 394.

hakkın esası, özü iradedir. İrade teorisinin öncüsü ünlü Alman hukukçu Friedrich Carl von Savigny²⁸¹, en önemli temsilcisi ise onun öğrencisi Windscheid²⁸²'tir. Genel itibariyle irade teorisine göre hak, bir iradenin diğer bir irade üzerindeki üstünlüğü anlamındadır. Bu sözü edilen üstünlük, hukuk düzeni aracılığıyla tanınır ve korunur²⁸³. Hukuk kuralının amacı bireysel iradeyi diğer bir ifadeyle kişisel hürriyeti korumaktır. Bu koruma, diğer kişilerin irade serbestliğinin ya da hürriyetlerinin kısıtlanması, sınırların belirlenmesi ile yapılabilir. Birey, hukuk düzenince belirlenen sınırlar içinde hareket ettiği sürece, onun iradesi devlet tarafından korunur ve böylelikle korunmuş olan irade, hak niteliği kazanmış olur²⁸⁴. Bir diğer ifadeyle bu teoriye göre, bir irade hakimiyeti, kendi dışındaki diğer iradeleri kendi hareket tarzını kabule zorlama veya yeni bir hukuksal durum yaratma yetkisine sahiptir. Bir hukuk kuralı bazı durumlarda bir iradenin diğerine üstünlüğünü tesis etmiş olabilir. Hak sahibi kişi, iradesini kullanarak hukuk düzenini harekete geçirir ve buna engel olmak isteyen diğer iradelerin muhalefetini de kırabilir. Hak sahibi, hukuk düzeni çerçevesince yeni bir hukuki durum yaratır ya da bozar. Diğer iradeler ise, bunu kabul etmek durumundadır²⁸⁵.

Bir diğer teori “menfaat teorisi” (interest theory)’dir. Menfaat teorisine göre hak, hukuken korunmuş kişisel menfaattir. Bu teori Alman hukukçu Rudolf von Jhering tarafından şekillendirilmiştir. Jhering, hakkı açıklamak için irade teorisini yetersiz görmektedir. İradeyi harekete geçiren sebep olarak menfaati görmektedir²⁸⁶. Söz konusu teoriye göre, insan ancak bir amaca ulaşmak için iradesini kullanır ve harekete geçer. İnsanı harekete geçiren menfaat yani çıkardır. Bu yüzden de hak, “hukuken korunan menfaattir” tanımlaması yapılabilir²⁸⁷. Hak kavramı menfaat teorisine göre, kişi, menfaat ve tanınma şeklinde üç unsur ile tanımlanmaktadır.

²⁸¹ Savigny’e göre hak, “*hukuk düzeni tarafından tanınan ve korunan bir kişiye ait irade kudretinden başka bir şey değildir*”.

²⁸² Windscheid’e göre hak, “*bir kişinin iradesinin diğer bir kişiyi etkilemesidir. Örneğin, alacaklının alacağını isteme konusundaki iradesi, borçluyu etkilemektedir*”.

²⁸³ Kemal Gözler (a), *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Bursa, Haziran, 2011, s. 475.

²⁸⁴ Necip Bilge, *Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavram ve Kuramları*, Turhan Kitabevi, 24. Bası, Ankara, Ekim, 2008, s. 210.

²⁸⁵ Fatma Süzgün Şahin Ünver, “Özel Hukuka İlişkin Temel Kavramlar”, *Hukuka Giriş*, (Ed. İlyas Doğan), Astana Yayınları, 1. Baskı, Eylül, 2017, s. 122-123.

²⁸⁶ Gözler (a), a.g.e., s. 476.

²⁸⁷ Ünver, a.g.e., s. 123.

Öncelikle bir haktan bahsedebilmek için, her şeyden evvel ortada bu hakkın sahibi olabilecek kişi olmalıdır. Hakkın özü menfaatten ibarettir düşüncesi hakimdir. Bu sebeple menfaat olmazsa olmaz konumundadır. Ayrıca kişinin söz konusu menfaati, hukuk düzeni tarafından tanınıyor ve korunuyor olmalıdır. Başka bir ifadeyle, belirli bir kişinin belirli bir menfaatinin hak olabilmesi için onun hukuk düzeni tarafından tanınması ve korunması gerekmektedir²⁸⁸.

Üçüncü teori “karma teori” olarak adlandırılmıştır. Bu teori, irade ve menfaat teorilerini birleştirerek uzlaştırıcı bir sistem getirmek istemektedir. Karma teori, hakkın niteliğini sadece irade ya da menfaat teorisi ile açıklamak mümkün değildir anlayışına dayanmaktadır. Bu kuramı ortaya atan Alman hukukçu Jellinek, bir çıkarın hak olabilmesi için, onun hukukça korunmuş olması gerekli ise de yeterli değildir demektedir. Bu çıkarın gerçekleştirilmesi onun iradesine bağlı olmalıdır²⁸⁹. Bu yaklaşıma göre, iradeyi kullanan kişi ile korunan çıkar birbirinden farklı olabilir. Vasinin vesayet altında bulunan kişinin çıkarını koruması örnek olarak gösterilebilir. Karma teori, iradenin yanında menfaatin de hakkın unsuru olduğunu kabul etmektedir. İrade tarafından savunulan menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilmektedir. Bir tüzel kişinin menfaati, onun temsilcisinin iradesi aracılığıyla korunur²⁹⁰.

Karma teori, öteki teorilerin eleştirilen yönlerini göz önünde tutarak aracı bir yol izlemeye çalışsa da, hakkın kullanılmasındaki sınırdan söz etmemiştir. Hakkı tanımlarken, bireysel ve özellikle toplumsal menfaatlere aykırı olarak kullanılıp kullanılmayacağını belirtmesi gerekmektedir. Kaldı ki haklar, kullanıldıkları toplumsal çevreden ayrı düşünülemezler. Hakkın kullanılması da toplumsal menfaatlere uygun olup olmaması açısından sürekli bir şekilde kamu denetimi altındadır²⁹¹.

Bazı durumlarda hukuk ile hak kavramlarını birbirinden ayırmak da güçleşmektedir. Yakın geçmişe bakıldığında da hukuk ile hak arasında ayrım

²⁸⁸ Kemal Gözler (b), *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 18. Baskı, Bursa, Şubat, 2015, s. 110.

²⁸⁹ Halil Can, Semih Güner, *Hukukun Temel Kavramları*, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2001, s. 209-210.

²⁹⁰ Adnan Güriz, *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, Eylül, 2006, s. 51.

²⁹¹ Erol Akı, *Hukukun Temel Kavramları*, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, İzmir, 2010, s. 141.

olmadığı görülmektedir. Hukuk ile hak arasındaki bu özdeşlik durumu, bazı hukuklarda hakkı ifade eden kelime ile hukuku ifade eden kelimenin aynı olmasıyla ispat edilebilmektedir. Fransızca'da “droit”, Almanca'da “Recht”, İtalyanca'da “dritto” bunun örneklerindedir. Hukuk sözcüğü de Türkçe'ye Arapça'dan geçmiştir²⁹².

Hak denilince akla gelen kavramlardan bir diğeri de adalettir²⁹³. Hak ile adalet kavramları arasında özsel bir bağ bulunmaktadır. Hak, adaletin olmazsa olmazıdır. Adalet, bir bakıma yalnız başına gerçekleşebilecek bir proje olmayıp, hakların gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan bir değerdir. Yeter ki sonuçta beliren durum, kişilerde adaletsizlik duygusu yaratmasın²⁹⁴.

Hakkın konusu ise, çeşitli alanlarda olabilmektedir. Hak sahibinin kendi kişilik alanı, hakkın konusu olabilmektedir. Öyle ki hakkın konusu, başkalarının yaşam ve davranış alanlarında da gözlemlenebilmektedir. Velayet hakkı, buna örnek teşkil etmektedir. Diğer bir hak konusu, eşyalar olabilmektedir. Taşınır ve taşınmaz mallar, insanların üzerinde egemenlik kurabildikleri doğal güçler, eşya üzerindeki aynı haklar hakkın konusu olabilir. Esasen hak ve borçlara sahip olabilen varlıklar, kişi olarak tanımlanmaktadır. Kişilerin dışındaki hayvanlar veya eşyalar hak sahibi olamamaktadır. Hak sahibinin haklarına uymak veya hakkın gereksinimlerini yerine getirmekle yükümlü olan kişiler ise, borçlu olarak adlandırılmaktadır. Borçlu, bir şey yapma, yapmama veya bir şey verme yükümlülüğü altındadır. Yani her hakkın karşısında bir borç bulunmaktadır. Borç mutlak haklarda herkese yönelik, nisbi haklarda ise belirli kişiye yöneliktir²⁹⁵.

Tüm haklar daima belirli bir hukuk kuralına dayanmaktadır. Bu hukuk kuralı kanun, kanun hükmünde kararname (KHK), tüzük, yönetmelik gibi bir yazılı kural olabileceği gibi örf ve adet hukuku gibi yazılı olmayan bir kural da olabilmektedir.

²⁹² Ünver, a.g.e., s. 121-122.

²⁹³ Hukuk düşüncesinde en çok tartışılan ve değişik görüş ve yaklaşımlara konu olan kavram adalettir. İnsanlar ilk çağda akla, orta çağda inanca, yeni çağda akla, duyguya ve sezgiye dayanarak adalet sorununu tartışmışlardır. Adalet kavramı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Güriz, a.g.e., s. 235-240.

²⁹⁴ Yonca F. Yücel, “Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme”, *TBB Dergisi*, Sayı 91, (2010), s. 339.

²⁹⁵ Enver Bozkurt, *Hukukun Temel Kavramları*, Asil Yayın Dağıtım, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, 2007, s. 208.

Bu sebeple de hukuk kurallarının korumadığı bir hareket tarzı veya bir menfaat hak kapsamında değildir²⁹⁶.

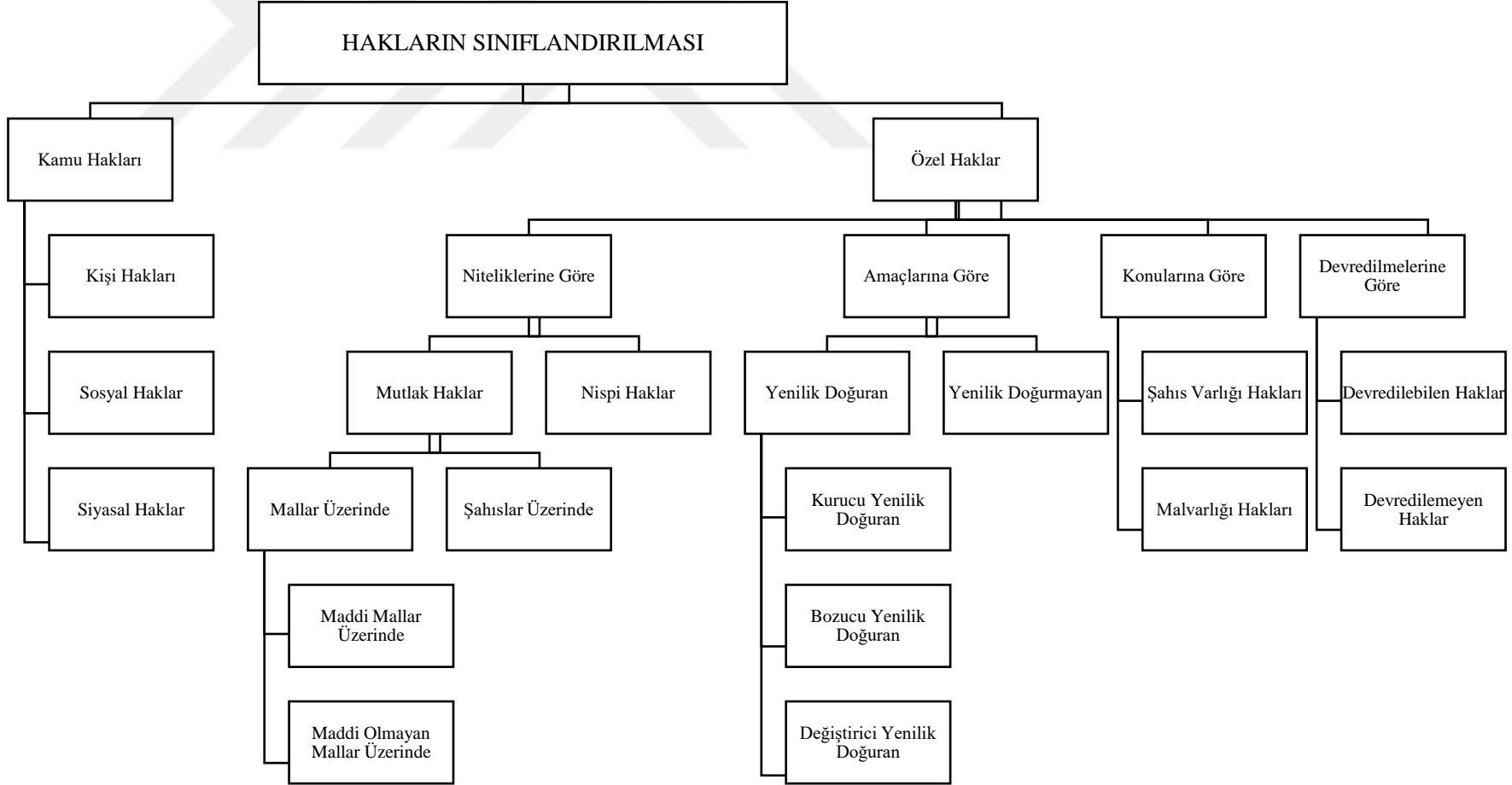
Hukuk düzeni içinde gündeme gelebilecek haklar oldukça çeşitlidir. Bu sebeple de hakların her birini ele alıp incelemek olası değildir. O yüzden ortak niteliğe sahip olanları gruplara ayırarak incelemek hem bilim hem de uygulama açısından daha faydalı olmaktadır²⁹⁷. Hukuk kuralları düzenledikleri ilişkiler açısından kamu hukuku ve özel hukuk şeklinde ayrılmaktadır. Dolayısıyla bu kurallardan doğan haklar da, kamu hakları ve özel haklar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Hakların sınıflandırılmasına ilişkin ayrıntılı bilgi Şekil 3’de yer almaktadır.



²⁹⁶ Ceyda Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, Nobel Akademik Yayıncılık, 1. Basım, Nisan, 2016, s. 20.

²⁹⁷ Akı, a.g.e., s. 147.

Şekil 3: Hakların Sınıflandırılması



Kaynak: Ömer Anayurt, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Seçkin Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 11. Baskı, Ankara, Eylül, 2011, s. 269.

1. Kamu Hakları

Kamu hakları, devletin kişilere karşı yerine getirmesi gereken işleri kapsayan haklardır. Devlet kamu haklarında kimi zaman yerine getirmek gibi aktif görevleri üstlenmekte, kimi zaman ise, karışmamak, engel olmamak gibi pasif rolde yer almaktadır. Kişinin can ve mal güvenliği, seçme ve seçilme hakları gibi haklardan meydana gelen kamu hakları güncelliğini korumaktadır. Bu sebeple de oluşum halinde devam etmektedir. İlk kez 1215 yılında Magna Carta ile başlayan akım günümüze dek genişleyerek ve gelişerek gelmektedir²⁹⁸.

Kuşkusuz Anayasa'nın payı, kamu hakları konusunda oldukça büyüktür. Anayasa'nın 17 ile 40. maddeleri arasında "kişinin hakları ve ödevleri", 41 ile 65. maddeleri arasında ise, "sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler" başlıkları altında kamu hakları düzenlenmiştir. Kamu haklarından Anayasa'da temel haklar ve ödevler başlığı altında düzenlenen haklara "genel nitelikli kamu hakları" adı verilir. Bunlar; kişisel kamu hakları, siyasal kamu hakları, sosyal ve ekonomik kamu hakları şeklinde ayrılmaktadırlar. Kişisel kamu hakları, "koruyucu haklar" olarak da anılmaktadır. Kişinin serbestçe gelişimi amacını güden ve devletin karışmasını önleyen haklardır. Bu haklar dolayısıyla "negatif statü hakları" olarak adlandırılırlar. Sosyal ve ekonomik kamu hakları ise, kişinin yaşamında yer alan toplumsal ve ekonomik etkinlikleri ile ilişkili haklardır. Bu durum "isteme hakları" veya "pozitif statü hakları" olarak da adlandırılır. Bu alanlara örnek olarak ailenin korunması, sosyal güvenlik, eğitim hakkı, sağlık hakkı gibi alanlar verilebilir. Son olarak siyasal kamu hakları ise, kişinin seçim aracılığıyla devletin yönetimine katılmasını sağlayan haklardır. Bu anlamda "katılma hakları" veya "aktif statü hakları" olarak da adlandırılmaktadır. Örnek olarak, seçme ve seçilme hakkı, dilekçe hakkı ve siyasi partiler ile ilgili haklar yer almaktadır²⁹⁹.

Kamu haklarının, özel hukuk alanındaki haklardan üç noktada ayrıldığı görülmektedir. İlk olarak özel haklardan faydalanma konusunda kural olarak herkes eşit durumdadır. Ancak kamu haklarında her zaman bir eşitlik bulunmamaktadır.

²⁹⁸ Can, Güner, a.g.e., s. 211.

²⁹⁹ Erol Cansel, Çağlar Özel, *Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları*, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Ekim, 2009, s. 127.

Örneğin, özel hukuk açısından bakarsak olaya hizmet akdinin koşullarının belirlenmesinde işçi ve işverenin kural olarak eşit hak ve yetkilere sahip olduğu bilinmektedir. Fakat bir kamu hukuku ilişkisi olan memuriyet statüsü düşünüldüğünde, kanunla saptandığı için bireyin devlet karşısında eşit hak ve yetkilere sahip olduğu söylenememektedir. İkinci olarak ise, özel haklardan bir ülkede yaşayan yerli veya yabancı uyruklu herkes faydalanmaktadır. Oysa kamu haklarından faydalanma konusunda eşitlik, ülke vatandaşları faydasına bozulmaktadır. Üçüncü bir durum, özel haklar ile kamu hakları arasındaki borç açısından kaynaklanmaktadır. Özel hakların birçoğunda borç bir yapma veya bazı durumlarda yapmama şeklinde ortaya çıktığı halde, kamu haklarında bu borç daha çok karışmama şeklindedir³⁰⁰.

2. Özel Haklar

Özel hukuk kurallarıyla kişilere tanınan haklar olup, herkese eşit ve genel biçimde tanınmıştır. Örneğin, komşuluk hakları, kiracının hakları, kiralayanın hakları, alıcı hakları, satıcı hakları, nafaka hakkı gibi haklar söylenebilir. Özel hakların kazanılması, kaybedilmesi, el değiştirmesi, kullanılmaları ve sınırları özel hukuk çerçevesinde olmaktadır³⁰¹. Özel hakları niteliklerine, konularına, devredilmelerine ve amaçlarına göre farklı ayrımlara tabi tutmak mümkündür.

a. Niteliklerine Göre Özel Haklar

Toplum halinde yaşamanın bir gereği olarak kişiler birbirleriyle sürekli hukuksal ilişki içerisindeyler. Bu ilişkiler bazen kişiler arasındadır (nişanlanma, evlenme, velayet gibi), bazen de bir mal sebebiyledir (mülkiyetteki gibi). Ancak, her iki koşulda da bir ilişki durumu söz konusudur. Bu ilişkinin ve ondan doğan hakların ileri sürülebileceği çevrenin genişliğine veya darlığına göre mutlak haklar veya nispi haklar olarak ikiye ayrılmaktadır³⁰².

“Mutlak haklar”, kişilere maddi olan yada olmayan tüm mallar üzerinde veya diğer kişilere karşı en geniş yetkiyi veren haklardır. Herkese karşı ileri sürülebilir,

³⁰⁰ Akı, a.g.e., s. 149.

³⁰¹ Anayurt, a.g.e., s. 276.

³⁰² Bilge, a.g.e., s. 217.

sahibine mutlak güç sağlamaktadır. Mutlak haklara; mülkiyet hakkı, eser üzerindeki haklar örnek olarak gösterilebilir³⁰³. Mutlak haklar, hakkın konusu üzerinde hak sahibine en geniş iktidar alanı sağlayan haktır. Mallar üzerinde olabileceği gibi kişiler üzerinde de olabilmektedir. Tek bir kişi hak sahibi olabileceği gibi birden fazla kişi de hak sahibi olabilmektedir³⁰⁴.

Belirli kişi veya kişilere, belirli bir süre içerisinde ileri sürülebilen haklara “nispi haklar” denir. Bu haklar, sadece ilişkinin tarafları arasında hüküm ve sonuç doğururlar, Bunun doğal sonucu olarak da ancak ilişkinin taraflarınca ihlal edilebilirler. Bu sebeple de doktrinde bazı yazarlar “kişisel haklar” olarak ifade etmektedir. Nispi hakların özelliklerine baktığımızda, daha çok borç ilişkisinden doğdukları görülmektedir. Ancak aile, miras, eşya ilişkilerinden de doğmaktadır³⁰⁵.

b. Konularına Göre Özel Haklar

Hakkın konusuna göre sınıflandırma yapıldığında, hakkın korumak istediği menfaat anlaşılmaktadır. Konularına göre haklar, malvarlığı (mamelek) ve şahsiyet (kişilik) hakları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Malvarlığı hakları, para ile ölçülebilen bir değeri olan haklardır. Kişinin para ile ölçülebilen hak ve borçlarının tümü onun malvarlığını oluşturmaktadır. Haklar malvarlığının aktif kısmını, borçlar ise malvarlığının pasif kısmını oluşturmaktadır³⁰⁶. Malvarlığı haklarının türü olarak alacak hakları, ayni haklar, maddi değeri olan yenilik doğuran haklar ve fikri haklar sayılabilir.

İnsanların kanun tarafından korunan çıkarları sadece maddi değildir. Manevi çıkarların bütününe şahsiyet denildiği gibi, şahsiyeti korumaya yarayan haklara da, “şahsiyet hakları” denir. Şahsiyet de, malvarlığı gibi hukuksal bir bütün teşkil etmektedir. Medeni Kanun’da “Kişiliğin korunması” kenar başlığını taşıyan hükümler ile, Borçlar Kanunu’nda “şahsi menfaati” koruyan hüküm, kişilik haklarına ilişkindir. Yaşam, isim, şeref ve itibara ilişkin haklar buna örnektir. Hak sahibinin

³⁰³ Can, Güner, a.g.e., s. 212.

³⁰⁴ Bozkurt, a.g.e., s. 210.

³⁰⁵ Anayurt, a.g.e., s. 280-281.

³⁰⁶ Ünver, a.g.e., s. 124.

kişi olarak doğal ve sosyal durumunu korumaya yarayan kişilik haklarının özelliği para ile ölçülememeleri ve başkasına devir ve intikal etmemeleridir³⁰⁷.

c. Devredilmelerine Göre Özel Haklar

Haklar, devredilmelerine göre devredilebilir ve devredilmeyen haklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bir hukuki işlem neticesinde başkalarına devredilebilen ve miras yoluyla geçen haklara “devredilebilen haklar” denir. Genellikle malvarlığı hakları başkalarına devredilebilen haklar olarak karşımıza çıkmaktadır. “Devredilemeyen haklar” ise, ancak hak sahibi tarafından kullanılan haklardır. Örneğin, yargısal yoldan erginliğine karar verilmesini isteme hakkı, adın değiştirilmesi talebi, nişanın bozulmasından ötürü manevi tazminat davası açma hakkı söylenebilir. Bu tür hakların, başkalarına devredilmesi ve miras yoluyla mirasçılara geçmesi söz konusu değildir³⁰⁸.

d. Amaçlarına Göre Özel Haklar

Amaçlarına göre özel haklar, yenilik doğuran haklar ve yenilik doğurmeyen haklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hak sahibine kanundan ya da taraflar arasındaki bir anlaşmadan doğan özel bir durumun gereği olarak, tek taraflı irade ile yeni bir hukuksal sonuç meydana getirme yetkisini vermektedirler. Bu hukuksal sonuçların meydana gelmesi, yani sözü edilen hakların kullanılmasıyla “hakimiyet hakları” elde edilir. Hak sahibinin tek taraflı iradesiyle getirdiği hukuki sonuç tamamen yenidir. Bu yüzden bu haklara “yenilik doğuran haklar” denir. Yenilik doğuran haklara, meydana gelen sonuçların türüne göre, yaratıcı, değiştirici ve bozucu yenilik doğuran haklar adı verilmektedir³⁰⁹.

Kullanımları durumunda mevcut hukuksal durumda herhangi bir değişikliğe yol açamayan haklara “yenilik doğurmeyen haklar” denir. Özel hukuktaki çoğu hak bu şekildedir. Örneğin, bir kimsenin velayet hakkını kullanması, satın aldığı otomobile binmesi gibi durumlar söylenebilir³¹⁰.

³⁰⁷ Bilge, a.g.e., s. 228.

³⁰⁸ Bozkurt, a.g.e., s. 212-213.

³⁰⁹ Bilge, a.g.e., s. 229.

³¹⁰ Anayurt, a.g.e., s. 285.

B. Mükellef Hakkı Kavramı

Mükellef hakkı kavramından önce mükellefin tanımına bakarsak, VUK'un 8. maddesinde vergi mükellefinin tanımlandığı görülmektedir. Buna göre mükellef; *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”* şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan her ne kadar gerçek veya tüzel kişiler dışındakilerin vergi mükellefi olamayacağı gibi bir anlam çıksa da bu şekilde değildir. Gerçek ve tüzel kişilerin dışında kalan ve tüzel kişiliği olmayan bazı teşekkül ya da kuruluşlar da vergi mükellefi olabilmektedir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, tüzel kişiliği olmayan cemaatleri ve menkul kıymet yatırım fonları ile iş ortaklıklarını kurumlar vergisi mükellefi olarak saydığı görülmektedir³¹¹.

Vergi hukukunun en sık kullanılan kavramı olan mükellefiyette, mükellef ile devlet arasında kurulmuş vergi ilişkisinin ödev niteliğine yapılan vurgu çok açık bir biçimde görünmektedir. Vergi mükellefi denildiğinde zihinlerde bir takım maddi ve biçimsel ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişi akla gelmektedir. Ödev vurgusu öylesine yoğundur ki vergi mükellefi denilen kişinin bazı haklara da sahip olabileceği veya olması gerektiği ilk etapta akla gelmez. Oysa ki, vergi ilişkisi tarihsel olarak içinde mükellef haklarını da kapsayan bir hukuki ilişkidir. İlişkinin bir tarafı yükümlülükle ilgiliyse, diğer tarafı haklarla ilgilidir³¹².

Vergi mükellefine, vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile arasındaki hukuki ilişki çerçevesinde tanınan haklara *“mükellef hakkı³¹³”* denir. ÖZPEHRİZ'e göre *“mükellef hakları, mükellefin vergi yasalarına uymak ve vergi idaresinin günlük işlemleri, tahsilat işlemleri ve icra işlemlerinin yerine getirilmesi sırasında görmek istediği doğruluk ve etkinliği içeren sıradan haklar olan birinci tür haklar ile mükellef ile vergi yasaları arasında ortaya çıkan, vergi yasalarının uygulanması, işlem yapılması ve geçerliliği ile ilgili olan ikinci tür haklardan oluşmaktadır”*. Birinci tür haklar, hem mevzuat hem de idari ölçülerle korunmaktadır. Oysa ikinci

³¹¹ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Şubat, 2017, s. 43.

³¹² Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 5, (Aralık 2003), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4078>, (erişim tarihi: 24.11.2017).

³¹³ Doktrinde mükellef hakkı; vergi yükümlüsünün hakları, yükümlü hakları, vergi ödevlisinin hakları gibi terimler ile kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada *“mükellef hakkı”* şeklinde yer alacaktır.

tür haklar, yasa aracılığıyla sağlanmaktadır. Ayrıca sadece vergi yasalarına yönelik değil genel olarak da uygulandığı görülmektedir³¹⁴.

Mükellef hakları ile ilgili genel kabul görmüş bir tanımlama söz konusu değildir. Ancak mükellefin korunmasının gündeme gelmesiyle konu önem kazanmış ve bu kavrama ilişkin bir tanımlama gereksinimi ortaya çıkmıştır. Mükellefin korunması kavramını, “*vergi otoriteleri tarafından vergi toplamaya karşı vergi mükelleflerini korumak amacıyla yazılı veya yazısız kurallar*” şeklinde tanımlamak da oldukça eksik kalmaktadır. Bu konuda mali ve mali olmayan yönlerin de bir bütünlük teşkil ettiği unutulmamalıdır³¹⁵.

Bireyler vergi mükellefi olsunlar ya da olmasınlar, genel hukuk düzenine bağlı bir takım temel haklara zaten sahiptirler. İşte, bireyin temel haklarının vergi hukukundaki görünümü vergi mükellefinin hakları olarak şekillenmektedir; yani bireyin hakları bu alana yansınca vergi mükellefinin hakları görünümüne bürünmektedir. Bundan dolayı bu haklar, genel düzenden intikal eden ve özel düzenin özelliklerine uyum sağlayan haklar olmaktadır³¹⁶.

Mükellefin hakları denildiğinde; anayasa, uluslararası sözleşme (örneğin insan hakları sözleşmeleri), kanun, idari düzenleyici işlemlerde yayılı asli ve tali bir dizi haklar bloğunu anlamamız gerekir. Bu anlamda mükellef hakları; anayasa, sözleşme, kanun gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir³¹⁷.

Mükellefin korunması için gerekli olan mükellef hakları, idare hukukunda bireyin korunması kavramını da içerecek şekilde yasama (verginin kanuniliği, hukuki güvenlik, eşitlik, belirlilik, geriye yürümezlik ilkeleri gibi), yürütme (yasal idare ilkesi, mahremiyet ilkesi, özel yaşama saygı ilkesi, bilgi alma, itiraz ve dava hakları

³¹⁴ Niyazi Özpehriz, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 294, (Şubat 2006), s. 109.

³¹⁵ Güneş Çetin, Ramazan Gökbunar, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, (2010), s. 25.

³¹⁶ Gülşen Güneş, Z. Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 197, (Şubat 2005), s. 137.

³¹⁷ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım, 1. Bası, İstanbul, Eylül, 2006, s. 3.

gibi) ve yargı (bağımsız mahkeme, silahların eşitliği, makul sürede yargılanma ilkeleri gibi) süreçlerindeki hukuki güvenceleri kapsamaktadır³¹⁸.

Çağdaş hukuk ölçütlerini benimsemiş bir hukuk devletinde, mükelleflerin haklarına büyük özen gösterilmesi gerekir. Hatta bu özenden öte, hakların çağın gereklerine paralel biçimde geliştirilmesi gerekir. Mükellef haklarının geliştirilmesinden amaç; mükellefin vergi alan organlar karşısında tüm haklarına özen gösterilmesi ve bu hakların uygulamada çiğnenmemesidir. Bu haklara özen göstermeyen, mükellefin herhangi bir biçimde hukukunu sınırlayan veya sınırlama çabasına girişilmesi halinde ise, kesinlikle ağır yaptırımların getirilmesi ve uygulanması gerekmektedir³¹⁹.

C. Mükellef Haklarının Hukuki Dayanağı

Modern çağda, vergileme işlemlerinde başarılı olunabilmesi için mükelleflerle işbirliği içinde olunması ve vergi idarelerinin vergileme işlemini “mükellefe rağmen” değil “mükellefle birlikte” yürütmesi büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple de mükellef haklarının ön plana çıkması, vergileme işlemine bir de mükellef açısından yaklaşılması, mükelleflerin vergi idarelerine güven duymalarını sağlayacaktır³²⁰.

Mükellef hakları çeşitli kaynaklarının yanı sıra hukuki niteliğindeki farklılıklar ve uygulayıcı önlemleri, bizi ilişkilerin karşılıklı bağımlılıklarının ve özellikle sistemin özelliklerinin önemini dikkate almaya zorlamaktadır. Bu hakkın, hukuki araçlarla desteklenemeyen bir sosyal ya da politik fikir olduğunu ya da aslında vergi kanunu temelli özel haklar ya da güçler tarafından idare edilebilen bir kural olduğu iddia edilebilir³²¹. Bu açıklamalar ışığında mükellef haklarının hukuki dayanağı,

³¹⁸ Billur Yaltı Soydan (a), “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 227, (Temmuz 2000), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2415>, (erişim tarihi:10.12.2017).

³¹⁹ Ahmet Erol (a), “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Cilt 8, Sayı 89, (2011), <http://www.vmhk.org.tr/mukellef-haklari-ve-evrensel-degerler/>, (erişim tarihi: 03.01.2018).

³²⁰ Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 209, (Şubat 2006), s. 122-123.

³²¹ Bogumil Brzezinski, “Taxpayers’ Rights: Some Theoretical Issues”, *Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, (Ed. Włodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek), Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 25.

Anayasa, kanunlar ve vergi kanunları, uluslararası anlaşmalar, mükellef hakları bildireleri ve vergi idaresinden doğan kaynaklar şeklinde sınıflandırılabilir.

1. Anayasa

Anayasa, devletin şekli ve temel nitelikleri, kişilerin hak ve ödevleri, devletin temel organ ve işlevleri ile ilgili genel kuralları içeren temel kaynaktır³²². Anayasa, anayasal bir devlette normlar hiyerarşisine göre en tepede yer almaktadır. Anayasa'nın üstünlüğü, iç hukuk kurallarının Anayasa'ya aykırı olmamaları, tüm kurum, kuruluş ve kişilerin Anayasa'yla bağlı oldukları anlamına gelmektedir³²³. Günümüzde pozitif hukuk açısından Anayasa hükümleri temel norm niteliği taşımaktadır. 1982 Anayasa'sının hukuk devleti, sosyal devlet, kanunların anayasaya uygunluğu ilkelerinin yanı sıra, vergilerin kanuniliği ilkesini öngören 73. maddenin 3.fıkrası³²⁴ vergi hukukunun birincil ilkesini teşkil etmektedir³²⁵.

Anayasa'nın 20. maddesi özel hayatın gizliliği, 35. maddesi mülkiyet hakkı, 36. maddesi hak arama hürriyeti ve 74. maddesi dilekçe hakkına yönelik hükümleri kapsamaktadır. Bu anlamda söz konusu hükümler doğrudan mükellef hakları ile ilgili olmasa da, mükellef haklarının şekillenmesi ve güvence altına alınması adına önemli bir rol oynamaktadır³²⁶.

Mükellef haklarına ilişkin temeller, ülkelerin anayasalarında bulunmaktadır. Fakat, örneğin İngiltere'de yazılı anayasa yoktur. Ancak bu durum İngiltere'nin anayasaya sahip olmadığı anlamına gelmemektedir. Ayrıca yazılı anayasası bulunması rağmen Avustralya'nın anayasasında, İngiltere'de olduğu gibi haklar yer almamaktadır³²⁷.

³²² Oktar, a.g.e., s. 32.

³²³ Yılmaz Aliefendioğlu, "Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2, (2001), s. 32.

³²⁴ Anayasa 73/3'e göre, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır".

³²⁵ Öncel vd., a.g.e., s. 15.

³²⁶ Adnan Gerçek vd., *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz, 2015, s. 51.

³²⁷ Doğan Gökbel, *Mükellef Hakları*, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2000, s. 18.

2. Kanun

Kanunlar, Anayasa'ya aykırı olmamak üzere, yasama organı tarafından çıkarılan yazılı kurallar olup, toplumsal hayatı düzenleyen en önemli kaynaktır. Vergi koyma yetkisi Anayasa tarafından yasama organında bulunmaktadır. Yasama organı bu yetkiyi kanun yaparak gerçekleştirir³²⁸.

Kanun, vergi hukukun en önemli kaynağıdır. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması Magna Carta'dan bu yana tüm dünyada olduğu gibi, ülkemizde de kabul edilen temel anayasal vergileme ilkelerinden biridir. Verginin kanunla konulma zorunluluğu, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 39. maddesinde de yer almıştır. Bu maddede, ayrıca vergilerin tahsiline her yıl bütçe kanunu ile izin verilmesi gerektiği belirtilerek aynı kanunun 42. maddesinde, bütçe kanunu ile izin verilmeden vergi tahsiline girişenlerin TCK uyarınca cezalandırılacağı yer almaktadır³²⁹.

Mükellef haklarına ilişkin doğrudan düzenlemeler, birçok ülkenin vergi kanunlarında bulunmasına rağmen, bunlar ya oldukça kısıtlı sayıda hüküm içermekte ya da hükümlere yer verilmekle beraber mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması yoktur. Anglo-Sakson hukuk anlayışının geçerli olduğu ülkelerde vergi idaresine geniş takdir yetkisi tanındığından, genellikle mükellef hakları ile ilgili daha çok idari düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca vergi kanunlarında bu düzenlemelerin doğru ve adaletli olmasına ilişkin hükümler konulmasıyla yetinilmiştir. Kıta Avrupası hukuk anlayışının hakim olduğu ülkelerde ise, vergileme süreci ile ilgili kurallar daha sıkı bir şekilde ve kanunlarla düzenlendiği için, mükelleflere tanınan haklar da vergi kanunlarında yer almıştır. Vergi kanunlarının yanı sıra, mükelleflere haklar sağlayan kanunlar da bulunmaktadır. Örneğin; çeşitli ülkelerde uygulanan Bilgi Alma Hakkı Kanunu, Özel Hayatın Gizliliğinin Sağlanması Kanunu, Kamu Mali Denetimi Kanunu ve Ombudsman Kanunu buna örnek gösterilebilir³³⁰.

Mükelleflere hakların sağlanması durumunda iki farklı husus ortaya çıkmaktadır. İlki, esas olarak birçok ülke kanunla mükelleflere sağlanan korumanın

³²⁸ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 16.

³²⁹ Oktar, a.g.e., s. 35.

³³⁰ Gerçek, a.g.m., s. 123-124.

sınırlı olmasına sebep olmaktadır. İkincisi, geniş anlamda kanuni korumanın olduğu yerde, genellikle koruma mevzuatı içinde belli bir usulün içinde sağlanmaya çalışılmaktadır. Fakat, burada mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı uygulaması bulunmamaktadır³³¹.

3. Uluslararası Anlaşmalar

Devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması neticesinde ortaya çıkan çeşitli problemlerin çözümünü uluslararası hukuka göre düzenleyen kurallara “uluslararası vergi hukuku” adı verilmektedir. Ancak bu tanım uluslararası vergi hukukunu dar anlamda tanımlamaktadır. Geniş anlamda uluslararası vergi hukuku ise, “*devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışması sonucu ortaya çıkan sorunları düzenleyen uluslararası hukuk kurallarının yanında, ulusal hukukta yer alan ve bir devletin kendi vergilendirme yetkisinin başka devletlerin vergilendirme yetkileri ile çatışmasını önleyen kuralların bütünüdür*³³²”.

Mükellef haklarının uluslararası kaynakları olarak; uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası ekonomik bütünleşme anlaşmaları, ikili veya çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve son olarak diğer uluslararası anlaşmalar sayılabilmektedir³³³. Özellikle çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmalara baktığımızda, uluslararası ticaretin yaygın hale gelmesi ile ülkeler arasındaki sınırların kalkması, kişilerin birden çok ülkede faaliyet göstermesine neden olmaktadır. Bu durum çifte vergilendirme³³⁴ sorununu gündeme getirmektedir. Haliyle de mükelleflere yönelik birtakım haklar ortaya çıkmaktadır. Bu konudaki ilk çalışmaların OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) tarafından hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları modeliyle ortaya konduğu görülmektedir. Fakat söz konusu modeldeki bazı hükümlerin gelişmekte olan ülkeler aleyhine olması Birleşmiş Milletler (BM)

³³¹ Kükrer, a.g.e., s. 49.

³³² Osman Pehlivan, Ersan Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, Ekim, 2015, s. 18.

³³³ Gökbel, a.g.t., s. 32.

³³⁴ Çifte vergilendirme: İki veya daha fazla devletin, aynı zamanda ve aynı vergi konusu üzerinden vergi aldığı durumdur.

Modeli'nin de gündeme gelmesine sebep olmuştur³³⁵. Ancak bu çifte vergiyi önleme anlaşmaları sayesinde, çifte vergileme ortadan kalktığı için mükelleflere bu anlaşmalar hak sağlayan bir kaynak kapsamındadır.

Mükellef hakları ile ilgili en üst düzey koruma sağlayan kaynakların başında İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) gelmektedir. Bu sözleşmenin “adil yargılanma hakkı”nı düzenleyen 6. maddesi; yargı yerinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı, yargılanmanın adil ve aleni olması, yargılamanın makul sürede yapılması unsurlarının yanında, adil yargılanma hakkı, mahkemeye başvuru hakkı, çekişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ve susma hakkını kapsamaktadır. Bu hak sadece başlamış bir yargılamayı güvence altına almaz aynı zamanda bizzat dava etme hakkını da içerisinde barındırır. Adil yargılanma hakkı, davanın açılmasından sona ermesine kadarki süreçte ve hatta hükümden sonra da cebri icranın sona ermesine kadar devam etmektedir. Bireyler için temel hak niteliği taşıyan bu kavram, yargılama makamı açısından ise temel bir görevdir³³⁶.

İHAS'ın “özel ve aile hayatına saygı hakkı” ile ilgili 8. maddesi ise, mükelleflerin kişisel, ticari ve mesleki sır alanlarına yönelik müdahalelerin kanunlar kapsamınca yapılmasını ve gerekli ölçüde olmasını gözetmektedir³³⁷. İHAS, Avrupa Konseyi üyesi 47 devlet tarafından onaylanmıştır. Konseyin koruma altına aldığı temel hak ve hürriyetlerin ihlali durumunda, mükellefler, bu sözleşmenin hükümlerini koruma mekanizmalarından biri olan ve Türkiye'nin de 1989'de yargı yetkisini kabul ettiği, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne (İHAM) başvurabilmektedirler. Mükelleflerin sözleşmede yazılı haklarının ihlali halinde, İHAM'a başvurabilmesi için, öncelikle iç hukuk yollarını tüketmeleri gerekmektedir³³⁸.

³³⁵ Mehmet Fatih Karabulut, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 298, (Ekim 2014), s. 90.

³³⁶ E. Sevcan Artun, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar”, *Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi, V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Aralık, 2015, s. 106-107.

³³⁷ Gerçek vd., a.g.e., s. 64.

³³⁸ “Bu iç hukuk yollarına 12 Eylül 2010 tarihli Referandum ile yapılan Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkını getiren Anayasa Değişikliği ile birlikte Anayasa Mahkemesi de eklenmiştir”. (Ebubekir Mutlu, “Mükellef Haklarına İlişkin Üst Hukuk Normlarında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yer Alan Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 432, (Ağustos 2017), s. 101).

İHAM’da davaların genellikle mülkiyet hakkının ihlali ve devletlerin vergi politikalarını belirlemedeki takdir hakkının kullanımı konularında açıldığı görülmektedir. Nitekim İHAS 1 nolu protokolün 1. maddesinde devletin vergilendirme hakkına saygı duyulmakla beraber bu yetkilerin keyfi olarak kullanılmasının insan haklarına ters düşeceği belirtilmektedir. Aynı şekilde İHAM, vergilendirme yolu ile mülkiyet hakkına müdahaleyi ulaşılabilir ve öngörülebilir olduğu takdirde meşru olarak kabul etmektedir³³⁹.

İHAS, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi gibi temel uluslararası hukuk metinlerinde mükellef hakları kavramına doğrudan yer vermemiştir³⁴⁰. Ancak mükellef haklarının korunmasını sağlayan önemli bir niteliğe sahip olduğu görülmektedir.

Daha önce bahsettiğimiz üzere anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler bulunmasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının temel dayanağını oluşturmaktadır. Aynı şekilde bu durum İHAS için de geçerlidir. Söz konusu sözleşmede doğrudan “mükellef hakkı” kavramı geçmemekle beraber, sözleşme maddeleri mükellef haklarına temel dayanak olarak yer almaktadır³⁴¹.

Mükellef haklarının uluslararası anlaşmalardan doğmasına sebep olan bir diğer kaynak olarak karşımıza, Avrupa Birliği Anlaşmaları çıkmaktadır. Bu anlaşmalardaki asıl gaye; kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşımı sayesinde şekillenen ortak bir iç pazar meydana getirmektir. Özgürlüklerin garanti altına alınabilmesi için üye ülkeler arasındaki vergileme gibi faktörlerin etkisinin minimuma indirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple de birlik içindeki mükelleflere benzer haklar sağlanmaya çalışılır³⁴².

³³⁹ Haluk Egeli, Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 163, (Temmuz-Aralık 2012), s. 132.

³⁴⁰ Ömer Gören, “Anayasal Vergi Ödevi, Anayasal Mükellef Hakları ile Dengelenmelidir”, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/04/%C3%96mer-G%C3%B6ren-Anayasal-Vergi-%C3%96devi-Anayasal-M%C3%BCkellef-Haklar%C4%B1-%C4%B0le-Dengelenmelidir.pdf>, (erişim tarihi: 04.01.2018).

³⁴¹ Mutlu, a.g.m., s. 101.

³⁴² Gökbek, a.g.t., s. 33.

4. Mükellef Hakları Bildirgeleri

Bildirgeler, ayrıcalık sağlamak ya da hakları tanımak için yüzlerce yıldır kullanılmaktadır. En önemlisi ise, 1215 yılında yayımlanan Magna Carta'dır³⁴³. Modern anlamdaki ilk bildirge 1991 yılında İngiltere'de yayımlanan Vatandaşlık Bildirgesi (Citizen's Charter)'dir. Bu bildirge ile günümüzdeki bildirgeleri karşılaştırmak aldatıcı olabilir. 1991 yılında yayımlanan bildirge devlet tarafından hazırlanıp aynı şekilde kamuya sunulmuştur. Fakat daha sonraki mükellef hakları bildirgeleri sistematik bir şekilde devlet haricindeki birimlerden alınan danışma sürecinin sonunda ortaya çıkmıştır³⁴⁴.

Mükellef hakları, zaman içerisinde belge kapsamına alınma niteliği kazanarak vergi literatürüne çoğunlukla "Mükellef Hakları Bildirgesi" adıyla girmiştir. Bu durum ya vergi kanunlarının içerisinde yasal bir metin şeklinde ya da gelir idareleri tarafından ilan ve taahhüt edilen idari nitelikli bir belge şeklindedir. İster kanuni düzenleme olarak isterse idarelerin tek taraflı niyet beyanı olarak yayımlanmış olsun, bu bildirgeler bir yandan mükellef haklarını sıralarken öte yandan ilgili idarenin bunları korumak noktasındaki yükümlülüklerini de hatırlatan temel özelliğe sahiptir. Vergilendirme sürecinde mükelleflerin haklarını içeren bu belgeler her ne kadar ülkelere özgü olsa da genel itibariyle³⁴⁵:

- Başvuru,
- Gizlilik,
- Kesinlik,
- Gerçek tutarı ödeme,
- Bilgilendirme ve yardım, konularını kapsamaktadırlar.

Dünyada da çok sayıda ülke, mükellef haklarını koruyabilmek adına "Mükellef Bildirgesi" (Taxpayer's Charter) yayımlamıştır. Mükellefleri, hakları konusunda haberdar etmenin ve devletin bu temel haklar konusundaki korumasının sağlanması konusundaki kararlılığını teyit etmenin faydalı bir yolu olarak mükellef hakları

³⁴³ Simon James vd., *The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration*, The Australian National University Centre for Tax System Integrity, Working Paper No 62, February, 2005, p. 2.

³⁴⁴ Selda Aydın (b), "Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 212, (Mayıs 2006), s. 32.

³⁴⁵ Mehmet Abanoz, "Gönüllü Uyum İçin Bir Öneri: "Mükellef Hakları Bildirgesi" Revize Edilmeli Midir?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 261, (Eylül 2014), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26277>, (erişim tarihi:05.01.2018).

bildirgelerini görebiliriz³⁴⁶. Farklı ülkeler tarafından yayımlanan mükellef hakları bildirgelerinde değişik özellikler bulunmaktadır. Örneğin, Kanada ve İngiltere’de yayımlanan bildirgelerde mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkide geçerli olacak ilkelere geniş kapsamlı bir şekilde yer verilmiştir. Bunun yanında Fransa ve ABD gibi bazı ülkelerde ise, bahsi geçen bildirgelerde yer alan mükellef haklarının daha detaylı bir şekilde tanımlandığı görülmektedir³⁴⁷.

Esas itibarıyla, her ülkede mükellef hakları bildirgesi farklıdır. Çünkü ülkeler arasında mükellef haklarının ortaya çıkış nedenleri farklılık göstermektedir. Bu farklılıkları kimi zaman bildirgelerin içeriğinde görmek mümkündür. Örneğin ABD Gelir İdaresi IRS’nin mükellef hakları bildirgesi, 1996 yılında Senato Finans Komitesi Başkanı William V. Roth Jr. tarafından yürütülen IRS hakkındaki geniş kapsamlı araştırma sonucunda³⁴⁸ gündeme gelmiştir. Bu araştırmada, vergi toplama süreci içinde mükelleflerin en temel haklarının ihlal edildiği tespit edilmiş, bu durumu düzeltmek ve mükellef haklarını koruyabilmek amacıyla 1998 yılında mükellef hakları bir kanun olarak Amerikan hukuk sistemine dahil edilmiştir³⁴⁹.

Mükellef hakları bildirgeleri, mükelleflerin vergileme ile ilgili olan ilişkilerindeki haklarını açıkça özetlemek ve bu bilgileri mükelleflere erişilebilir hale getirmeyi hedeflemektedir. Çoğu mükellef hakları bildirgesi, kendi başına hukuki bir belge olmadığı için kanun rehberi niteliği kapsamında öteye gidememektedir³⁵⁰. Uluslararası anlaşma, Anayasa ve kanun hükümleri mükellef haklarının belirlenmesi ve düzenlenmesine yönelik kaynaklar iken, mükellef bildirgeleri veya imtiyazları şeklindeki düzenlemeler daha çok mükellef haklarının açıklanması ve kamuoyuna durulmasına ilişkin kaynaklardır³⁵¹.

³⁴⁶ OECD, *Taxpayers’ Rights and Obligations A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, Paris, April, 1990, p. 12.

³⁴⁷ Aydın (b), a.g.e., s. 34-35.

³⁴⁸ Söz konusu araştırma sonuçları Senatör William V. Roth ve William H. Nixon tarafından yazılan ve 1999 yılında yayınlanan “The Power to Destroy” (Yoketmek için Güç) adlı kitapta ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır (Nazmi Karyağdı, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295, (Mart 2006), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3158>, (erişim tarihi: 06.01.2018).

³⁴⁹ Karyağdı, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3158>, (erişim tarihi: 06.01.2018).

³⁵⁰ OECD, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *Taxpayer’ Rights and Obligations Practice Note*, 2003, p. 6.

³⁵¹ Gerçek, a.g.m., s. 123.

1990'lı yıllardan itibaren yoğun bir şekilde gündeme gelen mükellef hakları ve yükümlülükleri konusuyla gelir idareleri oldukça yoğun bir şekilde ilgilenmektedirler. Bu anlamda ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından Şubat 2006'da "Mükellef Hakları Bildirgesi"nin yayımlanması önemli bir gelişmedir³⁵². Bu bildirme, gelir idaresinin mükellef odaklı bir şekilde, saygılı ve dürüst olma ilkelerine bağlı, vergi ödemenin mükellef için bir yükümlülük olması kadar vatandaş olma ve sorgulama hakkının da olduğunu ortaya koymuştur. Esasen bununla beraber ülkemizde mükellef hakları ile ilgili ciddi derecede gelişmeler de yaşanmıştır. Örneğin, mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel, doğru ve hızlı bilgiye telefonla ulaşmasını sağlayan Vergi İletişim Merkezi (VİMER) 25 Aralık 2007 tarihinde hizmete başlamıştır. Ardından 3 Mart 2008 tarihinde hizmete giren Mükellef Hizmetleri Merkezi tarafından, mükelleflere yüz yüze danışmanlık vermeye başlanmıştır³⁵³. Ancak tüm bunlara rağmen, mükellef hakları bildirgesinin yayımlanmasından sonra bu konuda ilave kanuni bir düzenleme yapılmamış olması da dikkat çekicidir. Ülkemizde yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi aşağıdaki şekilde yer almaktadır³⁵⁴:

- *"Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.*
- *Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.*
- *Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.*
- *Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.*
- *Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.*

³⁵² Çetin, Gökbnar, a.g.m., s. 24.

³⁵³ Gerçek vd., a.g.e., s. 47.

³⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi>, (erişim tarihi: 07.01.2018).

- *Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.*
- *Ücretsiz e-posta hizmetimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.*
- *Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.*
- *Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.*
- *Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız”.*

5. Vergi İdaresinden Doğan Kaynaklar

Vergi kanunları aracılığıyla, vergilemenin temel öğeleri belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına yani Cumhurbaşkanlığı'na düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilmektedir. Yürütme organı da düzenleyici işlemleri Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge gibi işlemleri yaparak kullanmaktadır. Yürütme organı bu gibi işlemlerle vergi mükelleflerine haklar sağlayabilmektedir. Ayrıca yürütme organından kaynaklanan mükellef hakları, mükellefin vergi kanunlarına uyumunun artmasını sağlamaktadır. Bu sebeple de özelgeler önem arz etmektedir. Yürütme organından kaynaklı hakların esnekliği, değişikliklerin sık sık yapılmasını gerekli kılan vergi konularında büyük yararı olmaktadır³⁵⁵.

Mükelleflerin devlete duydukları güveni arttırabilmelerinin önemli bir yolu, gelir idaresinin tutum ve davranışının değişmesinden geçmektedir. Gelir idaresinin “mükellef odaklı” hizmet anlayışını benimsemesi de bunun en temel göstergesidir. Mükellef odaklı bir maliye anlayışının göstergesi olarak “mükellef hizmetleri daire başkanlığı” kurulmuş olması bu konuda büyük bir adım olarak karşımıza çıkmaktadır. Başkanlığın öncelikleri arasında; mükellefi mevzuat hakkında bilgilendirme, hakları konusunda aydınlatma, işlem sürecini kolaylaştırma yer

³⁵⁵ Gökbel, a.g.t., s. 43.

almaktadır. Böylelikle, verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun benimsenmesi bakımından da oldukça önem arz etmektedir³⁵⁶.

D. Vergi Mükelleflerine Haklar Sağlayan Anayasal İlkeler

Vergi mükelleflerine haklar sağlayan anayasal ilkeler kapsamında; kanunilik, sosyal hukuk, mali güce göre vergilendirme, hukuki güvenlik, kanun önünde eşitlik ve ölçülülük ilkesi sayılabilir.

1. Kanunilik ilkesi

Kanunilik ilkesi, ceza hukukunda “suç ve cezada kanunilik ilkesi”, vergi hukukunda “vergilerin kanuniliği ilkesi”, idare hukukunda “idarenin kanuniliği ilkesi” olarak ortaya çıkmıştır. Bu ilkeler ortak olarak, temek hak ve özgürlükler konusunda kişilere kamu gücü karşısında hukuki güvenceler sağlamayı amaçlamaktadır³⁵⁷. Vergilerin kanuniliği ilkesinin batı demokrasilerindeki gelişimine baktığımızda, özellikle Avrupa devletlerinde birçok ayaklanmanın maddi veya siyasi olarak zorla alınan vergiden kaynaklandığı karşımıza çıkmaktadır. Bu ayaklanmalar neticesinde elde edilen belgeler, bildirilerle vergide keyfilik ve adaletsizliğin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Kanunilik ilkesi de, batılı devletlerin vergi hukukundaki tarihi gelişimine paralel olarak kanunlarda ve anayasalarda yerini bulmuştur³⁵⁸.

Ülkemiz açısından baktığımızda vergilerin kanuniliği ilkesi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır*” şeklinde ifade edilmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi alınacak şey (verginin konusu, verginin istisnaları), vergiyi doğuran olay, verginin borçlusu (verginin mükellefi, verginin sorumlusu, vergiden muafiyet), vergi alacağının saptanmasının ölçütleri (vergi matrahı, vergi oranı, vergiden indirimler), verginin ödenmesi (ödeme süresi ve

³⁵⁶ Aylin Cesur, Ali Çelikkaya, “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, *AKÜ İİBF Dergi*, Cilt XVI, Sayı 2, (Aralık 2014), s. 12.

³⁵⁷ Aziz Taşdelen (b), “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 59, Sayı 4, (2010), s. 770.

³⁵⁸ Müge Vatansever Öztürk, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Hakan Pekcanitez’e Armağan, Cilt 16, Özel Sayı, (2014), s. 4820.

ödeme şekli) gibi verginin temel unsurları kanunla düzenlenmektedir. Tüm bu unsurlar içerisinde yalnızca indirim, istisna, muafiyet, oranlara ilişkin hükümlerde kanunlarda belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde kalmak şartıyla değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir³⁵⁹. Şayet alt ve üst sınırlar kanunda konulmamış ise, Cumhurbaşkanı'nın, kendisine verilmiş olan yetkiyi kullanma hakkı olmayacaktır. Buradan, Cumhurbaşkanı'na verilmiş olan vergi kanunlarında değişiklik yapma yetkisinin, sınırlı bir yetki olduğu yorumunu da yapabiliriz. Ancak bu yetki, vergilerin kanunilik ilkesini ortadan kaldırmamaktadır³⁶⁰.

Anayasa'nın hükmü gereği idarenin vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemeleri ancak kanunla yapabileceği bu tür düzenlemelerin kanun dışında genel düzenleyici işlemler olan tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, genelge vb. ile düzenlenemeyeceği kesindir. Aksi durumunda yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun genel düzenleyici işlemler ile yapılması, kuvvetler ayrılığı rejimine de ters düşeceği gibi fonksiyon gaspına da yol açacağı kuşkusuz olup bu durum hukuk devleti ilkesinin de açıkça ihlaline neden olarak, demokratik rejimle de bağdaşmamaktadır³⁶¹. Hukuk devletinin bir unsuru olan kanunilik ilkesi; uygar, barışçıl, eşitlik, adalet ve insan haklarına saygı esasına dayalı hukuk normlarına uygunluğu da kapsamaktadır. Ayrıca kanunilik ilkesi, “norma uygun işlem” kuramı sebebiyle idarenin tüm işlem ve eylemlerinin yargısal denetimini de içerir³⁶². Böylelikle keyfilikten uzak, hakların korunduğu bir durum ortaya çıkacaktır.

2. Sosyal Hukuk Devleti İlkesi

Sosyal devlet ilkesi, devleti tüm gerekli edimleri “insan onuruna yakışır bir yaşamı güvence altına almak için” yerine getirmek için yükümlendirmiştir³⁶³. Diğer

³⁵⁹ Onur Eroğlu, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, s. 159.

³⁶⁰ M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç, “1982 T.C. Anayasası'nın Vergi Ödevi İle İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 419, (Temmuz 2016), s. 13.

³⁶¹ Mehmet Oflaz, “Hukuk Devleti'nin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukuku'nda İfade Ettiği Anlam (Hukuk Bölümü)”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 151, (Temmuz 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5581>, (erişim tarihi: 10.01.2018).

³⁶² Aliefendioğlu, a.g.m., s. 32.

³⁶³ Zafer Gören, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasa Hukuku Açısından Yaşam Kalitesi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 14, (1997), s. 100.

bir deyişle, “sosyal devlet” halkına asgari yaşam düzeyi taahhüt eden ve kurumları aracılığıyla destek mekanizmalarını işleten devlettir³⁶⁴. Sosyal devletin gerçekleşmesi için birtakım hukuki yöntemler vardır. Bunlar vergi adaletini sağlamak, sosyal amaçlı kamulaştırmalar, toprak reformu, devletleştirme ve planlama faaliyetleri ile sosyal hakları tanımak ve gerçekleştirmektir³⁶⁵.

Sosyal hukuk devleti konusunda, Anayasa Mahkemesi almış olduğu kararda “güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet” şeklinde tanımlamıştır. Çağdaş görüşe ve Anayasa’nın temel felsefesine göre, gerçek bir hukuk devleti ancak toplumsal devlet anlayışı ile harmanlanarak anlam kazanır görüşü hakimdir³⁶⁶. Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi başka bir kararında, “Sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesine koşuttur... Sosyal devlet tanımlamasının Anayasa’nın başlangıç kısmının 8. paragrafında açıklanan, doğuştan sahip olunan onurlu bir hayat sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasını, devletin sosyal adalet gereklerince olanak sağlama yükümlülüğünü anlattığı anımsanırsa, sosyal devletin, hukuk devletinin ileri bir aşaması olduğu anlaşılır³⁶⁷”.

3. Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Çağdaş vergi ilkesini belirleyen ülkelerde; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Yurttaşların devlete ödeyecekleri verginin ölçütü ise, mali güçtür. Dünyadaki gelişmiş ülkelerin büyük bir kısmı, kazançların vergilenmesinde “mali güç ilkesi³⁶⁸”ne uygunluk nedeniyle

³⁶⁴ İbrahim Atilla Acar, “Sosyal Devlet Mali Disipline Engel Mi?”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 18, (Ocak 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5133>, (erişim tarihi: 10.01.2018).

³⁶⁵ Türker Ertaş, “Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Hakan Pekcanitez’e Armağan, Cilt 16, Özel Sayı, (2014), s. 4744.

³⁶⁶ *Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi*, Cilt 13, Ankara Üniversitesi Basımevi, İkinci Tıpkı Basım, Ankara, 1991, s. 260; Cilt 10, s. 539.

³⁶⁷ Anayasa Mahkemesi, 23.08.1988 tarih ve E: 1987/16, K: 1988/8.

³⁶⁸ Mali güç kavramı, ödeme gücü ile de eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi kararı da bulunmaktadır. Bknz: Anayasa Mahkemesi, 02.02.1996 tarih ve E: 1994/80, K: 1995/27. “Bununla birlikte gerek 1961 Anayasası’nın Temsilciler Meclisi’nde görüşülmesi sırasında gerek 1982 Anayasası’nın Danışma Meclisi’nde görüşülmesi sırasında “mali güç” yerine “ödeme gücü”, “iktisadi güç” gibi kavramların kullanılması önerilmiştir. 1961 Anayasası hazırlanırken “ödeme gücü” kavramının önerilmesinin nedeni mali gücün göstergelerinden servetin kapsam dışı bırakılması isteğidir. 1982 Anayasası hazırlanırken “iktisadi güç”

artan oranlı vergi tarifesini benimsemişlerdir. Bunların önemli bir bölümü de verginin tabana yayılması, gelir dağılımında adaleti tesis etmek, maliye politikalarının sosyal yönünü güçlendirmek, sosyal ve koruyucu devlet ilkelerini hayata geçirmek, üretim ve yatırım istekliliğini olumsuz yönde etkilememek, tüketim tuzağı yaratmamak için vergi tarifesi basamaklarını on ve onun üzerinde tutma çabasına girmişlerdir³⁶⁹.

Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve şahsi durumları göz önüne alınarak vergiye tabi olmalarıdır. Bu ilkeye uyulmasıyla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir. Çünkü vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerlidir. Bu yükümlülükler konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali bir karşılığa dayandırılabilmesi şansı vardır³⁷⁰. Anayasa’da mali gücün tanımı yapılmadığı gibi mali gücün hangi göstergelere göre saptanacağı da yer almamaktadır. Öğretide ise, mali gücün göstergelerinin gelir, servet ve harcamadan oluştuğu genel kabul görmektedir³⁷¹. Ülkemizde, ödeme gücü ilkesinin dayanağı olduğu mantığından yola çıkılarak, Anayasa’da “mali güç” kavramına yer verilmiştir. Ancak evrensel bir yapının oluşturulması için Anayasa’da alenen “ödeme gücü” ilkesine vurgu yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır³⁷².

4. Hukuki Güvenlik İlkesi

Hukuk devleti olmak, yönetilenlere yani topluma hukuk güvencesi sağlar. Bu güvence, vergilendirme yetkisinin de kullanılması sırasında tüm işlemlerin hukuk kuralları içinde kalması ile gerçekleşebilir. Bu açıdan vergilerin kanuniliği ilkesi,

kavramının önerilmesinin nedeni ise önerilen kavramın mali güce göre sosyal devlet ilkesine daha uygun düştüğü iddiasıdır. Sonuçta bu öneriler kabul edilmemiş ve her iki Anayasada da “mali güç” kavramı tercih edilmiştir”. (Selim Kaneti, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986, s. 29-30; Aktaran: Oytun Canyaş, İ. Erdem Seçilmiş, “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 15, Sayı 1, (Haziran 2013), s. 307-308).

³⁶⁹ Ahmet Erol (b), “Kazanç Vergilerinde Artan Oranlı Vergi Tarifesine Yönelik Model Çalışması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 427, (Mart 2017), s. 34.

³⁷⁰ Öncel vd., s. 54-55.

³⁷¹ Canyaş, Seçilmiş, a.g.m., s. 306.

³⁷² Feride Bakar vd., “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, No 2, (2013), s. 75.

hukuk güvenliği ilkesinin en önemli dayanağını oluşturur. Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil safhalarını belirleyen her türlü kanuni düzenlemeler hukuksal güveni sağlamalıdır³⁷³.

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelmektedir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Bu güvenliğin sağlanabilmesi herşeyden önce, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır. Bu yönüyle hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesi, bireylere tabi olacakları hukuk kurallarının neler olacağı hakkında bilgi vermektedir. Aynı zamanda, bireylerin davranışlarını bu kurallara göre belirlemesine yardımcı olur ve bu ilke kazanılmış haklarının korunması konusunda bireylere hukuki güvenlik sağlaması bakımından devlete bir yükümlülük getirir³⁷⁴.

Hukuki güvenlik ilkesinin anlamı ve kapsamını belirlemede, esas alınması gereken iki temel ilke vardır. Bunlar, geriye yürümezlik ilkesi ve kazanılmış haklara saygı ilkesidir³⁷⁵. Kanunlar kural olarak çıkarıldıkları tarihten sonraki olaylara, doğal olarak yürürlükte buldukları zaman içerisindeki durumlara etki ederler. Bu husus, vergi kanunları için de geçerlidir. Vergi kanunlarının geriye yürümesinin gerek ekonomi gerekse de bireyler üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla alınan vergilerde yapılacak yeni düzenlemelerin, mükelleflere geçmişe yönelik yeni yük getirmesi bireylerin ve kurumların devlete olan güvenlerinin sarsılmasına neden olur. Bu sebeptir ki uygulama, evrensel hukuk ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesine de ters düşmektedir³⁷⁶.

³⁷³ Ahmet Emrah Akyazan, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, *TBB Dergisi*, Sayı 80, (2009), s. 22.

³⁷⁴ Yavuz Güllü, “Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 246, (Haziran 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20470>, (erişim tarihi: 13.01.2018).

³⁷⁵ Mehmet Altundış, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, Sayı 10, (Eylül, Ekim, Kasım, Aralık 2008), s. 62.

³⁷⁶ Ersan Öz, Fatih Akçay, “Uygulama Örnekleriyle Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuki Güvenlik Etkisine Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 288, (Eylül 2012), s. 173.

Ayrıca, Türk vergi hukuku açısından baktığımızda vergi kanunlarının geriye yürümezlik ilkesi ile ilgili, gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme³⁷⁷ olmak üzere ikili bir ayırım yapılmıştır. Gerçek geriye yürümenin hukuka aykırı, gerçek olmayan geriye yürümenin ise, hukuka uygun olduğu yönünde görüş benimsense de, bu uygulamaların da istisnaları bulunmaktadır³⁷⁸.

Devletin tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygun olması, kazanılmış haklara saygıyı da içerir. Vergide adaletin sağlanabilmesi için kazanılmış haklara dokunulmaması gerekir. Anayasa Mahkemesi, kazanılmış bir haktan bahsedilebilmesi için, bu hakkın yeni kanundan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli bir şekilde elde edilmiş olmasının aranacağını belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin aynı kararında; *“vergide adalet de bu anlamda kazanılmış haklara dokunulmamasını gerektirir. Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımının yapılması gerekir. VUK'un 19. maddesine göre; vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, bu olaya ilişkin vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebilir”* şeklinde bir yorum yapılmıştır³⁷⁹.

Var olan durum çerçevesince mükelleflerin bilgilenmiş olması büyük bir önem arz etmektedir. Bu hususta mükellefler hukuki güvenlik ilkesince, alacakları ekonomik kararlarını buna göre şekillendireceklerdir. Bundan dolayı kararlarının neticesinde ne gibi haklara sahip oldukları hakkında tam bir fikir sahibi olabilmeleri için geriye yürümezlik ve kazanılmış haklara saygı ilkesi teminat görevi görmektedir.

³⁷⁷ Gerçek geriye yürüme, vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonraki dönemlerde yapılan değişikliklerle o döneme ilişkin vergi yükünü artırır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, geçmişte başlamış ancak kanun yürürlüğe girdiğinde halen sonuçlanmamış, devam eden ilişkilere uygulanması durumudur. (Şenyüz vd., a.g.e., s. 49; Ayrıntılı bilgi için bkz: Oktar, a.g.e., s. 49-52; Öncel vd., a.g.e., s. 48-52).

³⁷⁸ Hakan Can, Hüseyin Çevik, “Vergi Kanunlarının Yürürlüğe Girmesi, Yürürlükten Kalkması ve Geriye Yürümezlik İlkesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 308, (Mayıs 2014), s. 179.

³⁷⁹ Anayasa Mahkemesi, 10.02.1996 tarih ve E: 1995/6, K: 1995/29. (Fatih Kaya, “Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 307, (Nisan 2014), s. 132).

5. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi

Kanun önünde eşitlik ilkesi, kanuni düzenlemelerin, niteliği, ünvanı, yetki ve sorumluluğu, görülen hizmetin özellikleri ve ayrıntıları aynı ya da benzer olan kişiler arasında ayırım yapılmasının önüne geçer. Bu ilke, uygulama açısından büyük öneme sahiptir. Geçmişte bu ilkenin, çeşitli uluslararası belgelerde ve süreç içinde anayasalarda yerini aldığı görülmektedir. İlke, 20 Ağustos 1789 İnsan ve Yurttaşlık Hakları Bildirgesi'nde yer almasıyla kendini göstermiştir denilebilir. BM, Avrupa Konseyi ve Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) belgelerinde, siyaset, sosyal ve ekonomik eşitliğe ilişkin kurallar yer almaktadır. Ayrıca bu ilkeye ABD, Almanya, Fransa, İtalya, Avusturya, İsviçre anayasalarında yer verildiği görülmektedir³⁸⁰. Türkiye'de ise, Anayasa'nın 10. maddesi kanun önünde eşitlik ilkesi ile ilgilidir. Bu maddeye göre, *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar”* şeklinde yer almaktadır.

Kanun önünde eşitlik, her şeyden önce kişilerin ortak bir hukuk sistemine eşit bağlılığını ifade etmektedir. Bu durum, temel hukuk düzeninin birliğini ve tekliğini anlatmakta ve aynı zamanda hiçbir kişi veya sınıfın kanunların ve hukukun üstünde olmadığını vurgulamaktadır. Diğer taraftan kanun önünde eşitlik, esas itibarıyla idari makamlar tarafından kanunların herkese eşit uygulanmasıyla ilgili usuli bir kavramdır³⁸¹.

Kanun önünde eşitlik ilkesine uygun uygulama yapılması halinde mükellefler ve vatandaşlar açısından kamuya güven sağlanmış olur. Bu sebeptendir ki, kanuni

³⁸⁰ Bülent Serim, “Yasa Önünde Eşitlik İlkesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 3, (Eylül 1994), s. 15-16.

³⁸¹ Adnan Gerçek vd., “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 63, Sayı 1, (2014), s. 98.

düzenlemeler bu ilkeler ışığında yapılmalıdır. Mükellefler karşı karşıya kaldıkları haklı veya haksız uygulamalar neticesinde, kendilerinin vergi yükümlülüklerinin yanında diğer vatandaşlık ödevlerini de yapıp yapmamalarında önemli bir etkiye sahiptir. Hakkın adaletli bir şekilde teslim edileceğine inanan mükellef, devlete ve kurumlarına daha sıkı bir güvenle bağlanır. Ancak, haksızlığa uğradığını düşünen vatandaş ise kamuya güven duymada sorun yaşayabilir. Böylelikle eşitlik ve adalet ilkelerine uygun yapılan kanuni düzenlemeler ile, mükellef ve vatandaşların ödevlerini daha istekli yapmaları teşvik edilmiş olacaktır³⁸².

6. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi kısaca; alınan tedbirin, ulaşılmak istenen hukuka uygun amacı gerçekleştirmek için en uygun ve hakları mümkün olan en az biçimde sınırlayacak ve de bireye verilecek zararlar kamunun elde edeceği yarar arasında en yüksek dengenin sağlanmasına hizmet edecek şekilde belirlenmesini sağlayacak ölçüt olarak tanımlayabiliriz. Ayrıca, ilkenin hukuki kaynağı konusunda da kesin bir fikir birliği bulunmamaktadır³⁸³.

Anayasa'nın 13. maddesi gereği temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ancak Anayasa'da belirtilen şartlar altında olur. Bu şartlardan biri de karşımıza ölçülülük ilkesi olarak çıkmaktadır. Bu madde kapsamınca, özgürlükle ilgili sınırların, "demokratik toplum düzeninin gerekleri"ne aykırı olamayacağı ve öngörülen amaç dışında kullanılamayacağı açıkça yer almaktadır. Bundan dolayı, sınırlamanın amacı ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araç ilişkisi karşımıza ölçülülük ilkesini çıkarmaktadır³⁸⁴.

Ölçülülük ilkesi, bu ilkenin doğduğu ve istikrarlı biçimde uygulanmakta olduğu Almanya'da Federal Anayasa Mahkemesi tarafından, "*idarenin amaca ulaşmak için gerekli ve yerinde olan ve de bunun yanında söz konusu birey için aşırı*

³⁸² Fehmi Günay, "Bir Yasa Hükmünün Kanun Önünde Eşitlik İlkesi Çerçevesinde İrdelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 248, (Mayıs 2009), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/bir-yasa-hukmunun-kanun-onunde-esitlik-ilkesi-cercevesinde-irdelenmesi/2497>, (erişim tarihi: 15.01.2018).

³⁸³ Jülide Gül Erdem, "Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 62, Sayı 4, (2013), s. 985.

³⁸⁴ Billur Yaltı Soydan (b), "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 119, (Ağustos 1998), s. 115.

yük getirmeyen, onu makul oranda etkileyen müdahalelerin taşıdığı özellik” olarak açıklanmıştır. Bugün bu ilke, özellikle Avrupa hukuk sistemlerinde başta idare, anayasa ve hatta ceza hukuku olmak üzere pek çok hukuk ve yargılama alanında kullanılmaktadır. Ölçülülük ilkesi, gereklilik, elverişlilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeyi kapsamaktadır. Birbiriyle bağlantılı bu üç unsur, birlikte bir bütün oluşturmaktadır ki işlemin ölçülülük ilkesi hukukiliği ancak bu üç unsurun bir arada bulunması ile sağlanacaktır. Alman Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında, “bir tedbirin ilgililere ölçüsüz bir yükümlülük getirmemesi, katlanılamaz nitelikte olmaması” gibi ifadelerle tanımlandığı görülen orantılılık unsuru, alınan bir tedbirin bireye verdiği zararlar toplumun bu tedbirle sağladığı yarar arasında makul bir denge sağlanması anlamına gelir³⁸⁵. Ölçülülük ilkesine genel anlamda baktığımızda, mükellef ile idare arasında bir denge kurması hususu önem arz etmektedir. Bu bağlamda mükellef haklarının korunması konusunda karşımıza çıkmaktadır.

E. Mükellef Hakları Konusunun Önem Kazanmasındaki Sebepler

Vergileme sürecinde, mükellef ile vergi idaresi ilişkileri esnasında mükelleflere tanınan haklar olarak ifade edilen mükellef hakları, 1990’lardan itibaren vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması esnasında mükellef odaklı yaklaşımın bir sonucu olarak gündeme gelmiştir. Yapılan çalışmalarda vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması ve geliştirilmesi çalışmaları ile mükellef hakları arasında yakın bir ilişki bulunduğu görülmektedir. “*Yasal ve idari düzenlemelerde mükelleflere tanınan hakları açıklamak ve duyurmak amacıyla çeşitli ülkeler bildirge veya imtiyazlar gibi araçlar kullanırken, bu hakları korumak için de farklı mekanizmalar geliştirmişlerdir*³⁸⁶”.

Mükellef hakları bir dizi süreçten geçmiştir denilebilir. Birinci süreç, modern vergi sisteminin korunması ve tanımlanmasında gerçekleşmiştir. Burada, vergi kararlarının gözden geçirilme hakkı, vergi toplama ve ödenmesindeki bazı temel haklar tesis edilmiştir. İkinci süreç, mükellefler ve gelir idaresi arasındaki kapsamlı etkileşimi yönetmek için bir yasal ve idari çerçevenin geliştirilmesi olarak

³⁸⁵ Haldun Darıcı, “Mükellefe Yanlış İzahat Verilmesinin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 289, (Ocak 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29424>, (erişim tarihi: 16.01.2018).

³⁸⁶ Gerçek, a.g.m., s. 146.

görülmektedir. Bu kapsamda, mahremiyet, gizlilik, erişim kapsamının iyileştirilmesi, arama hükümleri ve idari süreci kolaylaştıracak bir dizi hakların sağlanması gibi konulara ilişkin özel, maddi ve manevi bir takım haklar ön plana çıkmıştır. Üçüncü süreç ise, doğrudan yabancı yatırım ve ticaretin geliştirilmesi için bir vergi çerçevesinin oluşturulması ve gönüllü uyumu arttırmak için mükellef haklarının açıkça açıklanmasını içermektedir. Haklar, vergi mükellefi ile gelir idaresi arasındaki ilişkilerin ve şeffaflığın geliştirilmesine odaklanmaktadır. Böylece hem yerli mükellefler hem de yabancı yatırımcılar için üst düzey bir kesinlik olacaktır. Bu haklar genellikle yapısal vergi reformu kapsamında geliştirilmektedir. Dördüncü ve son süreç ise, anlaşmalar ve ticari bloklar yoluyla uluslararası korumanın artırılmasında görülür. Etkisi genellikle dolaylıdır, ancak zamanla yurtiçi korumanın gelişimini etkiler. Mükellef hakları bildirelerinin, amaçlarını anlamak ve hak çerçevesine tam olarak nerede uyduğunu görmek önem arz etmektedir³⁸⁷.

Mükellef haklarının korunmasının hem bireysel hem de sosyal yönleri bulunmaktadır. Bireysel açıdan mükellefin, yükümlülüklerinin tam olarak tanımlanmasını sağlayan ve vergi idaresinin eylemlerinin doğruluğunun sağlanması ve meydana gelen hataların giderilmesi ve bunların etkilerinin tespit edilmesini sağlayan yasal yollara sahip olması gerekir. Sosyal bağlamda ise, daha önce bahsi geçen hukuki araçlar ve koşulları, mükelleflerin bunları kullanma yeteneği, vergilemenin toplumsal olarak kabul edilmiş kurallara ve bireyin haklarına saygılı bir biçimde yürütülmesi inancının uygulanmasına yol açmalıdır. Bunun bir sonucu olarak, devlet ile vatandaşlar (ya da genel olarak toplumla) arasındaki bağlılık duygusunu ve vergi kanunlarına uyum gücünü arttıracaktır. Bu yönler, mükellef haklarının korunmasının tanımlanmış bir bütün olarak görülmesi inancına yol açmaktadır. Tüm bunlar düşünüldüğünde mükellef hakları, medeniyetin bir başarısı olarak kabul edilebilir, bir kişi ile kamu idaresi arasında arzu edilen ilişkilere ilişkin mevcut inançların yeniden ortaya çıkması olarak ifade edilebilir³⁸⁸.

³⁸⁷ Duncan Bentley (a), "The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities", *Law papers, Bond University Law Faculty Publications*, (2002), http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs, (erişim tarihi: 17.01.2018).

³⁸⁸ Brzezinski, a.g.e., p. 31-32.

F. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Mükellef hakları, “*vergi mükelleflerine olumlu veya olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır*”. Tanımda geçen “olumsuzluk” kavramı beğenilmeyen, kötü, uygunsuz anlamında değil; hareketsiz kalma, kaçınma anlamında kullanılmıştır. Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse, bazı mükellef hakları karşısında vergi yönetimine düşen ödev yalnızca hareketsiz kalma, karışmama veya kaçınma gibi olumsuz bir tutum içinde bulunma ödevidir. Buna en güzel örnek, özel hayatın gizliliği hakkıdır³⁸⁹.

Mükelleflerin korunması, korunacak haklara ve korumayı sağlamak için kullanılan uygulama yöntemine bağlı olarak değişebilmektedir. Genellikle uygulama yöntemleri, bir toplumun korumaya ihtiyaç duyduğu haklardan doğal olarak çıkmaktadır. Bu konudaki akla gelen ilk soru, hangi haklar korunacaktır? Liste bir hayli uzundur. Basitlik için iki ana hak türünü tanımlayabiliriz ki bunlar daha sonra farklı sınıflara ayrılabilirler. İlk hak türü, kanunlara uymaya çalışan vergi idaresi, tahsilat ve icra sürecinin günlük işleyişinde adalet ve verimlilik görmek isteyen çoğu vergi mükellefinin genel haklarını kapsamaktadır. İkinci tür haklar, vergi kanununun özel geçerliliği, işleyişi ve ilgili hakları kapsamaktadır. Bu tür haklar, vergi kanunu ve vergi mükellefi arasındaki arayüzde ortaya çıkmaktadır. Kanunlar tarafından yürürlüğe konurlar ve kanunun özünün temel işleyişine odaklanırlar³⁹⁰.

Mükellef haklarının sistematik bir şekilde düzenlenmesi, bu hakların analiz edilebilmesi ve mükelleflerin vergi uyumunu sağlamak açısından önemlidir. Bu yüzden mükelleflerin haklarını daha iyi anlamaları ve hakların daha ayrıntılı incelenebilmesi için mükellef haklarının sınıflandırılmasına ihtiyaç vardır³⁹¹. Daha öncede ifade ettiğimiz üzere mükellef haklarını iki temel gruba ayırmak mümkündür. Birinci gruptaki haklar, “Genel haklar” (temel haklar) olarak da isimlendirilebilmektedir. Bu haklar; vergi kanunların uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içermektedir. Genel haklar, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde kendini

³⁸⁹ Dönmez, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4078>, (erişim tarihi: 24.11.2017).

³⁹⁰ Duncan Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007, p. 107-108.

³⁹¹ Gerçek vd., a.g.e., s. 69.

göstermektedir. “Özel haklar” (ikincil haklar) olarak da isimlendirilen diğer gruptaki haklar ise; vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgilidir. Bu haklar vergi kanunlarının uygulanmasında esas alınacak usul sürecine yoğunlaşırlar³⁹².

Aynı türden vergi mükelleflerinin hakları hem idari hem de yasal mekanizmalar tarafından korunabilir. Ancak mekanizma, hakkın kapsamını ve doğasını etkilediğinden, koruma ve uygulama biçimini tanımlamak önem arz etmektedir³⁹³.

1. Genel Mükellef Hakları

Genel haklar, bütün mükellefleri kapsayan haklardır. OECD tarafından yapılan çalışmalarda, ülke mevzuatlarında mükellefler için bu hakların öncelikle korunduğu ifade edilmiştir. Bu haklar arasında herhangi bir hiyerarşi ve öncelik olmayıp, tüm mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi, uygunluğu ve geçerliliği esnasında güvence vermektedir. Genel mükellef hakları; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, başvuru (dilekçe) hakkı, bilgi edinme hakkı, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin saklanması hakkı ve vergilemede belirlilik hakkı olarak sayılabilir³⁹⁴.

a. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Mükellef; vergi idaresi ile olan ilişkilerinde açık ve kolay iletişim almanın yanında adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkına da sahiptir³⁹⁵. Buna göre mükelleflere vergi kanunlarının uygulanması esnasında adil, eşit ve tutarlı davranılarak, vergilerin hesaplanmasında onların özel durumlarına dikkat edilmelidir. Mükelleflerin karşılaşılabilecekleri problemler için yardım istemeleri ya da herhangi bir aksilik sebebiyle şikayette bulunmaları halinde, bunlar belirlenen hizmet

³⁹² Egeli, Dağ, a.g.m., s. 133.

³⁹³ Bentley, a.g.e., p. 108.

³⁹⁴ Gerçek, a.g.m., s. 127.

³⁹⁵ IRS, *Your Rights as a Taxpayer*, Department of the Treasury, Publication 1, (2017), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (erişim tarihi: 22.02.2018).

standartları kapsamınca hızlı ve adil bir biçimde çözümlenmelidir³⁹⁶. Türkiye’de bu hak konusunda yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, hem mükellef hakları bildirgesinin özünü hem de bakanlığın diğer uygulamalarıyla mükelleflere iyi hizmet sözü verdiği anlaşılmaktadır. Mükellef hakları bildirgesinde yer almamakla beraber, giriş cümlesinde bildirgeyle GİB’in “saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya bağlı” olduğu ifade edilmiştir³⁹⁷. Esasen baktığımızda Anayasa’nın 10. maddesinde bulunan “kanun önünde eşitlik” ilkesince herkesin adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı bulunmaktadır.

b. Başvuru (Dilekçe) Hakkı

Mükelleflerin kendilerini doğrudan ilgilendiren ve gelir idaresi tarafından alınan kararlara karşı “başvuru hakkı” bulunmaktadır. Başvuru hakkı esas olarak üç farklı şekilde kullanılabilir. Birincisi, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından netice doğuran bir işlem yapılmasını istemesi ya da bir uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi için itiraz ya da şikayet yollarına başvuru yapabilmesi durumudur. İkincisi ise, mükelleflerin uyuşmazlığın çözümlenmesi için kamu denetçisine başvurmasıdır. Üçüncüsü, vergi uyuşmazlığı için mükelleflerin yargı yoluna gidebilmesidir. Mükelleflerin, vergilendirme işlemi ile ilgili ya da gelir idaresince yapılan bireysel işlemlere ve bunlar neticesinde alınan kararlara karşı başvuru hakkı mevcuttur³⁹⁸. Mükellef, bu hakkını dilekçe vererek arayabilmektedir.

Dilekçe hakkı, en eski siyasal ve kamusal haklardan birisidir. Bu hakkın yazılı olarak ilk filizlerini 13. yüzyıl İngiltere’inde Kral I. John tarafından 15.06.1215 tarihinde imzalanan Magna Carta Libertatum ile İngiliz Baronlarına tanınmış olan “Petition” yani talep yahut dilekçe hakkında bulmak mümkündür. Fakat burada bireye değil, kral karşısında baronlara belirli durumlarda tanınmış bir müracaat hakkı şeklindedir³⁹⁹.

³⁹⁶ Kükrer, a.g.e., s. 55.

³⁹⁷ Feride Bakar, *Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011, s. 73.

³⁹⁸ Gerçek vd., a.g.e., s. 75.

³⁹⁹ Ekrem Nur, “Dilekçe Hakkının Ülkemizdeki Gelişimi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 147, (Mart 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5238>, (Erişim tarihi: 23.02.2018).

Ülkemizde dilekçe hakkı, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun⁴⁰⁰ ile düzenlenmiştir. Bu kanun'un 1. maddesinde dilekçe hakkının amacı yer almaktadır. Buna göre; *“Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemektir”*. Hak arama özgürlüğünün en önemli araçlarından biri, dilekçe hakkıdır. Bu sebeple temel hak ve özgürlüklerin işlerlik kazanması, korunması ve sağlanması bakımından önemli bir araç görevi görmektedir. Aynı zamanda bilgi edinme hakkının kullanılmasında etkin ve destekleyici hak olma niteliği de bulunmaktadır⁴⁰¹. Ayrıca dilekçe hakkı Anayasa'nın 74. maddesinde de düzenlenmiştir. Buna göre; *“Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir”*.

c. Bilgi Edinme Hakkı

“Bilgi edinme hakkı” dar anlamda, devletin elinde bulunan her türlü resmi veriye erişim hakkı olarak tanımlanabilir. Genel anlamda ise, herkesin hiçbir devlet müdahalesi olmadan kendi seçimi doğrultusunda veya basın ve diğer haberleşme imkanları ile her türlü bilgiyi elde edebilmesini, hiçbir devlet müdahalesi olmaksızın tüm özel kaynaklardaki bilgiye ulaşabilmesini ifade etmektedir. Bilgi edinme hakkı, çok hızlı bir şekilde gelişim göstermiştir. Dünyada bilgi edinme hakkının hızlı kanunlaşması ve kabul görmesi iki sebebe bağlanabilir. Bunlardan birincisi, bu hakkın devleti denetleme işlevini gerçekleştirmek üzere ortaya çıkmasıdır. Açıklık ve hesap verilebilirliği sağlama çabaları, bilgi edinme hakkının hızlı bir şekilde tanınmasını beraberinde getirmiştir. Böylelikle bir yandan zaten kamuya ait olan bilgilerin kamu ile paylaşılması sağlanırken, bir yandan da dolaylı bir şekilde bireylerin devlet yönetimine katılımı sağlanmış olacaktır. Bilgi edinme hakkının hızlı

⁴⁰⁰ 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, 10.11.1984 tarihli ve 18571 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁰¹ Özlem Yenerer Çakmut, “Dilekçe Hakkının Kullanılmasının Engellenmesi Suçu (TCK m. 121)”, *MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 23, Sayı 1, (2017), s. 46.

tanınmasının ikinci sebebi ise, bu hakkın birey-devlet arasında varolan eşitsiz ilişkiye bir denge getirmeyi amaçlamasıdır. Devletin tek yanlı işlem yapma yetkisi karşısında savunma hakları bakımından zayıf olan birey, bu hak ile idare önünde güçlendirilmiş olacaktır⁴⁰².

Başlangıçta dilekçe hakkı kapsamında değerlendirilen bilgi edinme hakkı, daha sonra devlet örgütlenmesinde şeffaflığın sağlanabilmesi için ayrı bir hak olarak düzenlenmiştir. Ayrıca bu hak, hukuk sistemleri tarafından anayasal ya da yasal düzeyde güvence getirilerek koruma altına alınmıştır⁴⁰³.

Mükelleflerin bilgi edinme hakkının yerine getirilebilmesi için vergi idareleri vergileme süreci, denetim, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli yayımlar, broşürler, bildirgeler, tebliğler vb. yayımlamakta ya da internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon hatlarıyla bilgi vermektedir. İlâveten, mükellefler hakkında bir işlem yapılması ya da mükelleflerin bilgi talep etmesi halinde de mükelleflere güncel ve doğru bilgi hizmeti verilmektedir⁴⁰⁴. 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu⁴⁰⁵, nun 4. maddesinde; *“Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye’de ikamet eden yabancılar ile Türkiye’de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar. Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır”* hükmü yer almaktadır.

Demokratik hukuk devletinin, şeffaf devlet anlayışının yaşama geçirilmesinde çok önemli kilometre taşlarından biri olan Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, Kanunda belirtilen istisnalar haricinde, gerçek ve tüzel kişilere, özellikle kendileri ile ilgili olarak, bütün kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından sahip oldukları bilgi veya belgelerin örneğini isteme veya aslına inceleme, kendisine bilgi verilmesini talep etme hakkı tanımaktadır. Bilgi edinme hakkı, bilgi edinmek isteyen açık kimlik ve adres bilgilerini içeren imzalı bir

⁴⁰² Cavidan Soykan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 56, Sayı 2, (2007), s. 65.

⁴⁰³ Ömer Faruk Bayrakçı, “Bir Mükellef Hakkı Olarak Bilgi Edinme Hakkı ve Korunmasına Yönelik Başvuru Yolları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 328, (Ocak 2016), s. 175.

⁴⁰⁴ Gerçek, a.g.m., s. 128.

⁴⁰⁵ 4892 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 24.10.2003 tarihli ve 25269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

dilekçe ile kullanılabilir. Bu dilekçede istenen bilgi veya belgenin açık olarak belirtilmesi şarttır⁴⁰⁶.

d. Temsilci Kullanma Hakkı

Genel olarak temsil, bir hukuki işlemin ya da sözleşmenin, temsil olunan bir kimse adına ve hesabına, başka bir kimse (temsilci ya da mümessil) tarafından gerçekleştirilmesidir. Başka bir ifadeyle temsil, bir kimsenin mümessil sıfatıyla diğer bir kişi adına hukuki işlem yapmasıdır. Temsilci ise, hak ve görev bakımından birinin ya da bir topluluğun adına hareket eden kişidir. Yani temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsil yetkisi ise, kendisini bir hukuki işlemin yapılmasında temsil ettirmek isteyen şahsın, temsilci olacak şahsa verdiği yetkidir⁴⁰⁷. Özellikle çağdaş vergileme usulü olarak beyan usulünün benimsenmesi ve giderek yaygınlaşması hasebiyle biçimsel yükümlülükler artmaktadır. Beyan usulü hemen hemen tüm ülkelerde yazılı beyana dayandığından, öncelikle mükelleflerin okuma-yazma oranının yüksekliği ve halk arasında ekonomik- mali konulardaki kültürün yaygınlığı önem kazanmaktadır. Bu sebeple de mükellefler ödevlerini yerine getirirken ya da hak ve yetkilerden yararlanırken temsilci kullanma yoluna başvurmuşlardır⁴⁰⁸.

“Hukuki açıdan kanuni temsil ve iradi temsil olmak üzere iki tür temsil söz konusudur. Temsil yetkisinin bir kanun hükmünden alınmış olması durumunda söz konusu olan temsil kanuni temsil sayılmakta, kanunların verdiği yetkiye dayanarak temsil ettiği gerçek veya tüzel kişi adına ve hesabına işlemlere girişen kişi ya da kişilere de kanuni temsilci adı verilmektedir”. Kanuni temsilcilerle temsil edilenler arasındaki ilişkinin kan bağı, yargı kararları ve sözleşmeyle kurulması, kanuni temsilcinin niteliğinde herhangi bir değişiklik yaratmamaktadır. Çünkü temsil yetkisi, ilişkiyi kuran bu durumlardan değil, kanunlardan doğmaktadır. *“Temsil yetkisinin kaynağının, temsil edilenin istek ve iradesine dayanması durumunda söz*

⁴⁰⁶ Yafes Pehlivan (a), “Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 194, (Kasım 2004), s. 82-83.

⁴⁰⁷ Hatice Yurtsever (a), “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, (Aralık 2013), s. 114.

⁴⁰⁸ Sadık Kırbay, “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 119, (Temmuz 1991), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/934>, (erişim tarihi: 02.03.2018).

konusu olan temsil ise, iradi temsil sayılmakta ve bu şekilde yetkili kılınmış kişiye de iradi temsilci adı verilmektedir". Bu tür temsil, temsil edilenle temsil eden kişi arasındaki sözleşmeden doğmakta ve sözleşmede temsilcinin yetkileri temsil edilen kişi tarafından serbestçe belirlenebilmektedir. Bu doğrultuda, iradi temsilcinin yapılan sözleşmeyle birlikte temsil edilenin istek ve iradesine bağlılığı söz konusu olmakta ve sözleşme hükümlerinin temsilci tarafından ihlali durumunda kişinin özel hukuk hükümlerine göre sorumluluğu doğmaktadır⁴⁰⁹.

Vergi hukukunda mükellefler ve vergi sorumluları, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için bir takım görevleri vekalet vermek suretiyle vekil aracılığıyla yerine getirebilir. VUK'un 94. maddesine göre de, tebliğ; mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine ya da vergi cezası kesilenlere yapılabilir. Tebligatın geçerli olabilmesi için vekalette vekilin vergi ile ilgili işlemleri yapabileceği, vergi ile ilgili tebliğin vekile tebliğ edilebileceği belirtilmiş olması önem arz etmektedir. İradi temsilci vergi hukukunda genellikle serbest muhasebeci mali müşavir ya da avukat olmaktadır. Temsilci; vergi tebligatı alabilir, uzlaşma görüşmelerine katılabilir, vergi hatalarının düzeltilmesini talep edebilmektedir. İradi temsil, bir vekaletname yerine sözlü de yapılmış olabilir. Fakat, burada temsil yetkisi açık olmadığından dolayı temsilcinin herhangi bir sorumluluğu da olmayacaktır⁴¹⁰.

e. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Kişinin yalnızca kendisinin belirlediği kişilere açtığı, bilinmesini istemediği ve korunmasını istediği hayata, özel hayat adı verilmektedir. Her insan, özel ve mahrem hayatına saygı duyulmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak, yasalar aracılığıyla da güvence altına alınmıştır. Özel hayat, İHAS 8. madde ve İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi 12. madde de yer almaktadır. Mükellef hakları içerisinde de özel hayat ayrı bir önem teşkil etmektedir. Öyle bir haktır ki, kontrolü kişinin elindedir. Zemininde ise, özgürlük ve mahremiyet bulunmaktadır⁴¹¹. Özel hayatın gizliliğinin

⁴⁰⁹ Mine Nur Bozdoğan, "Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 269, (Ocak 2004), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3224>, (erişim tarihi: 02.03.2018).

⁴¹⁰ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 55-56.

⁴¹¹ Ali Korkmaz, "İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması", *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Özel Sayı I, (Mayıs 2014), s. 99.

korunmasının varlık nedeni, esasen doğrudan insanın “insanca” yaşam sürebilmesi ile ilgilidir⁴¹².

Özel hayatın gizliliği hakkı, anayasal güvenceye sahip bir haktır. Anayasa'nın 20. maddesi “özel hayatın gizliliğini” ve 21. maddesi “konut dokunulmazlığını” düzenlemektedir. Ancak gelir idaresi bilgi ve belgelerini gizleyen mükelleflerin işyerinde, evinde veya üzerinde arama yapabilmektedir. Özel hayatın gizliliği hakkı kapsamınca, arama işlemi ancak kanuna dayanan haklı bir gerekçe ve yargıç kararı ile gerçekleştirilir. Bir diğer husus ise, gelir idaresi mükellefin özel hayatı ile ilgili gizli bilgileri kimse ile paylaşmamalıdır. Özel hayatın gizliliği ile ilgili olduğu gibi mükelleflerin ticari ve mesleki sır mahiyetindeki bilgileri de açıklanmaması gereken bilgiler arasında bulunmaktadır⁴¹³.

Vergi mükelleflerinin, vergi idaresinin gereksiz bir şekilde özel hayatlarını işgal etmemelerini bekleme hakkı olarak da ifade edilen bu hak, uygulamada kendi ikametgahı ya da işyerinde makul olmayan arama ve ödenecek verginin doğru miktarının tespiti ile ilgili olmayan bilgi isteğinden kaçınma olarak da ifade edilebilmektedir. Mükelleflerin gizlilik alanı içerisinde olan bir diğer husus ise, mükellef ile avukat, serbest muhasebeci mali müşavir gibi meslek mensupları arasındaki diyalogdur. Mesleki gizlilik hakkı kapsamınca; kişiler, konular ve kaynakları gizli kalmalıdır⁴¹⁴.

f. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Devletin; mükellefin vergi ile ilgili hesapları üzerindeki sahip olduğu yetkisine karşılık, mükellefe de bazı güvenceleri sağlaması gerekmektedir. Vergi mahremiyetine uyma görevi de bu güvencelerden birisidir. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgilenen şahıslar; verginin tarh, tahakkuk ve tahsili sırasında ya da inceleme ve yoklamalar sırasında mükellefler hakkında çok önemli bilgilere sahip olmaktadır. Bu bilgilerin üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığında aktarılması ya da menfaat karşılığı olmaksızın kamuoyuna açıklanması hukuk güvenliği ilkesini

⁴¹² Güçlü Akyürek, *Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu (TCK m. 134)*, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, Kasım, 2013, s. 39.

⁴¹³ Şenyüz vd., a.g.e., s. 122.

⁴¹⁴ Gökbel, a.g.t., s. 52.

zedeleterek kamu düzenine zarar verecektir⁴¹⁵. Vergi mükellefleri, vergi işlemleri hususunda çok geniş bir denetim yetkisine sahip olan vergi denetmenlerine, kanunların öngördüğü şartlar altında iş hayatında gizli kalmasını istedikleri bilgi ve belgelerini istendiği takdirde vermek zorundadırlar. Ancak burada denetmenlerin de bunları koruması ve vergilendirme amacı dışında kullanmaması büyük bir önem arz etmektedir⁴¹⁶.

Anayasa'nın 20. maddesi, genel anlamda mahremiyet kavramına ilişkin hükümler içermektedir. Madde metni şu şekildedir; "*Herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Adli soruşturma ve kovuşturmaların gerektirdiği durumlar saklıdır*". Buna göre, mükellefin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğini anlamak mümkündür⁴¹⁷.

Mahremiyet yani bilgilerin gizliliği durumu, sadece bireylerin özel hayatı ile ilgili değil, yapmış oldukları yasal ticari tüm işlemlerle ilgili olarak önem arz etmektedir. Bu bilgilerin gizliliğinin sağlanması, bu bilgilerin açığa çıkması sonucunda oluşabilecek haksız rekabet gibi olumsuz durumların oluşmasını da engelleyecektir. Bu sebeple de vergi mahremiyeti devlet ile mükellef arasında gizli kalması gereken bir takım hallerin varlığına işaret etmekte ve devlete sorumluluk yüklemektedir⁴¹⁸.

Vergi mahremiyeti düzenlemesine kanun koyucu büyük önem vermektedir. Vergi mahremiyeti düzenlemesine aykırı davranılması hususu, ceza mahkemesinde yargılanacak suç kapsamında değerlendirilmektedir. Vergi mahremiyeti dışında kalan vergi suçlarının ortak özelliği genel olarak kamu yararının ve özel olarak da hazine yararının ihlali olduğu halde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu kişisel yarar ihlal etmekte ve bu suçun cezasının düzenlenmesiyle kişisel yararın korunması

⁴¹⁵ Noyan Alper Ünal (a), "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 133, (Ocak 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4113>, (erişim tarihi: 16.03.2018).

⁴¹⁶ Cengiz Topel Çiftcioğlu, *Sırrın Korunması Boyutuyla Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşterinin Sırrının Açıklanması Suçu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan, 2017, s. 77.

⁴¹⁷ Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, (2003), s. 29.

⁴¹⁸ Şafak Erhan Çomaklı, "Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 312, (Ağustos 2007), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4483>, (erişim tarihi: 17.03.2018).

amaçlanmaktadır. Ancak mükelleflerin kişisel yararını koruma amacını taşıyan ve hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olan vergi mahremiyetinin koşulsuz olarak korunması ve kamusal menfaatlerin zarar görmemesi için, bazı sınırlamalara tabi tutulması gerekmektedir. Bu sebeple de kişisel yararın korunması için gerekli olan vergi mahremiyetinin, kamusal yararın korunması için ancak ve sadece gerekli olduğu ölçüde sınırlandırılması hassasiyet ve titizlikle üzerinde durulması gereken bir konudur. Vergi mahremiyeti kurumu VUK'un 5. maddesinde düzenlenirken, istisna hükümlerine de, aynı maddede ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Vergi mahremiyetinin düzenlendiği tek kanun VUK değildir. 6183 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun" (AATUHK) ile "Karararının Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun"da da bu isimle olmamakla birlikte, buna paralel ancak daha genel iki ayrı düzenleme yer almaktadır. Bu kanunlar doğrudan doğruya ve sadece vergi mahremiyetine yönelik düzenleme yapmış olmayıp, vergi mahremiyetini de ilgilendiren hükümler taşımaktadır⁴¹⁹.

Buna paralel olarak 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43. maddesi de meslek mensupları ile bunların yanlarında çalışanlara, işleri hasebiyle öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa etmelerine yasak getirmiştir⁴²⁰.

Vergi mahremiyetinin ihlali durumunda verilecek ceza VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçuna uygulanacak ceza her ne kadar VUK'da yapılmış olsa da, cezanın süre olarak tayini yönünden 5237 sayılı TCK'nın 239. maddesine atıf yapılmıştır⁴²¹.

g. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Saklanması Hakkı

Gelişen teknoloji ve dijital dünyadaki ilerlemelerle beraber daha da çok konuşulur ve tartışılır hale gelmiş olan mahremiyet konusunda dikkat çekilen nokta mahrem bilgilerin korunması ya da saklanması nasıl olacaktır. Kişilerin mahrem bilgilerinin korunması kendisine tanınmış bir hak ve devlete yüklenilmiş bir

⁴¹⁹ Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 141, (Haziran 2000), s. 116-117.

⁴²⁰ Gerçek, a.g.m., s. 141.

⁴²¹ Ferhat Alemdar, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 349, (Eylül 2010), s. 110.

sorumluluk olarak incelenebilmektedir. Bu hakkın ihlali halinde ise, uygulanacak yaptırımlar da ayrı bir önem teşkil etmektedir. Bu hususta da kişilerin herhangi bir şekilde bu haklarının ihlal edilmesi halinde, ihlal edilen bilginin niteliğine göre, sorumlular hakkında uygulanması gereken kurallarda farklılıklar görülebilmektedir⁴²².

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizli olarak saklanması ile ilgili, VUK'un 152. maddesi ile düzenleme yapıldığı görülmektedir. Maddeye göre, "VUK 150. maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tesbit olunur" hükmü bulunmaktadır. Vergi istihbarat merkezi, mükelleflerin bildirimlerinde ve resmi kurumlarda varolan bilgilerin saklandığı birim durumunda mükellef bilgilerinin saklanması hususunda önemli bir yeri olan birimdir. Yani esas olarak, bir istihbarat merkezinden ziyade bilgilerin toplandığı yer konumundadır⁴²³.

Kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması için oluşturulan Veri Ambarı Projesi (VERİA) ile birlikte mükelleflere ilişkin ticari defter ve belgeler manyetik ortamlarda arşivlenerek denetime tabi olmaktadır. Verilerin elektronik ortamda tutulup takibini sağlayan bir veri ambarı sistemi, gelir idaresinin elinde önemli bir istihbarat kaynağı olmaktadır. Bu amaçla oluşturulmuş VERİA gerek mükelleflere ilişkin bilgilerin toplanması, incelenmesi, denetlenmesi ve analizi gerekse de bu bilgilerin denetim birimlerinin kullanımına sunulmasını sağlamaktadır⁴²⁴. Ancak bu bilgiler, hiçbir şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayı olmaksızın 3. kişilerle paylaşılacaktır.

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu⁴²⁵ gereğince de, kişisel verilerin paylaşımı konusu kişinin açık rızasının bulunup bulunmamasına göre

⁴²² "Kişisel veri, ticari veri veya mali veri olabilir. Hukuka aykırı olarak ifşa edilen ya da paylaşılan bu tür veriler ile ilgili olarak uygulanacak cezai müeyyide farklı kanunlarda farklı şekillerde düzenlenmektedir". (Neslihan Karataş Durmuş (b), "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 31, (Temmuz 2017), s. 372).

⁴²³ Kükreler, a.g.e., s. 65.

⁴²⁴ Elvan Cenikli, Deniz Şahin, "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri", *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, (2013), s. 42.

⁴²⁵ 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, 07.04.2016 tarihli ve 29677 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

değişiklik göstermektedir. Fakat mali verilerin paylaşımı hususunda mükellefin rızasına göre değil açık kanuni düzenlemelere göre işlem yapılmaktadır. VUK'un 5. maddesinde de bu durumların neler olduğu belirtilmiş ancak bazı hallerde (örneğin, vergi inceleme raporlarının meslek odalarına gönderilmesi) mükelleflere ilişkin bilgilerin kanuna uygun bir şekilde paylaşılması bu durumun mükellef haklarına uygunluğunu göstermediği savunulmakta⁴²⁶ ve bu konuda kanunda düzenleme yapılmasının yerinde bir karar olacağı hususu tartışılmaktadır.

h. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Belirlilik hakkı, kişilerin ne gibi hak ve/ya da ödevlere sahip olduğunun bilinebilir olması durumudur. Belirlilik ilkesi, belirlilik hakkı ile yakın temas halindedir. Buna göre belirlilik ilkesi, hem kanunla düzenlenmeyi hem de yapılan düzenlemenin açık, basit ve anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergiyi doğuran olayların, vergi oranlarının, tarh ve tahsil zamanlarının açık ve net olmasını gerektirmektedir. İlâveten, bu ilke kapsamında, yürütme organına yasama organı tarafından devredilen vergilendirme yetkisinin sınırlarının Anayasal ilkeler doğrultusunda belirlenmesi şarttır⁴²⁷.

Belirlilik ilkesinden dolayı birtakım haklar doğmaktadır. Bunlar; vergi ile ilgili kuralların yayınlanması, yayınlanan bu kuralların geriye yürümemesi, bu kuralların anlaşılır olması, birbirlerinin karşısı kuralların yer almaması, bazı kurallara uymama hakkı ve mükelleflerin verginin doğru miktarından fazlasını ödememe hakkıdır⁴²⁸.

Hukuki güvenlik ilkesi, geleneksel vergilemede belirlilik ilkesine yeni bir içerik kazandırmıştır. Belirlilik ilkesi, hem mükelleflerin hukuki güvenliğini korur hem de vergi idaresinde istikrarı sağlar. Vergi hukukunda kıyas yasağı da belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı konumundadır. Kıyas yasağı, vergi kanunlarının açık olarak kollamadığı hallerde diğer hukuk kollarına ilişkin kanunların kıyas yolu ile uygulanmasına engel olmaktadır⁴²⁹.

⁴²⁶ Karataş Durmuş (b), a.g.m., s. 406.

⁴²⁷ Yusuf Karakoç (a), "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Özel Sayı, (2013), s. 1290.

⁴²⁸ Gökbel, a.g.t., s. 55-59.

⁴²⁹ Öncel vd., a.g.e., s. 48.

Belirlielik hakkının uygulanması üç şekilde olmaktadır. Birincisi, vergi kanunları ve ilgili mevzuat yayımlanarak mükellefin bilgisine sunulur, ikincisi vergi kanunları geriye yürütülemez ve üçüncüsü vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergileme ile ilgili düzenlemeleri ancak yasama organı yapar ve idareye yalnızca belirli konularda ve sınırlı yetki devreder. Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranışta bulunabilmeleri ve gerekli kararları alabilmeleri için öncelikle vergi kanunlarından ve ilgili mevzuattan haberdar olabilmeleri ve akabinde anlayabilmeleri gereklidir. Bu sebeple de tüm vergi mevzuatının yayımlanması ve anlaşılabilir dille yazılması lazımdır. Mevzuatın anlaşılabilir ve güvenilir olması ise, bu mevzuatın istikrarlı olmasına bağlıdır⁴³⁰.

Belirlielik hakkı, hem objektif hukuksal “hukuk devleti ilkesi”nin hem de bireysel temel hakların korunmasının karşılığıdır. Belirlielik ilkesi veya hakkına uygun bir kanunla, bireylerin davranışlarını hukuka uyarlamak mümkündür. Bu yüzden de bu hak, hukuk düzeninin tümüne ait bir haktır. Yasama faaliyeti aracılığıyla herhangi bir yaşamsal alanın düzenlenmesi halinde, hukuk devleti ilkesinin gereği olarak bu kanunun belirli olması zorunluluktur⁴³¹. Mükellefe ciddi bir öngörülebilirlik sağlayan belirlielik hakkı ile mükellef, geleceğe ilişkin planları kurarken çok daha rahat edecektir. Ayrıca şüphesiz ki, bu sayede mükelleflerin güven duygusu da artacaktır.

2. Özel Mükellef Hakları

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması esnasında ortaya çıkan özel durum ve işlemler sırasında sahip oldukları haklar, özel mükellef haklarıdır⁴³². Bunlar, beyannameyi ihtirazi kayıtla verme hakkı, dava açma hakkı, pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkı, mücbir sebep, zor durum ve yanılmadan yararlanma hakkı, mahsup ve takas imkanından yararlanma hakkı, tecil ve terkin imkanından yararlanma hakkı, uzlaşma ve cezalarda indirim hakkı, düzeltme talebi hakkı ve üst makama şikayet yolu ile başvuru hakkıdır.

⁴³⁰ Gerçek, a.g.m., s. 130.

⁴³¹ Osman Can, “Belirlielik İlkesine Anayasal Bakış”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt IX, Sayı 1-2, (2005), s. 94.

⁴³² Gerçek, a.g.m., s. 132.

a. Beyannameyi İhtirazi Kayıtle Verme Hakkı

Birçok vergi sisteminde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de beyan esası bulunmaktadır. Mükelleflerin beyanlarına karşı dava açamayacakları VUK'un 378. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Ancak bu durumun istisnası olarak karşımıza vergi hatası ve ihtirazi kayıtle verilen beyannameler çıkmaktadır⁴³³. Mükellefler tarafından kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolundaki beyannameye yazılı nota "ihtirazi kayıt" adı verilmektedir. Mükelleflerin ihtirazi kayıtle beyanname vermeleri ile ilgili olarak vergi mevzuatımızda açıkça bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'un 112. maddesinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 27. maddesinde ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'ndeki hükümler dikkate alınarak ihtirazi kayıtle beyan müessesesine yön verilmektedir. VUK'un ihtirazi kayıtle beyan başlığı altında bir düzenleme maalesef yoktur sadece 112. maddede ihtirazi kayıtle beyana değinilmiştir⁴³⁴.

İhtirazi kayıtle beyanı daha geniş ele alacak olursak, beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilecek vergiye ilişkin olarak ihtirazi kayıt konulması gereği temel olarak ya vergiye tabi olup olmayacağı hususunda tereddüt duyulan matrahlar beyan edilirken ya da mükelleflerin matrah veya matrah kısmının vergiye tabi olup olmayacağı konusunda idareyle yorum farklılığı olması halinde ortaya çıkmaktadır. İhtirazi kayıtle beyan yöntemi; mükelleflerin, duydukları tereddütlerin giderilmesi ve idareyle aralarında yorum farklılığı olmasına rağmen idarenin görüşü doğrultusunda beyanname verilerek yorum farklılığının yargıda uyuşmazlık konusu yapılması imkanlarını sağlayan önemli bir mekanizma görevi görmektedir⁴³⁵.

Beyannamelerin elektronik ortamda verildiği durumlarda, ihtirazi kayıt şerhine ilişkin kutucuğun işaretlenmesi ve ihtirazın gerekçesine ilişkin bölümün doldurulması şeklinde; kağıt ortamında verilen beyannamelerde ise beyannamenin

⁴³³ Dilşah Varol, "Güncel Yargı Kararları Doğrultusunda Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulabilirliği Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 434, (Ekim 2017), s. 81.

⁴³⁴ Refik Arıöz, Sedat Alar, "İhtirazi Kayıtın Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 302, (Kasım 2013), s. 86.

⁴³⁵ Noyan Alper Ünal (b), "İhtirazi Kayıtle Beyan", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 270, (Şubat 2004), <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3245>, (erişim tarihi: 19.03.2018).

üzerine “ihtirazi kayıtlıdır” şerhinin yazılmasına ek olarak ihtiraz şerhinin gerekçesinin de belirtildiği bir dilekçenin aynı gün içinde vergi dairesine verilmesinde ve davanın tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihi izleyen 30 gün içinde açılmasında yarar vardır. Süresi geçtikten sonra ek niteliğinde verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasını engelleyen kanuni bir düzenleme yoktur. Vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtlarla verilebilmesini; vergilerin hukuka uygun alınmasının güvencesi ve mükelleflerin hak arama özgürlüğü kapsamında ele almak yanlış olmayacaktır⁴³⁶.

b. Dava Açma Hakkı

İdarenin toplumsal ihtiyaçları gidermek için yaptığı eylem ve işlemler üzerinde, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak idarenin Anayasa ve kanunlara uygun davranmasını sağlayabilmek adına, mükelleflere “dava açma hakkı” tanınmıştır⁴³⁷. 1982 Anayasası'nın “Hak Arama ve Hürriyeti” başlıklı 36. maddesinde de; “*Herkes, meşru vasıta ve yollarından faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya dayalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*” hükmünü görmekteyiz. Bu açıdan hem özel hukuk hem de kamu hukuku alanında dava açma hakkını anayasal düzeyde hükme bağlayan bu madde, genel olarak mahkemelere dava açmanın bir hak olduğunu vurgulamaktadır. İdare hukuku ve idari yargı açısından ise dava açma hakkı, İYUK ile özel bir düzenleme kapsamınca kurala bağlandığı görülmektedir⁴³⁸.

İdarenin aleyhine açılan davalara idare mahkemelerinde bakılmaktadır. İdare mahkemelerinin oluşturduğu yargı düzenine “idari yargı düzeni”; idarenin bu şekilde özel hukuktan ayrı bir hukuka tabi olmasına ve idare aleyhine açılan davaların ayrı mahkemelerde görülmesine ise, “idari rejim” adı verilmektedir. İdari yargının özel bir ihtisas dalı olan vergi yargısı da idari rejim içerisinde idari yargı mercilerince yapılmaktadır. İYUK'un 1. maddesine göre; idari yargı mercileri, Danıştay, Bölge

⁴³⁶ Sakıp Şeker, “İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesinde Öncelikli Durumlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 292, (Nisan 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29708>, (erişim tarihi: 20.03.2018).

⁴³⁷ Hülya Çelik Şeşen, “Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 16, (2017), s. 1.

⁴³⁸ Selami Demirkol, “İdari Yargılama Usulü’nde Ehliyet Olgusu”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 15, Sayı 1, (2012), s. 12.

İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'dir. Bu mahkemelerin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü de, bu kanunda gösterilen usullere tabidir⁴³⁹. İYUK'un 45. ve 46. maddelerinde yapılan değişiklikle istinaf kanun yolu düzenlenmiştir. Bu kapsamda bölge idare mahkemeleri istinaf merci olarak yapılandırılarak başvuru usulü, inceleme ve yargılama usulüne ilişkin hükümler getirilmiş, bölge idare mahkemelerince verilecek karar türleri yeniden düzenlenmiştir. İstinaf başvurusunun süresinde yapılmaması veya istinaf kanun yoluna kapalı bir karara karşı istinaf başvurusunda bulunulması durumunda, bölge idare/vergi mahkemeleri istinaf başvurusunun reddine karar verecektir⁴⁴⁰.

Dava açılması için izlenecek şekil ve içerik süreçlerine uygunluğu ve davalar için ön şartlar ve mükellef hakkında delil toplama ile ilgili süreçler ve bu sırada vergi otoritelerinin uyması gereken genel kurallar ile ilgili mükelleflerin haklarının korunmasına ilişkin hususları içeren süreç ve haklar düzenlenmiştir. Açılan davalarda ise, mükellefler aşağıda belirtilen haklara sahiptir⁴⁴¹:

- Mükelleflerin delil serbestisinden faydalanma hakkı,
- VUK 3. maddesi ve İYUK'un 20. maddesine göre duruşma hakkı,
- İYUK'un 17. maddesine göre, yürütmeyi durdurma talebinde bulunma hakkı,
- İYUK'un 27. maddesine göre, yargılama esnasında avukat bulundurma hakkı,
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 334 ve 335. maddeleri kapsamınca, adli yardımdan yararlanma hakkı,
- Anayasa'nın 36. maddesine göre, adil yargılanma hakkı,
- Anayasa'nın 38. maddesine göre, susma hakkı,
- VUK'un 377. maddesine göre, mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkı,

⁴³⁹ Güngör Gezer, "Vergi Yargısında Dava Açma Süresi ile İlgili Özellik Arz Eden Durumlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 311, (Ağustos 2014), s. 62.

⁴⁴⁰ Ata Diliçikık, "İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf Kanun Yolu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 438, (Şubat 2018), s. 11.

⁴⁴¹ Kükrer, a.g.e., s. 67-68.

- AATUHK'nın 15, 20 ve 58. maddelerine göre, vergi alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler ile cebren tahsilat işlemlerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı bulunmaktadır.

c. Pişmanlık ve İslahtan Yararlanma Hakkı

Pişmanlık ve ıslah müessesesi; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı kabahatini veya kaçakçılık suçlarını ya da kaçakçılığa iştirak suçunu işleyen mükelleflerin kanuna aykırı fiillerini kanunda yazılı koşulları yerine getirmek şartıyla itiraf etmesi ve ıslah etmesi sonucunda vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına iştirak ya da vergi ziyama ilişkin cezalardan kurtulma imkanı veren bir müessesedir⁴⁴². VUK'a 1950 yılından itibaren getirilen ve çeşitli değişikliklere uğrayan pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde mükellef tarafından pişmanlık dilekçesi verilmesi ve kanunda belirtilen diğer şartların yerine getirilmesi durumunda adli ve idari yaptırımlara muhatap olmamalarına imkan vermektedir⁴⁴³.

Mükelleflere pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkının verilmesindeki en büyük sebep, mükellefin pişmanlık duyması yani mükellefin işlediği fiilin olumsuzluğunu iyi niyetle kabul ettiğini göstermesinden kaynaklanmaktadır. Mükellefin iyi niyeti karşısında kanun koyucu mükellefe bir hak tanımıştır. Bu hakkın kullanımı neticesinde vergi idaresi de vergiyi kısa sürede ve tartışmasız bir şekilde tahsil etmesini sağlar. Vergisel ödevlerini süresi içerisinde yerine getirmeyen ya da getiremeyenler için pişmanlık ve ıslah müessesesi adeta bir can simidi görevi görmektedir. Bu müesseseden yararlanma şartları, mükellef ve iştirakçi tarafından çizilen gereklerin yerine getirilmesi şartıyla tek taraflı iradeyle gerçekleşmektedir. Şartları eksiksiz yerine getiren mükellef ya da iştirakçilerin faydalanmasında idarenin takdir hakkı söz konusu değildir. Pişmanlık ve ıslah ile birlikte mükelleflere imkanlar sağlanırken idare açısından da belki hiç tespit edilemeyecek bir vergi ziyayının bir an önce tahsili sağlanmaktadır. İdare kabahatin tespiti ile işlem külfetinden kurtulmakla

⁴⁴² Ahmet Ak, Şebnem Ekeryılmaz, "Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi", *Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, (2016), s. 3.

⁴⁴³ Burçin Bozdoğanoglu, "Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 335, (Ağustos 2016), s. 45.

beraber pişmanlık zammı uygulayarak ekonomik kaybın da önüne geçmektedir. Pişmanlıktan faydalanma hali⁴⁴⁴:

- Vergi ziyayı kabahatine ilişkin cezanın kesilmesine engel olur,
- Devlet bir an önce vergi alacağına kavuşur,
- Pişmanlıktan faydalanılması, idareyi ortaya çıkacak bazı tespit ve takip giderlerinden kurtarır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanabilmesi için gerekli şartlar VUK'un 371. maddesinde düzenlenmiştir:

- Mükellefin pişmanlık isteminden önce muhbir tarafından herhangi resmi makama, dilekçe ile resmi kayıtlara geçirilmek şartıyla ihbarda bulunulmamış olması,
- Yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde incelemeye başlanılmamış veya takdir komisyonuna havale edilmemiş olması,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

Pişmanlık dilekçesinde belirtilen ve ödeme süresi geçmiş vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte 15 gün içinde ödenmesi, şarttır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi tüm beyana dayanan vergilerde geçerlidir. Ancak, beyan esasına dayanmakla birlikte, kanunda emlak vergisinde pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağı yer almaktadır. Bunun nedeni, vergi idaresinin bu vergilere ilişkin olarak kanunu ihlal eden fiilleri tespit gücüne sahip olmasıdır. Bir verginin beyana dayanan vergi kapsamında olması pişmanlık hükümlerinden faydalanılmasında da tek başına yeterli değildir. Aynı

⁴⁴⁴ Doğan Şenyüz (b), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 8. Baskı, Bursa, Eylül, 2015, s. 314-315.

zamanda vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı bir hareketin mevcudiyeti ve beyannamenin bu fiilden sonra verilmiş olması gerekmektedir⁴⁴⁵.

d. Mücbir Sebep, Zor Durum ve Yanılmadan Yararlanma Hakkı

Mükellefler vergi ödevlerini yerine getirirken, bu ödevlerini zamanında yerine getirmelerini engelleyen bazı durumlarla karşılaşabilmektedir. Kanun koyucu da bu durumları tanımlamıştır. Böylelikle mükellefler de bu durumlarda ceza ile karşılaşmamaktadır. Bu durumlardan biri de, mücbir sebeptir. Mücbir sebep tarafların belirli bir süreye bağlı olarak yerine getirmesi gereken ödev, yükümlülük veya borçlarını yerine getirmede iradesini geçici olarak ortadan kaldıran ve dıştan gelen fiili bir durumdur. Başka bir deyişle gerçek dünyada meydana gelen bir olayın hukuk alanında sözkonusu olan bir ödev, yükümlülük veya borcun yerine getirilmesini ya da bir hakkın kullanılmasını geçici olarak durdurması durumudur⁴⁴⁶.

VUK'un 13. maddesindeki mücbir sebepler şunlardır:

- *“Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*
- *Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
- *Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*
- *Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir”.*

VUK'un 13. maddesinde düzenlenmiş olan mücbir sebep halleri vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve ceza muhatapları için bir korunma hakkıdır. Bu öyle bir korunma hakkıdır ki, vergi mükellefine mücbir sebep halini geçerli olduğu dönemde ödevlerini yerine getirmemelerinden dolayı gelmesi olası cezalı işlemleri önler ve hak kayıplarını ortadan kaldırmaktadır⁴⁴⁷.

⁴⁴⁵ F. Gülgün Akarsu Yapıcıoğlu, Bülent Koçak, “Pişmanlıkla Beyan”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 157, (Ekim 2001), s. 51.

⁴⁴⁶ Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”, *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, (2012), s. 43.

⁴⁴⁷ Ahmet Erol (c), “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, *TBB Dergisi*, Sayı 103, (2012), s. 220.

Mücbir sebep halleri tarh zamanaşımını durdurmasına rağmen, ceza zamanaşımına bir etkisi yoktur. VUK'un 15. maddesine, mücbir sebebin kanıtlanması halinde, tarh zamanaşımı süresi, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar işlemeyen süreler kadar uzar. Böylelikle burada zamanaşımının süresini kesen bir sebep yaratılmaktadır. Bu kesme nedeni ceza zamanaşımı için geçerli olmamaktadır. Zira TCK'nın 67. maddesi zamanaşımını kesen ve durduran nedenleri saymıştır. Bunlar arasında, mücbir sebepler sayılmamıştır. Ayrıca ceza zamanaşımını düzenleyen VUK'un 374. maddesi, ceza zamanaşımının sadece ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle kesileceğini öngörmektedir. VUK'un 15 ve 374. maddelerinde de, mücbir sebebin ceza zamanaşımını durduracağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple de mücbir sebep hali ceza zamanaşımını durdurmamaktadır⁴⁴⁸. Sonuç olarak mücbir sebep hallerinde ceza kesilmemesi ve süre ile ilgili haklar mükellefe tanınmış bulunmaktadır.

Bir başka husus ise, VUK'un 17. maddesinde düzenlenmiş olan zor durumdur. Kamusal bir mali yükümlülük olan verginin, zor durumda bulunanlardan, bu durumları dikkate alınmaksızın tavizsiz bir şekilde uygulanması, hem insani açıdan ve hem de vergi bilinci ve vergi ahlakının benimsenmesi ve yaygınlaşması açısından sorunlar yaratabileceğinden, yerinde bir uygulama olarak kişinin zor durumunun dikkate alınması yoluna gidilmiştir. Zor durum uygulamasıyla, kamu borçluları ile vergi idareleri arasındaki ilişki anlayış çerçevesinde gelişmekte, haklı gerekçelerle vergiye yönelik ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olanların suçlu duruma düşmeleri ve olası tepkileri engellenmektedir. Vergi idaresi açısından ise, hangi nedenlerle vergiye yönelik ödevlerin süresinde yerine getirilmediğinden haberdar olunması ve hangi tarihte ödevlerin yerine getirileceğinin bilinmesi açılarından önemli bir uygulama olmaktadır. Zor durum uygulaması, mükellef ve idare arasındaki ilişkinin pozitif yönde gelişmesine katkı sağlayacak bir uygulamadır. Keza, zor durumda kalan bir vergi mükellefi veya sorumlusuna belli bir miktar süre verilmesi vergi idaresinin, zor durumda kalan mükellef veya sorumlusuna destek olduğunun bir göstergesidir. Bu uygulama ile vergi idaresinin kendisine bırakılan bir alanda takdir hakkını kullanırken, zor durum kavramı içerisinde düşünülebilecek bir

⁴⁴⁸ Adil Nas (b), "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 353, (Ocak 2011), s. 109.

halin varlığı içinde ve iyi niyetli olan mükellefin lehine davranması ölçüsünde de bu düzenleme, hem Anayasamızda yer alan hukuk devleti ilkesine hem de mükellef haklarının gerçekleşmesine hizmet etmektedir⁴⁴⁹.

Zor durum sebebiyle uzayabilecek süreler, yalnızca kanuni sürelerdir. İdari süreler zor durum sebebiyle uzamaz. Zor durum sebebiyle ilave sürenin kanuni süre içinde istenmesi icap etmektedir. Kanuni sürenin bitmesinden sonra veya başlamasından evvel, zor duruma bağlı olarak yapılan ilave süre talepleri incelenmeksizin reddedilir⁴⁵⁰. Zor durum hasebiyle de mükelleflere kişisel olarak ek süre verilmesine çok sık rastlanılmamaktadır.

Bir diğer uygulama ise, VUK'un 369. maddesinde düzenlenmiş olan yanılma halidir. Mükelleflerin vergi kanunlarına göre gerçekleştirdikleri uygulamalar hukuka aykırı ise, duruma göre suç ve/veya kabahat oluşturur. Mükellefler, kanunu bilmediklerini beyan ederek bu suç ve/veya kabahatten kurtulamazlar. Fakat, mükellefler nitelikleri kanunda belirtilen (VUK m. 369) şekilde yanılığa içine düşerlerse, kendilerine ceza verilmemektedir. Burada mükellefin yanıtılması onun kabahatin işlenmesi hususundaki iradesini ve dolayısıyla kusurluluğunu tamamen ortadan kaldıracığından fiilde taksir düzeyinde bile olsa manevi unsur oluşmamış olacaktır. Manevi unsuru olmayan bir kabahate de ceza verilmesi düşünülemez. Yanılma hali ceza kesilmişse bile cezayı ortadan kaldırır. Fakat, yanılma hali vergi aslı üzerinde herhangi bir etki doğurmamaktadır. Bu sebeple idare vergi aslını tarh edip tahsil eder. Ancak bu durumda da vergi aslına bağlı gecikme faizi hesaplanmaz⁴⁵¹. Görüldüğü üzere, yanılma halinde de mükelleflere ceza kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması hak kapsamında engellenmiştir.

e. Mahsup ve Takas İmkanından Yararlanma Hakkı

Takas ve mahsup işlemi birbirine en çok karıştırılan işlemlerin başında gelmektedir. Mahsup, alacaklı kamu idaresine borcunu ödeyen bir mükellefin,

⁴⁴⁹ M. Ezhan Doğrusöz (b), "Vergi Hukukunda Zor Durum Kavramı ve Mücbir Sebep ile Farkı", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 205, (Ocak 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10824>, (erişim tarihi: 25.03.2018).

⁴⁵⁰ Mustafa Türkkot (a), "Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep-Zor Durum", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 197, (Şubat 2005), s. 43.

⁴⁵¹ Şenyüz (b), a.g.e., s. 292-293.

kanunlardaki açık hükümlere dayanarak, ödediği tutarı henüz ödemediği bir kamu borcundan indirmesi anlamına gelmektedir. Mükellef, indirim yapılan oranda kamu borcundan kurtulmaktadır. Mahsup özellikle çifte vergilendirmeyi önleme amacına hizmet eden bir uygulamadır⁴⁵². Takas (ödeşme) özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da borçluluğu sona erdiren bir nedendir. Takas, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir. Oysa ki mahsup, bir alacaktan bazı kalemlerin indirilmesi neticesinde o alacağın azalmasıdır. Mahsup edilen miktarlar takasta olduğu gibi karşılıklı birer alacak niteliği taşımamaktadır. Örneğin, yurtdışında edinilen kazançlar üzerinden mahallinde ödenmiş bulunan gelir vergisi yıllık beyannamede gösterilen toplam vergiden indirilir, bu işlem takas değil mahsuptur. Ayrıca mahsup, bir verginin hesaplanması sırasında yapıldığı, başka bir ifadeyle verginin tarh aşaması ile ilgili olduğu halde takas ödeme aşamasına ilişkindir⁴⁵³.

Gerek özel hukukta gerekse de vergi hukukunda düzenlenen takas müessesesinde, özel hukuk kurallarının daha çok birbirine yakın miktar ve cinslerde olan her türlü borçlara yönelik olduğu görülürken, vergi hukukunda ise, esas olarak parasal borçların takasa konu edildiği dikkat çekmektedir⁴⁵⁴. Bir diğer önemli husus ise, mahsup işleminde yeni bir hukuki durum yaratılmayıp sadece borcun gerçek miktarı belirlenmektedir. Oysa ki takasta yeni bir hukuki durum ortaya çıkararak, borç ortadan kaldırılmaktadır. Genel olarak mahsup ve takas imkanını değerlendirdiğimizde mükelleflerin borçlarını sona erdiren haller olduğu görülmektedir. Böylelikle verginin tahsili sırasında da mükelleflerin korunarak birtakım haklara sahip olması önemli bir husustur.

f. Tecil ve Terkin İmkanından Yararlanma Hakkı

Kamu alacağının ödenmesinde asıl amaç, borcun kanunlarda belli edilen süreler içerisinde ödenmesidir. Fakat kanun koyucu, borcun vadesinde ödenmemesinde ya da cebri icra yolu ile tahsilinin kamu borçlusunu bazı hallerde

⁴⁵² Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 132.

⁴⁵³ Öncel vd., a.g.e., s. 148-149.

⁴⁵⁴ Özgür Biyan (b), "Vergi Hukukunda Takas", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 28, (Kasım 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6002>, (erişim tarihi: 25.03.2018).

çok zor duruma düşürebileceğini göz önünde tutarak tecil müessesine yer vermiştir⁴⁵⁵. Tecil, tahsil edilebilir hale gelmiş kamu alacaklarının ödenmesinin ya da cebri icra yoluyla takip ve tahsilinin, yetkili makam ve mercilerin icranın geciktirilmesi kararına veya vergi kanunlarının buna ilişkin hükümlerine dayanılarak belli bir süre için geri bırakılması işlemidir. Tecil işlemi, borçlunun başvurusu üzerine vergi dairesinin yaptığı tasarrufla tamamlanır ve buna ilişkin hukuki sonuçları doğurur⁴⁵⁶.

Başka bir ifadeyle tecil; vergi uygulamasında, ödeme gücüne düşmüş ve zor durumda olan mükellefi rahatlatmak için getirilmiş bir ödeme kolaylığı şeklinde ifade edilebilir. Burada amaç mükellefi icra ve iflas gibi sert tedbirlerden koruyarak kamu alacağının tahsilini sağlamaktır. AATUHK'nın 48. maddesinde, “*Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir*” hükmü ile tecilin şartları düzenlenmiştir. Kamu borçlusunun yapmış olduğu tecil talebi, vergi idaresi tarafından bir değerlendirmeye tabi tutularak kabul veya red olunur. Kanun koyucu burada idareye belirli bir takdir hakkı tanımıştır⁴⁵⁷. Ancak her ne olursa olsun bu müessese vergi borçlularına sağlanmış önemli bir hak ve kolaylıktır.

Terkin, kelime anlamı olarak silme anlamına gelmekle birlikte tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir kamu alacağının ortadan kalkmasını ifade eder. Terkin kamu idaresinin vergi alacağını tüm hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran idari bir işlemdir. Bu yolla vergi alacağı kısmen ya da tamamen, bütün hukuksal sonuçlarıyla, ortadan kalkmaktadır. Verginin terkin edilebilmesi için, şekli olarak mükellefin

⁴⁵⁵ Zeynep Arıkan (a), “Vergi Borçlarında Tecil”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan*, (2004), s. 17.

⁴⁵⁶ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 4. Baskı, Bursa, Eylül, 2015, s. 96.

⁴⁵⁷ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 162, (Haziran 2006), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6633>, (erişim tarihi: 26.03.2018).

başvurusu gerekse de, bu terkinin tek taraflı bir işlem olma niteliğini etkilememektedir⁴⁵⁸.

Terkin⁴⁵⁹ kesilen vergi ve cezaların mükelleflerin üzerinde yarattığı yükün biraz olsun azalmasına hizmet etmektedir. Vergi ve cezaların terkin yetkisi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir. Terkin, silinecek borçların fer'ilerini (gecikme faizlerini) de kapsamaktadır. Cezaların terkinine VUK'un 115. maddesinde vergiler kısmında cezaları da kapsayacak şekilde yer verilmiştir. Terkine esas olarak doğal afetler sebebiyle başvurulmaktadır. Doğal afete maruz kalma sebebiyle ortaya çıkan zararın mükellefin ödeme gücünü düşürmesi ve bunun belirli düzeyi aşması halinde mükellefin mali açıdan korunması için terkin müessesesi düzenlenmiştir. Doğal afete maruz kalan bir mükellefin vergi ve cezalarının silinmesi adalete uygun olduğu kadar devletle mükellef arasındaki mali barışın sağlanması için de büyük bir önem arz etmektedir⁴⁶⁰.

Terkin uygulaması ile ilgili olarak VUK'un 115. maddesinde:

“Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

- *Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;*
- *Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;*

Maliye Bakanlığınca zararlı mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir. Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder” hükmü yer almaktadır.

⁴⁵⁸ Özgür Biyan (c), “Vergi Hukukunda Terkin Müessesinin Esasları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 79, (Ocak-Şubat 2007), s. 77.

⁴⁵⁹ Terkine hem VUK'un 115. maddesinde hem de AATUHK'nın 105. maddesinde yer verilmiştir. Fakat, AATUHK'nın 105. maddesinin son fıkrasıyla VUK konusuna giren amme alacakları hakkında VUK'un 115. maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu sebeple açıklamalar VUK'ta ifadesini bulan terkin hükümleri esas alınarak yapılmaktadır. Ancak, VUK'un terkin hükümleri vergi ve cezaların tahakkuk aşamasına ilişkin iken, AATUHK'nın terkin hükümleri tahsilat aşaması kapsayacak şekildedir (Şenyüz (b), a.g.e., s. 287).

⁴⁶⁰ Şenyüz (b), a.g.e., s. 287.

Görüldüğü üzere “bunlara benzer afetler” ibaresi ile de terkinin sadece bu sayılan hallerle sınırlı kalmayacağı vurgulanmıştır. Bir diğer husus ise, gerçekleşen kaybın mükelleflerin varlığının üçte birinden az olması durumunda, terkinin yapılamamasıdır. Onun dışında şartları yerine getiren mükellefler terkin müessesesinden yararlanabilmektedir.

g. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarından birisidir. Ayrıca barışçıl çözüm yollarının karakteristik özelliklerini de uzlaşma da görmek mümkündür. Bu özellikler, başvuru yolunun zorunlu olmaması ve uzlaşma sağlanamadığı durumda uyuşmazlık konusunun yargı organlarına taşınabilmesidir. Uzlaşma; sözlük anlamı itibarıyla, bir uyuşmazlık konusu üzerinde tarafların karşılıklı olarak hemfikir olması, görüş ve düşüncelerinin örtüşmesini ifade etmektedir. Vergi literatüründe ise, vergi idaresi ve mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konusu vergi ve benzeri yükümlülükler ile bazı vergi cezaları üzerinde anlaşarak ödenmesi gereken miktarın tespit edilmesidir⁴⁶¹.

Uzlaşma ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları üzerinde olmaktadır. Beyana dayanan vergilerde tarhiyatta uzlaşmaya gidilememesinin sebebi ise, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere, tarhiyatta herhangi bir vergi hatası bulunmadıkça itiraz edememelerinden kaynaklanmaktadır (VUK m. 378/2). Mükellefle idare arasında yapılacak uzlaşma pazarlığını, idare yönünden “uzlaşma komisyonları” adı verilen komisyonlar gerçekleştirmektedir. Kanun koyucu kamu gelirlerinin türüne ve miktarına göre değişik komisyonlar kurabileceğini öngörmüştür. Bunlar ise, sürekli, geçici ve merkezi komisyonlardır⁴⁶².

Uzlaşma müessesesini haklar bazında değerlendirdiğimizde; idari bir kurul gibi de nitelendirilen uzlaşma komisyonları işlemlerinin, çalışmalarının objektifleştirilmesi ve denetime açık olması, hem kamuda saydamlık ve şeffaf

⁴⁶¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2011, s. 125-126.

⁴⁶² Kırbaş, a.g.e., s. 196-197.

yönetim, yani iyi yönetim ve hem de bilgi edinme hakkı açısından önemlidir⁴⁶³. Uzlaşma müessesesi, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere karşı bir haksızlık gibi görülse de, yani vergide sosyal adalet ilkesi zedelenmiş gibi gözükse de, işlerin çabuklaştırıldığı, ihtilafların daha kısa sürede giderilme fırsatı getirdiği iddiasıyla faydalı bir müessese olarak değerlendirilmektedir⁴⁶⁴.

Vergi cezalarının ödeme haricindeki yöntemlerle ortadan kaldırılmasının bir yolu da mükellefin idareyle anlaşarak cezalarda indirim talebinde bulunmasıdır. VUK'un 376. maddesinde "cezalarda indirim" başlığı altında yapılan düzenlemede mükellef veya vergi sorumlularının yanlışlıkla veya bilmeyerek vergi ziyana sebebiyet vermeleri durumunda, iyi niyetlerinin bir sonucu olarak kendilerine sunulan bir çözüm önerisidir. Bu yöntemle mükellef ile idare arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden idari yollarla çözümü sağlanabilmektedir. Bu hususta VUK'a tabi olan bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar indirimli ödeme kapsamına dahil edilmiş bulunmaktadır. İndirim kapsamına giren vergi cezaları, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlüktür. Karşılığında para cezası olmayan suçlar için verilecek cezalar, bu madde kapsamına alınmamıştır⁴⁶⁵.

Mükellef; vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını ihbarnamenin kendisine tebliğini takiben 30 gün içinde vergi dairesine başvurarak vadesinde veya teminat göstermek suretiyle vadesinin bitiminden itibaren 3 ay içerisinde ödeyeceğini bildirmesi halinde, vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı; sonra kesilenlerde üçte biri; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise, yarısı⁴⁶⁶ indirilmektedir (VUK m. 376)⁴⁶⁷.

⁴⁶³ Mustafa Türkkot (b), "Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 199, (Nisan 2005), s. 28.

⁴⁶⁴ Battal Doğan, "Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 137, (Şubat 2000), s. 82.

⁴⁶⁵ Mustafa Korkmaz (a), "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 333, (Haziran 2016), s. 14.

⁴⁶⁶ 21.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle "üçte biri" ifadesi "yarısı" şeklinde değiştirilmiştir.

⁴⁶⁷ Yusuf Karakoç (b), "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Hakan Pekcanitez'e Armağan, Cilt 16, Özel Sayı, (2014), s. 3725.

h. Düzeltme Talebi Hakkı

Vergi hataları, mükellef ve vergi idaresi açısından çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Vergi hataları; idare açısından vergi ziyayı, ek iş yükü ve parasal maliyetlere yol açarken, mükellef açısından vergi uyumsuzluğu, ek uyum maliyetleri, muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapılması veya mükellef hakkında vergi incelemesine başlanması ile sonuçlanabilmektedir⁴⁶⁸.

Vergi hatalarının düzeltilebilmesi, hem mükellefin talebiyle hem de idare tarafından kendiliğinden olabilmektedir. İdare tarafından tespit edilen tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak vergi hatalarının düzeltilmesi re'sen yapılabilir. Mükellef ise, hataların varlığı halinde süresi içinde ilgili vergi dairesine hata düzeltme yoluna gidebilecektir. Bu hatalar yaygın olarak gözle görülebilecek, kuşku götürmeyecek hatalardır. Hataların düzeltilmesi para ve zaman maliyeti olan yargı yolu yerine, mükellefi psikolojik olarak olumlu etkileyen, idarenin hukuka uygun vergisel işlemler tesis edebilmesini sağlayan etkili bir çözüm yoludur⁴⁶⁹.

VUK, vergi hatalarının dava konusu yapılmaksızın düzeltilebilmesi için bir idari çözüm yöntemi olarak düzeltme yoluyla giderilmesine imkan tanımış ve bunun yapılabilmesini süre ile kısıtlamıştır. Bu süre düzeltme zamanaşımıdır. Gerçek hukuki durumun açıklığa kavuşması, hukuki istikrarın ve vergi idaresinin güvenliği açısından düzeltme hakkının sürelerle kısıtlanması bir zorunluluktur⁴⁷⁰. Bu sebeple de mükelleflerin düzeltme talebinde bulunmadan önce özellikle bu zamanaşımı sürelerini kaçırmayı kaçırmadıkları hususunda dikkatli davranmaları gerekmektedir. Bir vergi hatası en fazla beş yıl içerisinde düzeltilebilir. Aksi takdirde bir hak kaybı söz konusu olacaktır.

Ancak, düzeltme zamanaşımı süresinin VUK'da (m.126/abc) belirtilen aşağıda gösterilen tarihlerden başlayarak bir yıldan aşağı olmayacağı da hükme bağlanmıştır. Bu tarihler şunlardır:

⁴⁶⁸ Mine Biniş, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 2, (2012), s. 486.

⁴⁶⁹ Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı 17, (2016), s. 279-280.

⁴⁷⁰ Mehmet Küçükaya, "Vergi (Özelde Vergilendirme) Hatalarında Düzeltme Zamanaşımı Süresinin Başlangıcına İlişkin Genel Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 437, (Ocak 2018), s. 43.

- “Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı tarih,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarih,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarih”.

1. Üst Makama Şikayet Yolu ile Başvuru Hakkı

Vergisel işlemlerde mükelleften ya da vergi idaresinden kaynaklanan birtakım hatalar söz konusu olabilmektedir. Bir önceki konuda bahsettiğimiz üzere bu hatalar idare tarafından tespit edilirse idarece re’sen düzeltilir. Eğer hata mükellefler tarafından tespit edilirse, hataların düzeltilmesi yazılı başvuru ile yapılmaktadır. Başvuru yeri ise, vergi dairesidir. İncelenen düzeltme talebi yerinde görülürse de düzeltme gerçekleştirilir⁴⁷¹. Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından 30 günlük idari dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan hata düzeltme talebinin uygun görülmemesi durumunda söz konusu hata düzeltme talebi vergi dairesi tarafından reddedilir. VUK’un 124. maddesinin 1. fıkrasına göre, “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler*”. Fakat, 5615 sayılı Kanun’un 18. maddesiyle; 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 4. maddesinin (g) bendinde yapılan değişiklikle “şikayet başvurularını karara bağlamak” Başkanlığın görevleri arasında sayılmış ve yine aynı maddeyle 33. maddeye eklenen “*Başkanlığın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığı’na yapılmış olan atıfların Gelir İdaresi Başkanlığı’na yapılmış sayılacağı*” ibaresi sebebiyle şikayet yoluyla başvuruların GİB’e yapılması gerekmektedir. İdari dava açma süresini geçiren mükellef veya vergi sorumlusu önce hatalı vergilendirme işlemi yapan vergi dairesine başvurarak hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi talebinde bulunabilir. Vergi dairesi düzeltme talebini yerinde görmeyip reddetmesi durumunda “şikayet yolu” ile GİB’e (il özel idareleri vergileri hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında ise ilgili

⁴⁷¹ Mehmet Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Güncellenmiş 4. Baskı, Bursa, Ocak, 2015, s. 97.

belediye bakanlığına⁴⁷²) başvurularak hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi talep edilebilir. GİB'in şikayet başvurusunu yerinde görmesi halinde, bu durumun ilgili vergi dairesine bildirilmesi ve vergi dairesi müdürünün de Başkanlığın görüşü doğrultusunda vergi hatasını düzeltmesi esastır⁴⁷³.

GİB'in şikayet yolu ile kendisine intikal eden düzeltme talebini, İYUK'un 10. maddesinde belirtilen 60 günlük süre içerisinde reddetmesi durumunda talebin reddine ilişkin cevabın tebliğinden; bu süre içerisinde cevap vermemesi halinde de, talebin reddedilmiş sayılabilmesi için geçmesi gereken 60 günlük sürenin dolmasından itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesine iptal davası açılabilir. Açılan davanın konusunu, vergi hatasını içeren vergilendirme işlemi değil, şikayet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına ilişkin işlem oluşturmaktadır. Şikayet başvurusunun reddi işlemine karşı açılan davayı, vergi mahkemesi önce işin esası açısından inceler. Yani olayda vergi hatası olup olmadığını belirler ve daha sonra davanın usulüne uygun olarak açılıp açılmadığına karar verir. Vergi mahkemesi, vergi hatası değil de hukuki uyuşmazlık bulunduğuna karar verirse, davanın süresi içinde açılmaması sebebiyle reddedilmesi gerekir⁴⁷⁴.

II. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ

Çalışmanın bu bölümünde, dünyada genel olarak hakim olan iki büyük hukuk sistemi, Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası hukuk anlayışlarına göre ülkeler sistematize edilip açıklanacaktır. Seçilmiş ülkeler, farklı kıtalardan seçilen ülke örneklerinden oluşmaktadır. Mükellef hakları bakımından ülkemiz açısından ideale ulaşılması ve karşılaştırma yapılabilmesi için, gelişmiş ülkelerin bu konudaki perspektifinin incelenmesi hedeflenmiştir. Örnek aldığımız ülkeler, vergi hukukunun da bir parçası olan mükellef hakları açısından daha iyi bir inceleme süreci ve mükellef hakları barındırmaktadır. Karşılaştırmalarda yararlanılmak üzere, Türkiye açısından vergi incelemesine ilişkin çeşitli sayısal veriler Tablo 2'de özetlenmiştir.

⁴⁷² VUK'un 124. maddesinin 2. fıkrası.

⁴⁷³ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Hukuku*, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri, Ankara, Haziran, 2018, s. 283-284.

⁴⁷⁴ Sarılı, a.g.e., s. 284.

Tablo 2: Türkiye'de Vergi İnceleme Sürecine İlişkin Çeşitli Sayısal Veriler

	2013	2014	2015	2016	2017
Vergi Başmüfettişi	% 5,88	% 3,20	% 3,13	% 2,81	% 3
Vergi Müfettişi	% 48,92	% 33,88	% 38,64	% 35,50	% 35
Vergi Müfettiş Yardımcısı	% 45,21	% 62,92	% 58,24	% 61,69	% 62
İnceleme Oranı*	% 2,90	% 2,24	% 2,32	% 1,96	% 1,68

Kaynak: Engin Hepaksaz, Şaban Ertekin, “Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Vergi İncelemeleri ve İdari Vergi Cezalarının Analizi”, VI. *International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress, Proceedings Series-Ohrid/Macedonia, October 28-29, 2017*; Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017’den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

*Faal gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin incelenme oranıdır.

A. Anglo-Sakson Hukuk Sistemi

Anglo-Sakson (Common Law) hukuk sistemi, İngiltere’de doğup gelişmiş bir sistemdir. Geleneksel hukuk sistemi olan bu sistemin halen büyük bir bölümünün kaynağını kanunlar değil, mahkeme kararları oluşturmaktadır. Yani esasen hukuk, büyük ölçüde mahkeme içtihatları tarafından meydana getirilmiştir. Dolayısıyla sistematik bir hukuk düzeninin yokluğu; mahkemenin içtihadı ile olay gruplarına dayalı bir hukuk tekniğini ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda uyuşmazlıklar, ayrıntılı bir şekilde dikkatlice tartışılıp somut ve tarihsel bir bakış açısı çerçevesinde gerekçelendirilip çözüme kavuşturulmaktadır⁴⁷⁵. Mahkeme kararları ile şekillenmesi sebebiyle, zamanın ihtiyaç ve gerekçelerine kolay adapte olmaktadır.

Anglo-Sakson hukuk sistemi sadece içtihatlar ile örf ve adetlere dayanmaz. Bu hukuk sisteminde kanun ve yönetmelik gibi yazılı hukuk kuralları da vardır. Anglo-Sakson hukuk sistemindeki en önemli fark ise, hakimlere tanınan takdir yetkisi ve kural koyma yetkisinin çok daha geniş, ayrıntılı ve etkili olmasıdır⁴⁷⁶. Ayrıca, bu sistemde kamu ve özel hukuk ayrımı görülmemektedir. Hukuk, bütün dallarıyla aynı hukuktur. Özel kişiler arasındaki uyuşmazlıklar hangi hukuka göre çözümleniyorsa,

⁴⁷⁵ Nazmiye Güveyi, “Anglo-Sakson Hukuk Sistemi ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi Boyutuyla Ekonomik İdare Hukuku Üzerine Bazı Düşünceler”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, Sayı 1, (2017), s. 102.

⁴⁷⁶ İsmail Kayar, İlhan Üzülmez, *Hukukun Temel Kavramları*, Detay Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Ankara, Temmuz, 2007, s. 30.

devlet ile özel kişiler arasındaki uyuşmazlıklar da aynı hukuka göre çözümlenir. Yargı birliği ile birlikte yargı kararları temel hukuk kaynağıdır. Yargı birliği sebebiyle, mahkemeler adli mahkemeler ve idari mahkemeler şeklinde ikiye ayrılmamıştır. Tüm mahkemeler değişik isimler taşısa da, aynı üst mahkemelere, nihayetinde tek ve en yüksek mahkemeye tabidir⁴⁷⁷. İngiltere, Yeni Zelanda, Hindistan, Kanada, Avustralya gibi ülkeler bu sistemi benimsemiştir. Çalışmada, kıtalar arası farklılık ve mükellef haklarına verilen önem gözetilerek İngiltere, ABD ve Avustralya ayrıntılı şekilde açıklanacaktır.

1. İngiltere

Bu başlık altında İngiliz Gelir İdaresi ve inceleme sistemi anlatılarak mükellef hakları, vergi inceleme sürecinde yer alan mükelleflerin hak ve ödevleri yer almaktadır.

a. İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC) ve Vergi İncelemesi

İngiltere’de vergi sisteminin yönetimi ve verginin toplanmasından, 2005 yılında “Comissioners for Revenue and Customs Act” isimli kanun ile İç Gelir İdaresi’nin (Inland Revenue and Customs and Excise) yerine kurulan Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC: Her Majesty’s Revenue and Customs) sorumludur⁴⁷⁸. Bu yüzden de İngiltere’de doğrudan ve dolaylı vergilendirme, kamu hizmetinin bir bölümü olan ve bu nedenle de apolitik olan HMRC tarafından yönetilmektedir. HMRC’nin nihai politik kontrolü, bir hükümet departmanı olan hazineye aittir. Ancak günlük çalışma, yürütme kurulunun (Executive Committee) sorumluluğundadır. Bununla birlikte, HMRC; herhangi bir vergi yükümlülüğü olmamasına rağmen, bakanlığın resmi olarak sorumlu olmadığı tek kamu hizmeti bölümüdür. Çünkü adından da anlaşılacağı üzere, toplanan gelirler ve vergiler temel olarak kraliyetin mülküdür. HMRC, çok sayıda daireyi bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar arasında, icra dairesi (Enforcement Office), emeklilik fonu dairesi (Pension

⁴⁷⁷ Kemal Gözler (c), *Hukuka Giriş*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş 6. Baskı, Bursa, Ekim, 2009, s. 134.

⁴⁷⁸ HMRC, “About Us”, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>, (erişim tarihi: 30.03.2018).

Funds Office), inceleme dairesi (Investigation Office) bulunmaktadır. İcra dairesi, normal işleyiş içerisinde alınmamış vergi borçlarını avukat dairesi (Solicitor's Office) aracılığıyla toparlanması için yasal işlemlere izin vermektedir. Emekli fonu dairesi, emeklilik planlarının onaylanması için başvuruları inceleyip, onaylamaktadır. İnceleme dairesi ise, esas olarak inşaat sektörü ile ilgilenmektedir⁴⁷⁹.

İngiliz vergilendirme sisteminde son otuz yıldaki en önemli gelişmelerin çoğu, uluslararası olarak görülen değişimlerle oldukça uyumludur. Bu süreçteki bazı uygulamalar kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir⁴⁸⁰:

- KDV tarafından sağlanan gelirin payı büyük oranda artarken belirli mallar üzerindeki vergilerden sağlanan pay, benzer miktarda düşmüştür.
- Yüksek gelir vergisi oranları azaltılmıştır.
- Vergi indirimleri, vergi sistemi içindeki düşük gelirli işçilere destek sağlamıştır.
- Kurumlar vergisinin kanuni oranları azaltılmış ve vergi matrahı, sermaye yatırımı için ödeneklerin değerini azaltarak genişletmiştir.
- Yeni çevre vergileri uygulamaya konmuştur.

Temel olarak İngiltere'de vergi inceleme faaliyeti ile uğraşan ve HMRC bünyesinde faaliyet gösteren üç birim vardır. Birincisi, büyük mükellefler birimi (Large Business Service (LBS)), ikincisi yerel uyum birimi (Local Compliance), üçüncüsü ise özel uyum dairesi (Special Compliance Office)'dir. Büyük mükellefler birimi bünyesinde vergi uzmanları, muhasebeciler, denetçiler ve diğer bazı uzmanları bulduran ve İngiltere'nin en büyük firmalarının (1300 adet civarında) vergisel durumlarını gözetlemek, denetlemek ve sorunlarını çözmekle ilgili sorumlu olan birimdir. Yerel uyum birimi (Local Compliance), büyük mükellefler biriminin görev alanına girmeyen diğer mükellef gruplarının çeşitli vergiler açısından uyumlarını sağlamakla görevli birimdir. Yerel uyum birimi İngiltere çapında, 5 bölge halinde görevini yürütmekte olup her bölgeden sorumlu bir direktör bulunmaktadır. Yerel

⁴⁷⁹ Malcolm James, *The UK Tax System: An Introduction*, Spiramus Press, 3. Edition, July, 2016, p. 6.

⁴⁸⁰ Stuart Adam vd., "Taxation in the UK", *Dimensions of Tax Design*, (Ed. Stuart Adam v.d.), Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 1. Published, 2010, p. 2.

uyum biriminde mükellefler 5 gruba ayrılmaktadır. Bu mükellef grupları ise, şunlardır⁴⁸¹:

- Büyük ve Kompleks Müşteri Grubu (Large and Complex Customer Group)
- Orta Müşteri Grubu (Medium Costumer Group)
- Küçük Müşteri Grubu (Small Customer Group)
- Bireysel Müşteri Grubu (Individuals Customer Group)
- Eğitim ve Motivasyon Grubu (Targeted Education and Enabling Leveradge Customer Group)

Her yerel uyum direktörü, mükellef gruplarının birinden sorumludur. HMRC'nin vergi inceleme yapısının, mükellef büyüklükleri ölçüt alınarak oluşturulduğu görülmektedir. Büyük firmalardaki vergi kaçağı ile ilgili olaylarda görev almak üzere "özel uyum dairesi" (Special Compliance Office) adı altında oluşturulmuş yapı tarafından incelemeler yapılmaktadır. İncelemenin konusunu oluşturan esas olayların büyük çoğunluğu yerel olarak örgütlenmiş daireler tarafından özel uyum dairesine gönderilmektedir. Bazı özel durumlar barındıran incelemeler, diğer kaynaklardan (harici donelerden) elde edilen veriler ışığında ayrıştırılmak suretiyle elde edilmektedir. Ek olarak ise; gelecekte bilgisayar sistemi, veri eşleştirilmesi denetimde muhtemel hedeflerin tanımlanması için daha yoğun bir şekilde kullanılacaktır⁴⁸².

İngiltere'de vergi incelemesi, HMRC'nin sorumluluğu altındadır. HMRC ise bu sorumluluğunu, genel adıyla "senior tax professional", özel adlarıyla ise "tax inspector" olarak anılan hem merkezi hem de yerel düzeyde faaliyet gösteren inceleme elemanlarıyla gerçekleştirmektedir⁴⁸³. Vergi inceleme elemanları, işletmelerin ve bireylerin vergi yükümlülüklerini hesaplayarak, vergi

⁴⁸¹ Can Doğan, Tuncay Kapusuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 283, (Mart 2005), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3536>, (erişim tarihi: 16.04.2018).

⁴⁸² Kaya vd., a.g.e., s. 121.

⁴⁸³ Soydan, a.g.e., s. 188-189.

beyannamelerini kontrol eder, aynı zamanda da vergi kayıp ve kaçacağını tespit eder. Sorumlulukları ise şunlardır⁴⁸⁴:

- Vergi mevzuatı hakkında rehberlik etmek ve uygulanması,
- Finansal hesapları ve ilgili belgeleri incelemek,
- Genç teknik personelin yönetimi,
- Görüşmeler, ziyaretler ve araştırmalar ile potansiyel kaçakçılık olaylarını araştırmak,
- Rapor yazımı,
- Vergi Komisyon Üyesi'nden önceki aşamada meydana gelen anlaşmazlıklarda HMRC'nin temsil edilmesi,
- Bütçeleri ve kaynakları yönetme,
- Uzlaşmaların şahsen, vergi mükellefi veya temsilcileri (muhasibeci ya da avukat) ile yazışma yoluyla kabul edilmesi.

İngiliz vergi hukuku; karmaşık, çeşitli ve kapsamlıdır. Bu durumda da HMRC ve mükellefler arasında kanunun belirli olaylara nasıl uygulanacağı hususunda veya gerçek olaylara uygulanması hakkında sık sık anlaşmazlıkların olması kaçınılmazdır. Ancak İngiliz vergi sistemine baktığımızda bu tür olayları çözümlenebilmek için makul derecede basit bir itiraz sistemi geliştirdiği görülmektedir⁴⁸⁵. Bu durum da, mükelleflere ciddi bir kolaylık sağlamaktadır. Mükellefin vergi idaresi ile olan ilişkilerinde de pozitiflik yaratacağı şüphesizdir.

İngiltere'de mükellefler beyannamelerinde yer alması gereken bilgiler hususunda tereddüte düşmesi durumunda, idareden yardım isteyebilmektedir. Ancak mükellefler beyannamede yer alan bilgilerin kaynağını oluşturan bilgi ve belgelerin doğruluğundan tamamı ile sorumludurlar. İngiltere'de vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Mükellefler takvim yılının kapandığı ayı izleyen ayın (Ocak) 31'ine kadar beyannamelerini vermek zorundadırlar. Mükellefler beyanname üzerinde yer alması gereken nihai değerleri çeşitli sebeplerle hesaplayamadığı durumda, geçici değerleri

⁴⁸⁴ <https://targetjobs.co.uk/careers-advice/job-descriptions/279167-tax-inspector-job-description>, (erişim tarihi: 01.04.2018).

⁴⁸⁵ Robert W Maas, *Guide to Taxpayers' Rights and HMRC Powers*, Dawn Publishing and Bloomsbury Professional, 3rd Edition, May, 2014, p. 7.

içeren bir beyanname vermesi gerekmektedir. Geçici değerle beyanname verilmesi halinde, bu tutarlar beyanname üzerinde yer alan beyaz kutucuklara yazılmalıdır. İlâveten, mükellef idareye beyanname üzerinde yer alan hangi kutucukların geçici değerleri içerdiğini, nihai değerlere yer verilmeme sebebi ve nihai değerlerin ne zaman hesaplanabileceği konularında bilgi vermelidir⁴⁸⁶.

Gelir idarelerinin ortak özellikleri mükelleflerin yaptığı beyanı kontrol etmenin yanında kontrol gereken bilgiyi de sağlamak amacıyla bilgi istenmesidir. Bu yüzden vergi incelemesi bu konuda, ciddi bir araç konumundadır. İngiltere’de vergi incelemeleri tek tek vergi türleri üzerinden de yapılabilmektedir. İngiliz kanunlarında inceleme türleri için ise, herhangi bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Fakat, uygulamada inceleme tür ve alanı oldukça geniş bir skalaya sahiptir. İncelemeler, beyannamede bulunan tüm unsurları içeren “tam inceleme” (full enquires) ve beyannamedeki belirli öğelerden bazı unsurları içeren “yüzeysel inceleme” (aspect enquires) şeklinde sınıflandırılmaktadır⁴⁸⁷.

İngiltere’de vergi incelemesi, basit bir süreçten geçerek sisteme mükellef uyumunun da katkısı gözetilerek oluşturulmuş iki ayaklı bir sistemdir. Birinci ayak şekli ve teknik sorunların saptandığı aşamadır. Bu aşama aynı zamanda bir ön inceleme şeklindedir. Vergi beyannamelerinin mükellefler tarafından faaliyetlerini eksiksiz ve doğru bir şekilde doldurulup idareye verilmesinden sonra verilen beyannamelerin adeta bir hesap yargısında dava dilekçeleri üzerinde gerçekleştirilen ön inceleme gibi şekle ve usule ilişkin ön incelemenin gerçekleştirilip eksikliklerin tamamlandığı aşamadır. İkinci aşama ise, mükelleflerin PAYE⁴⁸⁸ (pay as you earn) sistemi gereğince vergi kesintisini yapıp yapmadığı, yapıldıysa da kesilmesi gerekli vergi tutarını araştıran bir vergi inceleme sürecini barındırmaktadır. İlâveten HMRC, ülkenin belli yerlerinde bulunan ve belirli konularda uzmanlaşmış denetim daireleri aracılığıyla da inceleme faaliyetini gerçekleştirmektedir⁴⁸⁹.

⁴⁸⁶ Organ, a.g.e., s. 71.

⁴⁸⁷ Şin, a.g.e., s. 158.

⁴⁸⁸ PAYE, vergi kesintisi için uygulanan bir sistemdir. Sistemin amacı doğru vergi miktarını sağlamaktır. PAYE, bir işveren tarafından çalışanların gelirleri üzerinden gerçekleştirilmelidir ancak bazen işveren dışında bir kişinin kesinti yapması da gerekebilir. Bunlar, çoğu ödemeleri gelir vergisine tabi olan çalışanlar şeklindedir (James, a.g.e., s. 93).

⁴⁸⁹ Merter, a.g.t., s. 132-133; Kaya vd., a.g.e., s. 123.

Vergi incelemesinde, yapılan habersiz ziyaretler için vergi mahkemelerinden onay alınması gerekmektedir. Vergi mahkemeleri incelemenin gerekli olduğu kanaatinde ise veya vergi idaresince incelemenin gerekliliği kanaati oluşmuşsa, inceleme için onay vermektedir. Habersiz incelemelere başlamadan önce inceleme memurları kimliklerini, inceleme ile ilgili ihbar kağıtlarını, kontrol ile ilgili “genel bilgi ve ünvanlarını” mükellefe ibraz etmek zorundadır. Mükellef inceleme ile ilgili tavsiye/danışmanlık alabilir, fakat bu talep mükelleften gelmelidir. Mükellef isterse bu hakkını talep edebilmektedir. Mükellefin; geçerli bir nedeni olmaması halinde⁴⁹⁰, incelemeye izin vermemesi durumunda para cezası vardır ve mükellefçe geciktirilen her gün için ek ceza tahakkuk ettirilmektedir. Normal koşullarda, işyeri ziyaret edilmektedir. Eğer mükellef evinin bir bölümünü işyeri olarak kullanıyorsa, inceleme elemanları, mükellef diğer yerlere davet etmediği sürece sadece o bölüme girebilmektedir. Eğer inceleme gelir veya kurumlar vergisi ile ilgili ise, kontrolle ilgili diğer bölümler de değerlendirilebilir. Ancak incelemeye gelen inceleme memurunun adı, incelemenin ne zaman yapılacağı ve memurların inceleme ile ilgili yetkileri incelemeden önce mükellefe bildirilmektedir. İnsan Hakları Kanunu’nun 8. maddesine göre, mükellefin özel ve aile hayatı, evi ve yazışmalarına saygılı olunmak zorundadır. Mükellefin hakları ile çatışması durumunda idarenin gerekçeli ve orantılı ölçüde incelemeyi gerçekleştirme hakkı bulunmaktadır⁴⁹¹.

Vergi incelemeleri, işin mahiyetine göre posta aracılığıyla yazışarak, dairede ya da incelenen kişinin işyerinde görüşülerek yürütülmektedir. İncelenecek beyannameler veri tabanlarına dayalı risk değerlendirmesi sonucu ya da tamamen rastgele seçilmektedir. Bu inceleme sürecinde mükelleflerin sonradan vereceği beyannameler hususunda bilgilendirilmesi önem arz etmektedir. Bunun altında yatan en büyük sebep ise, sonraki dönemler için incelenecek kişilerin güveninin sarsılmasını önlemektir⁴⁹². Aksi taktirde inceleme müessesesinin ciddiyeti ve müesseseye duyulan güven ciddi zarar görecektir.

⁴⁹⁰ Geçerli bir mazeret; önceden görülemeyen, mükellefin kontrolü dışında oluşan ve her bir mükellefin subjektif durumuna göre şekillenen nedenli mazeretlerdir.

⁴⁹¹ HMRC, “Unannounced Visits for Inspections Approved by the Tribunal”, Compliance Checks Series, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/367370/cc-fs5.pdf, (erişim tarihi: 03.04.2018).

⁴⁹² Soydan, a.g.e., s. 189.

Bir diğ er husus ise, risk analizidir. Bu konu vergi incelemesinin önemli bir parçasıdır. HMRC tarafından risk analizleri, 1980'lerde dolaysız vergilerde yerel düzeyde uygulanmaya başlanmıştır. 1990'ların ortalarında ise, beyana dayalı vergilerde bu analiz yöntemi uygulanır hale gelmiştir. Daha sonra risk değerlendirmesi 2000 yılında inceleme biriminden ayrılmıştır. 2005 yılından itibaren ise, ulusal bir yaklaşım başlatılarak risk analizi uygulamaları ülke geneline yayılmıştır⁴⁹³.

Bilgiler uluslararası kaynaklardan, gizli, ticari veya açık kaynaklardan, gönüllü ve idari bilgi kaynaklarından sağlanabilmektedir. Sağlanan bu bilgiler "Risk İstihbarat Bürosu" tarafından değerlendirilmektedir. Değerlendirme, çeşitli göstergelerden yola çıkılarak mükelleflerin mevcut ve gelecekteki risklerini ortaya koymaktadır. Veri ambarından elde edilen bilgiler analiz platformuna (Business Intelligence Suite, SAS) eklenmektedir. Oradan da ağ inceleme platformuna gönderilmektedir (Integrated Compliance Environmen, ICE). Risk yönetimi yazılımı, ihmalden kaçakçılığa kadar olan tüm aşamalarda kullanılmakta ve böylece karar verme sürecine önemli etki yapmaktadır. Yazılım programı risk skorlarını ve bu risklerin gruplar arasındaki dağılımını ortaya koymaktadır⁴⁹⁴. Tüm bu durumlar vergi incelemesi için büyük önem arz etmektedir.

b. Mükellef Hakları

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve mükelleflere bazı imkan ya da hakların tanınması esasen, 1215 tarihli Magna Carta'ya kadar uzanmaktadır. Daha sonraki dönemlerde, vergileme ile ilgili çeşitli ilkeler dile getirilmiş ve vergileme sürecinde bunlara uygun davranılmasının gereği üzerine vurgular yapılmıştır⁴⁹⁵. Ancak bu konuda Magna Carta'nın rolü yadsınamaz boyuttur. Magna Carta ile birlikte, kralın vergilendirme yetkisi ilk kez sınırlandırılmıştır. Parlamentoların onayı olmaksızın vergi alınamayacağı "Temsilsiz vergi olmaz"

⁴⁹³ Michael Hainey, "Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom", *Risk- Based Tax Audits Approaches and Country Experiences*, (Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi and Jan Loepnick), The World Bank, Washington D.C., 2011, p. 65.

⁴⁹⁴ Hainey, a.g.e., p. 66-67; Mehmet Arslan, Mine Biniş, "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 2014, s. 450.

⁴⁹⁵ Gerçek, a.g.m., s. 122.

ilkeleri, batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinden biri olarak kabul edilmiştir⁴⁹⁶.

İngiliz kralı John, 1215 yılında İngiltere'nin isyankar baronları ile bir araya geldiğinde, ferman biçimine indirgenen taleplerin bir listesini vermiştir. Bu fermanı, daha sonraki nesiller Magna Carta olarak adlandırmaktadır. Bir feodal toplumda yaşayan erkeklerin belirli bazı şikayetlerini gidermek için kral ve baronlar arasında bir tür anlaşma şeklinde gerçekleşmiştir⁴⁹⁷. Esasen Magna Carta Libertatum; sosyal adaletin önemli bir belgesidir ve aynı zamanda batı uygarlığı için demokrasi ve sivil özgürlüklerin başlangıcını temsil etmektedir. Latince yazılan Magna Carta, İngiltere Kralı John tarafından imzalanmış (gerçekte mühürlenmiş), çoğu yirmi birinci yüzyıla ait olan dünyayla ilgisiz görünen, İngiltere'nin ilk zamanlarına ve yerine özgü olan 63 maddeden oluşmaktadır⁴⁹⁸. Magna Carta zaman içerisinde, 800 yıllık İngiliz anayasa hukuku ve nihayetinde Amerikan anayasası olarak adlandırılan mirasın mihenk taşı olmuştur⁴⁹⁹.

1986 yılında İngiltere, mükellef hakları bildirisini (Taxpayer's Charter) ilk kez yayımlamıştır. Daha sonra 1991 yılında, muhafazakar hükümetin vatandaşlık bildirisini politikasının bir parçası olarak, mükellef hakları bildirisini meclise sunulmuştur. Bildirgeye göre HMRC, mükelleflere yardımcı olmak, etkin bir hizmet sunmak ve ne yapıldığından sorumlu olunabilmesi için adil olmayı taahhüt etmektedir. Ayrıca, mükelleflerin memnun olmadığı ve HMRC tarafından talep edilen standartlara ilişkin nasıl şikayet edileceği de açıklanmaktadır⁵⁰⁰. İngiliz gelir idaresi, bildirgelerin gelişiminin sağlanmasında ana akımın öncüsü konumundadır. Bu sebeple de bildirgelerin çıkarılması konunun sona erdiği anlamına gelmemektedir⁵⁰¹. 2004 yılında İç Gelir Mükellefleri İçin Bildirge (IR167 Charter for Inland Revenue Taxpayers) adı ile bildirge yeniden revize edilmiştir. Belgenin 2004'de yayımlanan versiyonu, idarenin "müşteri hizmetlerine genel yaklaşımı"

⁴⁹⁶ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 1, (1980), s. 131.

⁴⁹⁷ A. E. Dick Howard, "Magna Carta Celebrates Its 750th Year", *American Bar Association Journal*, Vol 51, No 6, (June 1965), p. 529.

⁴⁹⁸ Denis Hlynka, "The Magna Carta", *Educational Technology*, Vol 55, No 3, (May-June 2015), p. 58.

⁴⁹⁹ Robert Aitken, Marilyn Aitken, "Magna Carta", *Litigation*, Vol 35, No 3, (Spring 2009), p. 59.

⁵⁰⁰ James, a.g.e., s. 7.

⁵⁰¹ James vd., a.g.e., p. 5.

kapsamınca mükelleflerin kolaylıkla ulaşımının sağlanması için gelir idaresinin web sitesinde yayınlanmıştır⁵⁰². Burada İngiliz gelir idaresi için müşteriden kasıt mükelleflerdir. Mükelleflere, en etkin ve adil hizmetin sunumu ifade edilmektedir.

2005 yılındaki değişimle beraber HMRC, ihtiyaçlarını daha iyi yansıtan bir bildirge için çalışmalar yürütmüştür. Bu doğrultuda da HMRC, bölümün sorumluluklarını ve mükelleflerin haklarını ortaya koyabilecek yeni bir bildirge için çaba sarf etmiştir. Ardından HMRC, 2009 Kasım ayında “Sizin Bildirgeniz” (Your Charter) adındaki belgeyi yeniden yayımlamıştır. Bildirgede HMRC; bireylerin, işletmelerin ve diğer organların doğru bilgileri elde etmesine yardımcı olmak ve desteklemek için bir taahhüt vermektedir. Bunun yanı sıra mükelleflerden gelir idaresine karşı dürüst olunmasını, personeline saygı duyulmasını ve vergisel işlemlerin doğru olmasını beklemektedir⁵⁰³.

Daha sonra birkaç kez daha revize geçiren bildirgenin, 2016 Ocak ayında son revizesi yapılmıştır. Bildirgede, idarenin mükelleflerden ne bekleyeceği ve idareden ne beklenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Mükellef hakları anlamında HMRC’den beklenebilecek olanlar⁵⁰⁴:

- Mükellefe saygı duyulması ve dürüst davranılması: Mükelleflere nezaketli ve aynı zamanda eşit davranılacaktır. Endişeleri dinlenerek, soruları net bir şekilde cevaplanacaktır. Aksini düşünmek için iyi bir neden olmadıkça, idareye doğru söylendiği düşünülecektir.
- Mükelleflere yararlı, verimli ve etkili bir hizmet sağlanması: Bu hususta mükelleflere ne yapmaları ve ne zaman yapmaları gerektiğini anlamalarına yardımcı olunacaktır. İdareye verilen bilgiler en kısa sürede, verimli bir şekilde ele alınacaktır ve herhangi bir masraf minimumda tutulacaktır. Ayrıca idare elinden geldiğince hataları hızlı bir şekilde ortaya koyacaktır.
- Profesyonel olunması ve dürüstlikle hareket edilmesi: Bu konuda da kanun çerçevesinde hareket edilecektir ve konular uzman kişiler tarafından ele alınacaktır. Ayrıca, *“haklarınızı anlamamıza yardımcı olacağız ve*

⁵⁰² James vd., a.g.e., p. 6; Gerçek vd., a.g.e., s. 35.

⁵⁰³ https://www.coatesca.co.uk/data/enews_article.asp?ID=1682&AID=1782&CID=4, (erişim tarihi: 05.04.2018).

⁵⁰⁴ HMRC, “Your Charter”, <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter>, (erişim tarihi: 05.04.2018).

karşılaşılabileceğiniz maddi sıkıntılara karşı duyarlı olacağız” ifadesi yer almaktadır.

- Mükellefin bilgilerinin korunması ve gizliliğine saygı gösterilmesi: Mükellefler hakkında elde edilen, alınan veya tutulan bilgiler korunacaktır ve sadece kanun izin verdiğinde paylaşılacaktır. Ek bilgi istenmesi durumunda da idare neden ek bilgiye ihtiyaç duyduğunu açıklayacaktır.
- Başka birinin mükellefleri temsil edebileceği kabul edilmektedir: Muhasebeci ya da ilgili bir başka kişiyle anlaşma yapılması isteğine saygı gösterilecektir. Mükelleflerin gizliliklerini korumak için temsil etme yetkisine sahip kişilerle ilgilenilerek, nezih ve profesyonel bir hizmet verilecektir.
- Şikayetler, hızlı ve adil bir şekilde ele alınacaktır: Mükelleflerin şikayetleri veya itirazları mümkün olunan en kısa sürede ele alınacaktır. Ayrıca bir başkasının, mükellefle ilgili konuya ilişkin ilgilenmesi istenebilmektedir. Eğer aradaki konu yine çözülemezse, anlaşmazlığa karışmamış başka birisiyle çalışılması talep edilebilir.
- Kuralları esnetenler ya da çiğneyenlerle mücadele edilecektir: Bu konuda da borçlarını ödemeyenler ve geri para talebinde bulunanların talepleri teşhis edilecektir. Uygun olduğunda ve idarenin gücünü kullanması gereken mantıklı ve uygun yerlerde faiz ve ceza alınacaktır.

Mükelleflerin yükümlülüklerine baktığımızda⁵⁰⁵:

- Dürüst olunması ve gelir idaresi çalışanlarına saygı duyulması: *“Lütfen doğru olun ve kanunlar çerçevesince hareket edin. Verdiğiniz vergiler, yetkileriniz ve talep ettiğiniz ek bilgiler ile ilgili tüm bilgilerin gelir idaresine verilmesi konusunda hassas davranın. Çalışanlarımıza bizden beklediğiniz saygı çerçevesince davranın”* ifadeleri yer almaktadır.
- Gelir idaresiyle çalışma: *“Vergi ve ödeme işlerinizin doğru olduğundan ve doğru miktarda para ödeyerek ödeme yaptığınızdan emin olmak için gelir idaresiyle çalışın. Emin olmadığınız bir şey varsa gelir idaresiyle konuşun”.*

⁵⁰⁵ HMRC, “Your Charter”, <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter>, (erişim tarihi: 05.04.2018).

- Süreç hakkında bilgi ve bilgilendirilme: *“Lütfen verginizi nasıl ödeyeceğinizi ve ödemelerinizi nasıl alacağınızı bildiğinizden ve yardıma ihtiyacınız olursa en kısa sürede gelir idaresiyle iletişime geçeceğinizden emin olun. Yükümlülüklerinizi yerine getirmede sorun yaşıyorsanız hemen gelir idaresine bildirin”*.
- Muhafaza ve güvenlik: *“Lütfen sizin veya temsilcinizin, bize anlattıklarınızı destekleyen doğru finansal kayıtları tuttuğundan emin olun. Gizli bilgileri başkalarıyla paylaşmayın ve eğer şifre gibi kimlik bilgilerinizin herhangi birinin eline geçtiğini düşünüyorsanız hemen gelir idaresine bildirin”*.
- Temsil faaliyeti: *“Lütfen temsilcinizin gelir idaresine gönderdiği bilgi ve ödemeleri bildiğinizden emin olun. Bilgi ve ödemelerin doğru ve zamanında yapıldığından bilginiz olsun”*.
- Cevaplandırma: *“Lütfen gelir idaresine iadelerinizi gönderin ve zamanında ödenmesi gereken tutarları ödeyin ve gecikmiş ödemelerde veya cezalarda derhal faizlerini ödeyin”*.
- Özen yükümlülüğü: *“Lütfen gelir idaresine bilgi gönderdiğinizde, vergilerinizi ödediğinizde ve herhangi bir ödeme veya yardım talebinde bulunduğunuzda hatalardan kaçınmaya dikkat edin”*.

Mükellef hakları konusu içerisinde değerlendirilebilecek olan bir diğer husus ise, İngiltere’de mükellef ile idare arasındaki ilişkilerde ortaya çıkan sorunları değerlendirmek üzere 5 Mayıs 1993 tarihinde kurulan Hakem Ofisi (Adjudicator’s Office)’dir. Hakem Ofisi; HMRC⁵⁰⁶, değerlendirme ofisi kurumu (Valuation Office Agency) ve icra-iflas dairelerine (The Insolvency Service) yönelik şikayetler için adil ve tarafsız bir hakemlik yapılmasından sorumludur. Hakemlik hizmeti herkes için ücretsiz bir şekilde sunulmaktadır⁵⁰⁷.

Hakem Ofisi, alanında uzman ve profesyonel çalışanlarla kendilerine gelen şikayetleri çözüme ulaştırmaya çalışmaktadır. Ofis, kişilerin ihtiyaçlarını anlayıp onlara makul, verimli, etkili ve esnek hizmet sunarak kaliteli sonuçlar elde etmeyi

⁵⁰⁶ Hakemlik Ofisi, genellikle HMRC ile ilgili şikayetlerle ilgilenmektedir.

⁵⁰⁷ Hasan Aykın, “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 316, (Ocak 2015), s. 148.

esas gaye olarak edinmiştir⁵⁰⁸. Birçok ülkede varolan vergi ombudsmanlığı vb. yapıların bir örneği de İngiltere’de görülmektedir. Hakemin bakabileceği şikayet konuları; hatalı uygulamalar, makul olmayan gecikmeler, yetersiz ya da yanlış yönlendirici nitelikteki bilgilendirmeler, kurum çalışanlarının uygunsuz davranışları, ayrımcılık içeren uygulamalardır. Bakamayacağı konular⁵⁰⁹ da açıklanmıştır⁵¹⁰. Görüldüğü üzere hakem ofisi mükellef hakları açısından büyük önem arz etmektedir.

c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri

İngiliz vergi inceleme sürecinde de birçok ülkede olduğu gibi birtakım hak ve sorumluluklar gündeme gelmektedir. Öncelikle mükellefler idarenin istediği bilgileri idareye vermekle yükümlüdür. Bu durum zaten hemen hemen çoğu ülkenin yapısına baktığımızda karşılaştığımız bir durumdur. Örneğin idare; serbest çalışan (self employment) bir mükelleften, beyannamenin ait olduğu dönemi kapsayan kayıt ve bilgileri isteme hakkına sahiptir. Mektup ile mükelleften kayıtlar istenir. Uygulamada mükellefe bunun için 1 aylık bir süre tanınır. Bu süre zarfında mükellefin kayıtları vergi idaresine getirmesi gerekir. Bu konuda mükellefe ek süre verilebilmektedir. Mükellefin idareye ne zaman, ne göndereceği konusunda şüphesi söz konusuysa, mektubu gönderenin adı ve telefon numarası aracılığıyla irtibat sağlanabilmektedir⁵¹¹.

Vergi incelemesi, bilgi istenilen bir mektupla başlamaktadır. Mektupta belirli bir beyannamenin mi inceleneceği yoksa tam bir vergi incelemesi mi yapılacağı belirtilmektedir. Bu kapsamda İngiltere’de vergi inceleme sürecinin bir parçası olarak mükelleflere düzenli ziyaretler yapılmaktadır. İncelemelerin sıklığı ve zamanlaması genellikle, vergi miktarına göre değişmektedir. Gerçekleşen çoğu

⁵⁰⁸ Onur Özcan, “Ombudsman Kurumunun Vergi Ombudsmanı Özelinde İncelenmesi: İngiltere Hakem Ofisi Örneği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 413, (Ocak 2016), s. 121.

⁵⁰⁹ Hükümet ve bakanlıkların politikaları, yargıya intikal etmiş (mahkeme sürecinde) olan konuları, değerlendirme ofisi bünyesindeki yasal görevlilerin almış olduğu değerlendirme kararları; HMRC, değerlendirme ofisi ve İflas İdaresinin Bilgi Edinme Kanunu (Freedom of Information Act 2000) ve Veri Koruma Kanunu (Data Protection Act 1998) kapsamındaki işlemlerine ilişkin şikayetleri, devam eden bir soruşturma ile ilgili şikayetleri, iflas idaresinin kayyum veya tasfiye memuru olarak hareket etmesi ile ilgili işlemleri, Parlamento Ombudsmanı tarafından araştırılan konuları, inceleyememektedir (Özcan, a.g.m., s. 122).

⁵¹⁰ Aykın, a.g.m., s. 148-149.

⁵¹¹ Şin, a.g.e., s. 154.

inceleme rutindir ve illa ki mükelleflerin iddiaları veya vergi iadelerinden şüphe duyulduğu anlamına gelmemelidir. İnceleme, kayıtların bütünlüğü ve doğruluğunun test edilmesi için önemlidir. İnceleme sürecinde incelenmekte olan belirli kayıtların fotokopisi ve ilgili gerekli belgelerin görülmesi gerekebilmektedir. Yapılan her inceleme ziyareti neticesinde yapılan incelemenin özeti mükellefe verilir. Bu, oldukça önemlidir. İncelemeden 20 işgünü içinde mükellefe tam bir rapor gönderilir. Raporda; incelemesi yapılan işin kapsamı, bulguları, sonuçları ve öneriler bulunur. Ancak, bulguların tamamına mükellef katılmayabilir. Hata olmasa bile önerilerle ilgili mükellefe inceleme raporunun bir kopyası gönderilmektedir⁵¹². Sürecin şeffaf olması ve bu raporların sunumu mükellef hakları açısından oldukça önemlidir.

İngiltere’de vergi denetim ve incelemeleri ticari şirketler üzerine yoğunlaşmıştır. Vergi incelemeye yetkili kişiler, verginin doğru miktarda ödendiğinden emin olmak için şirketleri ziyaret etmekte ve incelemelerde bulunmaktadır. HMRC ziyareti düzenlemek için mükellef ile iletişime geçer. Genelde 7 günlük ihbar süresi verilir ve hangi bilgileri görmek isteyeceklerini, tahmini ziyaret süresini ve mükellef adresinde inceleme yapılıp yapılmayacağı hakkında bilgi verirler. Ziyaretler randevu almadan ya da haber verilmeden de yapılabilir. Ziyaretlerin sıklığı; işletmenin büyüklüğü ve işlerin karmaşıklığına ve beyannamenin geç ya da yanlış verilmesine göre değişmektedir. Ziyaretler sırasında mükelleften doğru bilgileri vermesi istenir. Eğer mükellefe, ek vergi çıkarılacak ya da ceza verilecekse bildirilir. Mükellefin ziyaret esnasındaki iyi niyetli tutumu cezaların indirilecek miktarını etkilemektedir. Ziyaret sonrası, kayıtların iyileştirilmesi için yapılması gerekenler, hesaplarla ilgili varsa yapılacak düzeltmeler, fazla veya eksik ödenen vergi ve varsa ödenmesi gereken cezalar mükellefe yazılır. Mükellef, idarenin kararlarına karşı 30 gün içinde itiraz edilebilir⁵¹³. Bu 30 günlük süre dava açma hakkı kapsamındadır.

Kayıtların nasıl tutulacağı ile ilgili herhangi bir kural bulunmamaktadır. Kayıtlar kağıt, dijital veya yazılım programı olarak tutulabilir. Kayıtların uygun, tam ve okunaklı tutulmaması halinde cezai uygulaması olmaktadır. Kayıtların banka

⁵¹² <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20141006133645/http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/inspection-of-schemes.htm#a>, (erişim tarihi: 09.04.2018).

⁵¹³ <https://www.gov.uk/vat-visits-inspections>, (erişim tarihi: 15.04.2018).

kopyaları, tedarikçilerden fatura alınması gibi mümkün olduğunca çok kopyasının alınması gerekmektedir⁵¹⁴.

Mükellefler tarafından beyanname hata olduğu saptanırsa, idarenin mükellefle irtibata geçmesi beklenmeden düzeltilmiş değerler idareye gönderilmelidir. Bu hata ek bir vergi ödenmesine sebep olmuşsa, zamanaşımı süresi olan 5 yıl içerisinde hata veya yanlışlık ileri sürülerek hak talep edilebilmektedir. Mükellef hakkında yapılan incelemeler esnasında beyanname değişiklikler yapılması gereken bir durum ortaya çıkarsa, bu durum büyük bir olasılıkla önceki ve sonraki vergilendirme dönemlerini etkileyecektir. Mükellefin beyanlarının incelenmesi esnasında, sonraki dönemin beyannamesini verme dönemi gelmiş olabilir. Bu durumda mükellef vermesi gereken beyannameyi zamanında teslim etmek zorundadır. İnceleme yapılması da mükellefin beyanname vermesine engel teşkil etmemektedir. Şayet idarenin yapmış olduğu inceleme gelecek yıllarda ödenecek vergi miktarını etkiliyorsa, verilecek olan beyannamelerinde incelenmesi idare tarafından mümkündür. Bu durum mükellef hakları düşünüldüğünde, herhangi bir terslik yaratmamaktadır. Yapılan inceleme neticesinde beyanname değişiklik yapılması gereken bir durum oluşursa, değişikliği gerektirecek unsurların geçmiş yıllarda da yapıp yapılmadığı konusunda mükellef incelemeye tabi tutulabilecektir⁵¹⁵.

Gelir idaresi; gelir vergisi, sosyal güvenlik katkı payları ve değer artış kazançları vergisi için vergi boşluklarını tahmin etmekte ve bu boşlukların azaltılabilmesi için mükelleflerin vergi uyumlarının arttırılmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır. Bu süreçte, vergi denetimleri ve incelemeleri etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. İnceleme süreci yeni dönemde gelirin elde edilmesi ile başlamaktadır. Elde edilen gelir beyan edildikten sonra bu gelir denetimden geçirilir. Bu yüzden de incelemeler periyodik aralıklarla yapılmaktadır. İncelemeler neticesinde bulunan eksiklik ya da hataları mükellef kabul ederse, eksik vergi ya da cezaları öder; idare ve mükellef arasında anlaşma sağlanmış ve ilgili dönem

⁵¹⁴ <https://www.gov.uk/keeping-your-pay-tax-records>, (erişim tarihi: 16.04.2018).

⁵¹⁵ Organ, a.g.e., s. 71-72.

kapanmış olur. Eğer mükellef kabul etmezse, idare ile anlaşma yoluna gidilir, anlaşılabilmesi durumunda itiraz süreci başlar⁵¹⁶.

Mükelleflerin vergi inceleme süreci ile ilgili sorun yaşamamaları için öncelikle beyannamelerini tam ve eksiksiz düzenleyerek, kayıtlarını doğru tutmaları gerekmektedir. Bunun için hangi kayıtları tutmaları gerektiği mükellefin durumuna göre değişmektedir (bordroya bağlı çalışması veya gerçek kişi olması gibi). Eğer mükellefler kayıtlarını tam, doğru ve düzenli bir şekilde tutarsa inceleme süreci kısalmakta ve masraflar azalmaktadır. İnceleme sonunda ise, inceleme elemanı incelemeyi sonuçlandırdığına ilişkin bir mektup göndermektedir. Bu mektup “sona erdirmeye bildirim” (closure notice) olarak adlandırılır. Bazı incelemelerde ise, sona erdirmeye bildirim gönderilmesi gerekmeyebilir. İnceleme esnasında mükellefin kayıtlarında ya da beyannamesinde hata tespiti yapıldığında mükellef bu hatayı düzeltme konusunda gereken özeni göstermezse cezaya tabi tutulur. Mükellef bu konuda üzerine düşen ödevi yapmakla yükümlüdür. Bu durum mükellefe inceleme başlamadan önce söylenmektedir⁵¹⁷. Görüldüğü üzere, İngiltere’de mükellefler vergi inceleme sürecinde üzerine düşenleri yaptığı müddetçe herhangi bir problemle karşılaşmayacaktır. Çünkü mükellefler, yeterince şeffaf ve bilgilendirici bir vergi inceleme süreciyle karşı karşıya kalmaktadırlar.

2. ABD

ABD başlığı altında, ABD’nin Gelir İdaresi ve inceleme sistemi anlatılarak mükellef hakları, vergi inceleme sürecinde yer alan mükelleflerin hak ve ödevleri incelenmiştir.

a. ABD İç Gelir İdaresi (IRS) ve Vergi İncelemesi

ABD İç Gelir İdaresi (IRS), köklü bir geçmişe sahip büyük bir organizasyondur. IRS, 1862 yılında Amerikan Sivil Savaşı esnasında kurulmuş ve savaş harcamalarını finanse etmek için çıkarılan bir Gelir Vergisi Kanunu ile faaliyetlerine başlamıştır. 1950’lerde ciddi bir reform sürecine giren kurumda en

⁵¹⁶ Miguel A. Fonseca, Gareth Myles, *Experimental Evidence on Taxpayer Compliance: Evidence from Students and Taxpayers*, University of Exeter, Research Report 198, 2012, p. 13.

⁵¹⁷ Şin, a.g.e., s. 156-157.

önemli yapısal değişiklikler 1998 yılında IRS Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu (IRS Restructing and Reform Act of 1998 RRA98) ile gerçekleştirilmiştir⁵¹⁸. Aynı zamanda Hazine Bakanlığı'na bağlı yedi kurumdan biridir. En üst düzey yöneticisi IRS Başkanıdır (Commissioner). IRS çalışmalarının yönetimi Hazine Bakanı, IRS Başkanı, bir kamu sektör temsilcisi ve 6 özel sektör temsilcisinden oluşan bir kurul tarafından yerine getirilir. Bütün kurul üyeleri ABD Başkanı tarafından atanmaktadır. IRS'nin en önemli fonksiyonlarından biri, vergi kanunlarını uygulamasıdır. Ayrıca, mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermeleri ve vergisel ödevlerini yerine getirmelerini, tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini sağlamakla görevlidir. Bunun haricinde vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturulmasından da yetkilidir⁵¹⁹.

ABD'de vergiler; federal, eyalet ve yerel yönetimler tarafından alınmaktadır. Her hükümet kendi uygun gördüğü vergiyi uygulamaya koymaktadır⁵²⁰. ABD; vergilerin tarhi, toplanması ve buna bağlı olarak mükelleflerin korunması için karmaşık ve oldukça gelişmiş bir sisteme sahiptir. Federal hükümet ve eyaletlerin ayrı vergi idareleri bulunmaktadır. Her bir idari birimin vergi koyma yetkisi, idari birimleri ve kuralları bulunmaktadır⁵²¹.

ABD'de federal vergi idaresi diğer birçok ülkede görüldüğünden farklı bir yapıdadır. Vergi idaresinin yapılanmasında Maliye Bakanlığı'ndan ziyade Hazine Bakanlığı'nın yetkili olduğu göze çarpmaktadır. Maliye Bakanlığı genel olarak politika üreten birim fonksiyonu görmekte, Hazine Bakanlığı'na bağlı İç Gelir İdaresi ise federal vergi idaresini teşkil etmektedir⁵²².

Amerikan federal vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. ABD'de vergi incelemesi, "tax examination" terimiyle ifade edilmektedir. ABD'de vergi

⁵¹⁸ Semih Bilge, "ABD İç Gelir İdaresinde (IRS) Elektronik Vergi Yönetimi Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 199, (Nisan 2005), s. 190-191.

⁵¹⁹ Metin Duran, "ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 192, (Eylül 2004), s. 30.

⁵²⁰ Emil M. Sunley, Janet G. Stotsky, "The United States", *The Tax System in Industrialized Countries*, (Ed. Ken Messere), Oxford University Press, New York, 2002, p. 377.

⁵²¹ Stafford Smiley, "National Report on Taxpayer Protection in the United States of America", *Protection of Taxpayer's Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, (Ed. Włodzimirz Nykiel, Malgorzata Sek), Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 349.

⁵²² İhsan Cemil Demir, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, (2008), s. 277.

incelemesi, bir mükellefin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların yalnızca doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektedir. IRS incelemeyi yürütürken, yürürlükteki yasal gerekliliklerin yerine getirilip getirilmediği çerçevesinde gerçekleştirmektedir. Genel olarak IRS, herhangi bir geri bildirim doğruluğunu tespit etmeye, mükellefler tarafından herhangi bir geri dönüş olmadığı zamanlarda gerekeni yapmaya yetkilidir⁵²³. Bir vergi incelemesinin varlığı suça ilişkin bir yanlış fiili ya da mükellefin beyannamesindeki hatalı bilgiyi ortaya koyup iddia etmek anlamına gelmemektedir. Esas olarak IRS'nin yaptığı, mükellefin beyanında dikkat çeken bir unsurla ilgilenmesidir⁵²⁴. Ayrıca ABD'de vergi incelemesi genellikle beyana dayanan vergileri içermektedir. Özellikle gelir, kurumlar, sosyal güvenlik, satış ve emlak vergileri mükelleflerinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Toplam inceleme kapasitesi içinde gelir vergilerinin payı ise, oldukça yüksektir. Bununla birlikte sözkonusu vergi mükelleflerinin tamamının vergi incelemesine tabi tutulduğunu düşünmemek gerekir⁵²⁵.

ABD'de vergi incelemesi, hem federal hem eyalet hem de yerel düzeydeki faaliyet gösteren denetmenler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu işi yürütmekle görevli olanlar; “inceleme elemanları” (tax examiners), “gelir ajanları” (revenue agents), “gelir memurları” (collectors ya da revenue officers) ve son olarak da “vergi denetmenleri” (tax auditors) dir. İnceleme elemanları, mükelleflerin talep ettiği vergi kesintilerinin kanuniliğini sağlamakla yükümlüdür. Bunun yanında inceleme elemanlarına, beyannamelerde oluşan bazı küçük hataların düzeltilmesi için mükellefler tarafından sıkça başvurulabilmektedir. İnceleme elemanları, gerçek kişilerin ve küçük işletmelerin incelenmesiyle sıkça muhatap olmaktadır. Gelir ajanları; IRS, eyalet ve yerel düzeydeki eşdeğer birimler için vergi muhasebesi konusunda uzmanlaşmışlardır. Ayrıca gelir ajanları büyük işletmelerin ve şirketlerin incelenmesiyle ilgilenmektedir. Bazıları, sadece çokuluslu şirketlere odaklanmış ve o konuda uzmanlaşmıştır. Uzmanlıklarından bağımsız olarak gelir ajanları; uzun,

⁵²³ Bruce R. Hopkins, *IRS Audits of Tax-Exempt Organizations Policies, Practices, and Procedures*, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2008, p. 2.

⁵²⁴ Nazmi Karyagdı, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara, Kasım, 2006, s. 47.

⁵²⁵ Ersan Öz, Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 168, (Eylül 2002), s. 101.

karmaşık vergi kanunları ve düzenlemelerle her daim güncel kalmalıdır. Gelir memurları ise, vadesi geçmiş vergilerin incelenmesiyle ilgilenmektedir. Gecikmiş bir ödemenin tahsil edilmesi süreci, mükellefe tebligat gönderen gelir memurları veya inceleme elemanları ile başlamaktadır. Mükellef; ödeme yapmak için herhangi bir çaba göstermezse, olay gelir memuruna bırakılır. Burada gelir memuru, vergi borcunu soruşturup, mükellefin iddialarının geçerliliğini de tespit etmektedir⁵²⁶.

ABD’de vergi incelemesi genellikle vergi inceleme elemanı tarafından mükellefin tutmak zorunda olduğu kanuni defter ve belgeler üzerinden yapılmaktadır. Fakat;

- Mükellefin defter ve belgeleri yok ise,
- Mükellefin defter ve belgeleri herhangi bir sebeple bulunamıyorsa,
- Mükellefin defter ve belgeleri tam tutulmamışsa,
- Mükellefin defter ve belgeleri yeterli değilse,
- Mükellefin defter ve belgeleri kanunlara uygun olarak tutulmuş olsa bile,

eğer büyük miktarlarda zararların bulunması halinde ya da yapılan işin doğasına aykırı olarak elde edilen gelirin düşük beyan edilmesi durumlarında vergi inceleme elemanı beyan edilmeyen gelirin tespitinde “dolaylı ispat yöntemi” (Indirect Method of Proof)’ni kullanabilmektedir⁵²⁷.

IRS’nin inceleme ile ilgili izleyeceği genel kurallar ve usuller, inceleme süreci, temyiz hakkı (appeal right) ve ödenmiş vergilerin iadesindeki şikayetlerle ilgili genel sürecin değerlendirilmesi sistemin anlaşılması bakımından fayda sağlayabilir. Vergi indirimi veya geri ödemelerde hatalı beyanname vermenin cezası bulunmaktadır. Beyanname zamanında verilirse faiz ve belirli cezalar ertelenebilmektedir. IRS aynı zamanda mükelleflere inceleme/denetim, uzlaşma teklifi, güven (vakıf) fonu kurtarma cezaları, diğer toplama faaliyetleri sonucunda oluşan pek çok anlaşmazlıkları çözmek için arabuluculuk da önermektedir. IRS beyan edilen gelir,

⁵²⁶ USA Department of Labor, “What Tax Examiners and Collectors, and Revenue Agents Do”, https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm?view_full#tab-2, (erişim tarihi: 21.04.2018).

⁵²⁷ Erkan Yetkiner, “ABD’de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 98, (Şubat 2001), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3079>, (erişim tarihi: 05.05.2018); IRS, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-005-009, (erişim tarihi: 05.05.2018).

harcama ve indirimler üzerinden inceleme yapmaktadır. Bir beyanname üzerinde incelemede bulunulması, o bilgilerin yanlış veya hileli olduğu anlamına gelmemektedir. Çünkü beyannameler elektronik ortamda yapılan puanlama yöntemine göre rastgele örneklem yolu ile seçilmektedir. İnceleme için seçilen beyanname aynı zamanda üçüncü kişilerden edinilen belgelere göre edinilen bilgiler doğrultusunda da olabilmektedir. Ya da beyanname seçimi belirli bir vergi konusu ile ilgili, benzer durumda olan mükelleflere göre belirli bir konu veya çalışma ile ilgili soru işareti uyandırıyor ise seçilebilmektedir. Yine dışarıdan vergi kanunları veya hileli dosyalama ile ilgili dışarıdan edinilen (bu bilgilerin doğruluk ve güvenilirlikleri önceden değerlendirilmiş olmak kaydıyla) bilgiler sonucu da inceleme gerçekleşmiş olabilmektedir. Yapılan inceleme sonrasında beyan edilen vergide değişiklikler olabilmektedir. Mükellef bu vergiyi ya kabul edip ödemektedir ya da sonuca itiraz edip temyize götürmektedir⁵²⁸.

IRS, vergi beyannameleri verildikten sonra mümkün olan en kısa zamanda incelemeye özen gösterir. Zamanında vergi incelemesi yapabilmesi için hükümet, vergi alacağının ve vergi iadesinin son tarihlerini belirlemiştir. Bu son tarihlere de “sınırlamaların statüsü” (statutes of limitations) denir. IRS’nin inceleme elemanları, incelemeyi tamamlamak için gerekli olan süreden daha uzun olmayan bir süreyi talep edebilmektedir⁵²⁹.

ABD’de incelemenin beyanname üzerinden yapılması sırasında birtakım önemli hususlar karşımıza çıkmaktadır. Bütün şirket ve bireysel vergi beyannameleri, hizmet merkezlerinin birinde, gerekli imzaların ve sosyal güvenlik numaralarının olup olmadığı gibi basit ve açık hatalar açısından rutin olarak IRS elemanları tarafından kontrol edilmektedir. Bilgisayara dayalı olarak yapılan bu ilk kontrolden sonra, gelir vergisi beyannameleri IRS otomatik veri işleme programı (Automatic Data Processing ADP) ile işleme tabi tutulmaktadır. Otomatik veri işleme programının gerçekleştirdiği en önemli fonksiyonlardan biri, üçüncü kişilerden elde edilen verilerle beyanname kayıtlı olan ilgili bilgileri eşleştirmektir. Bilgi

⁵²⁸ IRS, “Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund”, *Department of the Treasury*, Publication 556, (September 2013), p. 1-2, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>, (erişim tarihi: 20.04.2018).

⁵²⁹ IRS, “Extending the Tax Assessment Period”, *Department of the Treasury*, Publication 1035, (September 2017), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1035.pdf>, (erişim tarihi: 22.04.2018).

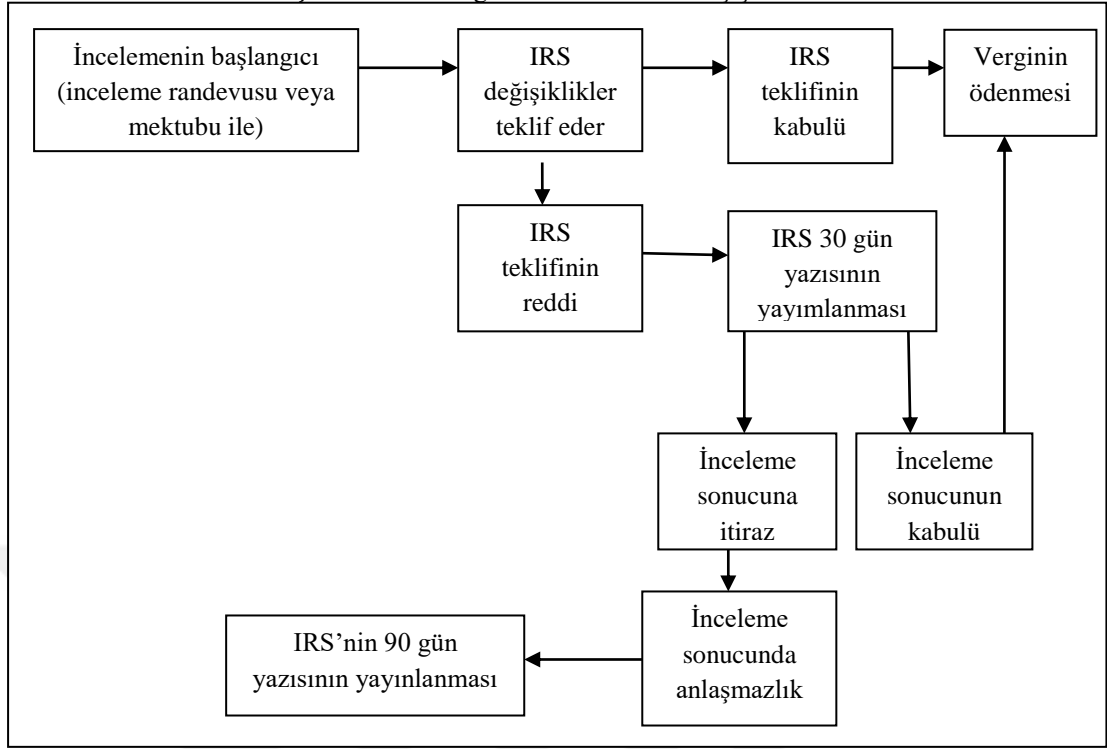
dokümantasyon eşleştirme programı (Information Document Matching Program IDMP) olarak adlandırılan bu uygulama, alıcıların beyannamelerinde belirttikleri gelir miktarı ile bununla ilgili indirimler ya da üçüncü şahıslardan gelen diğer bilgiler arasında meydana gelen milyonlarca uyumsuzluğu açığa çıkarmaktadır. Ayrıca, IDMP, hiç beyanname vermeyen mükellefleri ortaya çıkarmak için IRS'ye yöntem sunmaktadır. Herhangi bir yıl için, yaklaşık 5 milyon mükellef söz konusu eşleştirme programının ortaya koyduğu sonuçlar doğrultusunda beyanname vermemesine bağlı olarak incelenmeye sevk edilmiştir. ADP, aynı zamanda, hizmet merkezlerinin matematiksel ve/veya dairesel hata programının işletilmesinde kullanılmaktadır. Bu işlemler posta yoluyla kolayca çözülebilecek nispeten basit ve rahatlıkla belirlenebilen sorunları ortaya çıkarmaktadır⁵³⁰.

IRS her yıl, incelenecek beyannamelerin sayısını ve hangi beyannamelerin inceleneceğini belirlemektedir. Daha sonra ulusal ofis, arzu edilen incelemelerin yapılabilmesi için personel tahsisine ilişkin bir inceleme planı hazırlamaktadır. Bir beyannamenin incelenmek üzere seçilmesinde IRS'nin ana hedefi, vergi tarh edilebilecek yani vergi yükümlülüğünü arttıracak beyannamelerin seçilmesi olmaktadır. Beyanname seçimi, bilgisayar ya da el yordamıyla yapılabilmektedir. Bilgisayar programları, beyannamede bazı işlemlerin uygulanmasında farklılıkları içeren ihtimallere dayanan beyannameleri incelenmek üzere seçmektedir⁵³¹.

⁵³⁰ Feyyaz Yazar, Keramettin Tezcan, "ABD'de Vergi Denetimi ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 305, (Ocak 2007), <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4321>, (erişim tarihi: 23.04.2018).

⁵³¹ Yazar, Tezcan, a.g.m., <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4321>, (erişim tarihi: 23.04.2018).

Şekil 4: IRS Vergi İnceleme Süreci Akış Şeması

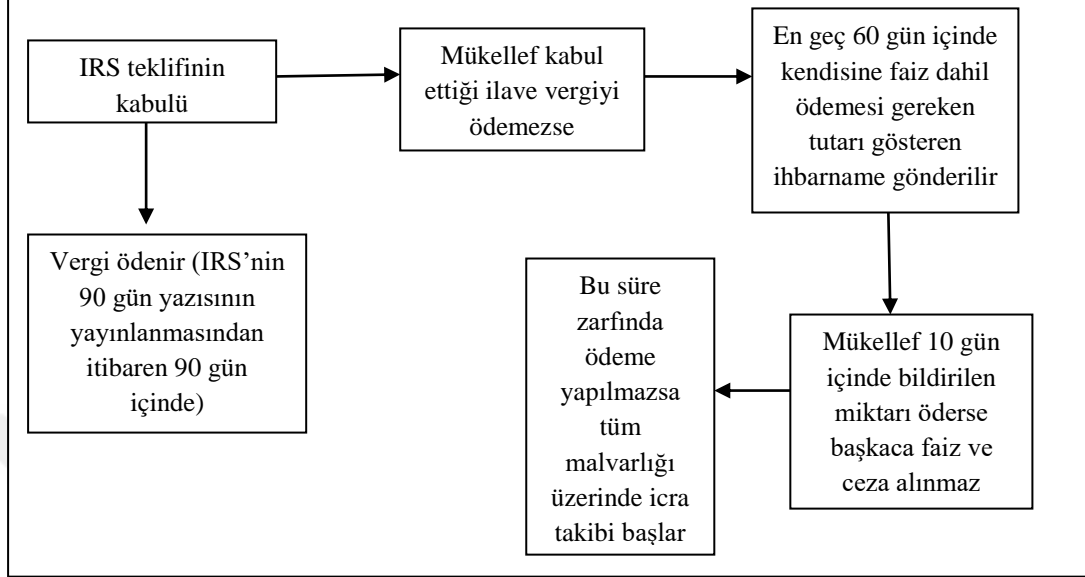


Kaynak: Hüseyin Kutbay, “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 403, (Mart 2015), s. 110.

IRS, mükelleflere inceleme yapılacağına ilişkin bir mektup gönderir. Bu mektupta IRS’ye mükellefin hangi bilgileri göndereceğine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Mektupta bilgilerin isteneceği son tarih ve anlaşılmasını ihtimaline karşı iletişim numarası yer almaktadır. Daha sonra IRS, belgeleri incelemekte ve daha fazla bilgi gerekmesi durumunda mükellefle irtibata geçmektedir. Mükellefin gönderdiği bilgiler vergiyi doğru bir şekilde ödediğini gösteriyorsa, IRS mükellefe kabule ilişkin bir mektup daha gönderir ve inceleme sona erer. Ancak aksi durumda, IRS düzeltme isteyebilir. IRS tarafından önerilen düzeltmeyi mükellef kabul etmezse, bir inceleme memuru ile telefon konferansı isteyebilmektedir. Eğer hala anlaşmaya varılmazsa, bir yönetici ile görüşülebilmektedir ya da itiraz konusu edilebilmektedir. Bunun neticesinde ulaşılan kararı mükellef kabul ederse raporu son son tarihine kadar imzalayıp idareye teslim eder. Eğer anlaşmaya varılmadıysa, ABD vergi mahkemesine dilekçe vermek için 90 günlük süre bulunmaktadır. Ancak

eğer hem anlaşmaya varılmamışsa hem de mahkemeye başvurmaz ise mükellef, vergi kesinleşir⁵³².

Şekil 5: IRS 90 Gün Yazısının Yayınlanmasından Sonraki Vergi İnceleme Süreci



Kaynak: Hüseyin Kutbay, “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 403, (Mart 2015), s. 110.

IRS vergi inceleme süreci için, vergi inceleme elemanlarına yönelik çalışmalar gerçekleştirmektedir. IRS, vergi inceleme elemanlarına rehber hazırlayarak inceleme esnasında faydalanmalarını amaçlamıştır. Bu konuda her bir sektör için ayrı ayrı rehber hazırlamıştır. Böylelikle ayrıntılı rehberler ile birlikte inceleme esnasında yaşanabilecek olası mevzuat boşlukları veya uygulama farklılıkları minimize edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca IRS bunları web sayfasında da kamuoyu ile paylaşmaktadır. Rehberlerde; ele alınan sektöre ilişkin tanımlamalar ve genel bilgiler, tabi olunan mevzuat, sektöre ilişkin özel vergi konuları, inceleme sürecine ilişkin dokümanlar ve temel araçlar bulunmaktadır⁵³³.

b. Mükellef Hakları

ABD’de 1990’lı yıllarda kamusal konuların özellikle vergi toplama işleminden sorumlu IRS personeli tarafından kötüye kullanıldığı düşünülmektedir. Bu yüzden de

⁵³² IRS, “The Examination Process (Audits by Mail)”, *Department of the Treasury*, Publication 3498-A, (2014), p. 3, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf>, (erişim tarihi: 24.04.2018).

⁵³³ IRS, “Audit Techniques Guides (ATGs)”, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/audit-techniques-guides-atgs>, (erişim tarihi: 25.04.2018).

mükelleflerin haklarının korunması amaçlanarak IRS'nin işleyişi ile ilgili bir dizi kanun çıkarılması planlanmıştır. Ancak ABD'de mükellef hakları konusundaki ilk bildirme, 1988 yılında Taxpayer Bill of Rights ilan edilmiştir. Daha sonra 1996 yılına gelindiğinde ise, Taxpayer Bill of Rights 2 oluşturulmuştur. Burada ilkine göre, mükelleflerin korumasına yönelik düzenlemelerin arttırılması amaçlanmıştır. Esas değişim, 1998 yılında Taxpayer Bill of Rights 3 ile gerçekleşmiştir. Yapılmak istenen düzenlemelerin tamamlanması IRS'de vergi işlemleri ve mükellef haklarının korunmasında reform niteliğindeki federal bir kanun olan 1998 Vergi Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu (Tax Restructuring and Reform Act of 1998) ile gerçekleştirilmiştir⁵³⁴. Bu kanun ile birlikte mükellef hakları genişleyerek vergi idaresinin içinde bağımsız bir ses olarak mükellefi desteklemek için “mükellefin avukatı idaresi” (Taxpayer Advocate Service) kurulmuştur. Her eyalet, doğrudan ulusal vergi avukatlığına bağlı yerel bir vergi avukatına sahip olup mükellefin avukatı idaresi normal yollardan çözülemeyen sorunların çözümüne ilişkin yardımcı olmayı amaçlamaktadır⁵³⁵.

Mükellefin avukatı idaresinin iki temel fonksiyonu bulunmaktadır. İlk olarak mükellefin sorunlarını çözmek üzerine kurulmuş bir müessesedir. İkinci olarak ise, sistemden kaynaklı problemleri tespit edip çözüme kavuşturmaya çalışmaktadır. Tüm bunlar göz önüne alındığında mükellefin avukatı idaresinin temel görevi, gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin haklarının korunmasını sağlamak ve mükelleflerin üzerindeki yükü azaltmaktır. Bunun için, normal yollarla çözüme kavuşturulmayan mükellef sorunlarının çözümüne, idarenin uygun ve adil yaklaşmasını garanti altına almaktadır. Ayrıca, mükelleflerin üzerindeki yükleri arttıran ve sorun oluşturan genel nitelikli alanlara ilişkin IRS'nin dikkatini çekmek ve gerektiğinde bu alanda kanun değişikliği önerilerinde bulunmak esas alanları arasındadır⁵³⁶. Mükellefleri zor duruma düşürebilecek bir vergi uygulaması ortaya çıktığında 30 gün içerisinde mükellefin avukatı idaresine başvurulabilir. Ancak alınan kararlar bağlayıcı olmamakla beraber, uygulamada doğrudan dikkate alınmaktadır.

⁵³⁴ Smiley, a.g.e., p. 363.

⁵³⁵ Karyağdı, a.g.e., s. 35.

⁵³⁶ Aykın, a.g.m., s. 150.

Mükellefin avukatı idaresinin, sistemi etkileyen ve sistemin daha iyiye gitmesi yönünde yaptığı işlemleri, “sistemik savunma yönetim sistemi” (Systemic Advocacy Management System-SAMS) ile ifade edilmektedir. Bu sistem ile; mükellefler, vergi uzmanları ve konuyla ilgili diğer tarafların sistemik sorunları form doldurulması suretiyle ofise iletilir. Yani, özünde bu sistem mükellefin avukatı idaresinin büyük bir parçasını oluşturmaktadır. Sistemik sayılan konuların aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir⁵³⁷:

- Her zaman birden fazla mükellefi etkilemesi,
- Gelir idaresinin sistem, politika ve uygulamalarına ilişkin olması,
- Mükellefleri bölgesel veya ulusal düzeyde etkilemesi,
- Mükelleflerin haklarının korunmasına, vergi yüklerinin azaltılmasına, mükelleflere adil davranılmasına veya mükelleflere temel hizmet sunumuna ilişkin olması gerekmektedir.

Mükellefin avukatı idaresi özünde, vergi idaresi ve mükellefler arasındaki ilişkiyi geliştirmek ve onların ilişkilerinde gerekli güven ortamını sağlamak için kendisini adayarak, mükelleflerin hak ve sorumluluklarının neler olduğu konusunda onlara eğitici-öğretici faaliyetlerde de bulunmaktadır. Mükellefin avukatı idaresi düzenlediği panellerle mükellefleri dinlemekte, vergi mükelleflerinin problemlerini tespit etmekte ve bunun sonucunda gelir idaresinin sunduğu hizmeti daha iyi hale getirmek ve müşteri (mükellef) memnuniyeti sağlamak için önerilerde bulunmaktadır⁵³⁸.

Bununla birlikte ABD gelir mevzuatındaki değişimler, IRS'nin modernizasyonu kapsamındaki değişiklikler ve güncel gelişmelere paralel olarak değişim göstermiştir. Nitekim mükellef hakları konusunda 2000, 2005 ve 2012 yıllarında sekiz maddelik ilk metinde değişiklikler yapılmış Haziran 2014'te daha kapsamlı bir değişiklik yapılarak bildirge Amerikan Anayasası'nın ilk bölümünde yer alan Haklar Kanunu (Bill of Rights)'na paralel ve benzer şekilde 10 maddelik “Mükellef Hakları Kanunu” (The

⁵³⁷ Systemic Advocacy Management System (SAMS), <https://www.irs.gov/advocate/systemic-advocacy-management-system-sams>, (erişim tarihi: 09.01.2019).

⁵³⁸ Bknz: Taxpayer Advocate Service, Taxpayer Advocacy Panel (TAP), <https://www.irs.gov/advocate/taxpayer-advocacy-panel>, (erişim tarihi: 17.11.2018); Adnan Gerçek, Onur Özcan, “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Çıkarımlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 324, (Eylül 2015), s. 56.

Taxpayer Bill of Rights)'na dönüşmüştür⁵³⁹. Bu konudaki son revize ise, Eylül 2017'de gerçekleştirilmiştir.

Mükellef haklarının uygulanması, hükümetin yürütme organına bağlıdır. Vergi otoritesi mükellef haklarının korunmasını sağlarken, genellikle bu korumanın varlığı o makamın takdirindedir. İdare tarafından mükelleflere yapılan birçok idari imtiyaz bu şekilde işler ve yasal olarak sağlananların ötesinde haklar da sağlanabilmektedir⁵⁴⁰.

Geniş ve karmaşık bir vergi sistemine sahip olan ABD'de, mükellef haklarının önemli bir kısmı hükümet tarafından oluşturulan iç hukuk metinlerinde yer almaktadır. Temel hakların bir listesi, bağlayıcı olmayan mükellef haklarının ihlalinin kapsayacak şekilde hazırlanmıştır⁵⁴¹.

Her vergi mükellefi IRS ile iş ve işlemlerinde farkında olması gereken bir dizi temel haklara sahiptir. Mükelleflerin hakları ve IRS'nin onları koruma konusundaki yükümlülükleri aşağıdaki şekildedir⁵⁴²:

- Bilgilendirilme Hakkı (The Right to Be Informed): Mükellefler vergi kanunlarına uyum sağlamak için ne yapmaları gerektiğini bilme hakkına sahiptir. Mükellefler vergi kanunları ile IRS'nin vergi beyanname ve formları, açıklamaları, yayınları, ihbarnameleri ve yazışmaları hakkında net açıklamayı hak etmektedirler. Mükellefler vergi hesaplarıyla ilgili, IRS kararlarından haberdar olma ve sonuçlarıyla ilgili net açıklama alma hakkına sahiptir.
- Kaliteli Hizmet Alma Hakkı (The Right to Quality Service): Mükellefler IRS ile ilişkilerinde hızlı, saygılı ve profesyonel hizmet alma, kolayca anlayabilecekleri şekilde konuşulma, kendileri ile net ve anlaşılır biçimde iletişim kurulma ve yetersiz bir hizmet durumunda yetkili biri ile görüşebilme hakkına sahiptir.

⁵³⁹ Abanoz, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26277>, (erişim tarihi: 19.05.2018).

⁵⁴⁰ Bentley, a.g.e., p. 109.

⁵⁴¹ Allison Christians, "Taxpayer Rights in the United States", *Tax Law and Human Rights*, (Ed. Cesar Alejandro Ruiz Jimenez), 2016, p. 1.

⁵⁴² IRS, "Your Rights as a Taxpayer", *Department of the Treasury*, Publication 1, <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>, (erişim tarihi: 20.05.2018).

- Gerçek Miktarın Üzerinde Vergi Ödememe Hakkı (The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax): Mükellefler sadece kanun gereği tahakkuk etmiş vergi ile faiz ve cezaları ödeme ve IRS'nin tüm vergi ödemelerini düzgün bir şekilde uygulamasına izin verme hakkına sahiptir.
- IRS'nin Kararları ile Mücadele Etme ve Karşılık Hakkı (The Right to Challenge the IRS's Position and Be Heard): Mükellefler IRS'nin kendileri ile ilgili mevcut ya da önerilmiş işlemlerine karşı itiraz etme ve ek doküman sunma hakkına sahiptir. Ayrıca, mükelleflerin süresinde yapılmış itirazlar ile sunulan belgelerin derhal ve adil şekilde dikkate alınıp değerlendirilmesi ve bu itirazların kabul görmemesi durumunda kendilerine cevap verilmesi hakları bulunmaktadır.
- IRS Kararlarına Karşı Bağımsız Bir Birime Başvuru Hakkı (The Right to Appeal an IRS Decision in an Independent Forum): Mükellefler, IRS'nin çoğu kararları ile uyguladığı birçok cezalara karşı adil ve tarafsız idari itiraz yoluna gitme ve itiraz kurulu kararlarını yazılı olarak alma hakkına sahiptirler. Mükellefler, durumlarını mahkemeye taşıma hakkına da sahiptir.
- Kesinlik Hakkı (The Right to Finality): Mükellefler IRS'nin iş ve işlemlerine karşı ne zamana kadar mücadele edeceklerini, IRS'nin belirli bir vergilendirme dönemini ne zamana kadar inceleyebileceğini ve vergi borcunu ne zamana kadar tahsil edebileceğini bilme hakkına sahiptirler. Ayrıca mükellefler, IRS'nin incelemeyi ne zaman sonuçlandırdığını bilebilmelidir.
- Gizlilik Hakkı (The Right to Privacy): Mükellefler IRS'nin araştırma, inceleme ve kanun uygulama faaliyetlerinin kanuna uygun olacağını ve gerekenden daha fazla müdahalede bulunulmamasını bekleme hakkına sahiptir. Ayrıca mükellefler, takip ve tahsilat süreçlerinin adil ve yerinde olacağını bekleme hakkına sahiptirler.
- Sırların Korunması Hakkı (The Right to Confidentiality): Mükellefler IRS'ye verdikleri bilgilerin kendileri veya kanun hükümlerince uygun görülmedikçe açıklanmayacağını bekleme hakkına sahiptir. Mükellefler beyannamelerinde yer alan bilgilerin IRS çalışanları, beyannameyi hazırlayanlar ya da diğer kişiler tarafından açıklanması veya kötü amaçla kullanımı halinde önlemlerin alınmasını bekleme hakkına sahiptir.

- **Temsil Hakkı (The Right to Retain Representation):** Mükellefler, IRS ile ilişkilerinde istedikleri yetkili temsilciyi seçme hakkına sahiptirler. Mükelleflerin, kendilerini temsil edecek kişinin maliyetlerini karşılayamadıkları takdirde düşük gelirli mükellefler kliniğinden (Low Income Taxpayer Clinic) yardım isteme hakkı bulunmaktadır.
- **Eşit ve Adil Vergi Sistemi Hakkı (The Right to a Fair and Just Tax System):** Mükellefler, vergi sisteminin temel yükümlülüklerini, ödeme kabiliyetlerini veya zamanında bilgileri sağlama kabiliyetlerini etkileyebilecek özel durum ve koşulları dikkate almalarını bekleme hakkına sahiptirler. Mükelleflerin, mali zorluk yaşaması veya vergisel problemleri IRS tarafından kendi iç mekanizmalarıyla zamanında ve gerektiği gibi çözümlenemediği durumda mükellefin avukatı idaresinden yardım alma hakkı mevcuttur.

c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri

ABD’de genel itibariyle vergi incelemesi, IRS tarafından mükellef hakkında vergi incelemesi yapılacağına ilişkin IRS mektubunun tebliği ile başlar. Mektupta, incelemenin hangi adreste yapılacağı, incelemenin konusunun ne olduğu ve incelemenin kim tarafından yapılacağı yer almalıdır. Vergi incelemesi, görüşme yoluyla IRS bürosunda ya da posta yoluyla da gerçekleştirilebilmektedir. Buna göre inceleme yeri ve zamanını mükellef serbest bir şekilde belirleyebildiği gibi, uygulamada dairede yapılan incelemeler genellikle mükellefin beyannamesinde yazılı adrese en yakın IRS bürosunda, işyerinde yapılan incelemeler ise, mükellefin beyanında yer alan işyeri adresinde gerçekleştirilir⁵⁴³.

Vergi inceleme sürecinde, mükellef kendi adına hareket edebileceği gibi, temsilcisi (federal hükümet tarafından yetkilendirilmiş avukat, serbest muhasebeci, mali müşavir, kayıtlı ajan veya vergi beyannamesini hazırlayan ve imzalayan kişi) kendisini temsil edebilmekte veya bir kişi kendisine yardımcı olabilmektedir. Bu durum mükellefler açısından bakıldığında, önemli bir mükellef hakkı olarak kaşımıza çıkmaktadır. Diğer taraftan şayet, karı-koca ortak bir gelir vergisi beyannamesi vermişlerse, vergi inceleme sürecine kendisi, eşi ya da her ikisi de katılabilmektedir.

⁵⁴³ Kaya vd., a.g.e., s. 104.

İnceleme sürecinde mükellefin avukatına, mali müşavirine, kayıtlı ajana ya da mükellefi temsil etmesine izin verilen diğer bir kişiye danışmak istemesi halinde, görüşmelere ara verilir. Eğer mükellef idari bir celp hasebiyle görüşmeye gelmişse, görüşmenin ertelenmesi söz konusu olamamaktadır⁵⁴⁴.

Mükellefler inceleme görüşmelerini kaydedebilmektedir. Mükellef, 10 gün önceden yazılı olarak bu isteğini inceleme elemanına bildirerek kendi kayıt cihazlarını görüşmeye getirmesine izin verilebilir. Şayet ses kaydını IRS yapar ise, maliyetlerine katlanmak şartıyla bir kopyası mükellefe verilebilmektedir⁵⁴⁵. Görüldüğü üzere, bu durum da karşımıza önemli bir mükellef hakkı olarak çıkmaktadır.

IRS genellikle, vergi beyannamelerinin doldurulduğu tarihten itibaren (veya verilmesi gereken vade tarihinden) 3 yıl içinde mükellef hakkında ilave vergi tarh etme hakkına sahiptir. Şayet mükellef vergi beyannamesini zamanında vermişse ve IRS, vergi beyannamelerinin doldurulduğu tarih ya da vergi beyannamelerinin verilmesi gereken vade tarihinden 36 ay içerisinde vergi yükümlülüğüne ilişkin bir belge göndermişse faiz ve cezalar geçici olarak ertelenmektedir. 36 aylık süre geçtikten sonra IRS bir belge göndermişse, ertelenen döneme ilişkin olarak uygulanacak faiz ve bazı cezalar geçici olarak alınmamaktadır. Geçici olarak erteleme dönemi 36 aylık dönemin bitmesinden sonra başlamaktadır IRS'nin mükellefe yükümlülüğünü beyan ettiği belgeyi gönderdikten 21 gün sonra sona ermektedir. Fakat bazı konularda erteleme uygulanmamaktadır⁵⁴⁶:

- Cezaların ödenmemesi,
- Hileli beyan,
- Yeterince açıklanmamış işlemlere ilişkin ilave vergi, faiz ve ceza,
- Vergi beyannamesinde gösterilen vergi yükümlülüğüne ilişkin ilave vergi, faiz ve ceza,

⁵⁴⁴ Organ, a.g.e., s. 88.

⁵⁴⁵ Organ, a.g.e., s. 88.

⁵⁴⁶ Kutbay, a.g.m., s. 110; IRS, "Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund", *Department of the Treasury*, Publication 556, (September 2013), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>, (erişim tarihi: 20.04.2018).

- Cezai müeyyide gerektirecek fiillere uygulanacak ceza işlemlerinde erteleme olmamaktadır.

Vergi incelemesi neticesinde mükellefe ilave vergi çıkmazsa, inceleme elemanınca vergi incelemesi bitirilir. Fakat vergi tarh edilirse bu durumda mükellefe 30 gün içinde mektubu gönderilmektedir. Bu mektupta ikmal edilen vergi tutarı, IRS temyiz bürosunda (Appeals Office) itiraz ve vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunduğuna ilişkin bilgiler yer almaktadır. İlâveten, vergi inceleme raporunun bir örneği mektuba eklenir. 30 gün içerisinde mükellef ikmal edilen vergiyi ödeyebilir ve mükellef bu süre içerisinde dava açabilmektedir. Ancak mükellef hakkı olarak değerlendirebileceğimiz bu durum sadece yukarıda saydığımız konularla sınırlı kalmamaktadır. Mükellef, inceleme elemanının önerdiği vergiyi kabul etmezse, bu durumda önce ilgili IRS birim yöneticisine başvurarak itiraz hakkını da kullanabilmektedir. Fakat, itiraza rağmen ihtilaf çözülmezse IRS temyiz bürosuna başvuru hakkı bulunmaktadır. Temyiz bürosu kapsamında bulunan uygunluk birimi, itiraz konusu ihtilafı ele alır ve 30 ile 60 gün arasında değerlendirerek mükellefe cevabını bildirir. Şayet uzlaşma sağlanamazsa, uzlaşma sonucunda belirlenen vergi ve buna bağlı tali alacaklar ödenmektedir⁵⁴⁷.

ABD’de mükellefler her aşamada (tarhiyat öncesi ve sonrası) uzlaşma yoluna gidebildikleri için uzlaşma kurumu etkin olarak kullanılmaktadır. Uyuşmazlıkların % 95’inin ise, bu yolla çözümlendiği görülmektedir. Cezalarda indirim isteminde bulunarak uyuşmazlık konusu vergi ve cezayı ödemek ise, dava yargıda görüşülünceye kadar her aşamada mümkün olabilmektedir⁵⁴⁸.

Mükelleflere; inceleme öncesinde, inceleme sırasında ve inceleme sonucunda olmak üzere birçok farklı çözüm yolu tanınarak vergi yargısının yükü hafifletilmek istenmiştir. Mükelleflerin yargıya başvurmadan önce yararlanabileceği; üst amire başvuru, uzlaşma, temyiz, arabuluculuk ve tahkim gibi yollar mevcuttur⁵⁴⁹. Bu yollar aracılığıyla uyuşmazlıkların büyük bir bölümü idari aşamada çözüme kavuşturulmakta, vergi gelirleri hızlı bir şekilde hazineye intikal ettirilmektedir⁵⁵⁰.

⁵⁴⁷ Kaya vd., a.g.e., s. 104.

⁵⁴⁸ Kutbay, a.g.m., s. 111.

⁵⁴⁹ IRS, <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>, (erişim tarihi: 20.05.2018).

⁵⁵⁰ Alkan Yarar, “Amerikan Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 213, (Haziran 2017), s. 67.

Kısaca özetlenecek olursa; IRS, kendilerine başvuran mükelleflerin haklarını koruyacak, her bir mükellefi inceleme esnasında bilgilendirecek ve gerekli açıklamaları yapacaktır. İnceleme elemanları tarafından nazik, profesyonel ve saygılı davranılmadığını düşünen mükellefler bu çalışanların amirlerine ve gerektiği durumlarda IRS bölge yöneticisine yazarak durumu bildirebilmektedirler. Mükellef kendini temsil edebileceği gibi temsilci aracılığıyla da temsil edilebilir ayrıca mükellef vergi kanunlarına göre doğru miktarda vergi ödemekle yükümlüdür. Tüm bunlara ilaveten ise, mükellef IRS ile problemini çözemediği durumda mükellefin avukatı idaresi devreye girmektedir ve mükellefin gelir idaresiyle toplanan verginin miktarı ve toplanma usulüyle ilgili anlaşamaması halinde temyiz bürosuna başvurma hakkı vardır. Son olarak ise; hukukun elverdiği ölçüde mükellef iyiniyetli olduğunu veya IRS personelinin yanlış bilgilendirdiğini ispatlarsa, IRS cezalardan vazgeçebilir⁵⁵¹.

Vergi sorumluluğunun yerine getirilmesi ve söz konusu sorumlulukların mükellefler tarafından anlaşılmasına yardımcı olan, bütünlükle ve doğrulukla herkese vergi kanunlarını uygulayarak, vergi mükelleflerine nitelikli ve kaliteli bir hizmet sağladığı görülen IRS'nin varlığından söz edilebilir. Bu doğrultuda mükelleflerin gönüllü uyumu benimsediği uygulamalar⁵⁵²:

- Mükelleflerin görüş açısından problemleri anlama ve çözüm getirme,
- IRS müdürlerinin mükelleflere karşı sorumluluğunu mümkün kılma,
- Mükellef memnuniyetini ölçmek için dengeli performans ölçümleri kullanmak,
- İletişimde açıklığı ve dürüstlüğü teşvik etmek,
- Bütüncül yaklaşım ve dürüstlükte ısrar etmek şeklinde özetlenebilir.

⁵⁵¹ Smiley, a.g.e., p. 355-356.

⁵⁵² Yazar, Tezcan, a.g.m., <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4321>, (erişim tarihi: 23.04.2018).

3. Avustralya

Bu başlık altında Avustralya Vergi İdaresi ve vergi inceleme sistemi yer alarak mükellef hakları, inceleme sürecinde yer alan mükelleflerin hak ve ödevleri anlatılmaktadır.

a. Avustralya Vergi İdaresi (ATO) ve Vergi İncelemesi

Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office, ATO), Avustralya hükümetinin temel gelir toplama kuruluşudur. İdare, Avustralyalıların hizmetlerini destekler ve finanse eden vergi ve emeklilik sistemlerini etkin bir şekilde yönetir, şekillendirir. ATO, hazine portföyündeki “Public Governance, Performance and Accountability Act 2013” kapsamında faaliyet göstermektedir ve “Public Service Act 1999” kapsamında hesap vermektedir. ATO’nun amacı, vergi ve emeklilik sistemine gönüllü katılımı teşvik ederek Avustralyalıların ekonomik ve sosyal refahına katkıda bulunmaktır. Bu anlamda ATO; vergi ve emeklilik sistemlerine mükelleflerin güvenini sağlamayı, mükelleflerin hak ve ödevlerini anlamalarına yardımcı olarak kanunlara uygun bir şekilde yönetmeyi hedeflemektedir⁵⁵³.

ATO, vergi uyumu konusunda dünya uygulamasında öncü bir vergi idaresi olarak kabul edilmektedir⁵⁵⁴. ATO’nun vergi yapısına ayrıntılı olarak baktığımızda, Avustralya’da vergi kanunlarının Anayasa tarafından korunan yetkiye uygun olarak parlamento tarafından çıkarıldığı görülmektedir. Vergi idaresinin yapısı, Vergilendirme İdaresi Kanunu (Taxation Administration Act 1953) ile oluşturulmuştur. 1986 yılında beyana dayalı sisteme geçişle birlikte, beyanlar sonrası uyum gösteren ve göstermeyen mükelleflerin tespiti için denetim büyük önem kazanmıştır⁵⁵⁵. Bu yüzden, denetim yapılacak mükellefleri seçme açısından teknikler geliştirilmeye başlanmıştır. Daha sonra 1988 yılında ise denetimler; karmaşık denetim, işletme denetimi ve öncelikli denetim olarak sınıflandırılarak, denetim

⁵⁵³ ATO, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/>, (erişim tarihi: 30.07.2018).

⁵⁵⁴ Jo’Anne Langham vd., “Improving Tax Compliance Strategies: Can the Theory of Planned Behaviour Predict Business Compliance?”, *EJournal of Tax Research*, Vol 10, No 2, (October 2012), p. 366.

⁵⁵⁵ Karen Wheelwright, “Taxpayers’ Rights in Australia”, *Revenue Law Journal*, Vol 7, Issue 1, (May 1997), p. 228.

aktiviteleri ilk defa kategorize edilmiştir⁵⁵⁶. Aynı yıl, bazı sektörlerde bilgi toplamak ve vergiye uyum davranışları hakkında bilgi edinmek amacıyla proje bazlı denetimler başlamıştır. 1990'lı yılların başında ATO, mükellefleri büyüklük ve türlerine göre bölümlere ayırmıştır. Örneğin, ticari olmayan bireyler veya büyük ve uluslararası işletmeler gibi bölümlerdir. İdare her bölüme göre de; hizmet sunumu, denetim, sistem ve tahsilata yönelik uygun yaklaşımı tespit etmeye çalışmıştır⁵⁵⁷.

Avustralya'da daha ayrıntılı bir incelemeye gereksinim duyulan yerlerde denetimler yapılmaktadır. İnceleme programı, kaynak dokümanların nispeten hızlı incelenmesinden karmaşık düzenlemelerin ve işlemlerin yoğun analizine kadar uzanmaktadır. ATO, inceleme sürecinde mükelleflerle iletişim kurduğunda, şeffaflığa dayalı, üretken ve profesyonel bir çalışma ilişkisi kurmayı hedeflemektedir. İdare, bu anlamda mükellefin ihtiyacı olduğunda kendi kendini düzeltme ve bilgi sağlama fırsatı sunmaktadır⁵⁵⁸.

İdare, inceleme yapmaya karar verirse; mükelleflerle ne zaman görüşeceğine, mükelleflerden neler isteyeceğine dair bir gündem sağlayarak bunu tespit eder. Bununla birlikte idare, denetimin kapsamını başlangıçta tanımlarken mevzuyu açık bir şekilde belirledikleri takdirde inceleme kapsamını genişletme hakkına sahiptir⁵⁵⁹.

ATO vergi incelemesi sayesinde, risk belirlenen durumlarda ödenen vergilerin uygunluğunu kontrol etmektedir. Var ise, uygunsuzluğun sebebini anlamak ve olayları bir bütün olarak ele alıp çözüm üretmek asıl gayesidir. İdare, kanunların açıklığa kavuşturulması gereken alanlarda yardımcı olmaktadır. ATO'nun yapacağı denetim genellikle bir risk değerlendirmesini izler ve incelemenin sonuçlarını test

⁵⁵⁶ Feride Bakar, Adnan Gerçek, "Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Bir Değerlendirme", *International Journal of Public Finance*, Cilt 1, Sayı 2, (2016), s. 174.

⁵⁵⁷ Robert B Whait, "Developing Risk Management Strategies in Tax Administration: The Evolution of the Australian Taxation Office's Compliance Model", *EJournal of Tax Research*, Vol 10, No 2, (October 2012), p. 448.

⁵⁵⁸ ATO, <https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups/What-you-should-know/Tailored-engagement/Audits/#Duringtheaudit>, (erişim tarihi: 01.08.2018).

⁵⁵⁹ Anthony Caruana, "What To Do If You Get Audited By The ATO", <https://www.lifehacker.com.au/2018/03/what-to-do-if-you-get-audited-by-the-ato/>, (erişim tarihi: 02.08.2018).

etmektedir. İdare, ayrıntılı bir incelemenin 18 ay içinde tamamlanmasını beklemektedir⁵⁶⁰.

İdare, inceleme veya denetim sürecinde, mükellefin elektronik kayıtlarının analiz edilmesine yardımcı olması için bilgisayar destekli doğrulama yöntemini kullanmaktadır. E-incelemenin kullanılmasıyla birlikte; büyük miktarda veriyi doğru ve verimli bir şekilde analiz etmek, mükellefin vergi ödevlerine uymasına yardımcı olmak için sistemlerini, süreçlerini incelemek ve anlamak kolaylaşmaktadır⁵⁶¹.

b. Mükellef Hakları

Avustralya’da mükellef hakları ile ilgili çalışmalar nispeten diğer ülkelere göre geç başlasa da, süreç sistematik ve bilimsel bir şekilde yürütülmüştür. ATO 1 Temmuz 1997 yılında yayımladığı mükellef hakları bildirgesini dünyadaki çeşitli bildirgeleri inceleyerek ve katılımcı bir süreç içerisinde paydaşların görüşlerini alarak hazırlamıştır. Bu süreçte ATO çalışanları, halk, iş dünyası ve halktan çeşitli topluluklar, vergi temsilcileri ve diğer devlet kurumlarıyla ortak çalışmalar yürütülmüştür. Mükellef hakları bildirgesi mükellefler için kanuni yetki ve mevcut sistemde var olmayan yeni bir hukuki hak yaratmamıştır. Tersine ATO’nun hizmet standartlarını vurgulamış, mükelleflerin ATO’dan bekleyeceği “halkla ilişkileri geliştirmeyi” amaçlamıştır. Bildirgeyle beraber, mükelleflerin mevcut hukuki haklarının ve ödevlerinin basit bir dille açıklanması gerçekleşmiştir⁵⁶².

1997 yılındaki bildirmede, temyiz hakkı gibi kanuni hakların uygulanmasının nasıl sağlanacağı hakkında ayrıntılı bilgiler yer almaktadır. Bununla birlikte bildirgenin odak noktası, mükellefler ile idari olarak ilgilenmek ve mükelleflerin ödevlerine uygun bir şekilde uyması konusunda adil, açık ve hesap verebilir bir profesyonel vergi idaresi sunmaktır. Bu zaten, birçok mükellef hakları bildirgesinin yaklaşımını yansıtmaktadır⁵⁶³.

⁵⁶⁰ ATO, <https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-andinternational/Tailoredengagement/Tax-assurance/Risk-review-and-audit-processes/>, (erişim tarihi: 01.08.2018).

⁵⁶¹ ATO, <https://www.ato.gov.au/business/privately-owned-and-wealthy-groups/what-you-shouldknow/tailored-engagement/audits/>, (erişim tarihi: 01.08.2018).

⁵⁶² Gerçek vd., a.g.e., s. 41-42.

⁵⁶³ Bentley, a.g.e., p. 178.

Mükellef hakları bildirgesiyle amaçlanan, mükelleflerin vergi hukuku kapsamındaki ödevlere uymaya çalıştıklarında, mükellefleri koruyan bir mekanizmanın sağlanmasıdır. Aynı zamanda, mükelleflerin temel yasal haklarını etkili bir uyum çerçevesi bağlamında korumak ve böylece mükellef ile idare arasındaki ilişkinin karşılıklı olarak güçlendirilmesini sağlamaktır⁵⁶⁴.

Mükellef hakları kapsamında değerlendirilebilecek olan “vergilendirme ombudsmanı” (Taxation Ombudsman) gelir idaresinden bağımsız bir şekilde, sorunlara ilişkin sistematik raporlama yaparak mükelleflere yardımcı olmaktadır. Vergi sorunları ile ilgili görüş bildiren ve vergi sistemini geliştiren fonksiyonları bulunan ombudsman, yıllık raporlar aracılığıyla bu fonksiyonlarını dolaylı olarak yerine getirme gücüne sahiptir. Bu yüzden mükelleflere ciddi bir danışmanlık hizmeti sunmaktadır⁵⁶⁵. Aynı zamanda vergi uyuşmazlıklarını da çözen ombudsman adeta çok fonksiyonel bir yapıya sahiptir.

Avustralya’da her şeye rağmen vergisel anlamda beklentilerin karşılanamamasıyla beraber bir reforma ihtiyaç duyulmuştur ve bu reform 1 Temmuz 2000 yılında gelir vergisi, kurumlar vergisi ile mal ve hizmetler vergilerinde yapılmıştır. Bu sebeple de mükellef hakları bildirgesinin revizesi gecikmiştir. Bu süreçte mükelleflerin ATO ile ilgili görüşleri de alınarak Kasım 2003’de bildirme yayımlanmıştır⁵⁶⁶. Bildirge, önceki bildirgenin uzun olduğu gerekçesiyle “Bilmeniz Gerekenler” (Taxpayer Charter-What You Need to Know) adında özet niteliktedir. Fakat bu bildirgenin de yetersiz gelmesi hasebiyle “detaylı olarak” (Taxpayer Charter-In Detail) adında bir kitapçık oluşturulmuştur. Burada amaç mükellef haklarının ayrıntılı bir şekilde anlaşılmasıdır. Daha sonra ise, Temmuz 2010’da yeni bir mükellef hakları bildirgesi yayımlanmıştır. Bu bildirmede de, eski bildirmeye bağlı kalınmış ancak daha net ifadelerle yer verilmeye çalışılmıştır⁵⁶⁷.

⁵⁶⁴ Duncan Bentley (b), “Taxpayer Rights in Australia Twenty Years After the Introduction of the Taxpayers’ Charter”, *EJournal of Tax Research*, Vol 14, No 2, (November 2016), p. 294.

⁵⁶⁵ Gerçek, Özcan, a.g.m., s. 58.

⁵⁶⁶ John Bevacqua, “Australian Business Taxpayer Rights to Compensation for Loss Caused by Tax Official Wrongs- a Call for Legislative Clarification”, *EJournal of Tax Research*, Vol 10, No 2, (October 2012), p. 236.

⁵⁶⁷ Bildirge aralarında Türkçe’nin de olduğu 20 farklı dilde yazılarak değişik kültürdeki mükelleflerin anlamasını sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. (Gerçek vd., a.g.e., s. 42); ATO, “Taxpayer’s Charter”, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Your-rights-and-obligations/>, (erişim tarihi: 02.08.2018).

Avustralya’da 2010 yılında yayımlanan son bildirme, 15 Şubat 2017 tarihinde revize edilmiştir. Buna göre⁵⁶⁸:

- Mükelleflere Adil, Eşit ve Makul Ölçülerde Davranılması Hakkı: Vergi idaresi; mükelleflere nazik, düşünceli ve saygılı davranacaktır. Bunları yaparken aynı zamanda tarafsız hareket ederek adil ve eşitlikçi kararlar verecektir. Aynı zamanda mükelleflerin endişelerini, sorunlarını ve şikayetlerini mümkün olduğunca çabuk bir şekilde çözmeye çalışacaktır. Bunun yanı sıra mükellefin de hata yaptığı durumlarda, bunun nedeni ile ilgili olarak mükellefin açıklamasının mutlaka dikkate alınarak dinleneceği ve bu açıklamaların mutlaka değerlendirileceği hususları yer almaktadır.
- Aksi İspatlanmadığı Sürece Mükellefin Dürüst Olduğu ve Kendisine Bu Şekilde Davranılmasını Bekleme Hakkı: Mükellef, aksi ispatlanmadığı sürece dürüst ve iyi niyetli bir birey olarak kabul edilmektedir. Ancak yanlışlıkla ve bilerek yapılan hareketlerin ayrımı yapılmaktadır. Mükelleflere yanlışlık yaparlar ise, bunu açıklamak için fırsat tanınmaktadır. Bunun yanı sıra vergi idaresinin topluma karşı bazı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklardan biri de, toplumu oluşturan her bireyin üzerine düşen vergi ödevlerini yerine getirmesinin ve ödemesi gereken vergilerin doğru tutarlarda ödenmesinin sağlanmasıdır. Bu sorumluluk hasebiyle vergi idaresinin vergi kanunlarına uyulup uyulmadığını denetlemek amacıyla mükellefin vergi dairesine vermiş olduğu tüm bilgileri kontrol etme yetkisi bulunmaktadır.
- Mükellefin Vergisel Yükümlülüklerini Anlaması ve Yerine Getirebilmesi İle İlgili Her Türü Yardımı Alma Hakkı: Mükelleflere, ihtiyacı olduğunda daha fazla bilgi alabilmeleri için iletişim bilgilerinin ayrıntıları verilir. Ancak mükellefin daha karmaşık bir sorunu olursa, kendisine yardım edecek biriyle iletişime geçilir. Mükelleflere idarenin geri dönüş yapacağı söylenirse, bu gerçekleştirilir. Fakat mükelleflere hemen yardım edilemiyorsa, iletişim bilgileri alınır. En kısa zamanda kendilerine geri dönüş yapılır. Mükelleflerin

⁵⁶⁸ ATO, https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/?page=3#Your_rights, (erişim tarihi: 02.08.2018); Selda Aydın (c), “Mükellef Hakları Bildirgesi: Avustralya Örneği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 214, (Temmuz 2006), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/mukellef-haklari-bildirgesi-avustralya-ornegi/1916>, (erişim tarihi: 02.08.2018).

sorularına ve isteklerine zamanında yanıt vermek hedeflenmektedir. Eğer idare tarafından bir yanlışlık olur ise, onun için özür dilenir ve en kısa zamanda bu yanlışlık düzeltilir. Vergi idaresi bu tür hizmetleri yürütürken yapmış olduğu sözlü veya yazılı görüşmelerde mükellef ile son derece açık ve basit bir dil kullanmak durumundadır. Mükellefin bilgilendirilmesi hizmeti, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında değil tüm aşamalarında süregelmektedir. Bunun gerçekleşmesi için yazılı ve sözlü tercümanlık servisi, işitme ve konuşma engelliler hattı ve muhtelif bilgilendirme hatları da kullanılmaktadır.

- Mükellefin Temsilci Seçebilme ve Vergi İşlerinde Danışmanlık Hizmetinden Yararlanabilme Hakkı: Mükellefler, vergisel ödevlerini bizzat kendileri yapabilecekleri gibi kendilerinin belirleyeceği bir temsilci aracılığıyla da yürütebilirler. Bu durumda mükellefler idareyle iş yapmak için farklı konularda farklı kişileri kullanabilmektedir. Ancak, bir kişinin mükellefin adına hareket etmesi veya işlerini yapması durumunda idareye bilgi verilmelidir. Mükellefler belirleyecekleri temsilcilere vergi beyannamelerini veya faaliyet bildirimlerini hazırlatabilirler ya da vergi idaresi tarafından yapılan işlemlere temsilciler, mükellef adına itiraz edebilirler. Ancak vergi beyannamelerinin veya bildirimlerin hazırlanmasında veya danışmanlık hizmetinde bulunulmasında bunları gerçekleştiren temsilcilerin, mükellefe vermiş oldukları bu hizmet karşılığında bir ücret talep edebilmeleri için “ruhsatlı vergi müşaviri” (registered tax agent) olmaları gerekmektedir. Mükellefin temsilci seçme hakkı konusunda bilmesi gereken önemli husus, kendisi adına hareket etmesi konusunda yetki verdiği temsilci tarafından yapılan işlemde doğan her türlü sonuç ve sorumluluğunun bizzat mükellefe ait olduğudur.
- Mükellefin Gizlilik Hakkı: Kanunlar yürütürken, mükellefler hakkında bilgi toplanmaktadır. Bu bilgiler mükelleften veya başkalarından alınabilmektedir. Ancak mükelleflerin gizliliğine saygı gösterilmesi ve bilgilerin gizli tutulması gerekmektedir. Kimi durumlarda kanun, mükelleflere ait bilgileri belirli amaçlar için idareye başkalarına açıklaması için izin verir. Gizliliğinizin veya vergiye ilişkin size ait bilgilerin gizliliğinin idarenin hareketi sebebiyle

çığnendiğini düşünülürse, mükellefin atacağı ilk adım, bunu kendileriyle iş yapan vergi memuruyla (veya size verilen telefon numarasıyla) çözülemeye çalışmak olmalıdır. Eğer istenilen sonuç alınmazsa müdür ile de iletişim kurulabilmektedir. Yine de tatmin olunmazsa, mükellefler şikayette⁵⁶⁹ bulunabilir.

- **Mükellefe Ait Sırların Saklı Tutulması Hakkı:** Vergi kanunlarında, mükelleflere ait bilgilerin kullanılması ve açıklanmasına ilişkin gizlilik hükümleri vardır. Mükelleflere ait bilgiler idarenin işinin gerekli bir parçası ise veya kanunun idareye bunu yapabileceğini belirttiği yerlerde kaydedebilir, üzerinde konuşabilir veya açıklayabilir. Mükellefler işlerini konuşmak için idareyle iletişime geçerse, kimlikleri yanında olmalıdır. Bu, kendilerine ait kişisel bilgilerin sadece kendilerine verilmesini sağlamak içindir. Örneğin, idareye telefon ederseniz, doğum tarihinizi, (bize önceden bildirilen adresinizi) adresinizi vererek kimliğinizi kanıtlayabilirsiniz. Ayrıca, mükellefe ait bilgiler ancak vergi kanunlarında sayılan hallerde veya istatistiksel amaçlı bilgilere gerek duyulduğunda açıklanabilir.
- **Mükellefin Bilgilendirilme Hakkı:** Avustralya’da 1982 tarihli Bilgiye Erişim Özgürlüğü Kanunu (The Freedom of Information Act), mükellefler hakkında idarede bulunan belgelere erişim hakkını mükelleflere tanımaktadır. Ayrıca, idarenin karar vermesine yardımcı olan kamu hükümleri, ATO işlemleri ve kuralları gibi belgelere de mükelleflerin erişimi olabilir. Bilgi eksikse, yanlışsa, tarihi geçmişse veya yanıltıcı ise, idarede bulunan mükelleflere ait kişisel bilginin değiştirilmesini isteme hakları bulunmaktadır. Ancak idarenin belgelerine erişmek isteyen mükellefler, önce idareyle iletişime geçmelidir.
- **Mükellefin Doğru Bilgi ve Tavsiyeleri Alma Hakkı:** Vergi idaresi mükellefe eksiksiz, doğru ve tutarlı bilgi ve önerileri vermeyi hedeflemektedir. Bunu, mükelleflerin vergisel ödevlerini anlamalarına yardımcı olmak, bu ödevleri yerine getirmelerini ve mükellefin sahip olduğu hakların ve kazanımların farkında olmasını sağlamak amacıyla yapmaktadır. İdarenin verdiği bilgiler,

⁵⁶⁹ İdarenin mükelleflerin şikayetini ele alma şekliinden memnun kalmazsanız, Gizlilik Dairesi Başkanı size yardımcı olabilir. Gizlilik Dairesi Başkanı’na ilişkin daha fazla bilgi www.privacy.gov.au sitesinden alınabilir veya mükellefler 1300 363 992 numaralı telefonu arayarak bilgi alabilir.

kanunun genel olarak nasıl uygulandığına ilişkin yayımlanmış bilgilerden, yasanın kişisel olarak mükellefin koşullarına nasıl uygulandığı konusundaki tavsiyelere kadar değişmektedir.

- Vergi İle İlgili İşlemler Hakkında Açıklama İsteme Hakkı: Genellikle idare, kararlarını yazılı olarak verir ve açıklama yapar. İdare kararını mükellefe sözlü olarak bildirirse, açıklamayı da aynı zamanda yapar.
- Gözden Geçirme Hakkı: İdare, mükellefin işlemleri hakkında kendilerine bir karar bildirirse, kararın yeniden gözden geçirilmesini nasıl sağlayabileceğini de açıklar ve zaman sınırları olup olmadığını söylemektedir. Birkaç gözden geçirme seçeneği varsa, bunların farkını da anlatmaktadır. Örneğin, gözden geçirmelerin bazıları yasal sorulara bakarken diğerleri idarenin karara varmada doğru süreci işletip işletmediğini kontrol eder. Bunların sonucunda mükellefin zarar görmesi durumunda mükellefe faiz veya tazminat ödenmesi ya da mükellefin yargıya başvuru hakkının doğması gibi sonuçlar da doğabilmektedir.
- Şikayette Bulunma Hakkı: Mükellef; idarenin kararlarından, hizmetinden veya icraatından memnun kalmamışsa, Şikayette bulunma hakkı vardır. Ancak vergi idaresi, mükellef hakları bildirgesi ile açıklamış olduğu tüm hizmetleri yerine getirmekle ve ifade edilen tüm standartları sağlamakla yükümlüdür. Mükellef sorun yaşadığında, sorununu önce sorun yaşadığı vergi memuru ile çözmeye çalışmalıdır. Tatmin olmazsa, vergi memurunun müdürü ile görüşmelidir. Eğer yine memnun kalmaz ise, ilgili iletişim bilgilerinden⁵⁷⁰ Şikayetini iletebilir.
- Mükelleflerin Kanunlara Uyumunu Kolaylaştırma Hakkı: Mükellefin idareyle olan işlerini, idare mümkün olduğunca açık ve elverişli bir şekilde yapmaya çalışır. Bu anlamda mükellefin; yükümlülüklerini ve onları nasıl yerine getirebileceğini anlamasını kolaylaştırarak, kanunlara uymalarını, gereken iş yükü, zaman ve çabayı azaltıp daha ucuz hale getirerek yapmaya çalışmaktadır. Bunların hepsini verimli yapabilmek adına, düzenli olarak

⁵⁷⁰ Mükellef, www.ato.gov.au aracılığıyla Şikayetini iletebilir.

topluma danışır, toplumu ürün ve hizmetlerinin tasarımına katar, model ürün ve hizmetlerini, onları kullanacak kişilerle deneyerek rasyonelliği sağlar.

- Vergi İdaresinin Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olması: Vergi idaresi mükellef hakları bildirgesinde yer alan ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi konusunda kamuoyuna ve Parlamento'ya karşı sorumludur. Bunun gerçekleşmesi için yapılan çalışmaların sonuçları hakkında raporlar hazırlamakta ve bu raporları kamuoyu ile paylaşmaktadır.

Mükelleflerin ödevlerine baktığımızda⁵⁷¹:

- Dürüst Olmak: Mükellefler vergi beyannamelerinde, faaliyet raporlarında ve diğer belgelerde doğru bilgileri vermekle yükümlüdür.
- Gerekli Kayıtları Saklamak: Mükelleflerin saklaması gereken kayıtlar kanunda belirtilmiştir. Kayıtları iyi saklamak; mükelleflerin vergi beyannamelerini, faaliyet raporlarını ve diğer belgelerini doğru olarak hazırlamalarını olanaklı kılmanın yanı sıra mali işlerini iyi takip etmelerine yardımcı olur. Mükellefler kanunlar uyarınca muhasebe kayıtlarını İngilizce olarak tutmalı ve beş yıl süre ile saklamalıdır.
- Makul Özenin Gösterilmesi: Mükellefler vergi beyannamelerinde, faaliyet raporlarında ve diğer belgelerde tam ve doğru bilgiler sağlanmasına ilişkin olarak makul özeni göstermelidir.
- Vergilerin Süresinde Ödenmesi: Mükellefler beyannamelerini zamanında verip gerekli ödemeyi yapmalıdır. Vergilerin ödenmesinde mükellefin ödeme ile ilgili bir sorunu olduğunda ve verginin vadesinden önce vergi dairesine başvurması şartıyla, mükellefe vergi idaresi tarafından ek bir süre verilmesi mümkündür. Ancak zamanında yatırılmaz ise, mükellefler para cezası ile karşı karşıya kalacaktır.
- Vergi ile ilgili Beyanname ve Bildirimlerin Vergi Dairesine Süresinde Verilmesi: Vergi kanunlarınca mükellefler tarafından düzenlenen beyanname ve bildirimlerin vergi dairesine verilmesi gereken bir süre bulunmaktadır.

⁵⁷¹ ATO, https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/?page=4#Your_obligations, (erişim tarihi: 03.08.2018); Aydın (c), a.g.m., <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/mukellef-haklari-bildirgesi-australya-ornegi/1916>, (erişim tarihi: 02.08.2018).

Mükellefler; bu ödevi yerine getirme esnasında bir sorunla karşılaşırlarsa, kanunlarda belirtilen süre bitmeden vergi dairesine başvurdukları takdirde idare tarafından mükellefe ek bir süre verilmesi mümkün olabilmektedir.

- Vergi İdaresi ile İşbirliği İçinde Olması: İdare, mükelleflerin ödevlerini gönüllü olarak yerine getirmesi için kendilerine yardım sağlayarak işbirliği içinde çalışmayı tercih etmektedir. Ancak mükellefler işbirliği göstermediği takdirde, engelleyici olan kişiler hakkında soruşturma açılabilir. Vergi idaresinde çalışanlardan beklenildiği gibi mükelleflerin de aynı şekilde vergi ile ilgili personele saygılı ve sorumlu bir şekilde davranma yükümlülüğü vardır.

Vergisel uyumun ayrılmaz parçasını oluşturan mükellef hakları, ATO'nun da destekleriyle mükelleflerle birlikte istikrarlı ve uyumlu yönetimi amaçlamaktadır. Esas olarak uluslararası eğilimler ve potansiyel zorluklar iki temel kaygıya dikkat çekmektedir. Biri temel yasal hakların zayıflamasıyla ilgilidir. Diğer ise, idarenin gelir tabanına yönelik tehditlere karşı tepkileridir. Bu anlamda geleneksel vergilendirme yöntemlerinin etkinliğini sağlayabilmek adına mükellef haklarına büyük rol düşmektedir.⁵⁷²

c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri

ATO mükellefler için, davranışları aksini düşünmeye sebep olmadıkça ödevlerini yerine getirmeye çalıştıklarını varsaymaktadır. Aynı zamanda ATO, yayımladığı yayınlarla yüz yüze inceleme veya denetim için seçilen mükellefin neler yapabileceğini açıklamaktadır. İnceleme veya denetim genellikle mükelleflerin verdiği bilgilerin doğru olduğundan ve ödevlerine ilişkin gereklilikleri yerine getirip getirmediğinin kontrolüne ilişkin bir işlemdir. Bu anlamda bilgi alınması için; bankalar, işverenler, müşteriler ve tedarikçiler gibi taraflarla da iletişime geçilebilmektedir. İdare, mükelleflerin ödevlerine uymadıkları ve herhangi bir hataya ilişkin husus bulunduğu takdirde vergi incelemesi yapmaktadır. Böylelikle mükelleflerin hatalarını düzeltmelerine yardımcı olunmaktadır. İdare, hataların düzeltilmesi adına yardımcı olan mükellef için geçerli olabilecek herhangi bir cezayı

⁵⁷² Bentley (b), a.g.m., p. 317-318.

önemli ölçüde azaltabilmektedir⁵⁷³. Bu da önemli bir mükellef hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Herşeyden öte idare, inceleme sürecinde mükelleflere danışarak ve işbirliği yaparak bilgi almayı tercih etmektedir. Aynı zamanda; tarafsız, adil, makul ve profesyonel bir şekilde inceleme yapmaktadır. Vergi incelemesi veya denetimi sürecinde idareden talep edilebilecek haklara baktığımızda; idareye ihtiyaç duyulduğu süre zarfı boyunca mükelleflere rehberlik edilmektedir, herhangi bir inceleme ziyareti için mükellefe gelindiğinde o ziyaretin amacı açıklanır, mükellefe açık ve makul sorular yönlendirilir. Mükellefin temsilci seçebilme ve vergisel işlemlerinde danışmanlık hizmetinden faydalanma hakkı bulunmaktadır. Ancak bazı durumlarda mükellefe temsilci veya danışman arasından seçim yapma izni verilmeyecektir. Örneğin; temsilci veya danışman inceleme işleminde yer alıyorsa izin verilmeyecektir. Mükellefler İngilizce konuşamıyorsa, herhangi bir toplantı veya görüşmeye katılmak için bir tercümandan yardım alabilirler. İlâveten, mükellefler telefon görüşmelerini tercümanlık servisi aracılığıyla yapılmasını da isteyebilir. Ancak tercümanlar burada mükelleflerin sadece söylediklerini tercüme edebilir. Mükellef adına kendi kendilerine asla cevap veremezler. Bir başka husus ise, idare bilgi talep ettiği durumlarda neden bilgi talep ettiğini detaylı bir şekilde açıklayarak mükelleflerin endişelerini gidermeye çalışmaktadır. İdare; bilgi taleplerinin kapsamını, uygunluğunu ve mükellefle olan ilgi düzeyini şeffaf bir şekilde mükellefe sunmaktadır⁵⁷⁴.

Mükelleflere belgeleri, kayıtları ve diğer bilgileri sağlayabilmeleri için makul bir süre verilmektedir. Eğer istedikleri belgeleri sağlamada zorluk çekerlerse, idareyle iletişime geçebilmektedirler. İdare, bazı durumlarda alternatif belgeleri de kabul edebilmektedir. Ancak mükelleflerden de inceleme sürecinde konuyla ilgili makul ve ilgili olan soruları cevaplamaları beklenmektedir. Bir diğer husus ise, mükellefler inceleme esnasındaki herhangi bir gelişmeden haberdar edilecektir. Buradan da mükelleflere verilen değeri anlamak mümkündür. Mükelleflerden de olası durumlarda kendileri ile ilgili bilgileri açık ve gerçekçi bir şekilde paylaşmaları beklenmektedir. Aksi takdirde, idarenin gerçekleri anlayabilmesi zorlaşmaktadır.

⁵⁷³ ATO, "Taxpayer's Charter If You're Subject to Review or Audit", (April 2013), p. 2-3.

⁵⁷⁴ ATO, "Taxpayer's Charter If You're Subject to Review or Audit", (April 2013), p. 8.

Tüm bunlar gerçekleşirken süreç hakkında mükelleften görüş alındığında, idare tarafından bu görüş açıkça kabul edilir. Ancak idare mükellefe katılmıyorsa gerekçesini açıklayacaktır. İnceleme sona ermeden önce idare, olaylar hakkındaki anlaşmazlıkların çözümüne veya kanunun olaylara nasıl uygulanacağı hususunda elinden geleni yapacaktır⁵⁷⁵. Esas olarak mükelleflerden, ödevleri konusunda dikkatli olmaları beklenmektedir. Zaten hakları konusunda idare gerekli hassasiyeti gösterecektir. İdare, inceleme sürecinde mükelleflerden gelebilecek herhangi bir geribildirime de her zaman açıktır.

Vergi idaresi, vergi incelemesi neticesinde mükellefler tarafından eksik veya fazla vergi ödemesi yapıldığını tespit ederse bunu telafi yoluna gider. Ancak incelenen konu yönünden idare, daha sonra herhangi bir düzenleme yapmayacaktır. İdare; yapmış olduğu vergi incelemesinden sonra mükellefe verilen cezanın nedenini ve cezaya ilişkin faiz var ise, faizin sebebini mükellefe bildirmekle yükümlüdür. Ayrıca, idare yapmış olduğu denetim sonucundaki kararını verdikten yedi gün içinde sonucuna dair mükellefe yazılı bildirim yapması gerekmektedir⁵⁷⁶. Bu sayılan her durum idarenin ödevi, mükellefin ise hakkı kapsamındadır.

B. Kıta Avrupası Hukuk Sistemi

Kıta (Kara) Avrupası deyiimiyle coğrafi anlamda İngiltere hariç Avrupa kastedilmektedir. Başlangıçta İngiltere dışında kalan Avrupa'da uygulamaya konulduğundan Kara Avrupası hukuk sistemi olarak adlandırılmıştır. Fakat, günümüzde Avrupa kıtasıyla sınırlı uygulama alanı bulmamaktadır. Kaynağını ise, büyük ölçüde Roma Hukuku'ndan almaktadır. Kıta Avrupası hukuk sisteminin başlıca özelliği kurallarının büyük ölçüde yazılı olmasıdır. Bu sistemde hukukun biçimsel kaynakları esas itibariyle anayasa, kanun, tüzük ve yönetmelik gibi yazılı kurallardan oluşmaktadır. Örf ve adet bu hukuk sisteminde hukukun tamamlayıcı kaynağı pozisyonundadır. Bu sistemde içtihat, hukukun yardımcı kaynağı olarak kabul görmektedir. Kural olarak, bir mahkemenin kararı kendisini ve bir üst mahkemenin kararı alt mahkemeyi bağlamaz. Yani belli bir olayda belli bir kararı veren mahkeme, benzer bir olayda tamamen başka bir karar verebilir. Keza, bir alt

⁵⁷⁵ ATO, "Taxpayer's Charter If You're Subject to Review or Audit", (April 2013), p. 9.

⁵⁷⁶ ATO, "Taxpayer's Charter If You're Subject to Review or Audit", (April 2013), p. 13.

mahkeme belli olayda üst mahkemenin aynı olayda belli bir şekilde verdiği kararı izlemeyebilir⁵⁷⁷.

Hukuk, özel hukuk ve kamu hukuku olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. Teokratik bir temeli yoktur. Bu sebeple birçok devlet tarafından kolay benimsenmiştir. En önemli konulardan birisi ise, yargı ayrılığının olması konusudur. Adli ve idari yargı olmak üzere iki ayrı düzen vardır. Bu durum Anglo-Sakson hukuk sisteminden farklılık arz etmektedir. İdari yargı genelde kamu hukuku alanında, adli yargı ise genelde özel hukuk ve ceza hukuku alanında yetkilidir. Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkeler ise; Türkiye, Fransa, Almanya gibi ülkelerdir. Çalışmada bunlara ek olarak Japonya da ele alınacaktır. Japonya, esas olarak Kıta Avrupası hukuk sistemini benimsemekle beraber Anglo-Sakson hukukun etkisi az da olsa görülmektedir.

1. Fransa

Çalışmanın bu bölümünde, Fransız Vergi İdaresi ve inceleme sistemiyle ilgili bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca, mükellef hakları ve vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevleri ele alınıp değerlendirilmiştir.

a. Fransız Vergiler Genel İdaresi (Direction Générale des Impôts DGI) ve Vergi İncelemesi

Fransa'da vergilendirme işlemlerinden sorumlu genel birim Vergiler Genel İdaresi'dir. Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na (Ministère des Finances et des Comptes Publics) bağlı bir departman olan Vergiler Genel İdaresi'nin temel amacı, vergi gelirlerini güvence altına almak ve aynı zamanda vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmaktır⁵⁷⁸.

Fransız vergi sistemi, diğer gelişmiş pek çok ülkenin sisteminden farklılık arz etmektedir ve kendisine has uygulamalar dikkat çekmektedir⁵⁷⁹. Fransız hukukunda, vergi kaçakçılığıyla mücadele için ve beyan edilen gelirin doğruluğunun kontrolünü

⁵⁷⁷ Gözler (c), a.g.e., s. 130.

⁵⁷⁸ Organ, a.g.e., s. 73.

⁵⁷⁹ Laurence Blotnicki, Christophe Heckly, "France", *The Tax System in Industrialized Countries*, (Ed. Ken Messere), Oxford University Press, New York, 2002, p. 93.

sağlayabilmek için kurulan örgütlenme yapısı ile hukuk düzeni, Türkiye uygulamasıyla kısmen benzeşmektedir. Mükelleflerin verdikleri beyannameler ve tuttukları defterlerle ilgili vergi incelemesi, birden fazla idari düzeyde (belgelere dayalı büro incelemeleri ve işyerinde denetim çalışması olarak) sürdürülmekte, incelemeyi yürütecek olanların yetkisi işletmelerin ciro büyüklüğüne göre ayrıştırılmaktadır. Ulusal planda inceleme; “milli ve milletlerarası kontrol müdürlüğü” (Direction des Verifications Nationales et Internationales, DVNI) tarafından yürütülmektedir. Fransız mali denetim yetkilileri (inspecteurs des impôts) ise, A sınıfı kamu görevlisi olup hukuk, muhasebe ve vergilendirme alanında “vergiler milli okulu” nda formasyon kazanmış kişilerdir⁵⁸⁰.

Fransız uygulamasında vergi denetiminin hukuki, mali ve toplumsal olmak üzere üç boyutu vardır. Vergi yönetimi, kişilerin vergi ödeme ve diğer ödevlerini yerine getirmede yaptıkları hataları, eksiklikleri ve yanlışlıkları düzeltmek ve tamamlamak zorundadır. Bununla beraber idare, bu misyon ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale teşkil edecek tehditler arasındaki dengeyi de kurmak durumundadır. Fransız vergi mevzuatı, Anayasa ile birlikte Vergi Genel Kanunu (Code Général des Impôts)⁵⁸¹ ve Vergi Usul Kanunu (Livre des Procédures Fiscales)⁵⁸² olmak üzere iki temel kanuna dayalıdır. Fransız vergi idaresi, vergi denetim ve inceleme yetkisini VUK’dan almaktadır. VUK’a göre idare, mükellefin sunduğu beyanlar ve belgeler hakkında tüm bilgi, açıklama ve ispatları isteyebilir (madde 10); kanunda öngörülme-yen sapmaları ve karşı gelmeleri araştırarak tespit edebilir (madde 10/A); bir vergi suçuyla karşılaşıldığında elde ettikleri verileri Cumhuriyet Savcılığı’na sunar (madde 10/B); mükellefin, istenen bilgi ve belgeleri idareye sunmasındaki genel süre 30 gündür (madde 11); denetim ve incelemeler, işin durumuna göre, ilgilinin işyerinde yapılabilir (madde 13); vergi ve harç ödemekle yükümlü bulunan herkes denetime tabidir (madde 45); ihtiyaç duyulan durumlarda idari yardımlaşma yapılabilir (madde 45/A); denetim elemanları vergi mahremiyetini

⁵⁸⁰ Yakup Tokat, “Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa’nın Vergi Hukuku ve Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 208, (Nisan 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11183>, (erişim tarihi: 06.07.2018).

⁵⁸¹ Code Général des Impôts, <http://codes.droit.org/CodV3/impots.pdf>, (erişim tarihi: 11.07.2018).

⁵⁸² Livre des Procédures Fiscales, http://codes.droit.org/CodV3/impots_procedures_fiscales.pdf, (erişim tarihi: 11.07.2018).

korumakla yükümlüdür (madde 45/A); askeri ve sivil makamlar, ihtiyaç duyulduğu taktirde idareye yardımda bulunabilirler (madde 46)⁵⁸³.

Fransa Vergi İdaresi'nde yönetim ve denetim işlevleri birbirinden ayrı yapılmaktadır. İnceleme ekiplerinde profesyonellik, iyi bir eğitimi, mesleği güncel olarak takip etmeyi ve sektörler itibariyle uzmanlaşarak birlikte çalışabilmeyi bunun yanı sıra ekiplerin denetimde stratejik önceliklere uyum sağlayabilmesi önemlidir⁵⁸⁴.

Fransa'da vergi denetim türleri farklılık arz etmektedir. Temel olarak baktığımızda “iç kontrol” (le contrôle) ve “inceleme” (le vérification) şeklinde gruplandırılabilir. Kontrolde vergi denetim elemanı, mükellefin işyerine gitmeksizin ve defter, belgelerine inmeksizin denetimi yapar. Burada amaç mükellefin beyannamesinde olması gereken bilgilerinin tümünün yer alıp almadığının tespitidir. Vergi denetim elemanı dairede kontrolü gerçekleştirmektedir. Denetim elemanı gerekirse mükellefle görüşerek “uygunluk denetimi” de yapmaktadır. İnceleme de ise, işyerine gidilerek, mükellefin beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan derinlemesine bir denetim türüdür. Bu denetim türü de bir “doğruluk ve gerçeklik denetimi” şeklindedir⁵⁸⁵.

Vergi incelemesinde; inceleme yapacak olan ekibin profesyonel olması, uyumlaştırılmış yöntemler uygulanması, inceleme esnasında mükellef haklarının ön planda tutulması önem arz etmektedir. İnceleme yapacak kişilerin profesyonel olmasına, iyi bir eğitim almış olmasına, mesleği güncel olarak takip edebilmesine, sektörler itibariyle uzmanlaşarak grup çalışması yapabilmesine önem verilmektedir⁵⁸⁶.

Fransa'da büyük ölçekli işletmeler, gerçekleştirdikleri işlemlerin karmaşık olması ve temsil ettikleri mali yatırımlar hasebiyle düzenli aralıklarla denetime tabidirler. Bu durum hemen hemen dört yıllık bir süreye tekabül etmektedir. DVNI'nın yetkisi kapsamında olan işletmeler ise, ortalama yedi yılda bir

⁵⁸³ Soydan, a.g.e., s. 191; Şin, a.g.e., s. 147-148.

⁵⁸⁴ İsmet Yurteri (a), “AB ve ABD'deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri 2-Fransa”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 229, (Ocak 2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13514>, (erişim tarihi: 13.07.2018).

⁵⁸⁵ Kemal Kılıçdaroğlu, “Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 12, (Ağustos 1982), s. 28; Soydan, a.g.e., s. 192.

⁵⁸⁶ Doğan, Kapusuzoğlu, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3536>, (erişim tarihi: 16.04.2018).

incelenmektedirler. Küçük ve orta ölçekli işletmelerde denetleme gereği mali idarenin topladığı bilgilere bağlıdır. İnceleme süresine baktığımızda ise; büyük ölçekli işletmelerde sürenin dokuz ayın altında olduğu görülmektedir. Küçük ölçekli işletmelerde süre, ağır hata ve hilelerin varlığı haricinde, üç ayla sınırlı kalmaktadır⁵⁸⁷.

Fransa'da tüm defter ve kayıtların incelenmesi denetimi de, bir şirketin defter ve kayıtlarının detaylı olarak incelendiği denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu inceleme tüm vergi türlerini kapsamakta olup incelemede kanuni olan tam süre kullanılmaktadır. İncelemenin içerik ve kapsamı önceden mükellefe bir yazı ile bildirilmektedir. Eğer ki; inceleme küçük ya da orta ölçekli bir işletmeye yapılıyorsa, vergi inceleme elemanı üç ay boyunca incelemeyi gerçekleştirmek amacıyla işletmeyi ziyaret etme yetkisine haizdir. Sürenin bitmesi halinde ise, denetçi yalnızca belirli vergi kalemlerini inceleyebilir⁵⁸⁸.

Fransa'da yüksek riskli görülen mükellefler üç yılda bir incelenmektedir⁵⁸⁹. Mükellefler, vergi incelemelerine karşı defter ve belgelerini altı yıl saklamak zorundadırlar. Ayrıca da, yetkililerin izahat istedikleri konularda mükellefler 30 gün içerisinde yetkili makamlara izahat vermeleri gereklidir⁵⁹⁰.

Fransa'da mükellefler açısından inceleme kararının alınması aşamasında hangi mükellefin inceleneceğini belirleyen denetim programlarının hazırlanması esnasında coğrafi bölgeler, meslek grupları ve vergilendirme rejimlerini kapsayan çok yönlü değerlendirme yapılmaktadır. İşyerinde incelemeye tabi tutulacak kişinin seçimi kararı, mükellefin vergi idaresine sunduğu beyannamelerin, bilgilerin ve belgelerin yardımıyla yapılan ve vergi idaresinde bulunan mali dosya çalışmalarından hareketle, muhasebe verilerinin analizine dayalı olarak yapılmaktadır. Değerlendirmelerde⁵⁹¹;

- İdare tarafından sağlanan bilgilerle, mükellefin beyan ettiği unsurlar arasında gözlenen farklılıklar,

⁵⁸⁷ Tokat, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11183>, (erişim tarihi: 06.07.2018).

⁵⁸⁸ Yurteri (a), a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13514>, (erişim tarihi: 13.07.2018).

⁵⁸⁹ Soydan, a.g.e., s. 193.

⁵⁹⁰ <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection>, (erişim tarihi: 13.07.2018); Kaya vd., a.g.e., s. 181.

⁵⁹¹ Tokat, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11183>, (erişim tarihi: 06.07.2018).

- Mükellefin kendi beyanına göre saptanan uyumsuzluklar,
- Aynı faaliyet sektöründe bulunan işletme sonuçlarına kıyasla görülen olumsuz verilerin varlığı,
- Kişinin beyan noksanlığı gibi hususlar irdelenmektedir.

Vergi idaresi, farklılığın varlığını tespit ettiği durumlarda mükelleften ve hatta, ilişkili bulunduğu kişilerden istediği yazılı yanıtlara göre; ya inceleme kararı alınmakta ya da dosya kapatılmaktadır. Sonuç itibariyle, işletmede yerinde denetim kararı yerel müdürlüğe aittir. Başka bir ifadeyle; inceleme kararı, tüm mali birimlerin bağlı olduğu departman yetkilisinde veya mali denetim yönünden uzmanlaşmış departmanlar üstü yapının sorumluluğunda olan bir karardır. İnceleme yapmaya yetkili görevlilerin, denetim kararı almaları söz konusu değildir. İnceleme elemanlarının kişisel husumet ve tavırlarla mükellefler üzerine gitmelerini baştan önlemenin yolu, sağlıklı seçim ve görevlendirmeye mümkün olabilmektedir⁵⁹².

Vergi inceleme elemanlarının, mükellefi inceleme esnasındaki temel yetkileri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür⁵⁹³:

- Vergi inceleme elemanlarının mükellefi incelemede, üçüncü kişilerden, kamu kurumlarından ve yargı kurumlarından belge talep etme hakkı bulunmaktadır.
- Vergi inceleme elemanlarının mükelleften vergi beyannamesindeki bilgilerin açıklamasını isteme hakkı vardır. Örneğin, bir vergi beyannamesinde veya farklı yıllara ait sunulmuş beyannameler arasında çelişkiler olduğu zaman isteyebilir.
- Vergi inceleme elemanlarının mükelleften doğrulama isteme hakkı bulunmaktadır. Fakat sadece belirli hallerde (örneğin; aile durumu, yurtdışındaki malvarlıkları) veya eğer inceleme elemanının mükellefin beyan ettiğiinden daha fazla gelir kazandığına veya elde ettiğine dair delil tespiti olursa geçerlidir.

⁵⁹² Tokat, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11183>, (erişim tarihi: 06.07.2018).

⁵⁹³ Daniel Garabedian, “Belçika ve Fransız Gelir Vergisi Kanunlarına Göre Vergi Denetim Sürecindeki Yasaya Aykırılık Durumlarında Vergi Mükellefinin Korunması”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, (Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar), Çev. Gülşen Gedik, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Aralık, 2010, p. 188-189.

- Vergi kaçakçılığına dair emareler varsa veya önceden hakimden izin alınmak şartıyla vergi inceleme elemanlarının, özel bina olsa bile, binalarda arama yapma ve belgelere el koyma hakkı söz konusudur. Bu yalnızca mükellefin binalarıyla ilgili değildir, bundan başka üçüncü kişilerin binaları, mükellefin muhasebecisinin ofisi dahi arama yapmaya dahildir.
- Vergi inceleme elemanlarının mükellefin bütün kişisel vergi durumuyla ilgili karşıt inceleme hakkı vardır.
- Vergi inceleme elemanının mükellefin muhasebe kayıtlarını denetleme hakkı bulunmaktadır.

Ancak burada son iki hak kullanılacağı zaman, vergi inceleme elemanları usule ilişkin şartlara uymak zorundadır. “İncelenen mükellefin hakları ve yükümlülükleri bildirgesi”ni ve incelemeyle ilgili hangi yılların incelemeye dahil olacağına ilişkin bilgileri mükellefe bildirmelidir⁵⁹⁴.

Fransa’daki inceleme sisteminin son ayağı olarak kişilerin beyan ettiği gelir vergisindeki samimiyetinin incelendiği ve beyan edilen gelir ile yaşam biçimleri ve harcamaları arasındaki oranların incelendiği özel bir inceleme türü de bulunmaktadır. Bu sistem “Kişisel Mali Durum Karşı İncelemesi” (Examen Contradictoire de la Situation Fiscale Personnelle) olarak adlandırılmaktadır. İşin durumuna göre mükellefin işyerinde, evinde ya da diğer ilgili yerler ve kişiler üzerinden yürütülmektedir. Kişisel mali durum incelemesinin, aynı vergi adına, aynı dönemde yeniden yapılması söz konusu değildir. Fakat bir kaçakçılık durumu hasıl ise veya uluslararası idari bir destek gerekiyorsa yeniden yapılabilmektedir⁵⁹⁵.

b. Mükellef Hakları

İngiltere’de başlayan ve Amerika’da devam eden mutlak otoritenin sınırlandırılmasına ilişkin gelişmeler Avrupa’da yayılarak etkisini göstermiştir. Aydınlanma dönemi insan hakları düşüncesinin bir neticesi olan Fransız İhtilali’nin sebepleri arasında iktisadi ve mali bunalımın yanı sıra, devletin adil ve eşit olmayan vergileme yetkisini de görmek söz konusudur. Bu kapsamda Fransız İhtilali’nden

⁵⁹⁴ Garabedian, a.g.e., p. 189.

⁵⁹⁵ Soydan, a.g.e., s. 193; Şin, a.g.e., s. 152.

sonra ilan edilen ve eşitlik, adalet, özgürlük düşüncesinin gelişimini sağlayan 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasıyla ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda bildirinin 13. maddesinde vergilemede genellik ve eşitlik, 14. maddesinde ise kanunilik ve belirlilik ilkeleri nitelendirilerek günümüz modern anayasal vergileme ilkelerinin temelleri atılmıştır⁵⁹⁶. Ayrıca bildiri ulusal bir metin olmasına rağmen, içeriği bakımından yalnızca Fransız vatandaşlarına değil bütün insanlar için de geçerli olabilecek ilkeleri kapsadığı için evrensel bir metin olmuştur. Bu özelliği bildirinin zaman ve yer açısından geniş alana yayılmasını sağlamıştır⁵⁹⁷. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin günümüze yansısıyla, Fransa'da 1975 yılında Mükellef Bildirgesi (Charte du Contribuable) hem vergi tahsilatının kolaylaştırılması hem de vergi idaresi ile mükelleflerin sorumlulukları ve hakları hakkında bilgileri kapsayan idari bir düzenleme şeklinde yayımlanmıştır⁵⁹⁸.

Fransa'da dünyadaki gelir idarelerinin yapılandırılmalarına paralel bir şekilde modernizasyon çalışmaları 2000 yılında başlamıştır. Modernizasyon için sistemde sadeleştirme, şeffaflık, yeni teknoloji kullanımı, diyalog ve deneyim gibi konularda çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Kamu kurumlarında mükelleflere yardım amaçlı gerçek kişiler için "mükellef temsilcisi" birimi oluşturulmuş, şirketlerin vergisel işlemlerini kolaylaştırma amaçlı ise, "büyük işletmeler yönetim birimi" kurulmuştur. Uyuşmazlık konusunda ise çözümlerin hız kazanması için "danışma ve itiraz merkezi", mükelleflere yardım sağlamak için "eğitim ve araştırma merkezi", kamu hizmetlerinde şeffaflık ve etkinlik için "kamu hizmetleri evi"nin kurulması da diğer çalışmalar arasında yer almaktadır⁵⁹⁹. Tüm bu yapılan çalışmaları, esasen mükellef hakları kapsamında yapılacak çalışmaların bir ön ayağı olarak değerlendirmemiz mümkündür.

Fransız vergi hukukunda da idarenin denetim ve düzeltme yetkisinin yanı sıra mükelleflerin sahip oldukları bir takım haklar ve bunlara ilişkin koruyucu

⁵⁹⁶ Gerçek vd., a.g.e., s. 38.

⁵⁹⁷ Jale Civelek, "1789 Fransız Bildirisi ve 1948 Evrensel İnsan Hakları Bildirisi", *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, Cilt 9, Sayı 1, (1989), s. 2.

⁵⁹⁸ Gerçek vd., a.g.e., 38-39.

⁵⁹⁹ Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting*, (Ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, Vol 1, 1996, p. 15; Gerçek vd., a.g.e., s. 39.

düzenlemeler söz konusudur. Koruyucu düzenlemelerin kaynağı, Türk hukukuna benzer şekilde; anayasa, yasalar, idari düzenleyici işlemler ve mahkeme kararlarıdır. Yargı kararları bu hususta oldukça önem arz etmektedir. 2008 Yılında Bütçe, Kamu Hizmeti ve Kamu Hesabı Bakanlığı'nın hazırlanmış olduğu "İdare ile Mükelleflerin İlişkilerinin Hukuki Güvenliğinin Geliştirilmesi Raporu"nda da bu durum açıkça ifade edilmiştir. İlgili raporda özellikle üç alanda alınacak tedbirlerle mükelleflerin daha iyi koruma altında olacağından bahsedilmiştir. Söz konusu raporda⁶⁰⁰:

- Hukuk normlarının yapılması esnasında ve idarenin bu normları uygularken dikkat etmesi gereken hususların neler olduğu;
- Bu normların uygulanmasının pratikteki şekillerinin nasıl olduğu yani idare mükellef ilişkilerinin şekli;
- Vergi yargılaması sürecinin uzunluğundan bahsedilmiştir.

Fransa'da mükelleflerin korunması ve idare ile ilişkilerinin nasıl şekillenmesi gerektiğini belirleyebilmek amacıyla hem yasama (Fransız Vergi Usul Kanunu, LPF art.L10 ve devamı) hem de yürütme organı farklı düzenlemeler yapmıştır. Mükelleflerin korunmalarına vergi incelemesi açısından baktığımızda hangi tür vergi incelemesi yapılırsa yapılsın mükelleflerin sahip olduğu birtakım haklar ve koruyucu tedbirlerin söz konusu olduğu görülmektedir. Tüm bunlar göz önünde bulundurularak mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkiler hususunda Eylül 2005 tarihinde Fransız vergi idaresinde köklü bir değişiklik yapılmış ve "Mükellef Bildirgesi" (La charte du contribuable) yayımlanmıştır. Verginin tahsilinin kolaylaştırılması ve hem idarenin hem de mükelleflerin sorumlulukları ve hakları hakkında bilgiler içeren bir bildirgedir⁶⁰¹.

Bu bildirge kapsamında açıklanan konuları şu şekilde sıralayabiliriz⁶⁰²:

- Vergi idaresinin hayatı kolaylaştırmaya yönelik hizmetleri,
- Mükelleflerin ödevleri,

⁶⁰⁰ Neslihan Karataş Durmuş, "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İİBF Maliye Bölümü, 2015, s. 111.

⁶⁰¹ Karataş Durmuş, a.g.e., s. 126.

⁶⁰² Neslihan Karataş Durmuş (c), "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 48, (Temmuz-Aralık 2016), s. 112-113.

- İdarenin mükelleflere saygı duyduğu ve onların haklarını kabul ettiği,
- İyi niyet karinesi,
- Denetim sürecinde mükelleflerin denetim elemanları ile birlikte birtakım ödevleri; denetim esnasında mükelleflerin neler yapması gerektiği, aksi davranışların hangi sonuçları doğurabileceği; mükellefin hatası veya kaçakçılığı gibi bir durum tespit edilirse ne gibi sonuçlarla karşılaşılacağı,
- İdarenin adil davrandığı ve bu kapsamda;
 - Alanında profesyonel olduğu,
 - Mükellefe karşı tarafsız ve gerçekçi davrandığı,
 - Mükellef ile ilişkisinde dengeyi araştırdığı,
 - Şeffaf olduğu.
- Mükellefin sadık olması ve bundan kastedilenin de;
 - Vergi beyanının doğru ve tam olması,
 - İdarenin bilgi taleplerine karşı açık, net, tam ve zamanında cevap verilmesi,
 - Durumları ne ise onu bildirmeleridir.

Fransız mükellef hakları bildirgesi, iki taraflı bir nitelik taşımaktadır. İdarenin ödevleri ve neler yapacağı belirtilmesine karşılık, idare ile mükelleflerin ilişkilerindeki usul kuralları ve mükelleflerin neler yapması gerektiği, hangi haklarının var olduğu ve inceleme süreci hakkında da bilgiler içermektedir. Bu sebeple de Fransız mükellef hakları bildirgesi için daha kapsamlı ve detaylı bir belge diyebiliriz. Bu bildirge haricinde özellikle vergi denetimine tabi mükelleflerin haklarının ve korunmalarının sağlanması için düzenlenmiş başka bir bildirge daha bulunmaktadır. Bu bildirge ise 1987 yılında, “Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Bildirgesi” (La charte des droits et obligations du contribuable vérifié) isimli çıkarılan bildirgedir⁶⁰³.

Bu bildirgenin içeriğinde sadece hakların ve ödevlerin ne olduğu değil, denetim sürecindeki her aşamanın nasıl gerçekleşeceği, kullanılan belgelerin nasıl bir içeriğe sahip olması gerektiği hakkında da bilgilerin yer aldığı görülmektedir. Bu

⁶⁰³ Karataş Durmuş, a.g.e., s. 127-128.

bilgiler, mükelleflerin korunması ile hakları ve ödevlerini bilebilmeleri açısından büyük önem arz etmektedir. Vergi denetimleri esnasında idarenin mükelleflere bu bildirgeyi vermesi gerekmektedir. İdare bu yükümlülüğü yerine getirmez ise, denetim işlemi usule aykırı olması sebebiyle geçersiz sayılmaktadır. Bu denetime bağlı olarak herhangi bir şekilde ek vergi alınması için tarhiyat yapılmış ise bu durumda denetimdeki usulsüzlük sebebiyle yapılan işlemler geçersiz sayıldığı için vergilendirme işlemi de iptal edilmektedir. Mükellefe önceden haber verilmeden bir denetim yapılması söz konusu ise, bu belgenin mükellefe imza karşılığında ilk görüşmede verilmesi gerekmektedir. İmza atılırken de idarenin yetkili elemanının düzenleyeceği tutanağa “mükelleflerin hak ve ödevleri bildirgesi tarihinde elden teslim edildi” şeklinde yazılıp mükellefe imzalatılması gerekmektedir. Böylelikle denetim aşamasında bildirgenin mükellefe verilmesi uygulaması ile mükelleflerin korunması açısından önemli bir güvence sağlanmış olacaktır⁶⁰⁴.

c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri

Fransa’da vergi inceleme sürecinde mükellef hakları göz önünde bulundurularak, inceleme titizlikle yapılmaktadır. Ayrıca incelemelerin genellikle işyerinde yapıldığı görülmektedir⁶⁰⁵. Mükellefler bu süreçte isterler ise, bir mali müşavirden danışmanlık hizmeti alabilir ya da mali konularda vekil olarak tayin edebilmektedirler⁶⁰⁶.

Fransız VUK’un 16. maddesine göre, idare gelir vergisi konusunda mükelleften açıklama ve/veya ispatlama isteyebilme hakkına sahiptir. İdare açıklamada, mükelleften mali durumu hakkında net bilgiler vermesini talep eder. Ancak kanun koyucu bu konuda oldukça duyarlıdır. İspat istemeyi belirli durumlarla sınırlamıştır. İdare mükellefe cevap için 2 aydan az olmayan bir süre vermek durumundadır. Şayet mükellef idarenin bu isteklerine cevap vermezse idare dava açabilmektedir. Görüldüğü üzere mükellef üzerine düşen yükümlülüğü yerine getirmediği takdirde belli bir yaptırım ile karşı karşıya kalmaktadır. Eğer mükellef

⁶⁰⁴ Karataş Durmuş, a.g.e., s. 128.

⁶⁰⁵ <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/controle-fiscal-et-lutte-contre-fraude>, (erişim tarihi: 14.07.2018).

⁶⁰⁶ Kaya vd., a.g.e., s. 181.

tarafından verilen cevap, idare tarafından eksik bulunursa; mükellefe cevabını tamamlaması için 30 gün daha süre vermektedir. Bilgi isteme hakkı, vergi görevlilerine vergi incelemesi yapmak ve vergi matrahının doğruluğunu sağlayabilmesi için tanınmış bir haktır. Bu hak, üçüncü kişilerden bilgi toplama hakkını kapsamaktadır⁶⁰⁷.

Vergi inceleme sürecinde mükellef haklarının tespitine toplu bir şekilde bakacak olursak⁶⁰⁸:

- Mükellefin incelemeden önce bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bilgilendirme yazısı ya da ihbarnamenin (l'avis de vérification) gönderilmesi zorunlu olup, bunun içeriğinde de mükellefin hangi yıllarla alakalı kayıtlarının denetleneceği, hangi vergi açısından denetim yapılacağı belirtilmelidir. (VUK "LPF" art.47) Bunun yazılmaması halinde yapılan işlem geçersiz kabul edilmektedir.
- Mükellef isterse yanında bir danışman (muhasibeci, yeminli mali müşavir veya avukat) bulundurabilir. Mükellefe bu hak tanınmış olduğu için, idare ihbarnameyi gönderdikten sonra mükellefin ilk görüşme esnasında yanında bir danışman bulundurabilmesi için uygun bir süre vermelidir. Aksi bir durum, işlemin geçersizliği sonucunu doğurur. Uygulamada Fransız Danıştay'ı (Le Conseil d'Etat) en az 2 günlük bir süreyi uygun süre olarak nitelendirmiştir.
- Mükellef hakları bildirgesinin gönderilmesi zorunludur.
- İnceleme sırasında mükellef, incelemeyi yapan yetkili kişilerle kendi faaliyeti ve muhasebesi hakkında görüş alışverişinde bulunabilir. Durumu hakkında açıklama hakkına sahiptir. Denetim elemanları muhasebe kayıtları hakkında bilgi almak istediklerinde mükellef ya da temsilcisi gerekli bilgileri verir.
- Vergi incelemesinin belirli bir sürede bitirilme zorunluluğu da koruyucu tedbirlerdendir (VUK "LPF" art.52). Basit usulde vergiye tabi olan şirketler

⁶⁰⁷ Şin, a.g.e., s. 149.

⁶⁰⁸ Karataş Durmuş (c), a.g.m., s. 114-115.

için yapmış oldukları ciro miktarı ile alakalı olarak, 3 aylık bir süre geçerlidir.

- Daha önce inceleme yapılmış yıllar ile alakalı olarak tekrar ikinci bir inceleme yapılması söz konusu değildir (LPF art.51). Ancak burada dikkat edilmesi gereken aynı dönem ve aynı vergiler için inceleme yapılması söz konusu değildir. Daha önce sadece gelir vergisi açısından incelemeye tabi tutulmuş bir şirket, denetim zamanışımı süresi içerisinde (3 yıl) KDV açısından ayrı bir incelemeye tabi tutulabilmektedir.
- Yapılan işlemlerle ilgili olarak mükellefin başvuru hakkı vardır. İnceleme esnasında veya incelemeden sonra bu hakkını kullanabilir. Bu başvuru inceleme elemanının kadro açısından üst kadrosunda olan kişiye başvuru hakkı niteliğindedir. Eğer mükellefin denetim süreci ile alakalı olarak itiraz edeceği bir husus var ise, Bölge Müfettiş'i'ne başvurabilir.
- Ek tarhiyat halinde, mükellef idareye başvurarak itiraz edebilir. İdare bu başvuruya 60 gün içerisinde cevap vermezse veya reddederse bu durumda yargı yoluna başvurma hakkı da söz konusudur. Burada da görüldüğü gibi idarenin vereceği kararlar karşısında bu mekanizmalar sayesinde mükellef, hukuki güvenlik ilkesini işletebilmektedir.

Yapılan inceleme sırasında mükelleflerin hileli fiillerinin bulunduğu yönde kanıtlara rastlanması durumunda, ev araması yapılabilmekte, ayrıca mükellefin sahip olduğu belgelere de el konulabilmektedir. Mükellefin evinde arama yapılabilmesi ve belgelere el konulabilmesi için ise, öncelikle yetkili hakimden izin alınması gerekmektedir. Ayrıca bu denetimi yapma yetkisi A kategorisinde yer alan memurlara verilmektedir. Bu sistem ülkemizdeki denetim türleri içerisinde yer alan arama müessesesi ile yakın benzerlik göstermektedir⁶⁰⁹.

Fransız vergi hukukuna baktığımızda mükellef hakları ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin büyük bir çoğunluğunun usule ilişkin düzenlemeler olduğu görülmektedir. Şayet mükellefler kendilerine yapılan ilk tebligattan itibaren usul kurallarına uygunluğun dışına çıkmış olup olmadığını incelerlerse, idarenin herhangi bir aşamadaki usul hatasından dolayı yapılan bütün işlemleri iptal

⁶⁰⁹ Yurteri (a), a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13514>, (erişim tarihi: 13.07.2018).

ettirebilirler. Fransızların usul kurallarına verdikleri önem sebebiyle, incelemeye başlanılırken mükellef hakları ve ödevlerine dair bildirme verilmektedir. Bu uygulama, mükelleflerin güçlü olan idare karşısında korunmaları ve haklarını bilmeleri adına oldukça önemlidir⁶¹⁰.

2. Almanya

Bu bölümde Alman Vergi İdaresi ve vergi inceleme sistemi, mükellef hakları ve inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevleri değerlendirilmiştir.

a. Alman Vergi İdaresi ve Vergi İncelemesi

Günümüz Alman vergi sistemi temel özelliklerini I. Dünya Savaşı sonunda çıkarılan kanuna dayandırmaktadır. 1920’de çıkarılan kanun öncesinde eyaletlerin gelir ve net servet vergisine dayanan gelirleri, kanun ile kontrol altına alınmıştır. Bu tarihten sonra vergileme alanındaki öncelikli yetki federal devletin olurken idaresinde de eyaletler önemli ölçüde söz sahibi olmuşlardır⁶¹¹.

Alman Vergi İdaresi’ne (Federal Central Office For Taxes) ilişkin anayasa hükümleri ile bu hükümler çerçevesinde federal ve eyaletler düzeyindeki idari yapı ve organizasyon Federal Anayasa’da açık bir şekilde yer almaktadır. Anayasa, Almanya’nın federal özelliğine uygun şekilde, federal devletin ve eyaletlerin kendi alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması için ayrı örgütler kurmalarını zorunlu tutmaktadır. Ayrıca belediyeler de, geleneksel yapısal çerçevede yer almış ve öz-yönetim haklarıncı, kendilerine gelir getiren vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır. Alman vergi otoritesi tüm kamu mali işlerinin yönetimini yürütmektedir. Ayrıca farklı vergi makamları bulunmaktadır⁶¹². Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademededen oluşmaktadır. Maliye Bakanlıkları en üst mali mercii olarak karşımıza çıkmaktadır. Orta kademe mali merciler olarak da Yüksek Maliye

⁶¹⁰ Karataş Durmuş (c), a.g.m., s. 115.

⁶¹¹ Willi Leibfritz vd., “Germany”, *The Tax System in Industrialized Countries*, (Ed. Ken Messere), Oxford University Press, New York, 2002, p. 128.

⁶¹² Florian Haase, Daniela Steierberg, *Tax Law in Germany*, C.H.Beck, 2. Edition, 2016, p. 45.

Müdürlükleri ve yerel mali merciler de, vergi daireleri olarak Alman vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır⁶¹³.

Alman vergi sisteminin temel özelliklerinden birisi de, federal bir sisteme sahip olmasıdır. Almanya’da vergi kanunu az sayıda olsa da, kanunların nasıl uygulanacağı, vergi gelirlerinin nasıl dağıtılacağı, vergilerin nasıl idare edileceği hususunda bazı özel durumlar yer almaktadır. Vergilerin idare ve tahsil yetkisi Federal Maliye Bakanlığı’na aittir. Almanya’da her bir vergi mükellefi şirket olması ve mahallindeki kişi olması halinde ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine mükellefiyetini tesis ettirmek ile sorumludur⁶¹⁴.

Alman vergi sistemi, denetim ve yargısal açıdan birçok ilkin öncüsü konumundadır ve diğer devletlere de örnek olmuştur. Örneğin; Türkiye’de uygulanan VUK, 1949 tarih ve 5432 sayılı kanuna dayanmaktadır. 5432 sayılı kanun ise, Alman sistemi baz alınarak hazırlanmıştır. Bu sebeple de 213 sayılı VUK’un temeli Alman vergi kanununa dayanmaktadır⁶¹⁵.

Alman vergi otoriteleri, ticari veya tarımsal işlerden gelir elde eden mükelleflerin ve serbest meslek erbaplarının vergi denetimlerini yürütmektedir. Belirli koşullar altında, diğer vergi mükellefleri için de izin verilmektedir. Vergi denetim sıklığı mükelleflerin iş hacmine göre sınıflandırılmasına bağlıdır. Almanya’da sınıflandırma; büyük ölçekli işletmeler, orta ölçekli işletmeler, küçük ölçekli işletmeler ve çok küçük ölçekli işletmeler şeklindedir. Büyük ölçekli işletmeler her vergilendirme dönemi denetlenmektedir. Bir vergi denetimi, normal olarak üç vergilendirme dönemini kapsamaktadır. Büyük ölçekli işletmeler dışındaki vergi denetimleri üç veya daha fazla vergilendirme dönemini kapsamaktadır. Diğer tüm yıllar denetim yapılmamaktadır. Almanya’da bazı vergi otoriteleri vergi denetim usulleri için risk odaklı bir yaklaşım benimsemektedir. Hem denetçi hem de mükellef, kaynaklarını önemli konulara odaklamaktadır⁶¹⁶.

⁶¹³ İsmet Yurteri (b), “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri 1-Almanya”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 226, (Ekim 2011), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13170>, (erişim tarihi: 17.07.2018).

⁶¹⁴ Organ, a.g.e., s. 66.

⁶¹⁵ Kaya vd., a.g.e., s. 171.

⁶¹⁶ Haase, Steierberg, a.g.e., p. 45-46.

Vergi denetimi mükelleflerin işyerinde yapılmaktadır. Dış denetim, normal iş veya çalışma saatlerinde yapılmalıdır. Denetçiler sitelere ve işyerlerine giriş yapıp inceleme hakkına sahiptir. Buradan hareketle dış denetim sonucunu gösteren yazılı bir denetim raporu hazırlanmaktadır. Hazırlanan denetim raporu, vergilendirme açısından önemli olan denetim bulgularının yanı sıra vergilendirme tabanlarındaki değişikliklerin fiili ve hukuki açıdan da yansımaları göstermektedir⁶¹⁷.

Almanya’da şu anda uygulanmakta olan Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung: AO)⁶¹⁸ 1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir⁶¹⁹. “Außenprüfung” kavramı “dış denetim” anlamına gelmekle birlikte, vergi incelemesi faaliyetini karşılayan bir kavram olarak kullanılmaktadır. Alman sisteminde vergi incelemesinin amacı, vergi ödevlisinin vergisel yükümlülüklerinin tespitini sağlamaktır. İnceleme aracılığıyla yerinde ve derinlemesine tespit yapılmasıyla beraber, diğer taraftan vergi kaçırılmasını önleyici etkiye sahip olması sebebiyle büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple de inceleme AO’da ayrıca bir bölüm şeklinde düzenlenmiştir. İnceleme, matrahın son derece kapsamlı şekilde ve bağlantıları da dikkate alarak soruşturulmasını kapsamaktadır. Bu kapsamda inceleme yapmaya yetkili memurlar; defter ve belgelerin ibrazını talep ederek muhasebe denetimi yapmanın yanında gayrimenkul ve işletmelere girip bakma, bilgi talep etme ve gerekirse üçüncü kişiler hakkında kontrol bildirimleri yapma yetkilerine de sahiptir. Uygulamada yalnızca belli ağırlık noktalarının denetimi şeklinde yapılsa da, incelemenin özelliği önemli matrah kısmıyla veya önemli vergisel durumlarla sınırlandırılmadan, vergi

⁶¹⁷ Haase, Steierberg, a.g.e., p. 46.

⁶¹⁸ Abgabenordnung, (Alman VUK), http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, (erişim tarihi: 18.07.2018).

⁶¹⁹ AO’dan önce, 1919 yılında yürürlüğe giren, 1977 yılına kadar uygulanmış olan ve “imparatorluk vergi usul kanunu” olarak adlandırabileceğimiz “Reichsabgabenordnung (RAO)” da detaylı bir vergi incelemesi düzenlemesi yer almamaktaydı. RAO’daki düzenleme, idarenin mükellefin temel olarak yalnızca şekli yükümlüklerini kontrol etme ve daha çok muhasebe kayıtları ile sınırlı bir denetimi öngörmekteydi. Detaylı bir vergi incelemesi müessesesinden çok, bir kayıt ve muhasebe denetimi söz konusuydu. Uygulamada da zaten adı “işletme denetimi (Betriebsprüfung)” olarak geçmekteydi. Uzun süre daha çok muhasebe denetimi ve kavram gereği de işletmelerle sınırlı kalan vergi denetimi müessesesi ancak 1977 yılında yürürlüğe giren yeni AO ile gerçek kimliğine kavuşmuştur. Buradaki isim değişikliğinin anlamlı olduğu vurgulanmaktadır. RAO’da kullanılan işletme (betrieb) tabiri, vergi incelemesinin sadece işletmeleri kapsadığına yönelik yanlış algıyı düzeltmeye yönelik bir adım olarak görülmektedir. Yerine getirilen “Außenprüfung” kavramı ile, olası bir vergi incelemesinin sadece işletmelerle sınırlı kalmak zorunda olmadığı, vergiyle ilgili bütün özel ve tüzel kişilerin bir incelemeye tabi tutulabileceğinin kanuni vurgusu yapılmaktadır (Ali Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 4, (2015), s. 37).

ödevlisinin hukuki ve fiili bütün vergisel ilişkilerinin kapsamlı ve birbiriyle bağlantılı şekilde ele alındığı rutin ve tam bir denetimdir. O sebeple de inceleme oldukça etkin, kapsamlı ve yoğun bir araçtır⁶²⁰.

AO, 9 ana bölümden oluşmaktadır. Her bölüm de kendi içinde gerekli olduğu kadar alt başlıklara ayrılmıştır. Vergi incelemesi ise, 193. maddesinden itibaren, 4. ana bölümün yine 4. alt başlık olarak 204. maddeye kadar 12 madde şeklinde düzenlenmiştir. AO'daki bu kanun maddeleri temel usule ilişkin kuralları düzenlemektedir. Ayrıca inceleme ile daha teknik ayrıntıların bulunduğu ek düzenleyici işlemler de çıkarılmıştır. Bunlar arasında şüphesiz en önemlisi, Alman Eyalet Temsilciler Meclisi'nin çıkarmış olduğu "Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung" (Betriebsprüfungsordnung BpO 2000⁶²¹) isimli idari işlem yönergesidir. Anılan bu BpO, hem eyalet maliye makamlarını hem de federal merkez vergi idaresini bağlayıcı kapsamdadır. Alman sistemindeki vergi incelemesiyle ilgili bağlayıcı kuralların, esas olarak bu metinlerde yer aldığı görülmektedir. Ayrıca hem merkezi hem de eyalet düzeyindeki mali makamların, kendi iç işleyişleriyle ilgili ek düzenlemeler çıkardıkları gözlemlenmektedir⁶²².

Vergi incelemesinin akış şeklini maddeler halinde sıralamak gerekirse⁶²³:

- İdarenin kendi içinde inceleme konusunda karar alması,
- Yazılı resmi inceleme kararının tanzimi ve ödevliye tebliği,
- İnceleme memurunun kendini tanıtmaması, incelemenin başlama tarih ve saatini kayıt altına alarak incelemeye başlanması,
- İnceleme memurunun, inceleme kararında belirtilen kapsam ve konularda gerekli bütün araştırma ve incelemeleri gerçekleştirmesi,
- İnceleme bitiminde kapanış konuşmasının yapılması ve inceleme raporunun tanzimi,

⁶²⁰ Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Ağustos, 2013, s. 248-249.

⁶²¹ BpO 2000, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Stuerthemen/Betriebspruefung/Pruefungsordnung/betriebspruefungsordnung-2000-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=4, (erişim tarihi: 18.07.2018).

⁶²² Değirmendereli, a.g.m., s. 37-38.

⁶²³ Değirmendereli, a.g.m., s. 60.

- İnceleme sonucunda gerek görülmesi durumunda, matrahın/vergi beyannamesinin değiştirilmesi.

Almanya’da vergi incelemesi beyana dayalı vergilerde yürütülür. Bu kapsamda da mükellef bildirimlerini kabul eden elemanların da sınırlı kapsamda eksik veya hataları düzeltme yetkileri bulunmaktadır. Almanya’da gelir vergisi beyannameleri, tarhiyat işlemlerinin üst derecede bir vergi denetmeni tarafından imzalanmasından önce orta derecede bir vergi denetmeni tarafından kontrol edilmek zorundadır. Bu masa başı denetim esas olarak beyan edilen gelir vergisi beyannamelerin inandırıcılığı ile ilgilidir. Bu denetim farklı gelir kategorilerinde yer alan mükelleflerin beyanlarının, aynı kategoride ticaret ya da iş yapan mükelleflerin daha önceki yıllarda vermiş oldukları beyannamelerle karşılaştırılmasına dayanmakta olup net değerli vergi beyannameleri ileriki kontroller için iyi bir hukuki belge olabilecektir⁶²⁴. Almanya’da yerel vergi makamları genellikle, son incelemeden bu yana geçen süreye, şirketin büyüklüğüne, önceki düzeltmelerin kapsamına ve vergi beyannamelerinde yer alan herhangi bir bilginin sıra dışı olarak değerlendirilip değerlendirilmediğine göre inceleme başlatmaya karar verebilir. Alman vergi inceleme elemanları, daha ayrıntılı bir şekilde incelemek istedikleri şirketleri ve alanları belirlemek için çeşitli kar seviyesine ilişkin göstergeleri de kullanmaktadır⁶²⁵.

Almanya’da mükelleflerin incelenme oranı, Türkiye’deki mükelleflerin incelenme oranından daha yüksek oranlardadır. Almanya’da mükelleflerin yaklaşık her yıl yarısının incelendiğini görmekteyiz. Ayrıca, işyerlerinde yapılan vergi denetimleri neticesinde vergi kaçakçılığının yapılmış olduğunun tespit edilmesi halinde çok sert cezalar uygulanmaktadır. Bu cezai yaptırımlar aracılığıyla, gelir vergisinde mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen görev ve sorumluluklarını ileri düzeyde yerine getirmelerini sağlamaktadır⁶²⁶.

İnceleme tüm vergi türleri için uygulanabilen bir denetim aracıdır. Aynı anda birden fazla vergi türü de incelemenin kapsamı dahilindedir. İnceleme aracılığıyla

⁶²⁴ Yurteri (b), a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13170>, (erişim tarihi: 17.07.2018).

⁶²⁵ Alexander Voegelé, Philip de Homont, “Germany”, *Transfer Pricing for the International Practitioner*, (December 2016), p. 34.

⁶²⁶ Organ, a.g.e., s. 68.

tek bir vergisel durum denetlenebileceği gibi birden fazla vergisel durum da denetlenebilir. Kanun koyucunun incelemenin kapsamını son derece geniş tuttuğu görülmektedir. Almanya’da çapraz incelemeler aracılığıyla incelemenin kapsamına üçüncü kişilerin vergisel işlemlerini de almak mümkündür. Ancak bunun belli sınırları bulunmaktadır. Aşağıda yer alan 4 durum halinde başka kişilerin vergisel ilişkileri incelenebilecektir⁶²⁷:

- İncelenen vergi ödevlisinin, hesabına vergi kesmek ve/veya vergi idaresine yatırmakla yükümlü olduğu kimselerin vergisel ilişkileri,
- Vergi kesmek ve yatırmakla sorumlu, incelenen vergi ödevlisine karşı vergi talepleri olan kimselerin (örneğin, işçiler, sigortalılar) vergisel ilişkileri,
- Şahıs şirketleri nezdinde yapılan incelemelerde, inceleme konusuyla ilgili tespitler yapabilmesi bakımından önem taşımaları şartıyla, şirket ortaklıklarının vergisel ilişkileri,
- Somut olay bakımından amaca uygun olması şartıyla; ortakların, üyelerin ve denetim organı üyelerinin vergisel ilişkileri.

Alman vergi hukukunda halen eski tabir olan “işletme denetimi” (Betriebsprüfung) kavramı ile anılan en etkili ve en yaygın inceleme türüdür. Bu inceleme türünde vergisel durumların oluşumundan sonraki dönemde, o durumların nihai denetimine odaklanmış olması ve denetimden sonra geleceğe yönelik çıkarımlarda bulunmak mümkündür. Bu kavramın iki türü vardır. En sık kullanılan normal vergi incelemesi ve diğeri kısaltılmış vergi incelemesidir (Abgekürzte Außenprüfung). Normal vergi incelemesinde tüm vergi çeşitleri, ilişkili konular ve kişilerin incelenmesi söz konusudur. Kısaltılmış vergi incelemesinde yalnızca belli hususlar ele alınmaktadır. Örneğin yalnızca bir binanın maliyet bedellerinin incelenmesi kısaltılmış vergi incelemesi aracılığıyla mümkündür⁶²⁸.

b. Mükellef Hakları

Almanya’da mükellef haklarının korunması ile ilgili temel dayanaklar, Alman Anayasası ve uluslararası hukuk kaynaklarıdır. Uluslararası hukuk kaynakları,

⁶²⁷ Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 264-266.

⁶²⁸ Değirmendereli, a.g.m., s. 39-40.

Almanya'nın üyesi olduğu Avrupa Birliği Hukuku'ndan ve taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından kaynaklanmaktadır. Birçok ülkenin aksine, Alman Anayasası'nda mükellef hakları konusunda çok sayıda hak mevcuttur. Bunlar; eşitlik ilkesi, özel hayatın korunması, mülkiyet hakkı, dava açma hakkı olarak sayılabilir. İdareye karşı mükellefin haklarını koruyan anayasal garantileri ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar eyaletlerin yasama gücünün kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik ve idari birimlerin mükelleflere karşı davranışlarına yönelik düzenlemelerdir⁶²⁹.

Alman vergi hukukuna göre mükellef haklarının bazıları şunlardır⁶³⁰:

- Mükellefin Dinlenme Hakkı: Bu hakka göre, mükellef hakkında işlem yapılmadan önce mükellefe kendini ifade etme hakkı verilmiştir (AO m. 91).
- Mükellefin Kendisi ile İlgili Bilgilere Ulaşma Hakkı⁶³¹: Mükellef kendisi ile ilgili yapılacak işleme ve bu işlemin gerekçesine ulaşma hakkına sahiptir (AO m. 91). Mükelleflerin bu haklarını kullanırken ortaya çıkan masraflar bu hakkın kullanımını sınırlandırmaz.
- Dilekçe Hakkı: Mükellef kendisi ile ilgili yapılan veya yapılacak işlemlere karşı dilekçe ile dahil olma hakkı, Alman Anayasa'sı tarafından tanınmıştır. Buna göre; *"herkes tek başına veya başkalarıyla birlikte toplu olarak, yetkili makamlara veya yasama meclislerine, yazılı olarak dilek ve şikayette bulunma hakkına sahiptir"*⁶³². Bu hak, mükelleflerin kendilerini ifade etmeleri ve idareye karşı kendilerini güvence altında hissetmeleri için büyük önem arz etmektedir.
- Vergi Mahremiyeti Hakkı: AO'ya göre, mükelleflerin kendisi ile ilgili gizli tutulması gereken bilgilerin açığa çıkartılmaması hakkı söz konusudur. Türkiye'de olduğu gibi AO'da da bunun istisnaları bulunmaktadır. Kamu

⁶²⁹ Gerçek vd., a.g.e., s. 41.

⁶³⁰ Kaya vd., a.g.e., s. 179-180.

⁶³¹ Mükellefin kendisi hakkında yapılmak istenen idari işlem bakımından önem taşıyan hususlar hakkında açıklama yapabilmesi, çoğu durumda öncelikle idarenin kendisi hakkındaki bilgilere ulaşmasını şart koyar. Böylece bir kişinin kendi menfaatini etkileyecek bir işlemin yapılmaması veya farklı şekilde yapılmasını sağlayabilmesi için; yapılmak istenen işlem, bu işlemin gerekçesi hakkında bilgi sahibi olması gerekir (Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 60).

⁶³² Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası 17. madde, <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf>, (erişim tarihi: 21.07.2018).

yararının olduğu durumlarda Alman kurumları mükellef bilgilerini yayımlayabilmektedir. Mahkemelerde görevli olanlar, vergi ile ilgili işlerde görevlendirilenler ve kilise ofisleri bu mahremiyete uymak zorundadır.

- Yardım Alma Hakkı: Mükellefler için kanunlar, yönetmelikler ve uygulamalar oldukça karışık olabilir bu sebeple mükellefler kendileri ile ilgili yapılacak işlemlerin her safhasında danışmanlardan yardım alabilirler, isterlerse yetkili temsilci olarak da atayabilirler (AO m. 80).

Almanya’da mükellefler bir vergi uzmanından (genellikle işletme veya ekonomi alanında lisans derecesi olan) veya bir avukattan ya da güvendiği başka bir kişiden yardım alma hakkına sahiptir. Bu durum, temsilci kullanma hakkının tam gösterimini ifade etmektedir⁶³³.

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği konusuna baktığımızda, tam bir anayasal hak olarak görülmediği dikkatimizi çekmektedir. Ancak anayasal hakları koruyucu bir araç olarak görülmesi hasebiyle dolaylı yoldan anayasal koruma sağlamaktadır. Özellikle Alman Anayasası’nın 14. maddesi mülkiyetin anayasal olarak korunması, iş ve ticari sırlarından güvence altına alınması ile yakından ilişkilidir. Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği konusu vergileme sürecinde, yargılama sürecinde, ceza ile ilgili işlemler sırasında veya vergi yetkililerinin bilgi toplamaları esnasında görevleri sebebiyle öğrenmiş oldukları başkaları ile ilgili bilgileri de içermektedir. Ayrıca mükelleflerin ticari işleri ile ilgili sırları da bu kapsamda değerlendirilir⁶³⁴.

c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri

Almanya’da diğer birçok ülkede olduğu gibi mükellefler, gelir idaresinin kendilerini incelemeye başladığı andan itibaren bir kaygı duymaktadır⁶³⁵. Bu bağlamda özellikle mükelleflere ilişkin haklar ön plana çıkmaktadır. Aksi takdirde mükellefler bu haklarına ilişkin tam bilgiye sahip olamazlarsa tedirginlikleri artmaktadır.

⁶³³ Ekkehart Reimer, “National Report on Taxpayer Protection in Germany”, *Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, (Ed. Włodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek), Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, p. 207.

⁶³⁴ Gökbel, a.g.t., s. 111.

⁶³⁵ Rosemarie A. Rhines vd., “Tax Audits in Germany: a Primer and a Plan”, *The International Lawyer*, Vol 37, No 4, (Winter 2003), p. 997.

Almanya’da bir mükellef için inceleme ihtiyacının olduğuna karar verilmesi durumunda önce, yetkili vergi idaresi tarafından bir inceleme kararı hazırlanır. Mükellef için incelemeye tabi tutulacağına ana göstergesi de böylelikle yazılı inceleme kararının hazırlanmaya başlanmasıdır. Ancak yazılı inceleme kararı hazırlanana kadar, inceleme planında yer alsa bile, işletmenin incelenmemesine her daim karar verilebilmektedir. İnceleme kararı, içinde incelemeye ilişkin bilgilerin yer aldığı yazılı bir idari işlemdir ve yapılacak incelemenin hukuki temelini teşkil etmektedir. Yazılı inceleme kararının gerekçeli olmasına ilişkin durumda sadece, “onun anlaşılması için gerekliyse” bir zorunluluktur. Fakat, vergi idaresinin vergisel ve hukuki durum hakkındaki düşüncesi zaten vergi mükellefi tarafından biliniyor veya bilinebilecek durumda ise, gerekçeye ihtiyaç duyulmaz. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, yazılı inceleme kararında, incelemenin kapsamının ve mükellefin “inceleme sırasındaki hak ve ödevleri”nin de yer alması zorunludur. BpO, incelemenin kapsamını, incelemenin hukuki sebeplerini, incelenecek vergi türleri, hukuka uygun şekilde ödenmiş vergi iadeleri, primler, ekler ve gerekli hallerde incelenecek zaman dilimi şeklinde sıralamıştır⁶³⁶.

Almanya’da mükellefe, geniş bir hak talep etme yetkisinin sunulduğu görülmektedir. İncelemeye başlamadan belli bir süre önce, inceleme kararının tebliğ edilmek zorunda olunması sürpriz incelemenin önünü kapatmaktadır. Bu konuda, mükellefin inceleme memurlarını ret edebilme hakkı, inceleme sonucunda bağlayıcı karar isteyebilme hakkı mükellef hakları konusunda dikkat çekici örnekler arasında yer almaktadır⁶³⁷.

AO’nun 200. maddesi, vergi inceleme esnasında vergi mükellefine yüklenen sorumluluklar açısından büyük önem arz etmektedir. Kanunun mükellefin yapmak zorunda olduğu şey için kullandığı kavramın “yardımcı olmak” (beihillich sein) değil, “birlikte etki etmek” (mitwirkung) olduğuna dikkat çekilmelidir. AO’nun 90. maddesi bu ödevin asıl ana noktasını oluşturmaktadır. O maddede, vergi ilişkisine taraf olan herkesin (Die Beteiligten), olayların açıklanmasında, etki etmeleri yükümlülüğünün bulunduğu düzenlenmiştir. Konumuzu esas ilgilendiren 200. madde

⁶³⁶ Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 275-276.

⁶³⁷ Değirmendereli, a.g.m., s. 64.

de ise, bu ödevi inceleme bağlamında daha da genişletmekte, şekillendirmekte ve incelemenin selameti için sonuçlandırmaktadır⁶³⁸.

Mükellefler, inceleme esnasında vergilendirme açısından önem taşıyabilecek durumların tespitine etki etmek durumundadır. Bu kapsamda mükellefler; bilgi vermek, kayıtları, defter ve belgeleri, iş evrakı ve diğer belgeleri denetlenmesi için ibraz etmek, bu kayıtların anlaşılması için gerekli açıklamaları yapmak durumundadırlar. Ayrıca, kayıtlar elektronik bilgi işlem sistemi kullanılarak düzenlendiyse, inceleme memurunun kaydedilen bilgilere bakmasına, bu belgeleri denetlemek için bilgi işlem sistemini kullanmasına, talebi halinde memurun isteğine uygun bir şekilde bilgileri bilgisayarla değerlendirmesine yardımcı olmak ve kayıtlı belge ve bilgileri taşınabilir bellek üzerinde idarenin emrine hazır tutmak durumundadır (AO m. 200). Bir diğer husus ise; mükellefler incelenmeye başlanıldığında, bu esnada bilgi sözlü olarak da talep edilebilecektir. Yazılı olması şart değildir. İnceleme sırasında vergi mükellefinin hangi ödevleri yerine getirmek zorunda olduğu, vergi idaresi tarafından belirlenmektedir⁶³⁹.

AO'nun 204. maddesi ve devamına baktığımızda, mükelleflerin vergi incelemesi sonucunda idareden bağlayıcı bilgi talep etme haklarının olduğunu görmekteyiz. Bu hususta uygulamada idarenin yaptığı bir incelemede, daha önce yapmış olduğu önceki incelemede varmış olduğu sonuç ve buna dayanarak geliştirdiği davranışından cayma isteğiyle karşı karşıya kalılabilmektedir. Böyle bir cayma isteği mükellef için fazlasıyla sıkıntı verici bir durumdur. Ayrıca en önemlisi, ciddi hukuki ihtilaflara yol açacaktır. Bağlayıcı bilgi isteme hakkı aracılığıyla idarenin bu konudaki davranış değişikliğine gidebilme yetkisi önemli ölçüde daraltılmıştır⁶⁴⁰:

- Mükellefin talebi üzerine gerçekleştirilmektedir. Buna yönelik talebin yapılabilmesi de ancak bir inceleme üzerine mümkündür. Başka bir deyişle bir vergi incelemesi yoksa, bağlayıcı bilgi talebinde bulunulması da söz konusu değildir. Bu yüzden mükellefin zamanında talebini idareye iletmesinde büyük fayda vardır.

⁶³⁸ Değirmendereli, a.g.m., s. 61.

⁶³⁹ Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 282-283.

⁶⁴⁰ Değirmendereli, a.g.m., s. 63-64.

- Söz konusu bağlayıcı bilgi bir idari işlemdir ve yazılı olarak verilmek zorundadır. İdarenin mükellefin talebini reddetmesine karşı itiraz etme hakkı da bulunmaktadır.
- Böyle bir talep karşısında idarenin kendini bağlayıcı bilgi verip vermeyeceği hususu kendi takdir yetkisi kapsamındadır. Fakat buradaki takdir yetkisi sınırlandırılmış bir yetkidir. Çünkü kanunda “vermelidir” ifadesi geçmektedir. Bu sebeple burada idarenin talep üzerine bilgi vermesi ana kural, reddetmesi istisnaidir. Ret durumunda idare neden ret kararı verdiğini açıklamakla yükümlüdür.

İncelenecek mükellef tarafından inceleme yeri ve incelemeye başlanacak zamanın bilinmesi, mükellefin incelemeye hazırlanabilmesi ve böylece incelemenin sorunsuz gerçekleştirilmesi için gereklidir. İnceleme memurunun isminin bilinmesi ise, mükellefin inceleme memurunu reddedebilmesi için gereklidir. Mükellefe incelemeye hazırlanması için verilen sürenin “uygun bir süre” olup olmadığı, hükmün amacına uygun şekilde, mükellefe incelemeye hazırlanması için gerekli imkanı verip vermediğine göre teşkil edilir. Uygulamada bu süre kural olarak büyük işletmelerde dört hafta, diğer durumlarda ise iki hafta şeklinde belirlenmektedir⁶⁴¹. Bu durumu da inceleme sürecinde yer alan mükellef hakları kapsamında değerlendirmek mümkündür.

3. Japonya

Çalışmanın bu bölümünde Japon Vergi İdaresi ve inceleme sistemi, mükellef hakları, vergi inceleme sürecinde yer alan mükelleflerin hak ve ödevleri yer almaktadır.

a. Japon Vergi İdaresi (NTA) ve Vergi İncelemesi

II. Dünya Savaşı sonrasındaki süreçte yaşanan ekonomik buhran ve yüksek enflasyon ile birlikte Japonya, artan mükellef sayısına rağmen ihtiyaç duymuş olduğu vergi gelirlerini tahsil edemez hale gelmiştir. Bununla birlikte bir vergi reformu yapılmıştır. Ancak reform da beraberinde birçok sorunu gündeme getirmiştir.

⁶⁴¹ Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 277.

Örneğin, yeni sistem mükellefler tarafından kısa vadede anlaşılammıştır ve bu sebeple beyanname oluşturmada birtakım zorluklar oluşmuştur. Ayrıca vergi memurlarının sağlıklı bir değerlendirme yapmaksızın mükellefler nezdinde işlem yapmış olması mükelleflerin devlete olan güvenini sarsmıştır. Bu süreçte bir diğer önemli husus olarak karşımıza bireysel gelir vergisinin minimum düzeyde gelir elde edenlerden tahsil edilmesi çıkmaktadır. Bu düzeydeki mükelleflerin sayısının fazlalığından ötürü vergisel süreçleri yönetmede güçlükler meydana gelmiştir. Tüm bu sorunlar ulusal vergi idaresinin (National Tax Agency, NTA) kurulması ihtiyacını doğurmuştur⁶⁴².

Japon ulusal vergi idaresi, 1949 yılında Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulmuştur. Ayrıca bünyesi içerisinde çok sayıda vergi dairesini barındırmaktadır. Vergi idaresi, esas olarak hizmetlerin uygun şekilde yönetilmesini sağlamak, uygun ve adil değerlendirme yaparak, ülke içi vergilerin toplanmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu görevleri yerine getirirken en önemli nokta olarak Japon halkının mükellef olarak anlayışını ve güvenini kazanmak olduğuna inanmaktadır. Bu sebeple de, vergi elemanlarına beyan edilen NTA'nın görevleri "Missions of the NTA" olarak kamuya açıklanan görevleri yerine getirmek için uygulama standartları ve kurallarını oluşturmuştur⁶⁴³.

Vergi idaresi, vergi kanunlarının uygulanması, vergilerin tahakkuk ve tahsilatından sorumludur. NTA; denetimler, vergi danışma hizmetleri ve yoğun halkla ilişkiler faaliyetleriyle işini yürütmektedir. Japonya, beyan esasına dayalı bir vergi sistemini benimsemiştir. Beyana dayalı tarhiyat sistemi; ABD'nin kuvvetli etkisi altında kalarak, idari tarhiyat sisteminin yerine geçmek üzere 1947 yılında sisteme girmiştir. Mükellefler kendi beyanamesini doldurup, ortaya çıkan ödevi gönüllü bir şekilde yerine getirmektedir. Şayet vergi mükellefi, beyanamesini

⁶⁴² Kaya vd., a.g.e., s. 161; Yukitoshi Kimura, *Japan's Tax Administration Reform and the Self-Assessment System*, Japan Tax Administration Course III, Asian Development Bank Institute, Siem Reap, Cambodia, March, (2006), <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/apcity/unpan027667.pdf>, (erişim tarihi: 14.08.2018).

⁶⁴³ NTA Japan Report 2017, p. 5, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2017e_04.pdf, (erişim tarihi: 08.08.2018).

verilmesi gereken sürede vermez ise, o zaman vergi idaresi mükellefin genel varlığı nezdinde zorlayıcı tarhiyat ve tahsilata başvuracaktır⁶⁴⁴.

Japonya, dünyanın en güçlü ekonomileri arasında yer almaktadır. II. Dünya Savaşı sonrasında savaşın getirdiği yenilginin izlerinden kısa vadede kurtulmuştur. Mucize olarak da adlandırılan ekonomik çıkışı ortaya koymuş ve kısa denebilecek bir sürede dünyanın en güçlü birkaç ekonomisinden biri haline gelmiştir⁶⁴⁵. Savaş sonrası dönemde Japonya'nın vergi sisteminin yeniden düzenlenmesi, Carl S. Shoup'un başkanlık ettiği bir vergi komisyonu tarafından ABD'nin insiyatifinde gerçekleştirilmiştir. Komisyonun amacı, Japon ekonomisinin tam bir revizyonunu sağlayacak vergi sistemi tasarlamaktır. Bu misyonla dolaysız vergilere özellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisine büyük önem vermiştir. Tüm vergi sistemi yeniden yapılandırılmıştır ve dolaylı vergiden dolaysız vergiye doğru ülkenin gelir kaynağı kaymıştır. Fakat, daha sonra ABD'nin vergi sisteminde başlattığı değişiklik ile vergilerin çoğu yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra ya kaldırılmış ya da değiştirilmiştir⁶⁴⁶.

Japonya'da vergiler Anayasa'ya dayalı olarak, Japon Ulusal Kongresi'nin onayladığı kanunlarla uygulanmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergiler, vergi kanunlarının kanunilik prensibine dayalı olarak merkezi devlet ve mahalli idarelere toplanmaktadır. Ayrıca kanunlar bir sisteme bağlı değildir ve uygulanabilir kanunların spesifik bir işlemin vergisel uygulaması belirlenmeden önce çok dikkatli hazırlık aşamasından geçmelidir⁶⁴⁷.

Vergi inceleme işlemi, "investigator" adı verilen denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. İnceleme elemanları, NTA merkezinde ve bölgesel dairelerde görevlidir. Temel görevleri, vergi incelemesi ilgisi bulunanları sorgulamak ve defter vb. diğer kayıtları incelemek ve bunlar sonucunda yapılan muayene işlemi sırasında yapılan usulsüzlük ve vergisel hataların tespitini sağlamaktır. Japonya'da

⁶⁴⁴ Emin Taylan, "Japon Vergi İdaresinin Genel Görünümü", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 70, (Haziran 1987), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/583>, (erişim tarihi: 09.08.2018).

⁶⁴⁵ Birol Kovancılar, "Japon Vergi Reformlarının Kısa Bir Tarihi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 307, (Mart 2007), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4371>, (erişim tarihi: 09.08.2018).

⁶⁴⁶ Hiromitsu Ishi, "Japan", *The Tax System in Industrialized Countries*, (Ed. Ken Messere), Oxford University Press, New York, 2002, p. 214.

⁶⁴⁷ Zeynep Arıkan (b), "Japon Vergi Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 211, (Nisan 2006), s. 103.

“Kokuzei Sogo Kangri” (KSK)⁶⁴⁸ sistemi, tüm bölgesel vergi dairelerini birbirine bağlayan ve NTA ile çevrimiçi bağlantı kuran, mükelleflerin beyannamelerinin ve vergi ödemelerinin depolandığı, vergi incelemesi ile ertelenen vergilerin tahsilini yıllar itibariyle karşılaştırmalı analiz yapmayı sağlayan bir otomasyon projesidir⁶⁴⁹.

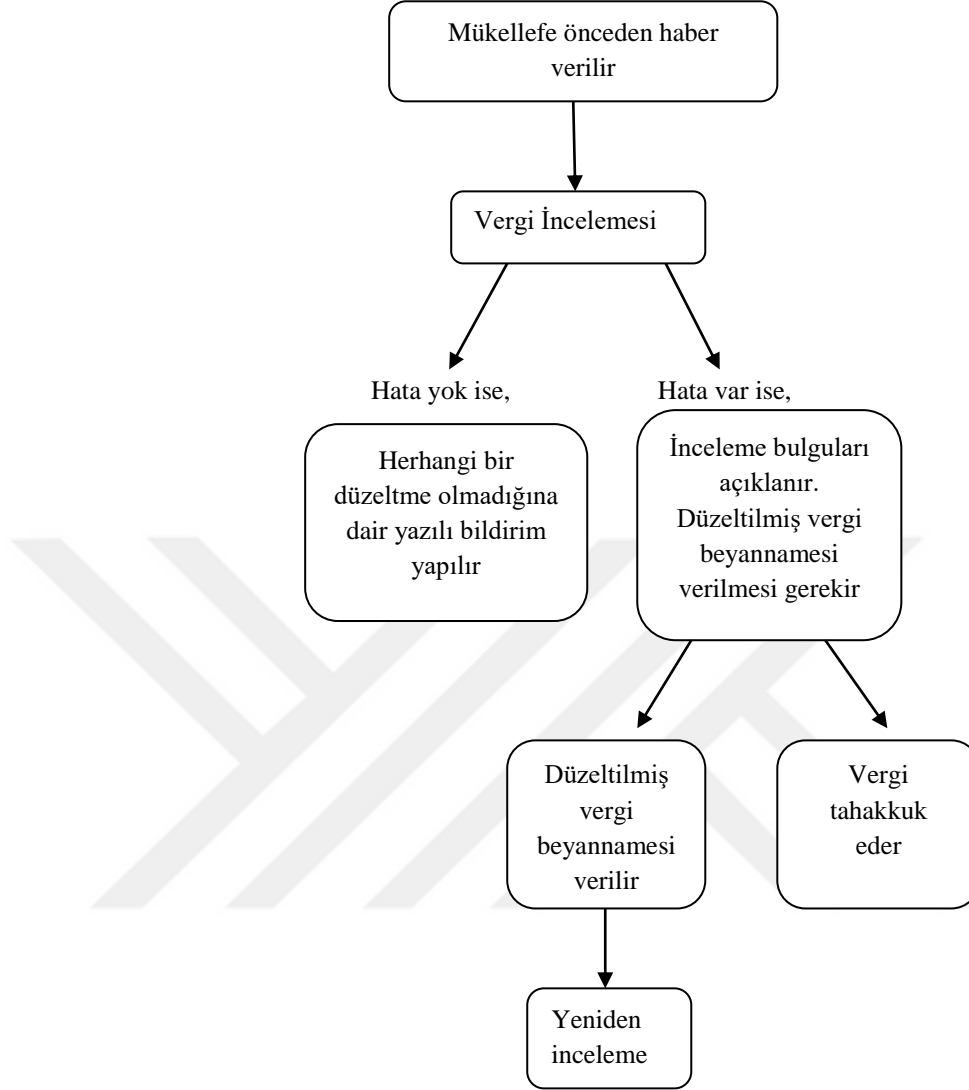
Japonya’da vergi incelemesi bir ihbar veya olağan resmi değerlendirme sürecine bağlı olarak idare tarafından başlatılır. Sonraki aşamada yapılan inceleme sonucu elde edilen bulgular mükellefe açıklanır. Mükellefe düzeltilmiş vergi beyannamesi vererek ek vergi ödemesi önerilmektedir. Genel olarak vergi incelemesinde kullanılan veriler ücretliden yapılan stopaj kayıtları, kar payı ödeme kayıtları, vergi beyannameleri, muayene esnasında ele geçen belge ve vesikalar ile mükellefin kanuni olarak tutması gereken defterleridir. Bu veriler, sadece genel bir inceleme veya cezai soruşturmada kullanılmayacaktır. Aynı zamanda mükellefe rehberlik için de önemlidir. Gelişmiş bir ülke olarak Japonya’da, otomasyon odaklı bilgiye erişim ve inceleme yapısıyla denetim süreci nitelikli bir konumdadır⁶⁵⁰. Japonya’da vergi incelemesine ilişkin süreç şekil 6’daki biçimde gösterilebilir.

⁶⁴⁸ NTA Japan Report 2017, p. 25, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2017e.pdf, (erişim tarihi: 14.08.2018).

⁶⁴⁹ Kaya vd., a.g.e., s. 162.

⁶⁵⁰ Kaya vd., a.g.e., s. 163.

Şekil 6: Japonya'da Vergi İnceleme Süreci



Kaynak: Japan Tax Update Significant Update On Tax Audit Procedures, Issue 84, (February 2013), p. 2, <https://www.pwc.com/jp/en/taxnews/pdf/tax-audit-procedures-e.pdf>, (erişim tarihi: 10.08.2018).

Şekil 6'da yer aldığı üzere, vergi incelemesi için idare prensipte mükelleflere resmi bir inceleme belgesi sunmalıdır. Vergi incelemesi bitirilirken ise, vergi idaresinin bir değerlendirmenin yapılmasının gerekli olmadığını düşünmesi durumunda, yetkililer yine mükellefe yazılı olarak bildirmelidir. Etkili veri ve yeterli bilgi toplayabilmek için, konusunda uzmanlaşmış kişilerle birlikte sistem geliştirmek için çalışmalar devam etmektedir⁶⁵¹. NTA, üç ay içinde mükellefler hakkındaki

⁶⁵¹ NTA Japan Report 2017, p. 31, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2017e.pdf, (erişim tarihi: 14.08.2018).

yeniden inceleme taleplerini işleme koymak için çalışmaktadır ve prensipte bir yıl içinde yeniden değerlendirme işlemini gerçekleştirmektedir⁶⁵².

Son olarak vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin vergi inceleme sürecine bakacak olursak, vergi kaçırıldığına ilişkin NTA tarafından şüphe duyulması ile sürecin başladığı karşımıza çıkmaktadır. Daha sonra vergi kaçakçılığının ölçeğini belirlemek için bir ön araştırma takip etmektedir. Akabinde mükellefin vergi kaçırıldığına ilişkin delillerin ortaya çıkması halinde idari soruşturma başlatılması ile vergi incelemesi başlar. En son ise, inceleme raporu hazırlanır ve soruşturma başlatılması için savcılığa başvurulmaktadır⁶⁵³.

b. Mükellef Hakları

Japon Anayasası'nın 30. maddesine göre, insanların kanunlara göre vergi ödemekle yükümlü olduğu beyan edilmiştir. Ayrıca 84. maddeye baktığımızda devletler, kanun dışında ya da kanunun öngördüğü şartlar haricinde yeni vergiler almayacak veya mevcut vergiler uygulamayacaktır. Kanunlar dışında kişilere vergiler yüklenemeyecektir⁶⁵⁴.

Japonya'da vergiyi doğuran olay; mevzuat (yazılı kanun) veya mevzuattan türetilen idari emirler ile tanımlanmış, mümkün olduğu kadar açık ve net olması hedeflenmiştir. Vergi otoritelerinin, mevzuatta açıklandığı gibi mükelleflerin yükümlülüklerini azaltma yetkisi yoktur. Vergilemenin adil olması, vergi mevzuatının geriye doğru yürümemesi, mükelleflerin haklarının korunması ilkeleri benimsenmiştir⁶⁵⁵. Ayrıca, vergisel işlemler hakkındaki bilgiye kamuoyu tarafından kolaylıkla ulaşılabilmektedir. Bu sayede mükellefler vergi idaresiyle olan vergisel

⁶⁵² NTA Japan Report 2017, p. 52, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2017e.pdf, (erişim tarihi: 14.08.2018).

⁶⁵³ Kaya vd., a.g.e., s. 165.

⁶⁵⁴ Gülşen Gedik, "Taxpayer Rights in Japan", *32nd International Public Finance Conference/TR Proceedings Book*, (Ed. Adnan Gerçek, Özhan Çetinkaya), Ekin Yayınevi, Bursa, Mayıs, 2017, p. 82.

⁶⁵⁵ Eiichiro Nakatani, Masato Ohno, "General Report", *The Practical Protection of Taxpayers Fundamental Rights*, International Fiscal Association 2015 Basel Congress Cahiers, Vol 100, No 2, 2015, p. 462-463.

işlemlere eşit bir şekilde katılabilmektedirler. Ancak tüm bunlara rağmen, vergisel işlemlerde birtakım belirsizlikler söz konusu olmaktadır⁶⁵⁶.

Japonya mükellef haklarına önem veren bir ülkedir. Hem sosyal hem de idari yapılar ve vergi sisteminin yapısı, konunun gündeme getirilmesine ve dikkat çekilmesine neden olmuştur. Vergi otoritesinin vergi sistemindeki aşırı baskınlığı, yanlış ve sınırsız takdir yetkisine ve haksız, şeffaf olmayan bir usulün tahakkümüne yol açmıştır. Böylelikle mükelleflerin haklarını, vergi makamlarından ziyade mükellefler açısından adil, şeffaf bir idare ile güvence altına almak ve korumak, ülkede uzun süredir gündemdedir⁶⁵⁷.

Ülkede yaşanan nüfus ve düşen doğum oranı, vergi sisteminin amacından sapmasına ve mükellef haklarının farklı bir boyut kazanmasına neden olmuştur. Hem sistemi düzenlemek hem de mükellef haklarının korunması amacıyla adil, basit, tarafsız ve şeffaf bir vergi sistemi oluşturmak için önemli reformlar gerçekleştirilmiştir. 2000’li yıllarda gerçekleştirilen bu reformlar, vergi sisteminde mükelleflere daha fazla önem vermek için önemli bir fırsat sağlamıştır. Mükelleflere öncelik veren bir vergi sistemi oluşturulması amacıyla, 1 Mart 2002’de “yapısal vergi reformu için ulusal forum” (the National Forum for Structural Tax Reform, NFSTR) oluşturulmuştur. NFSTR’nin temel amacı mükelleflerin haklarını belirlemektir. Forum ile Avrupa ve ABD’de mükellefler, mükellef hakları bildirgesi ile güvence altına alınmıştır⁶⁵⁸.

Japonya’da mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresinin bünyesinde mükellef şikayetlerini değerlendirme ve çözüme kavuşturmak için, diğer birçok gelişmiş ülkelerde olduğu gibi bir sistem geliştirmiştir. Bu anlamda Japonya’da mükellef ile gelir idaresi ilişkisini düzenleyen “vergi mükellefi destek birimi” (Taxpayer Support) Temmuz 2001’den bu yana hizmet vermektedir. Ayrı bir kanuni düzenlemeyle kurulan bu birim, gelir idaresine bağlı olarak karşılaşılan sistematik sorunlara ilişkin raporlama gerçekleştirmektedir⁶⁵⁹. NTA, mükelleflerin anlayış ve güvenlerini

⁶⁵⁶ Koji Ishimura, “The State of Taxpayers’ Rights in Japan”, *Revenue Law Journal*, Vol 7, Issue 1, (May 1997), p. 167.

⁶⁵⁷ Hatice Yurtsever (b), “Anatomy of Taxpayers’ Rights: Case Study of Turkey”, *Pakistan Journal of Social Sciences*, Vol 7, Issue 5, (2010), p. 337-338.

⁶⁵⁸ Yurtsever (b), a.g.m., p. 338.

⁶⁵⁹ OECD, *Tax Administration 2013*, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2013, p. 47.

kaybetmemek için mükelleflerin perspektifinden sorunları hızlıca ve içtenlikle cevaplayabilmek için bu birimi kullanmaktadır⁶⁶⁰. Mükellef hakları konusunda ise, yayımlanan raporlar ile mükellefler bilgilendirilmeye çalışılmaktadır. Raporlarda, mükelleflerin bazı özel karşılaşılabilecekleri sorunlarda hangi haklarının yer aldığı bulunmaktadır ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Ancak resmi olarak mükellef hakları bildirgesi yer almamaktadır.

Japonya'nın mevzuatında; mükellef haklarını belirleyen açık hüküm bulunmamakla birlikte, genel mükellef haklarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Ancak günümüzde mükellef haklarının içeriğine yönelik ihtilaf devam etmektedir⁶⁶¹. Her ne kadar yayımlanan raporlar aracılığıyla gerekli bilgilendirmeler yapılmaya çalışılsa da kanun içinde mükellef hakları bölümü olması veya mükellef haklarının bildirge haline getirilmesi mükelleflerin lehine olacaktır.

Mükelleflerin vergi mahremiyeti, "Ulusal Vergilerin Genel Kanunu" (General Law of National Taxes) ve "Ulusal Kamu Hizmeti Kanunu" (National Public Service Act) da dahil olmak üzere birçok kanunla korunmaktadır. Bu kanunların ihlali ve/veya para cezası ile cezalandırılmaktadır. Bir devlet çalışanı bu kanunları ihlal ederse Ulusal Kamu Hizmeti Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan disiplin hükümleri uyarınca idari olarak cezalandırılır. Ancak bazı durumlarda bilgilerin açıklanması talep edilebilir. Mükellefler de ifşa edilen herhangi bir bilgide hataların düzeltilmesini talep etme hakkına sahiptirler⁶⁶².

Japonya'da, vergi mahremiyeti ile ilgili birçok OECD ülkesine benzer şekilde sadece vergi beyannamelerinin veya vergi kaçırıcıların kamuoyuna açıklanması şeklinde uygulama yapılmaktadır. Japonya'da bazı kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi beyannameleri ile ilgili bilgilere erişimine izin verilmektedir⁶⁶³.

İdare mükellef hakları kapsamında, mükelleflerin haklarını ve çıkarlarını korurken kötü niyetli mükelleflere karşı sıkı bir tutum sergilemektedir. Vergilendirmede yapılan hatalar üzerine, mükellefin inceleme aşamasında neleri

⁶⁶⁰ NTA Japan Report 2017, p. 51, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2017e.pdf, (erişim tarihi: 14.08.2018).

⁶⁶¹ Koji Ishimura, *The State of Taxpayers' Rights in Japan a Survey of the Legal Situation*, Asahi University, Institute for International Trade Law, Gifu, Japan, 1995, p. 119.

⁶⁶² Nakatani, Ohno, a.g.r., p. 467.

⁶⁶³ Işıl Fulya Orkunoğlu Şahin, "Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, (2012), s. 212.

doğruladığı ve nesnel olarak incelendiğine şüphe olmamalıdır. Mükellef hakları kapsamında bir diğer konu, giderek karmaşıklaşan vergisel işlemlere karşı idarenin sistematik olarak çalışmasıdır. Böylelikle mükelleflerin herhangi bir sorunla karşılaşmamaları için idarenin elinden geleni yaptığı görülmektedir. Ancak bu çerçevede idare uluslararası işlemler için, vergi anlaşmalarına dayalı olarak yabancı vergi otoriteleri ile bilgi değişimi yapmaktadır ve vergi kaçakçılığına karşı sıkı bir tutum sergilemektedir. Aksi takdirde idarenin başa çıkabilmesi mümkün değildir. Aynı zamanda idare, büyük şirketlerin vergisel konularda kurumsal yönetişiminin güçlendirilmesi için şirketlerin yöneticileri ile temaslarda bulunarak onların süreçlerini iyileştirme çalışmaları yürütmektedir⁶⁶⁴.

Japon hükümeti, yıllık vergi revizyon planı çerçevesinde mükellef haklarının tesis edilmesiyle ilgili açıklamalarda bulunmaktadır. Açıklanan vergi revizyonu kapsamında; idarenin adalet, şeffaflık ve geçerliliğin kendi sloganları olduğunu duyurmuştur. Vergi politikası ve sosyal güvenlik politikası arasında kapsamlı entegrasyon sağlanması, ayrıca vergi sistemleri arasında küreselleşme ve uluslararası işbirliğinin esas olması üzerinde yoğunlaşmaktadır⁶⁶⁵.

Mükellefler ile vergi otoriteleri arasında karşılıklı güven, anlayış varsa ve mükellef hakları kapsamlı bir şekilde kurumsallaşmış ve korunuyorsa, bu işbirliğinin devam etmesi muhtemeldir. Bu yüzden ki; mükellef haklarının korunması, Japon hükümetinin uluslararası bir yükümlülüğü olarak gerçekleştirilmelidir⁶⁶⁶.

Mükellef hakları kapsamındaki diğer hususlara baktığımızda, mükellefler vergi idaresi tarafından hesaplanan vadesinde ödenmeyen vergiler için gözden geçirme talebinde bulunabilirler. Bu gözden geçirme talebi sistemi, mükelleflerin haklarını ve çıkarlarını basit ve hızlı bir şekilde korumak için geliştirilen bir yöntemdir. Prensip olarak bir amaca hizmet eden bu sistem, mükellefi ilk olarak mahkemeye dava açmadan önce gözden geçirme talebinde bulunmaya yönlendirmektedir⁶⁶⁷.

⁶⁶⁴ NTA Japan Report 2017, p. 8, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2017e.pdf, (erişim tarihi: 14.08.2018).

⁶⁶⁵ Yuri Matsubara, "Tax Transparency", *National Report in Japan*, (2018), p. 1.

⁶⁶⁶ Ishimura, a.g.m., p. 210.

⁶⁶⁷ NTA Japan Report 2017, p. 50, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2017e.pdf, (erişim tarihi: 14.08.2018).

Japonya’da mükelleflerin bilgilendirilmesi için, “beyanname düzenleme kılavuzu”nun yer aldığı görülmektedir. Ayrıca “vergi avantajları rehberi” ve gelir idaresinin internet sitesi aracılığıyla mükellefler bilgilendirilmektedir⁶⁶⁸. İlâveten Japonya’da “vergi ödeme çağrı merkezi” (Tax Payment Call Center) aracılığıyla da mükelleflerin ayrıntılı bilgi alma hakkı bulunmaktadır⁶⁶⁹. Bu sayede mükelleflerin gerekli bilgilere ulaşımı kolaylaştırılmaya çalışılmıştır.

c. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri

Mükellef haklarının bir bütün olarak korunması, adil vergi sistemi için gerekli bir husustur. Bu açıdan bakıldığında mükellefin haklarını ve vergi otoritesinin denetleme, inceleme veya bilgi toplama yetkisinin idari gücü ile arasındaki dengesi dikkatle incelenmelidir. Gelişmiş bir ülke olarak Japonya’da, vergi inceleme sistemi ve mükellef haklarına gereken önem verilmektedir. Kanunilik ve gizlilik ilkelerinin çok iyi işlendiğini gördüğümüz sistemin, mükellefleri de koruduğu gözden kaçmamaktadır⁶⁷⁰.

Diğer ülke örneklerinde olduğu gibi beklenen durum mükelleflerin inceleme sürecinde dürüst davranması, istenilen bilgileri idareye vermesi ve bunları yaparken de kanunlara uymasıdır. İdare de, bütünlük ve eşitlik ilkesi prensiplerince mükelleflere eşit davranmalıdır. Mükellefler, cezai yaptırımla karşılaşmamak için vergileme işlemlerinde gerekli özeni göstermelidir. Fakat gerekli özeni göstermek sadece mükellef açısından değil idare tarafından da beklenmektedir.

Japonya’da vergi incelemesine başlanırken vergi idaresi prensip olarak, mükellefe resmi bir inceleme belgesi gönderir. Vergi incelemesine karar verilirken, vergi idaresinin bir değerlendirme yapılamaması gerektiğini düşünmesi halinde, yetkililer mükellefi yazılı olarak bilgilendirmelidir⁶⁷¹. Görüldüğü üzere incelemenin başlangıç aşamasında mükellef hakkı olarak değerlendirebileceğimiz bilgi edinme

⁶⁶⁸ Gerçek, a.g.m., s. 129.

⁶⁶⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz: NTA, https://www.nta.go.jp/english/taxes/call_center/index.htm, (erişim tarihi: 17.08.2018).

⁶⁷⁰ Gedik, a.g.e., p. 83.

⁶⁷¹ Japan Tax Update Significant Update On Tax Audit Procedures, Issue 84, (February 2013), p. 2, <https://www.pwc.com/jp/en/taxnews/pdf/tax-audit-procedures-e.pdf>, (erişim tarihi: 10.08.2018).

hakkı karşımıza çıkmaktadır. Bu konuda idarenin hassas davranması önem arz etmektedir.

Vergi inceleme sürecinde zamanlamanın ve işlemlerin çok katı kurallara bağlanmadığı görülmektedir. Ayrıca bir diğer önemli husus idarenin arama veya el koyma gücünün olmadığı görülmektedir. Ancak mükelleflerin idare tarafından istenilen defter ve belgeleri ibraz etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yaptırımla karşılaşılacaktır.

Japonya’da incelemenin vergi idaresi tarafından başlangıçta önerilen tarih ve zaman konusunda uzatımı söz konusu olabilmektedir. Bu durumda mükellefler herhangi bir hak iddia edemezler. Ancak daha önce bahsettiğimiz üzere idare, incelemenin kapsamına göre daha sorunsuz işletilebilmesi için mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerine el koyabilmektedir. Dolayısıyla mükellefler, ödevleri kapsamı içinde gereklilikleri yerine getirmelidir. Alan incelemesi sırasında, inceleme yetkilisinin sorgulama ve inceleme yetkisi kesinlikle o alan ile sınırlıdır. Aksi takdirde mükelleflerin hakkı çiğnenmiş olacaktır. Bir diğer önemli husus ise, inceleme sırasında inceleme yetkilileri mükellefin izni olmaksızın çekmecelerini veya kasalarını kendi istekleriyle açamazlar⁶⁷².

İnceleme sürecinde düzeltme bildirim alan mükellef, yeniden incelenme talebinde bulunabilir. Ayrıca mükellef, “ulusal vergi mahkemesi”ne (National Tax Tribunal) gözden geçirme talebinde bulunabilir. Bölge mahkemesinde kaybedilen dava daha sonra yüksek mahkemeye de taşınabilmektedir. Mükellefler, dava edilen karara karşı itiraz yoluna gidilebilmektedirler⁶⁷³. Bu durumda da mükelleflerin başvuru ve itiraz hakkıyla karşılaşmaktayız. Birçok ülkede de yer alan bu hak Japon vergi sisteminde de mevcuttur.

İnceleme sonucunda usulsüzlük olmaması halinde, mükellefin beyanı doğrulanmış olmaktadır. Bununla birlikte, daha sonraki yıllarda yeni bir sorun tespit edilirse yeniden incelenmeyi yasaklayan bir hüküm yoktur. Bu sebeple vergi idaresi ikinci bir inceleme gerektiren durum belirlediği takdirde, mükellef inceleme geçirecektir⁶⁷⁴. Mükellefin inceleme geçirmeyi reddetme hakkı söz konusu değildir.

⁶⁷² Ishimura, a.g.e., p. 53-54.

⁶⁷³ Nakatani, Ohno, a.g.r., p. 472.

⁶⁷⁴ Ishimura, a.g.e., p. 56.

Görüldüğü üzere mükelleflerin ödevleri zaten halihazırda ilgili özel vergi kanunlarında yer almaktadır. Mükellefler de bu ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Aksi takdirde yaptırımla karşılaşmaktadır. Ancak mükelleflerin hakları açısından baktığımızda, her ne kadar geçmişe göre bir hayli yol katedilmiş olsa da hala eksiklikler dikkat çekmektedir. Bu eksikliklerin başında, mükelleflerin tüm haklarını görebileceği resmi idari bir belge olmaması gelmektedir. Yine de yayımlanan raporlar ile mükellefler bilgilendirilip başvuru yolları açıkça anlatılmaktadır. Bu durum da, sorunun belli bir parçasını çözmektedir. Mükellefi destek biriminin bu anlamda mükellef haklarını uygulamak ve izlemek için etkin bir mekanizma olduğu kanaatindeyiz.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖDEVLERİ

Gelir idarelerinin mükellef odaklı yapılandırılmasıyla birlikte önemi giderek artan mükellef hakları; mükellef ile idare arasındaki hukuki ilişkide mükellefler açısından idareden talep edebilecekleri hakları ifade ederken, idare açısından vergileme sürecinin tüm aşamalarında mükelleflere sunacağı hizmetin bir bakıma kalite standartlarını belirlediği düzenlemelerdir⁶⁷⁵. Bu sebeptir ki ödev konusunu da haklardan ayrı bir şekilde değerlendirmek gerekir. Aksi takdirde madalyonun diğer yüzünün eksik kalacağı kanaatindeyiz.

I. VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA MÜKELLEF HAKLARI

Vergi incelemesi, vergilendirme sürecinde mükellef ile vergi dairesi ilişkisindeki en hassas kısımdır. Ayrıca vergi incelemesi, icrai işleme yardımcı nitelikte bir süreçtir⁶⁷⁶. Tüm bunlar değerlendirildiğinde vergi incelemesi ve o süreçteki mükellef haklarının önemi yadsınamaz boyuttadır.

Vergi incelemesi uzun bir süreç gerektirebilmektedir. Bu sebeple, sürecin hem kendisi hem de uzunluğu mükellefleri doğrudan etkilemektedir. İnceleme sürecinden, mükelleflerin olumsuz etkilenmelerini önleyecek olan mükellef haklarının genişliğidir. Vergi incelemesi, çeşitli değişiklikler neticesinde günümüzde mükellef hakları yönünden daha ağırlıklı bir niteliğe kavuşmuştur. Vergi incelemesine başlandığını gösteren belgeden (incelemeye başlama tutanağı) incelemenin yürütüleceği en fazla süreye kadar birçok ayrıntı incelemeye başlama aşamasında

⁶⁷⁵ Yarar, a.g.m., s. 70.

⁶⁷⁶ Bekir Baykara (c), "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 314, (Ekim 2007), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4512>, (erişim tarihi: 23.09.2018).

bildirilmek zorundadır⁶⁷⁷. Buradan da esasen, tüm sürecin sistematik olarak işlerlik kazanma yolunda ilerlediğine delalet eden emareler görülmektedir. Vergi inceleme sürecinin her aşaması mükellefin karşılaştacağı işlem açısından farklı bir öneme sahiptir. Ancak, vergi inceleme sürecinde mükellefin en önemli beklentisi, çalışmaların beklenen kapsamda ve sürede tamamlanmasıdır.

Mükellef hakları konusu ise daha öncede bahsedildiği üzere, en iyi yasal olarak korunabilmektedir. Buna rağmen; mükellef ombudsmanlığı gibi bağımsız kanuni sistemler de, eşit derecede önem arz etmektedir. Aynı zamanda mükellef hakları, hem vergi yöneticileri hem mükellefler hem de mali müşavirler tarafından çok iyi bir şekilde anlaşılmalıdır. Şayet bu durum taraflar arasındaki gönüllü uyum ile gerçekleşirse daha iyi bir sistem geliştirilmiş olacaktır⁶⁷⁸.

Vergi idaresi tarafından vergi incelemesi gerçekleştirilirken mükelleflerin haklarının gözetilmesi, vergi inceleme elemanlarının da genel anlamda mükelleflere karşı ödevlidir. İncelemeye tabi olan mükellefler, beyana dayalı mükellefiyetin sonucu olarak ortaya çıkan bir yükümlülüktür. Vergi inceleme sürecinde taraflar, sahip oldukları hak ve yetkilere uygun hareket ettikleri, buna karşın ödevlerini de gereğiyle yerine getirdikleri ölçüde sağlıklı ve hukuki zemine oturmuş bir vergi incelemesinden bahsetmek söz konusu olacaktır⁶⁷⁹. Bu konuda, GİB ve VDK Başkanlığı'nca yayımlanan rehberlerde verilen, vergi inceleme sırasındaki mükellef hakları; tarafımızca güncellenerek konu ele alınmıştır. Diğer taraftan VDK'nın kurulmasından sonraki süreçte vergi incelemesine ilişkin mevzuat değişikliklerine de yeri geldikçe değinilmeye çalışılmıştır.

A. Vergi İncelemesine Alınmanın Hukuki Dayanağının İstenmesi Hakkı

Mükelleflerin; kendilerinden defter, belge ve bilgi isteyen vergi inceleme elemanlarının bu konuya ilişkin kendilerine yazdıkları resmi yazıdan hangi sebeple defter ve belgelerin inceleme amaçlı istendiğini bilmeleri önem arz etmektedir.

⁶⁷⁷ Tayfun Şahin (b), "Vergi İnceleme Türünün Belirlenmesi, İnceleme Sürecine ve Mükellef Haklarına Etkisi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 309, (Eylül 2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31408>, (erişim tarihi: 24.09.2018).

⁶⁷⁸ Duncan Bentley (c), "Revisiting Rights Theory and Principles to Prepare for Growing Globalisation and Uncertainty", *International Conference on Taxpayer Rights*, Washington DC, (November 2015), p. 19.

⁶⁷⁹ Kükrer, a.g.e., s. 161-162.

İlaveten, vergi inceleme elemanlarının kendilerinden vergi incelemesi yapmakla görevlendirildiğine ilişkin Bakanlık ya da Başkanlık yazısının olup olmadığına dikkat etmeleri gerekmektedir⁶⁸⁰.

Vergi incelemelerinin amacı; VUK'un 134. maddesine göre, “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak*” olarak belirlenmiştir. VUK'un idari usulleri düzenleyen bir kanun olması, vergi incelemesinde, incelemeye yetkili olanların bu kurallar kapsamında inceleme yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Mükellefler, incelemenin neden yapılacağını ve incelemenin sonucunu öğrenme hakkına sahiptir⁶⁸¹. Bu bağlamda inceleme elemanlarının da mükellefe bilgi, belge ve defter isteme yazılarında bu hususlara gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir⁶⁸².

Mükelleflerin hangi sebeple incelemeye alındığını bilmek en temel hakları arasında yer almaktadır. Bu hak ancak bir şartla eksik yerine getirilebilir. O durum da aramalı vergi incelemesi durumunda muhbir söz konusu ise, incelemenin hukuki dayanağında muhbire yer verilmez. Fakat VUK'un 142. maddesine göre; inceleme tamamlandığında muhbirin iddia ettiği hususlar gerçek çıkmadığı durumda⁶⁸³, hesapları incelenen mükellefin muhbirin adını isteme hakkı söz konusudur⁶⁸⁴.

B. Kimlik Gösterilmesini İsteme Hakkı

Mükellefler, inceleme yapmaya gelen yetkililerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren resmi kimliklerini isteme hakkına sahiptir. Bu hak, VUK'un 129 ve 136. maddeleri arasında yer alan hükümlerden kaynaklanmaktadır. Bu durum aynı zamanda inceleme yapmaya yetkili olanlar açısından yükümlülük olarak değerlendirilebilir.

Aynı durum, vergi incelemesi yönetmeliğinin 10. maddesinde de belirtilmiştir. Buna göre; vergi incelemesine yetkili olanlar incelemeye başlamadan önce

⁶⁸⁰ Erol (b), a.g.e., s. 113.

⁶⁸¹ Danıştay 9. Daire, 03.03.1999 tarih ve E: 1998/1165, K: 1999/900; Danıştay 4. Daire, 24.02.2005 tarih ve E: 2004/780, K: 2005/274.

⁶⁸² Kükrer, a.g.e., s. 162.

⁶⁸³ “*Vergi kayıp ve kaçacağını haber verene ihbar ikramiyesi ödenebilmesi için ihbar edilen kişi hakkında yapılan inceleme sonucu vergi tahakkuk ettirilmiş olması şartı aranmaktadır*”. Danıştay 3. Daire, 13.06.2001 tarih ve E: 2000/2817, K: 2001/2382.

⁶⁸⁴ Erol (b), a.g.e., s. 113; Kükrer, a.g.e., s. 162.

memuriyet sıfatlarını belirterek, vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliği nezdinde inceleme yapılan ve diğer ilgililere gösterirler. Mükellefin tedirginlik yaşamaması ve dolandırıcılıkların önüne geçilmesi açısından vergi incelemesine yetkili olanların kimliğini, nezdinde inceleme yapılan mükellefe göstermesi oldukça önemli bir husustur⁶⁸⁵. Tüm bu sebeplerden ötürü mükellefin, kanun maddesinde yer alan nitelikleri haiz bir kimlik tarafına gösterilmeden inceleme yapılmasına izin vermeme hakkı bulunmaktadır⁶⁸⁶.

Vergi inceleme elemanlarının kendilerinden kimlik isteyen mükellefe karşı da saygılı ve özenli davranmaları gerekmektedir. Unutulmamalıdır ki, kimlik gösterilmesini isteme kanuni hükmün bir gereğidir. O yüzden de bu tip konularda kişisel alınganlıkların yer almaması beklenmektedir⁶⁸⁷.

Mükellefin inceleme elemanının kimliğini görme hakkı uygulanabilecek en kolay haklardan biri olmasına rağmen bazen inceleme elemanı ile mükellef arasında yaşanan anlaşmazlıktan ötürü bu hak bile ihlale uğrayabilmektedir. Bunun önüne geçilebilmesi adına incelemeye başlanılmadan önce inceleme yapmaya yetkili olanın buna dair kimliğini göstererek mükellefe hak ve ödevlerini hatırlatması daha doğru olacaktır⁶⁸⁸.

C. Defter ve Belgelerin Usulüne Uygun Olarak İstenmesini İsteme Hakkı

Adil ve etkin bir vergi sistemi için, mükelleflerin kanunda öngörülen defterleri tutması ve ilgili belgeleri düzenlemesi gerekmektedir. Defter ve belge düzenine uyulmasıyla, tüm işlemler bir düzen içinde kaydedilmiş ve beyan edilecek vergi matrahlarının bu kayıtlar üzerinden daha kolay tespit edilebilmesi söz konusu olacaktır⁶⁸⁹. VUK'un 14. maddesine göre, *“inceleme elemanlarının vergi incelemesi çerçevesinde isteyecekleri her türlü bilgi ve belgeyi yazılı olarak istemeleri ve bunun*

⁶⁸⁵ Bekir Baykara (d), “Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanun’dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215, (Kasım 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11898>, (erişim tarihi: 27.09.2018).

⁶⁸⁶ Mustafa Korkmaz (b), “Vergi İncelemesi Öncesinde-Esnasında –Sonrasında Mükellef Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 329, (Şubat 2016), s. 33.

⁶⁸⁷ Erol (b), a.g.e., s. 114.

⁶⁸⁸ Yasin Selvi, “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 232, (Ocak 2019), s. 211.

⁶⁸⁹ Mehmet Yüce, “Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 421, (Eylül 2016), s. 19.

içinde mükellefe en az 15 gün süre tanınmaları gerekmektedir". Hem defter ve belge isteminde hem de bilgi isteminde bu süre 15 günden aşağı bir süre olamaz⁶⁹⁰. Kanunun 17. maddesine göre de mükellefler, gerekçelerini açık olarak ortaya koymak suretiyle ek süre talebinde bulunma hakkına sahiptirler. Ayrıca, VUK'un 13. ve 15. maddelerine göre, ek süre alındığında eğer bir mücbir sebep söz konusu ise, mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar süre durmaktadır. VUK'un 12 ve 16. maddelerine göre de, ölüm durumunda mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilebilmesi için süreler 3 ay uzamaktadır⁶⁹¹.

Mükelleflerin defter ve belgelerinin yazılı şekilde istenmesi hukuki hakların tespiti açısından büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda, telefonla ya da sözlü olarak defter, belge ve bilgi isteme eylemine öncelikle vergi inceleme elemanlarının başvurmaması gerekmektedir. Aksi takdirde, mükelleflerin nezaketli bir şekilde inceleme elemanından bu isteklerini yazılı olarak yapmalarının gerekli olduğunu söylemeleri hukuki açıdan oldukça önemlidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özellikle defter, belge ve bilgi isteme işlemlerinde, mükelleflerin karşı karşıya kaldıkları sorunları ortadan kaldırmak için bu konuya yönelik vergi inceleme elemanlarına katı düzenlemeler getirmesinin mükellef haklarının korunması açısından fayda sağlayacağı kanaatindeyiz⁶⁹².

Uygulamada sıkça karşılaşılan hak ihlallerinden biri de, mükelleflerden ya da mükellefle ilişkide bulunanlardan defter ve belgelerin ya da bilgilerin usulsüz olarak istenmesidir. Uygulamada zaman zaman defter, belge veya bilgiler yazı ile değil de sözlü olarak istenmektedir. Bu durumun da usulüne uygun bir şekilde yazı ile yapılması oldukça basit bir işlem olup temel bir hak ihlali de önlenmiş olacaktır⁶⁹³.

⁶⁹⁰ Ayrıca, "*İşyerinin inceleme yapılmaya müsait olmaması halinde daireye istenecek defter ve belgelerin ibrazı için kanunda açıkça bir süre yazılı bulunmadığından on beş günden aşağı olmamak üzere bir süre tanınması gerekir*". Danıştay 9. Daire, 29.12.1993 tarih ve E: 1992/5672, K: 1993/5499.

⁶⁹¹ Kükreler, a.g.e., s. 163.

⁶⁹² Erol (b), a.g.e., s. 112-113.

⁶⁹³ Selvi, a.g.m., s. 211.

D. Ek Süre Talep Hakkı

GİB, mükellef hakları ve yükümlülüklerine ilişkin yayınında; zor durum sebebiyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı mümkün değilse, ek süre verilmesinin istenmesi hakkına sahip olduklarına yer vermiştir. Aynı şekilde VUK'un 17. maddesinde zor durum halinde süre verileceğine ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır. Mücbir sebeplerin varlığı sebebiyle mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz edememesi hali ile ilgili düzenlemeler VUK'un 12 ve 16. maddelerinde yer almaktadır. Buradan, zor durum veya mücbir sebeplerle ödevlerini yerine getiremeyen mükelleflerin bu hak ile ödevlerini yerine getirilebilmeleri için, idareden ek süre talep etme haklarının bulunduğu görülmektedir⁶⁹⁴.

VUK'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep halinin bulunması durumunda mükellefin inceleme sürecindeki ödevleri VUK'un 15. maddesinde mücbir sebep ortadan kalkana kadar duracaktır.

VUK'da mücbir sebep halleri olarak sayılan; yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi doğal afetlerin, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesine engel teşkil ettiği belirtilmekle birlikte, bu haller vergi ödevlerinin yerine getirilmesini tamamen ortadan kaldırmayıp, sadece vergi ödevlerinin kanunda tanınan süre içerisinde yerine getirilmesini engellemekte ve bu kapsamda cezai sorumluluğu etkilemektedir⁶⁹⁵.

E. Vergi İncelemesinin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı

VUK'un 139. maddesinde vergi incelemelerinin, "*esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde*⁶⁹⁶ *yapılacağı*" hüküm altına alınmıştır. Fakat genellikle,

⁶⁹⁴ Kükreler, a.g.e., s. 163-164.

⁶⁹⁵ "*Olayda ise, yükümlü şirket adına aynı dönem için kaçakçılık cezalı gelir vergisi tarhiyatı yapıldığı ve o tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davada yükümlü şirket defter ve belgelerinin incelenmesi suretiyle hüküm tesis edildiği anlaşıldığından, söz konusu davadaki incelemelerde ulaşılan tespitler göz önüne alınmaksızın, yükümlü şirketin defter ve belgelerinin yandığından bahisle tarhiyatın terkininde yukarıda anılan yasa hükmü karşısında isabet görülmemiştir*" hükmü verilmiştir. Danıştay 7. Daire, 24.04.1992 tarih ve E: 1990/2444, K: 1992/1257.

⁶⁹⁶ İşyeri tabiri ile ne ifade edilmek istendiği ile ilgili VUK'un 156. maddesine bakmak gerekmektedir. Bu maddeye göre işyeri, "*ticari, 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 ticai, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin*

incelemeye yetkili olanlar tarafından defter ve belgelerin daireye ibrazı istenmektedir. Mükellefler de bu isteğe uymakta veya inceleme elemanı ile mutabık kalınması halinde inceleme işyerinde gerçekleştirilmektedir. Bazı durumlarda ise; mücbir sebep sayılan haller haricinde çeşitli nedenlerle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi, mükelleflerin yaptırımla karşı karşıya kalmalarına sebebiyet vermektedir⁶⁹⁷.

İşyerinin uygun olması halinde vergi inceleme elemanının karşı çıkma hakkı ve yetkisi bulunmamaktadır. Zaten hukuken vergi incelemesi, esas olarak işyerinde yapılmaktadır⁶⁹⁸. İşyerinin uygun olmaması, ölüm, işi terk gibi sebeplerin olması durumunda vergi incelemesi dairede yapılmaktadır. İşyerinin uygun olmama ölçütünü büyük ölçüde değerlendirme hakkı ise, mükelleftedir. “İşyerinin müsait olmaması” subjektif bir durum olup yorum farklılıklarına sebebiyet verebilir. Mükellef veya sorumlu bakımından incelemeye müsait görünen bir işyerinin çalışma koşulları, pekala inceleme elemanı açısından uygun bulunmayabilir⁶⁹⁹. Vergi incelemesi işyerinde yapılacak ise, bu koşulda mükellefe defter ve belgelerini teslim için yazı yazmaya ve süre tanımaya gerek yoktur. Fakat, incelemenin işyerinde

ıcrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerleri” ifade etmektedir. Ayrıca bkz: Danıştay 4. Daire, 11.10.1995 tarih ve E: 1994/4263, K: 1995/3877.

⁶⁹⁷ Fatih Özülkü, “Vergi İncelemesi İşyerinde mi Yapılmalıdır?”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 145, (Ocak 2016), file:///C:/Users/exper/Downloads/vergi-incelemesi-isyerinde-mi-yapilmalidir.html%20(1).pdf, (erişim tarihi: 27.09.2018).

⁶⁹⁸ Ancak bu konuda yargının kararlarına baktığımızda; “*İncelemenin işyerinde yapılmamış olmasının tek başına tarhiyatı kusurlandıracak nitelikte bir eksiklik olarak kabulü mümkün değildir*” hükmü bulunmaktadır. Danıştay 9. Daire, 15.10.1997 tarih ve E: 1996/2147, K: 1997/3095; Benzer şekilde, “*Davacının, incelemenin işyerinde yapılması hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemde bulunmamış olması karşısında, defter ve belgelerin kanunda öngörülen usule uygun olarak istenilmediğinin kabulüne olanak yoktur*” hükmü verilmiştir. Danıştay 4. Daire, 29.04.2010 tarih ve E: 2009/5837, K: 2010/2349; Başka bir karara göre de, “*İşyerinin incelemeye müsait olup olmadığı hakkında idareye bilgi vermesi, müsait olması halinde defter ve belgelerini işyerinde hazır tutması istenen ve verilen süre içinde durum hakkında bilgi vermemesi halinde işyerinin incelemeye müsait olmadığı sonucuna varılarak vergi matrahının resen belirleneceği yazı ile kendisine duyurulmasına rağmen incelemenin işyerinde yapılmasını isteğine dair bildirimde bulunmayan ve defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının dönem matrahının resen takdir edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından, vergi mahkemesince matrah farkının hukuka uygun olup olmadığı incelenerek karar verilmesi gerekmektedir*” hükmü yer almaktadır. Danıştay 3. Daire, 25.02.2003 tarih ve E: 2000/5119, K: 2003/921. Neticede incelemenin işyerinde yapılmamış olması tek başına, yapılan incelemeyi kusurlu hale getirmedeği görülmektedir.

⁶⁹⁹ Yıldırım, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2410>, (erişim tarihi: 17.05.2017).

yapılmaması durumu ortaya çıktığı zaman mükellefe resmi yazı yazılarak defter ve belgelerin istenmesi ve süre verilmesi gerekmektedir⁷⁰⁰.

VUK'a göre vergi incelemesinin esas itibariyle mükellefin işyerinde yapılacağı hüküm altına alınmışken uygulamada inceleme genellikle dairede yapılmaktadır. Bunun temel sebeplerinden biri; mükellefin tam olarak bu hakkını bilmemesi, incelemeye yetkili olanların ise incelemeyi daha çok dairede yapmak istemesinden kaynaklanmaktadır. Bu hak ihlalinin önüne geçebilmek adına incelemenin yapılacağı yerin mükellef ile karşılaştırılarak tutanakta belirtilmesi gerekmektedir⁷⁰¹.

F. Vergi İncelemesinin Konusunu Öğrenme Hakkı

VUK 140/1'e göre, "*Vergi incelemesi yapanlar, ... incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu (konusunu) işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler*" hükmü yer almaktadır. Bu hak oldukça önem arz etmektedir. Çünkü Anayasa'nın 5. maddesi, devletin temel amaç ve görevlerinden biri olan kişinin huzurunun sağlanması ile ilgilidir. Aynı zamanda, bilgi alma hakkı da bunu gerektirmektedir. Ters bir davranış, yani inceleme ile ilgili herhangi bir bilgi vermemek, mükellefi tedirgin ederek huzurunu kaçıracaktır. Ek olarak, "idarenin şeffaflığı ilkesine" aykırı olan bu davranış, idarenin işleyişini de bozacaktır⁷⁰².

İncelemenin konusunu öğrenme hakkı, mükelleflerin henüz incelemeye başlamadan önce talep edebilecekleri haklardan olduğundan mükellef hakları içerisinde en temel haklardandır. Vergi inceleme yönetmeliğinde yapılan son değişikliklerle birlikte incelemenin konusunu öğrenmek daha da önemli hale gelmiştir. Fakat fiili uygulamada, vergi incelemesinin konusunun izahı ve/veya öğrenilmesi hususunda gerekli süreçlerin işlemediği de karşımıza çıkmaktadır⁷⁰³.

Vergi inceleme yönetmeliğinin hükümlerince, incelemenin konusunu bildirmenin kapsamına giren konular⁷⁰⁴:

⁷⁰⁰ Erol (b), a.g.e., s. 114.

⁷⁰¹ Selvi, a.g.m., s. 211.

⁷⁰² Baykara (c), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4512>, (erişim tarihi: 23.09.2018).

⁷⁰³ Emre Akın, "Vergi İncelemesinin Konusunu Öğrenme Hakkı Kapsamında "İnceleme Görev Yazıları"nın Talep Edilme Hakkının Mevcudiyeti Üzerine Mülahazalar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 435, (Kasım 2017), s. 40.

⁷⁰⁴ Kükrer, a.g.e., s. 166.

- İncelemenin resmi dayanağı (inceleme ile ilgili görev yazısını yazan makam, yazım tarihi ve sayısı),
- İncelemenin yapılma sebebi (ihbara dayalı vergi incelemesi, olağan vergi incelemesi, karşıt vergi incelemesi gibi),
- İncelemenin kapsamına giren vergiler (gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, damga vergisi gibi),
- İncelemenin yapıldığı yıllar (01.01.20..-31.12.20.. arası dönem gibi),
- İncelemenin ihbarlı olup olmadığı,
- İncelemenin türünün ne olduğu (tam inceleme, kısa-sınırlı inceleme gibi).

Son yapılan Yönetmelik değişiklikleri ile inceleme konusuna sıkı sıkıya bağlı kalınacağı⁷⁰⁵, aynı zamanda inceleme konusunun da ayrıntılı bir şekilde bilinmesi ve irdelenmesi gerektiği önem kazanmıştır. Buna göre, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Vergi inceleme görevinin verilmesi" başlıklı 6. maddesinde, 25.10.2016 tarih ve 29868 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik ile yapılan değişiklikle,

“(3)Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez” şeklinde bir değişiklik yapılmıştır.

Bu değişiklik kapsamınca, hangi türde-kapsamda (tam-sınırlı inceleme) inceleme olursa olsun, incelemeler görev yazılarında belirtilen hususlar çerçevesinde yapılacaktır; görev yazıları ve eklerinde belirtilmeyen herhangi bir konu hakkında ayrı bir görevlendirme yapılmaksızın inceleme yapılması söz konusu olmayacaktır. Sonuç olarak, mükelleften görev yazısında belirtilen konu dışında herhangi bir bilgi

⁷⁰⁵ Yönetmelik değişmeden önce de, konu dışına çıkılmamaktaydı; fakat konu dışı bilgi-belge talep edilemeyeceğinin açıkça ifade edilmesi, “vergi incelemesi” müessesinin kanuni tanım ve hedefini önemli ölçüde sınırlandırmıştır (Akın, a.g.m., s. 41).

ve belge talep edilemeyecektir. Sözlü bile olsa, inceleme konusu haricinde, mükelleften bilgi istenemeyecektir⁷⁰⁶.

G. Vergi İnceleme Konusu ile İlgili Olmayan Hususlara İlişkin Bilgi ve Belge Talebinde Bulunulmamasını İsteme Hakkı

Mükelleflerden, inceleme konusu ile ilgili olmayan hususlara ilişkin bilgi ve belge talebinde bulunulmamasını sağlamak için Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Vergi inceleme görevinin verilmesi" başlıklı 6. maddesinde değişiklik yapılmış olup yeni düzenlemeyle birlikte "*vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacağı*" hüküm altına alınmıştır.

H. Vergi İncelemesinin Uygun Kapsamda Yürütülmesini ve Süresinde Tamamlanmasını İsteme Hakkı

Mükelleflerin; vergi inceleme sürecinde en önemli beklentisi, çalışmaların beklenen kapsamda ve sürede tamamlanmasıdır. Vergi İncelemesinin kapsam ve süresi ise, türüyle ilgili bir husustur. Bu sebeple inceleme görevinde belirtilen ve incelemeye başlama tutanağında yer alan inceleme türü, inceleme sürecinde yapılacak çalışmanın kapsamını ve bu çalışmanın hangi süreler içerisinde yapılacağını da tespit etmektedir. Tüm bunlar düşünüldüğünde, inceleme sürecinde mükellefin incelemenin uygun kapsamda yürütülmesini ve süresinde tamamlanmasını isteme hakkının bulunduğu görülmektedir. Mükellef, tam incelemeye tabi olduğu takdirde inceleme elemanı matrahı oluşturan tüm işlemlere ilişkin bilgileri isteyebilecektir. Tam incelemede mükellefin istenen bilgileri sorgulamak ya da vermemek gibi bir hakkı yoktur. Bu bilgiler mükellefin sahip olduğu tüm taşınır ve taşınmazların, taşıtların, demirbaşların değerleri, mal alımlarında satıcı ve fatura bilgileri, mal satışlarında müşteri ve fatura bilgileri gibi matrah oluşumunu etkileyebilen farklı unsurları kapsayabilecektir. Sınırlı incelemede ise, istenecek bilgiler incelemeye başlama tutanağında yazan, matrahı etkileyen

⁷⁰⁶ Akın, a.g.m., s. 42.

inceleme kapsamı içinde olmalıdır⁷⁰⁷. İstenen bilgilerin inceleme kapsamında olmadığını düşünen mükellef, kapsama uygun inceleme yapması konusunda inceleme elemanını uyurabilir ve hatta istenen bilgileri vermeyebilir. Fakat, inceleme kapsamında olan bilgileri vermemenin de mükellef yönünden olumsuz sonuçları olacağını unutmamak gerekir⁷⁰⁸.

Mükellefin, incelemenin türüne uygun süre içinde tamamlanmasını istemesi en doğal haklarından birisidir. Tam inceleme yapılması halinde inceleme elemanı incelemenin bir yıl içerisinde bitirilmesini bekleyecektir. Sınırlı incelemede ise, incelemenin tamamlanması için gerekli süre altı aydır. Gereken hallerde bu süreler altı ay daha eklenebileceği unutulmamalıdır. Bu yüzden mükellefler, inceleme tutanağının inceleme süresine uygun olacak şekilde düzenlenmesini, tutanak taslağının kendisine önceden gönderilmesini, düzenlenen rapor özetinin verilmesini ve inceleme neticesinde alınmış olan defter ve belgelerin kendisine geri verilmesini isteyebilmektedir⁷⁰⁹. Ayrıca, süresine ve kapsamına uygun olmayan incelemelerin hukuksal olarak sakat işlemler olacağı ve mükellefin itirazı halinde iptal edilebileceği unutulmamalıdır. İncelemenin görevlendirmede belirlenen ve incelemeye başlama tutanağında yer alan inceleme türüne uygun kapsamda yürütülmesi ve uygun sürede tamamlanmasına dikkat edilmesi incelemenin seyri açısından büyük önem arz etmektedir⁷¹⁰.

6009 sayılı Kanun'la vergi incelemesinin gereksiz yere uzamasına bağlı olarak mükellef haklarının olumsuz bir şekilde etkilenmesinin engellenmesi ve süre açısından da uygulamaya açıklık kazandırılması için bir üst sınır getirilmiştir. İncelemelerin belirli süreler içinde tamamlanması konusundaki kanuni sınırlamaya göre gerekçede yer verilen neden kadar önemli olan bir diğer neden ise, vergi

⁷⁰⁷ Benzer şekilde; “İhtilaflı dönemlerle ilgili olarak sınırlı bir incelemenin bulunmadığı açıktır. İnceleme elemanlarının bir aylık sürede incelemeyi bitirerek, raporları idareye vermiş olması da saklı tutulan bir inceleme yetkisinin kullanılmadığını gösterdiğinden vergi ve cezanın kaldırılması gerekir” hükmü verilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.05.2007 tarih ve E: 2007/97, K: 2007/192.

⁷⁰⁸ Şahin (b), a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31408>, (erişim tarihi: 24.09.2018).

⁷⁰⁹ Fazıl Aydın, “Vergi İncelemesinde Süreler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 86, (Şubat 2011), file:///C:/Users/exper/Downloads/vergi-incelemesinde-sureler.html%20(1).pdf, (erişim tarihi: 29.09.2018).

⁷¹⁰ Şahin (b), a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31408>, (erişim tarihi: 24.09.2018).

idaresinin etkinliği ve verimliliği konusudur. Burada, incelemenin uzamasına bağlı olarak ortaya çıkan olumsuz etki mükellef tarafından daha açık ve somut Şekilde hissedilmekle birlikte aslında vergilendirmenin amacı ve niteliği göz önüne alındığında sürecin uzaması idareyi ve toplumu da olumsuz yönde etkilemektedir. Getirilen süreyle beraber, yalnızca mükellef değil aynı zamanda idarenin de incelemenin uzamasından dolayı olumsuz yönde etkilenmesi engellenmek istenmiŐtir⁷¹¹. Ancak CANDAN'a göre, “*Kanunda, incelemenin, verilen ek süreye karşın da bitirilememesi halinde, ne gibi hukuki sonuçların doğacağı konusunda bir açıklık mevcut değildir. Danıştay, kanunlarda öngörülen, ancak uyulmaması durumunda yaptırımı olmayan bu tür srelerin, kamu hizmetinin hızlandırılması amacını güttüğü grŐindedir. Bu bakımdan; henüz, bu konuda verilmiş bir karar olmamakla birlikte; Danıştay'ın, süresinde tamamlanamayan vergi incelemelerine dayanılarak yapılan tarh işlemlerinin hukukiliklerinin bu nedenle sakatlanmayacağı yolunda karar vereceğini düŐünüyoruz*”. İncelemenin verilen ek süreye karşın bitirilememiŐ olmasının; incelemeyi yapan ve nezdinde inceleme yapılanın, bu nedenle uğrayacağı zararlar açısından iki hukuki sonucu olabilir. İncelemenin zamanında bitmemesine ilişkin inceleme yapmaya yetkili için sonucu, disiplin hükümlerinin uygulanması Şeklinde olabilir. Nezdinde inceleme yapılan için ise, olumsuz ticari sonuçlar dođabilecektir⁷¹².

I. Resmi alıŐma Saatleri Dışında Vergi İncelemesi Yapılmamasını İsteme Hakkı

VUK'un 140/2. maddesi uyarınca, nezdinde inceleme yapılanın oluru olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz. Dolayısıyla mükelleflerin, inceleme elemanının buna uygun davranmasını isteme hakkı söz konusudur. Ancak, özellikle aramalı vergi incelemesi gibi çok özel durumlarda aramanın kesilememesi, tutanak düzenleme işlemlerinin sürmesi ve inceleme ile ilgili güvenlik önlemlerinin alınması gibi durumlarda resmi çalışma saatleri dışına

⁷¹¹ Erdem, a.g.e., s. 131-132.

⁷¹² Turgut Candan, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı”, *II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi*, İzmir, 2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>, (erişim tarihi: 05.03.2019).

çıkılabilmektedir. Bu durumlarda, mükellefin ısrarcı olması iyi niyet karinesi ile açıklanamaz⁷¹³.

J. Vergi İncelemesinin İşyeri Etkinliklerini Aksatmamasını İsteme Hakkı

Mükellefler, vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanından olağan işyeri etkinliklerini aksatmamasını isteme hakkına sahiptir. VUK'un 140. maddesi hükmünde; vergi incelemesinin işyerinde yapılması kararı verildiği takdirde, inceleme faaliyetlerinin işyerinin etkinliğini, kurumsal ve kişisel kredibilitesini ve güveni olumsuz etkilememesi için tüm çaba ve özenin inceleme elemanı tarafından gösterilmesini hüküm altına almıştır⁷¹⁴.

K. Vergi İncelemesinde Tutanak Esası ve Mükellefin Vergi İnceleme Tutanaklarına Kendi Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı

Vergi inceleme elemanı, incelemeye başlamadan önce ve incelemeyi bitirdiğinde ayrı ayrı tutanak düzenlemesi gerekmektedir. VUK'un 141. maddesinde; *“inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir”* hükmü yer almaktadır.

Vergi incelemesinin akabinde, mükellefle ilgili tenkit konusu olabilecek unsurların olması halinde bunlar değerlendirme aşamasında göz önüne alınmak üzere objektif bir şekilde inceleme tutanağına aktarılır. İnceleme neticesinde bir tutanak alınması zorunlu olmayıp vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili hesap durumlarını ve olayları tutanakla⁷¹⁵ tespit edip belgeleyebilmektedir⁷¹⁶.

⁷¹³ Ahmet Erol (d), “Vergi İnceleme Sırasında Mükellef Hakları-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 207, (Mart 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11089>, (erişim tarihi: 30.09.2018).

⁷¹⁴ Erol (b), a.g.e., s. 116.

⁷¹⁵ “Davacının vekil olarak tayin ettiği adamı ve alıcılar nezdinde düzenlenen tutanaklar esas alınarak yapılan tarhiyatın kanuna aykırı olduğundan söz edilemez” hükmü verilmiştir. Danıştay 4. Daire, 25.11.1998 tarih ve E: 1997/4534, K: 1998/4547.

Tutanaklarda tespiti yapılan hususlara yönelik mükellefin karşı görüş ve savları olduğu durumlarda bunlar da olduğu gibi tutanağa konulmaktadır. Bu hususta uygulamada inceleme elemanlarının genel anlamda mükelleflere sıkıntı çıkardığı görülmektedir. Halbuki, tutanak iki taraflı bir işlemdir. Her iki tarafın da tespitlerinin veya tespit karşısında mükellefin görüşlerinin tutanakta yer alması hukukun gereğidir⁷¹⁷.

Vergi inceleme yönetmeliğinin 17. maddesine göre; vergi incelemesi ile ilgili tutanaklarda yer verilecek hususlar yer almaktadır. Düzenlenecek tutanaklarda bulunması gereken hususlar ise:

- *“Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,*
- *İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,*
- *Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,*
- *Varsa, ilgililerin itiraz ve düşünceleri ile ibraz ettikleri özeldeleri,*
- *Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,*
- *Nezinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta bulunan hususların vergi kanunları karşısında yapılması olası işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması olası işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu,*
- *Tutanağın taslak halinin 16. maddesinin 2. fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu,*
- *Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade”,*

şeklinde belirtilmiştir.

İlgililerin konuyla ilgili itiraz ve görüşleri var ise, bunlar da tutanağa geçirilir. Fakat bu itiraz ve görüşlerin somut olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Tutanakta itiraz ve görüşlere yer vermek yerine yalnızca mükellefin tutanağı “ihtirazi kayıtlı” imzaladığına veya tutanağın tamamına itiraz ettiğine dair bir ibareyle tutanağı

⁷¹⁶ Tahir Erdem, “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hukukuna İlişkin Önemli Yenilikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 138, (Kasım-Aralık 2016), s. 95.

⁷¹⁷ Erol (b), a.g.e., s. 116.

imzalaması, mükellefin tutanağı imzalamış olması anlamına gelmemektedir. Nitekim, açık ve net bir şekilde ifade edilmeyen veya tutanağın tamamına yönelik bir itiraz ya da kayıt, sonradan itiraz ve ihtilafın boyut ve şeklini farklılaştırabileceği gibi tutanağın dayanağı belgelerin iade edilmiş olması da süreci olumsuz etkileyebilecektir. Mükellefin imza aşamasında tutanağın içerisindeki belirli bir unsur veya unsurlara yönelik ihtilaf ve itirazı olması durumunda bunlara ilişkin itiraz ve görüşlerini ifade etmesi mümkündür. Tutanağın mükellefle birlikte imzalanması ise, tespitlerin birlikte yapıldığının ve genel hatlarıyla içeriği üzerinde ihtilaf olmadığını, ancak itiraz ve görüşlerin bulunması durumunda bunlara da tutanakta yer verildiğini ifade etmektedir. Buna karşın, mükellefin tutanağın tamamına karşı bir itirazı bulunması ise farklı bir durumdur. Bu durumda, mükellefin tutanağın tamamına karşı itirazla imzalaması halinde defter ve belgelerin iadesi söz konusu değildir⁷¹⁸.

Vergi idaresi, son yıllarda mükellef haklarıyla ilgili yapmış olduğu birtakım olumlu düzenlemeler ile hem mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanmasını hedeflemekte hem de vergi inceleme sürecinin daha sağlıklı bir şekilde işlenmesini amaçlamaktadır. Bu hususta getirilen düzenlemelerden biri de, vergi inceleme yönetmeliği ile getirilen, *“Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur”* düzenlemesidir. İlk bakışta oldukça olumlu görünen bu düzenleme Anayasa ve vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde içerisinde bir takım hak kayıpları barındırdığı görülmektedir. Nitekim yönetmelik düzenlemesi ile getirilen iki gün önceden tutanak taslağını inceleme hakkının, kanuni düzenlemeler dikkate alındığında on beş gün önceden aşağı olmayacak şekilde vergi incelemesine yetkili olanlarca tayin edilecek süreden önce tutanak taslağının incelenmesi şeklinde revize edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak bir düzeltme söz konusu düzenlemeyle vergi idaresinin amaçladığı *“mükellef haklarının arttırılması”* uygulamasının gerçek ve tam anlamıyla sağlanmasına katkı sağlayacaktır⁷¹⁹.

⁷¹⁸ Erdem, a.g.e., s. 108-109.

⁷¹⁹ Necmettin Gündüz, *“Vergi İnceleme Tutanaklarına İlişkin Taslakların Mükelleflere İki Gün Önceden Verilmesi Bir Hakkın Verilmesi Değil Bir Hakkın Sınırlandırılmasıdır”*, *Yaklaşım*

L. Tutanakları İmzaladıktan Sonra El Konulan Defter ve Belgeleri İsteme Hakkı

Vergi inceleme elemanının düzenlediği tutanağı, mükelleflerin imzalamaktan çekinmeleri durumunda, tutanakta söz konusu olaylar ve hesap durumlarını kapsayan defter ve belgeler, tarafında inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Fakat, tutanakları imzalamaktan kaçınan mükelleflerin daha sonra tutanakları imzalamak suretiyle defter ve belgeleri geri alma hakkı bulunmaktadır. Mükellefler tarafından tutanak imzalandıktan sonra, vergi inceleme elemanı defter ve belgeleri elinde tutma konusunda ısrarcı davranamaz. Fakat, VUK'un 359. maddesi uyarınca, bir suç söz konusu olduğu durumda, suç delili olan defter ve belgeler hiçbir şekilde teslim edilmez. Konusunu suç oluşturan defter ve belgelerin vergi suçu raporu ile birlikte Cumhuriyet Savcılığı'na gönderilmesi gerekmektedir. Ancak VUK'un 144. maddesi hükmünce incelenmek üzere arama yoluyla el konulan belgelerden vergi ile ilgili olmayan kişisel ve özel mektup ve diğer belgeler tutanak karşılığında ayırıştırma esnasında mükellef ya da vekiline iade edilmesi söz konusudur⁷²⁰.

İnceleme yönetmeliğinin 22. maddesine göre, “*Mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir*” hükmü bulunmaktadır. Bu kapsamda mükellefler, belirtilen tarihten itibaren 15 gün geçmesine rağmen defter ve belgelerinin iade edilmemesi durumunda defter ve belgeleri isteme hakkı bulunmaktadır.

M. Tutanağı İmzalamama Hakkı

Gerek normal incelemelerde gerekse aramalı incelemelerde, incelemenin tamamlanması aşamasında inceleme sürecinde yapılan tespitler bir tutanağa bağlanmaktadır⁷²¹. VUK'un 141. maddesinin 2. fıkrasına göre, mükellefin tutanağı

Dergisi, Sayı 291, (Mart 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29607>, (erişim tarihi: 03.10.2018).

⁷²⁰ Kükreler, a.g.e., s. 169.

⁷²¹ Erdem, a.g.e., s. 144.

imzalamama hakkı mevcuttur. İnceleme yetkilileri, ilgili kişileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İnceleme tutanaklarının ilgilileri tarafından imzalanmaması durumunda, tutanakta bahsi geçen olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgelerin (varsa), tarafında inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınır. Ayrıca da, tarhiyat kesinleşinceye kadar iade edilmeyeceği; tutanakların imzalanması durumunda ise suç konusu oluşturmayan defter ve belgelerin geri alınabileceği VUK'un 141. maddesinde açık olarak belirtilmiştir. Defter tutma veya belge ibraz etme mecburiyetinde olan kişiler nezdinde düzenlenen tutanaklardaki tespitlerin tamamen defter ve belgelere dayanması durumunda, imza edilmese bile düzenlenen tutanakların delil olması konusunda herhangi bir zorluk yaşanmayacağı açıktır⁷²².

N. Vergi İncelemesi Sebebiyle Alınan Defter ve Belgelerden Yararlanma Hakkı

İnceleme sebebiyle alınan ya da işyerinde inceleme elemanının kullanımında olan yasal defter ve belgelerden gerek duyulduğunda mükellefler tarafından inceleme elemanının gözetim ve denetimi altında yararlanılabilmektedir⁷²³. İnceleme elemanı, mükellefin işlerini, ticari yaşamını veya itibarını ve onurunu korumaya yönelik her türlü kolaylaştırıcı yaklaşımlara hukuk içerisinde açık olmak durumundadır. Bu hususta, mükellefin işini kesintiye uğratmadan yürütmesinin doğal bir neticesi olarak incelemedeki defter ve belgelerinden yararlanmaktadır⁷²⁴.

O. Tutanak Tutulması Sırasında Yasal Hakların Anımsatılmasını İsteme Hakkı

VUK ile uzlaşmaya yönelik düzenlenen hükümler dikkate alındığında; nezdinde inceleme yapılan mükellefe son tutanağın düzenlenmesi esnasında,

⁷²² Azmi Demirci, "Vergi İnceleme Tutanakları-II", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, (Mart 2011), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12394>, (erişim tarihi: 04.10.2018).

⁷²³ "İbrazı usulüne uygun olarak inceleme elemanı tarafından istenilen defter ve belgelerin, zamanında, ibraz olunduğunun kanıtlanmasının, bu tür bir belge veya tutanakla yapılması; kanıt yükünün de, ibraz yükümlülüğünü yerine getirdiğini iddia edene ait bulunması, açıklanan bu durumun ve iddia sahibinin iddiasını kanıtlamak zorunda olduğuna dair genel yargılama hukuku kuralının gereğidir". Danıştay 7. Daire, 15.06.2004 tarih ve E: 2000/8286, K: 2004/1808.

⁷²⁴ Erol (b), a.g.e., s. 118.

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” müessesesinden yararlanıp yararlanmayacağı hususunun sorulması gerekmektedir. Bu durum, VUK’un uzlaşmaya yönelik maddelerinin zorunlu bir sonucudur. Bu çerçevede inceleme elemanının, mükellefe “Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” kurumlarını anlatması gerekir. Bu anlatım esnasında mükellefin olumlu veya olumsuz etki altında kalmaması için vergi idaresinin tarafsız görüş ifadesini mükellefe yansıtması büyük önem arz etmektedir⁷²⁵. Aksi taktirde vergi idaresi, mükellefi yönlendirmiş olacaktır.

P. Vergi İncelemesinin Yasal Süreler İçerisinde Yapılmasını İsteme Hakkı

VUK’da 6009 sayılı Kanun’la ve bu kanundan alınan yetkiyle çıkarılan yönetmelik ile mükelleflerin haklarını gözetmek amacıyla vergi incelemelerinde uyulacak süreler dair genel nitelikte belirlemeler yapılmıştır⁷²⁶.

6009 sayılı Kanun’la VUK’un 140/6. maddesine göre, *“İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir...”*. Kanun öncesinde, vergi incelemesinin hangi süreler içerisinde tamamlanacağına dair aramalı incelemelere yönelik VUK’un 145. maddesindeki 3 aylık özel sınırlama haricinde normal incelemeler için bir üst sınır bulunmamaktaydı. Bu sebeple de incelemenin zaman açısından sınırını çizen tarh zamanaşımı dışında yürütülen vergi incelemesinin süresi açısından bir sınırlama yoktu. Bu kapsamda vergi incelemesinin hukuki açıdan sonuç ifade edebilmesi için nihai tamamlanma süresi tarh zamanaşımına göre belirlenmekteydi⁷²⁷. Fakat düzenlemeyle birlikte vergi incelemesindeki yasal sürelerle ilişkin üst sınırın da açık bir şekilde yer alması ile, mükellef hakları açısından önemli bir kazanım elde edilmiştir. Böylelikle mükellefler vergi incelemesinin yasal süre içerisinde yapılmasını isteyebilecektir.

⁷²⁵ Ahmet Erol (e), “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 208, (Nisan 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11193>, (erişim tarihi: 05.10.2018).

⁷²⁶ Canbek, a.g.m., s. 76.

⁷²⁷ Erdem, a.g.e., s. 131.

İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği durumda, incelemenin kalan süre içinde tamamlanması gerekmektedir. Sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar sebebiyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibariyle hesaplanır. Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde ise, inceleme yetkilileri tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı ile ilgili disiplin hükümlerini uygulayabilir⁷²⁸. Görüldüğü üzere, mükelleflerin bu koşullar altında da incelemenin yasal süreler içerisinde bitimi konusunda herhangi bir hak kaybı bulunmamaktadır.

R. Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazı İsteme Hakkı

VUK'un 140/4. maddesine göre, incelemeye yetkili olanların inceleme bittiğinde, incelemenin yapıldığını gösteren bir vesikayı nezdinde inceleme yapılar vermeleri gerektiği düzenlenmiştir. Bu hükümden yola çıkarsak, nezdinde inceleme yapılanlar, incelemenin tamamlanmasını takiben, vergi incelemesine yetkili olanlardan incelemenin yapıldığını gösteren bir vesika isteyebileceği anlaşılmaktadır. İnceleme neticesinde, vergi salınması ve/veya ceza kesilmesi söz konusu ise, bir rapor yazılmaktadır. Bu rapor da VUK'un 35. ve 366. maddelerince, ihbarnamenin ekinde tebliğ edilmektedir. Fakat herhangi bir durumla karşılaşılmayınca inceleme yapıldığına dair herhangi bir belge verilmemektedir⁷²⁹.

S. Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğini İsteme Hakkı

Mükellefler vergi incelemesi neticesinde, düzenlenen vergi inceleme raporlarının kendilerine VUK hükümlerine uygun şekilde tebliğ edilmesini isteme hakkına sahiptir. Vergi idaresinin vergi inceleme raporlarını VUK hükümlerine uygun biçimde, nizami olarak mükellefe tebliği esastır. Bu süreçte mükellefe raporun bildirilmesinden itibaren izlemesi gereken hukuki süreçlerin, resmi yazıyla tebliğ

⁷²⁸ Murat Batı, "Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 329, (Şubat 2016), s. 52.

⁷²⁹ Kükrer, a.g.e., s. 171.

edilmesi ve bu konularda mükellefin bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu durum, hukuk devletinin de bir gereğidir. Mükellefler vergi incelemesinin neticesinde hangi haklara sahip olduklarını bilmeyebilirler. Bu durumda devletin, “*Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz*” ceza hukuku ilkesine sığınmaması gerekmektedir⁷³⁰.

T. Vergi İncelemesi Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı

Hukuki ve teknik açıdan mükellefin uzman desteğine ihtiyacının olduğu inceleme sürecinde, temsil ve hukuki yardım mükellefler açısından vazgeçilmez unsurlar arasındadır⁷³¹. 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirler incelemede mükellefin bulunması gereken her aşamada mükellef istediği takdirde bulunabilmesi, mükellef haklarının korunması açısından oldukça önemlidir. Zira meslek mensuplarının deneyim ve bilgi birikimleri, mükellefin hukuki süreçlerini daha verimli ve kaliteli yönetmelerini sağlayabilecektir. Ancak, VUK ve inceleme yönetmeliğinde bu konuda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır⁷³².

Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere; defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir veya avukatın kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak veya kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini gönderme hakkı bulunmaktadır. Fakat, mükellefi temsil etmek için gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan evvel inceleme elemanına teslim edilmesi gerekmektedir⁷³³.

U. Vergi İncelemesi Sırasında ve Sonrasında Vergi Mahremiyetini İsteme Hakkı

Vergi mahremiyeti kavramı en genel anlamı ile, mükellefin sırlarının gizli tutulması gereğini ve bu sırların kamu görevlilerince açıklanması yasağını ifade

⁷³⁰ Erol (b), a.g.e., s. 119.

⁷³¹ Erdem, a.g.e., s. 338.

⁷³² Erol (b), a.g.e., s. 124; Batı, a.g.m., s. 48.

⁷³³ Kükrer, a.g.e., s. 172.

etmektedir⁷³⁴. Vergi inceleme sürecinde, inceleme elemanları görevleri sebebiyle mükellef hakkındaki bilgilere vakıf olabilmektedirler. Bu kişiler tarafından öğrenilen bilgiler niteliği itibariyle sır veya gizli kalması gereken bilgiler olabileceğinden bu bilgilerin açıklanması veya öğrenen kişiler tarafından kullanılması, mükellef üzerinde bir zarara sebebiyet verebilir. Bu sebeple, mükelleflerin bu bilgileri mahrem olarak kabul edilmiş ve hukuki olarak koruma getirilmiştir⁷³⁵. Buna göre inceleme yönetmeliği'nin 15. maddesi uyarınca; “*Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gerekli diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu yasak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder*” hükmü bulunmaktadır.

Vergi mahremiyeti konusunun, vergilendirme sürecinde dikkat edilmesi gereken en hassas noktalardan biri olduğu, düzenleme yeri olarak bu hükme VUK'un ilk maddelerinde yer verilmesinden anlaşılmaktadır⁷³⁶. VUK'un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti⁷³⁷, beyan esasına dayalı olan Türk vergi sisteminde, mükelleflerin vergilendirme sürecinde verecekleri bilgilerin gizli tutulacağına, açıklanmayacağına dair güven duymaları ve bu sayede doğru beyanda bulunmalarını sağlamak için getirilmiş bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır⁷³⁸. Vergi mükellef veya sorumlularının vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri durumunda verilecek cezalar VUK'da belirtildiği gibi, mükellef veya sorumlularının sırlarını veya gizli tutulması icap eden hususları öğrenen memurların bunları

⁷³⁴ Ercan Alptürk, “Müşteri Sırrı veya Ticari Sır Vergi İncelemelerinde Bilgi Verilmesini Engeller Mi?”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 7, (Şubat 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4175>, (erişim tarihi: 07.10.2018).

⁷³⁵ İlyas Emre Yayla, “Türkiye’de Vergi Mahremiyeti ve Avrupa Birliğine Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 359, (Temmuz 2011), s. 119.

⁷³⁶ Erdem, a.g.e., s. 349.

⁷³⁷ Vergi mahremiyeti kapsamında VUK'un 5. maddesinde yer alan “mükellefle ilgili kimseler” ifadesi ise; mükellefin eşini, usul ve furuunu, civar hısımlarını ve münasebette bulunduğu diğer gerçek ve tüzel kişileri kapsamına almaktadır. Kanunda mükellef ile ilgili olan kişilere ilişkin herhangi bir sınırlama getirilmemiş ve böylelikle vergi mahremiyetinin kapsamı çok geniş tutulmuştur. Bu doğrultuda, vergi mahremiyeti kapsamında mükellefle ilgili kişiler, mükellefin ailesi, alt ve üstsoyu, akrabaları ya da ticari ilişkide bulunduğu kişiler olabilmektedir. (Alemdar, a.g.m., s. 104).

⁷³⁸ Alemdar, a.g.m., s. 99.

açıklamaları veya başka amaçlarla kullanmaları da suç sayılmış ve bu tür suçları işleyen memurların cezalandırılmaları hükme bağlanmıştır⁷³⁹.

Vergi mahremiyeti kapsamında⁷⁴⁰, vergileme süreci çerçevesinde mükellef ve yakınlarına ilişkin edinilen bilgilerin üçüncü kişilere açıklanamayacağı güvence altına alınmıştır. Bu yolla, vergilendirme sürecinde mükellefin mesleki, ekonomik ve hatta aile hayatına ilişkin edinilen bilgiler güvence altına alınmak suretiyle vergilendirme ilişkisinde güven esasına dayanan sağlıklı bir yapı öngörülmüştür. Bu bağlamda mükellefin, kendisine ait bilgilerinin üçüncü kişilere karşı korunacağı güvencesi içinde hareket ederek sağlıklı bilgi akışını sağlamanın yanı sıra vergilendirmenin yöneldiği ekonomik hayatta gizli kalması gereken konuların muhafaza edilmesi amaçlanmıştır⁷⁴¹.

Vergi mahremiyeti ile ilgili tüm bu yasal düzenlemeler; kuralları koymuş, kavramın sınırlarını çizmiş, vergi mükellefi hakkındaki bilgilerin kötüye kullanılmayacağını ve kimlerin bu bilgilere sahip olacağı ve koruması gerektiğini belirlemiştir⁷⁴². Bu sebeple mükellefler, inceleme sırasında ve sonrasında vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkına sahiptir.

V. Kendisine, Kurumuna ve Kurum Çalışanlarına Özenli Davranmasını İsteme Hakkı

Ülkemizde vergi dairelerinde ve genellikle çoğu kamu kuruluşunda saygılı ve kibar bir davranış şekli görülmemesi, vatandaşların en çok rahatsız oldukları konular arasında yer almaktadır. Birçok ilişkide olduğu gibi vatandaşlara da çeşitli görevler düşmektedir. Çünkü bu tek taraflı çözülebilecek bir husus değildir. Vatandaşların da işlemleri için idareye zamanında başvurması, gereken belge ve bilgilerini hazırlaması

⁷³⁹ Alemdar, a.g.m., s. 100.

⁷⁴⁰ Konuyla ilgili Danıştay kararında; “Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Müfettişlerince, vergi dairelerinden mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak istenen gizli bilgi ve belgelerin verilmesinin yasadaki yasak kapsamına girdiği mütalaa kılınmakla dosyanın Danıştay Başkanlığına sunulmasına oyçokluğuyla karar verildi” hükmü yer almaktadır. Danıştay 1. Daire, 20.12.1984 tarih ve E: 1984/291, K: 1984/294.

⁷⁴¹ Erdem, a.g.e., s. 349.

⁷⁴² Gülşen Gedik, “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 317, (Ocak 2008), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4599>, (erişim tarihi: 08.10.2018).

büyük önem arz etmektedir. Fakat onları bu konuda bilgilendirme ve yönlendirme görevi esas olarak idareye düşmektedir⁷⁴³.

Vergi incelemesi, hem VUK hem de vergi inceleme yönetmeliğiyle çizilmiş hukuki bir durumdur. Bu yüzden, ne mükelleflerin ne de inceleme elemanlarının bu süreci kişiselleştirmesi ve alınganlık yaratması söz konusu olacaktır. Tarafsız, nesnel ve hukuki bir inceleme sürecinde her iki tarafında bu süreci hukuki ve etkin bir şekilde yönetebilmesi esas gayedir. Fakat bu konuda unutulmaması gereken husus, iletişim ve yönetim konularının tek yanlı işlem olmadığıdır. Bu hususta, incelenen mükellefin belirli biçimde huzursuz olması, kaygılı olması ve bunların neticesi olarak gergin bir ilişkinin oluşması pek tabiidir⁷⁴⁴.

İnceleme elemanları, mükelleflerin bu gerginliklerini göz önüne alıp davranması gerekir. Bu süreçte, güçlü olan taraf incelemeyi yapandır. Bu sebeple, süreci itinayla yürütmesi gereken taraf da inceleme elemanıdır. En azından inceleme elemanın bu konuda payının büyük olduğu unutulmamalıdır. Mükellefin de inceleme elemanından kendisine, kurumuna ve kurumunda görev yapan personele özenli ve itinalı bir şekilde davranmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Buna uygun davranmayan inceleme elemanı hakkında, mükellef bağlı olduğu birime şikayet dilekçesi ile başvuru yapabilmektedir⁷⁴⁵.

Bu konuda müracaat ve şikayet konusunda; inceleme yönetmeliğinin, “Vergi Müfettişlerinin Sorumlulukları” başlıklı 41. maddesinin b bendinde yer alan “*Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar*” düzenlemesine aykırı davranışlara muhatap olan veya bu tip davranışlarla karşılaşan ilgililer (mükellef, vb.) aşağıda belirtilen yollarla müracaat ve şikayet haklarını kullanabilirler⁷⁴⁶:

- CİMER’e (Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi),
 - İnternetle başvuru (<https://www.tccb.gov.tr/>)
 - E-Devlet uygulaması ile başvuru

⁷⁴³ Baykara (c), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4512>, (erişim tarihi: 23.09.2018).

⁷⁴⁴ Erol (b), a.g.e., s. 125.

⁷⁴⁵ Kükreler, a.g.e., s. 173.

⁷⁴⁶ İbrahim Hak, “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 279, (Mart 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28435>, (erişim tarihi: 08.10.2018).

- Posta yoluyla VDK Başkanlığı'na,
- VDK Başkanlığı web sitesi www.vdk.gov.tr adresinden “İhbar ve Şikayet” bölümüne,
- VDK Mükellef Portalı adresinden “Kurul Başkanına” (<https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>),
- VİMER'e (Vergi İletişim Merkezi) (444 0 189).

Y. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Temel İlkelere Uyulmasını İsteme Hakkı

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, vergi incelemelerini yürütürken inceleme yönetmeliğinde yer alan birtakım temel ilkelere uyması beklenmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin bu ilkelere uyulmasını isteme hakkı söz konusudur. Yönetmeliğe göre aşağıdaki temel ilkelere uyulması beklenmektedir:

- *“Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek,*
- *Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek,*
- *Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak,*
- *Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek,*
- *Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak,*
- *Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek,*

- *Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak,*
- *Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak,*
- *Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak”.*

Günümüze kadar, vergi incelemesine yetkili olanlar ve mükellef arasındaki ilişkiler, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı oldukları vergi denetim birimlerinin (Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelirler Kontrolleri Daire Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıklarına Bağlı Denetim Grup Müdürlükleri) kurum kültürleri ile şekillenmiştir. Ancak daha sonra inceleme yönetmeliği ile bu ilkelerin güvence altına alınmış olması, mükellef hakları açısından ayrı bir önem arz etmektedir⁷⁴⁷.

Z. Mükellefin Kendisinin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenmesini İsteme Hakkı

Vergi incelemesi, 6009 sayılı Kanun ile köklü bir değişime uğramıştır. Söz konusu kanun ile vergi incelemesine ilişkin yapılan en önemli değişikliklerden birisi de vergi inceleme elemanlarının düzenlemiş oldukları vergi inceleme raporlarının işleme konulmak üzere vergi dairesine teslim edilmesinden önce vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özgelere uygunluk yönünden değerlendirilmek üzere rapor değerlendirme komisyonları tarafından kontrol edilmesi zorunluluğunun getirilmesidir. Eski uygulamada bazı vergi inceleme birimleri tarafından benzer mahiyette rapor değerlendirme komisyonları kurulmakta ve raporlara ilişkin işlem tesis edilmeden önce söz konusu komisyonlar tarafından bir ön kontrol yapılmaktaydı. Fakat, 6009 sayılı Kanun ile bu tür bir kontrol yasal zemine kavuşmuş ve zorunlu hale gelmiştir. Vergi incelemelerinde bir standartın yakalanması bakımından rapor değerlendirme komisyonları önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir. Ayrıca, yürürlüğe giren “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları

⁷⁴⁷ Kükrer, a.g.e., s. 174.

Hakkında Yönetmelik”in⁷⁴⁸ 14. maddesinde, komisyonların gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefleri veya inceleme elemanını dinleyebilecekleri ifade edilmiştir⁷⁴⁹.

Uygulamada şimdiye kadar dinlenme talebinin inceleme elemanına yapılması usulü ortaya çıkmıştır. İnceleme elemanları tarafından incelemeyle ilgili tutanakta sorulacak hususlar inceleme yönetmeliğinde belirlenmiştir. Gerçekleştirilen bu usule uygun olarak raporların, rapor değerlendirme komisyonuna iletilmesi esnasında düzenlenen cetvelde mükellefin dinlenme talebinin olup olmadığı konusunda bilgiye yer verilmektedir. Mükellefin rapor değerlendirme komisyonu tarafından dinlenmesi, inceleme sürecinde mükellefe tanınan bir çeşit savunma hakkıdır. Mükellefe tanınan dinlenme hakkından, inceleme sonucunda yapılması düşünülen vergi ve ceza tarhiyatının mükellefin düşünceleri de dikkate alınarak kesinleştirilmesi ve böylelikle ihtilafların azaltılması hedeflenmektedir⁷⁵⁰.

Mükelleflerin rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenebilmesi için, dinlenme talebini vergi inceleme tutanaklarına kaydettirmeleri veya dinlenme talebini içeren bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıklarına başvurmaları gerekmektedir. Mükellefler, VDK Mükellef Portalı’nda yer alan “Dinlenme Talebi” menüsünden “Dinlenme Talep Formu”nu edinebilirler. Bu düzenleme ile mükellefler vergi inceleme sürecinde kendilerini aktif ve etkin bir şekilde ifade edebileceklerdir. Dinlenme talebinde bulunan mükelleflerin rapor değerlendirme komisyonlarında, dinlenmeden önce rapor özetlerine sahip olmaları ile haklarında düzenlenen raporlar hakkında ön bilgi sahibi olması sağlanmaktadır. Böylelikle mükellefler kendilerinde bir örneği bulunan inceleme tutanakları ile rapor özetlerini birarada değerlendirerek, dinlenme hakkını daha etkin bir şekilde kullanabilmektedir. Bu yönleriyle dikkate alındığında, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporları değerlendirecek mercii olan komisyonlarda mükelleflere dinlenme hakkı tanınması, mükellef hakları bakımından

⁷⁴⁸ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁴⁹ Umut Varlı, “Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunmaları Bir Mükellef Hakkı Mıdır?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 246, (Haziran 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20474>, (erişim tarihi: 10.10.2018).

⁷⁵⁰ Tayfun Şahin (c), “Mükellef Hakları Yönünden Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 242, (Şubat 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17079>, (erişim tarihi: 10.10.2018).

oldukça önemli bir gelişmedir. Söz konusu hak, mükelleflerin savunma hakkını kullanması, işlemlerini her yönüyle açıklaması, inceleme sürecinde nadiren de olsa ortaya çıkabilecek olumsuz durumların bertaraf edilebilmesi açısından önemlidir⁷⁵¹.

Rapor değerlendirme komisyonlarının, mükellefin dinlenme talebini uygun görmemeleri halinde bu husus yargı mercilerinde ihtilaf konusu yapılabilecektir. Ayrıca, dinlenme talebinde bulunan mükelleflerin reddedilmesi mükellefleri rencide edebilecek ve bu durum mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna ilişkin sorunlar ortaya çıkaracaktır. Sonuç olarak vergi incelemelerinin sağlıklı ve doğru bir şekilde yapılabilmesi açısından oldukça olumlu bir düzenleme olan, mükelleflerin rapor değerlendirme komisyonu nezdinde dinlenmesi uygulaması öncelikle bir mükellef hakkı olarak VUK'da tanımlanmasının daha iyi olacağı kanaatindeyiz. Böylelikle; mükelleflerin rapor değerlendirme komisyonu nezdinde eleştiri konularına ilişkin görüşlerini beyan etmeleri de şartsız olarak sağlanmış olacak, mükelleflerin eleştiri konusu hususlara ilişkin olarak verecekleri bilgi ve belgeler rapor değerlendirme komisyonu üyelerine incelemeye ilişkin farklı bir bakış açısı sunabilecektir⁷⁵².

Bir diğer husus ise, meslek mensuplarına dinlenme görüşmelerine katılma zorunluluğu getirilmesi konusudur. Vergi hukuku özellikli bir ihtisas alanıdır. Mükelleflerin vergi hukukunun her alanına hakim olmaları, hak ve ödevlerinin farkında olmaları ne yazık ki çoğu zaman mümkün değildir. Ancak inceleme sürecinde mükellef ve/veya vergi sorumlularının açıklama ve itirazları, ispat aracı olarak kullanılmaktadır. Bu bakımdan mükelleflerin dinlenme hakkını kullanırken mutlaka kendilerine 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarının veya 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre yetki almış avukatların refakat etmeleri sağlanmalıdır. Bu şekilde mükellefler hem dinlenme hakkını en etkin şekilde kullanabilir hem de hatalı beyan ve açıklamalarda bulunmaları önlenir⁷⁵³.

⁷⁵¹ Onur Gök, Coşkun Çekiciler, "Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 449, (Ocak 2019), s. 117.

⁷⁵² Varlı, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20474>, (erişim tarihi: 10.10.2018).

⁷⁵³ Gök, Çekiciler, a.g.m., s. 118.

II. VERGİ İNCELEMESİ SONRASINDA MÜKELLEF HAKLARI

Vergi incelemesi sonrasında mükellef hakları kapsamında; cezalarda indirim hakkı, uzlaşmayı seçme hakkı, dava açma hakkı, vergi incelemelerinde ödeme emri ve ihtiyati haciz kararlarına karşı dava açma hakkı, şikayet yoluna başvurma hakkı, yanılma halinin dikkate alınması isteme hakkı, ölüm halinde varisler açısından vergi cezalarının ortadan kalkması ve son olarak zamanaşımının dikkate alınması isteme hakkı yer almaktadır.

A. Cezalarda İndirim Hakkı

Mükelleflerle vergi idaresi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden çözümlenmesinin bir yolu, cezalarda indirim müessesesidir. Bu müessese, adından da anlaşılacağı üzere yalnızca cezalara yönelik bir düzenleme içermektedir. Cezalarda indirim, ceza muhatabının tek taraflı irade ile kullanabileceği ve sonuç alabileceği bir yoldur. Burada, mükellefle idare arasında herhangi bir pazarlık veya uzlaşma hali bulunmamaktadır. Tahsilat aşamasında kanunda belirtilen şartlara uygun (VUK m. 376) ceza ödemesinde bulunan vergi mükellefinin toplam ceza miktarında yine kanunda belirtilen oranda bir indirime gidilmektedir. Bu müesseseden, mükellef veya vergi sorumlusu olan ceza muhatapları yararlanabilmektedir. Kendisine ceza kesilenler VUK kapsamına giren tüm vergi, resim ve harçlara ilişkin vergi cezalarına (vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük) karşı, bu yola başvurularında herhangi bir sakınca yoktur. Mükellef vergi ziyasına kaçakçılık sayılan fiillerle sebep olması durumunda bu tarhiyat için de cezalarda indirim hükümlerinden faydalanılabilmektedir. Cezalarda indirimden yararlanmak isteyen kişi, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurarak vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim talebinde bulunabilir⁷⁵⁴.

Cezalarda yapılacak indirim oranı, kesilen cezanın türüne göre değişmektedir.

Buna göre:

- Vergi ziyayı kabahatinde kesilen cezanın birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

⁷⁵⁴ Yüce, a.g.e., s. 92.

- Genel usulsüzlük kabahatinde kesilen cezanın her defasında yarısı,
- Özel usulsüzlük kabahatinde kesilen cezanın her defasında yarısı, indirimine konu olmaktadır.

İndirim talebi, ilave vergi ve buna ait cezaların tamamını içermektedir. İlave olarak tarh edilen verginin bir kısmına karşı dava açılıp, diğerinde indirim talep edilmesi söz konusu değildir. Fakat, böyle bir bütünlük vergilendirme dönemleri itibariyle aranmaktadır. İki ayrı KDV vergilendirme dönemine ilişkin adına tarhiyat yapılan mükellef, bunlardan birinde indirim isterken, diğeri için dava açabilme hakkına sahiptir⁷⁵⁵.

Daha önce bahsedildiği üzere, cezalarda indirim müessesesinin amacı ihtilafı yargıya taşımadan sonlandırmaktır. Bu sebeple hem cezalarda indirimden yararlanmak hem de dava açmak anlamsız olmaktadır. Cezalarda indirim müessesesinden faydalanmak için vergi aslı ve cezasının her ikisinin de belli bir sürede ödenmiş olması kanuni düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Ceza, vergi aslına bağlı ise verginin ödenip cezanın dava yoluna götürülmesi ya da cezanın ödenip verginin dava yoluna götürülmesi cezalarda indirimde engel olur. Vergi aslına bağlı olmayan cezalar için vergi aslı olmayacağı için, yalnızca cezanın indirimden sonra kalan kısmının öngörülen süre içinde ödenmesi gerekmektedir⁷⁵⁶.

Mükellefin kendisine tebliğ edilen vergi ve cezasına ilişkin yapılan cezada indirim talebinin vergi idaresince olumlu karşılanmasının şartından biri, indirimde konu olan vergi ve cezanın indirim sonrası kalan tutarlarının belirlenen süreler içerisinde ödenmesidir. Bu sebeple, verginin aslını ve cezanın indirimden sonra kalan kısmının vadesinde veya kanunen kabul edilen teminat göstermek şartıyla vadesinin bitiminden itibaren üç ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir⁷⁵⁷. Ödenmemesi durumunda, mükellefin cezalarda indirim müessesesinden faydalanması söz konusu

⁷⁵⁵ İmdat Türkay (b), “Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 418, (Haziran 2016), s. 112.

⁷⁵⁶ Şenyüz (b), a.g.e., s. 302.

⁷⁵⁷ Teminat olarak; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, şahsi kefalet, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat menkul ve gayrimenkul mallar ile mükellefin gayrimenkulleri üzerine vergi dairesince konulmuş ihtiyati haciz kabul edilmektedir (Mehmet Bayraktar, Fiğen Bayraktar, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Cezalarda İndirim Müessesesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 277, (Ocak 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28204>, (erişim tarihi: 15.10.2018).

değildir. Bu durumda mükellef, verginin aslıyla birlikte cezanın tamamını ödemek durumunda kalacaktır.

Mükellef cezalarda indirim hakkından faydalanmak istiyorsa, hem vergiyi hem de indirimden sonra kalan cezayı zamanında ödemek durumundadır. Ceza veya vergiden biri ödenmez ise, indirimden faydalanabilmek mümkün değildir⁷⁵⁸. Aynı zamanda, vergilere ilişkin fer'i ödemeler (gecikme faizi) varsa ve vergi ile indirilmiş cezalarla birlikte bunların da ödenmiş olması gerekmektedir. Cezalarda indirim dilekçesi vermekle gereği yerine getirilmezse indirim isteğini içeren talep baştan hükümsüz hale gelir. Süresinden sonra yapılan ödemeler, cezalarda indirim kapsamında yapılmış bir ödeme değildir. İndirimden hiç faydalanılmadığında veya yararlanma talebine rağmen gereken yerine getirilmezse vergi aslı ve fer'ileri ile birlikte cezanın tamamı genel hükümlere göre tahsil edilir⁷⁵⁹.

Cezalarda indirim müessesesine dar ve geniş anlamda yaklaşımda bulunulmasına göre, farklı yargılar ileri sürmek mümkündür. Konuya dar anlamda yaklaşıldığında, bir kısım kanun hükümleriyle suç sayılan ve cezalandırılan fiillerin, indirim yapılmasıyla bir anlamda hoşgörü, anlayış gösterilmesi veya affedici olunması sonucunu yaratmaktadır ki, bu durumun kanun hükümlerinin etkinliğini azaltıcı olduğu iddia edilebilir. Aynı yaklaşıma göre, kanun koyucunun ceza tutarı ile ilgili gerçek amacının, indirim sonrası kalan ceza tutarları olduğu, indirimden önceki rakamların “sembolik” nitelikte olduğu ileri sürülebilir. Geniş anlamda bakıldığında ise, mükellef ve vergi sorumlusu ile idare arasında ortaya çıkacak uyuşmazlığın vergi yargısına intikal etmesi engellenerek hem yürütme hem de vergi yargısı açısından iş yükü artmasının önüne geçilmektedir. İlâveten, vergi aslı ile indirimli de olsa cezaların bir an önce tahsili sağlanmaktadır⁷⁶⁰. Sonuç olarak, cezalarda indirim müessesesi gerekli şartlar yerine getirildiğinde mükelleflerin vergi incelemesi sonrasında başvurabilecekleri yollardan biri olarak değerlendirilmektedir.

⁷⁵⁸ Cezalarda indirim uygulamasında mükellef, indirim neticesindeki ceza (vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeneceği belirtilen vergi ziyai cezası üzerinden ayrıca AATUHK 51/3'e göre hesaplanacak gecikme zammı) ile vergi ve bu vergiye ilişkin gecikme faizinin (VUK m. 112/3-a) tamamını vadesinde ödemezse, ceza indiriminden faydalanmak mümkün değildir. Şartlar ihlal edildiğinden ceza ve gecikme zammı (yalnızca vergi ziyai kabahati için) ile vergi aslı ve gecikme faizlerinin tümünü ödemek zorunda kalacaktır (Şenyüz (b), a.g.e., s. 303).

⁷⁵⁹ Şenyüz (b), a.g.e., s. 303.

⁷⁶⁰ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara, Kasım, 2017, s. 180.

B. Uzlaşmayı Seçme Hakkı

Uzlaşma, sözcük olarak karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlanması veya birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek, gidermelerini veya giderilmesi konusunda anlaşmaları anlamına gelmektedir. Vergi hukukundaki anlamı ise, vergi alacaklısı olan mükellef ya da ceza muhatabının aralarında doğmuş veya doğacak uyuşmazlığı, karşılıklı ödümlerle gidermeleri konusunda anlaşmaya varmalarındır⁷⁶¹. Bu müessese, beyana dayalı tarhiyat türü haricinde kalan tarhiyatların ihtilafsız kesinleşmesini sağlayan önemli bir idari çözüm mekanizmasıdır⁷⁶².

Uzlaşma, mükelleflerin adına yapılan ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatın yargıya taşınmadan evvel vergi idaresi ile tahakkuk ettirilecek/ettirilmiş vergi ve/veya ceza konusunda anlaşmak için başvurabilecekleri barışçıl bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa zamanda tahsil edilmesini sağlayan uzlaşma, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırması açısından çok rağbet edilen bir uyuşmazlık çözüm yoludur. Bu müessese, vergi idaresine alacağını daha önce tahsil etme ve enflasyonun olumsuz etkisinden kurtulma imkanı vermektedir⁷⁶³.

Uzlaşma müessesesi, uzlaşma komisyonlarının “cömert uygulamaları” neticesinde mükellefler tarafından sıkça başvuru alan bir müessese haline gelmiştir. Uzlaşma komisyonlarınca mükelleflerle yapılan sıkı pazarlıklar neticesinde tayin edilen vergi miktarlarının kanun koyucu tarafından sınırlandırılmadığı bilinmektedir⁷⁶⁴.

VUK'da uzlaşma müessesesi ek maddelerde düzenlenmiştir (VUK m. 376'dan sonra gelen ek m. 1-12). Yapılan düzenlemede iki ayrı uzlaşma biçimi

⁷⁶¹ Yüce, a.g.e., s. 83; Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Temmuz, 2006, s. 260.

⁷⁶² Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XIII, Sayı 1-2, (2009), s. 327.

⁷⁶³ Yusuf Kıldış, “Son Değişiklik Işığında Vergide Uzlaşma Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 306, (Haziran 2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31126>, (erişim tarihi: 17.10.2018).

⁷⁶⁴ Mustafa Korkmaz (c), “Vergi Affı ve Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 332, (Mayıs 2016), s. 82.

bulunmaktadır. Bunlardan ilki verginin tarhi ve cezanın kesilmesi sonucunda mükelleflerin başvurabileceği “tarhiyat sonrası uzlaşma”, diğeri ise vergi tarhi edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükelleflerin başvurabileceği “tarhiyat öncesi uzlaşma”dır. Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası şeklinde ikiye ayrılmasına rağmen bir mükellef uzlaşmanın her ikisine birden değil, yalnızca birine başvurma hakkı bulunmaktadır. Uzlaşma müessesesi, uzlaşılması durumunda vergi ihtilafını kesin çözümlenmesinden dolayı mükellefe dava yolu kapanmaktadır. Uzlaşmanın yapılmasıyla uzlaşılan tutarlar itibariyle kesinleşmiş hale gelen borçların yerine getirilmesi zorunludur. Aksi takdirde, idare cebri icra yoluna başvurur. Uzlaşmış olunması vergi hatasının düzeltilmesine veya şikayet başvurusuna engel teşkil etmez⁷⁶⁵.

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İsteme Hakkı

Mükellef nezdinde yapılan bir vergi incelemesine dayanarak, mükellef talebi ile veya inceleme elemanının daveti üzerine, vergi incelemesinin son aşamasında diğeri bir ifade ile salınacak vergi ile kesilecek cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlenmesinden önceki aşamada yapılmakta olan uzlaşma şeklidir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esaslar VUK ek m. 11’de yer almaktadır⁷⁶⁶. Mükellefle vergi dairesi arasında ileride doğması olası görünen uyuşmazlık için daha uyuşmazlık doğmadan uzlaşmaya varılabilmesi yolu tarhiyat öncesi uzlaşma ile açılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek esas gayedir. Uzlaşmanın bu türünde tarhdan önce anlaşılabilmesi ve anlaşılan tutar üzerinden tarhiyatın yapılması esastır⁷⁶⁷.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, haklarında vergi incelemesi başlamış mükelleflerin adlarına herhangi bir tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri haklardan biridir. Bu durum, mükellefler için büyük önem arz etmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın

⁷⁶⁵ “Vergi ile cezasından yalnızca biri için uzlaşan mükellefin, hem vergiye hem de vergi cezasına karşı dava açması ve şikayette bulunması hukuken mümkün değildir. Ancak, beyan üzerine tarhi olunan vergiler üzerinden re’sen kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşmış olsa bile uzlaşmanın kapsamı dışında tutulması nedeniyle bu vergiler için kanunda tanımlanan türde bir vergi hatasının bulunması halinde düzeltme şikayet başvurusu yapılmasına yasal bir engel yoktur”. Danıştay 4. Daire, 17.04.2012 tarih ve E: 2009/8579, K: 2012/1452. (Şenyüz (b), a.g.e., s. 330-331).

⁷⁶⁶ Kükrer, a.g.e., s. 178.

⁷⁶⁷ Şenyüz (b), a.g.e., s. 331.

kapsamına; vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah veya matrah farkları üzerinden salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası girmektedir. Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna ikmalen, re'sen, idarece tarhiyatlar ve bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası girmektedir. Beyana dayalı tarhiyatlar, ne tarhiyat öncesi uzlaşmanın ne de tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna girmektedir. Çünkü, mükellefin kendi beyanına karşı uzlaşma talep etmesi mantığa uygun değildir. Keza aynı durum dava açmada da bulunmaktadır, fakat burada iki istisna vardır (ihtirazi kayıt ile beyanname verme ve vergi hatası). Beyana dayalı tarhiyat haricinde vergi kaçakçılığı da uzlaşmanın konusuna girmemektedir. Bir başka ifadeyle üç kat kesilen vergi ziyai cezası uzlaşmanın konusuna girmemektedir⁷⁶⁸.

21.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun ile uzlaşmada önemli bir değişikliğe gidilmiştir. Bu değişikliğe göre, önceden tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna giren fakat tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusuna girmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları artık tarhiyat öncesi uzlaşmanın da konusuna girmeyecektir. Bu sebeple, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru için acele etmesinin de fazla bir anlamı kalmamıştır. Çünkü tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma arasındaki en önemli fark ortadan kaldırılmıştır⁷⁶⁹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellefin, bu talebini bir gerekçeye dayandırma mecburiyeti yoktur. İdare de, uzlaşma talebini kabul etmek için bir takım maddi ve hukuki gerekçelere bağlı değildir. Uzlaşmanın gerçekleşebilmesi için bu konuda ya mükellefin talebinin olması ya da inceleme elemanının mükellefi uzlaşmaya davet etmiş olması şeklinde iki yol bulunmaktadır. Fakat, uzlaşma talebinin vergi incelemesinin başlamasından son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen sürede yapılması gerekmektedir. Mükellef talebi ile uzlaşma için, *“uzlaşma nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı*

⁷⁶⁸ Kıldış, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31126>, (erişim tarihi: 17.10.2018).

⁷⁶⁹ Kıldış, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31126>, (erişim tarihi: 17.10.2018).

bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığı'na başvurması şarttır". Tarafında vergi incelemesi yapılan mükellefler, incelemenin başından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler⁷⁷⁰.

Uzlaşmanın inceleme elemanı tarafından talep edildiği durumda, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Fakat, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması durumunda mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve mükellef uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez⁷⁷¹.

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmelerinde alacaklı vergi dairesini temsil eden kuruluşlardır⁷⁷². Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği⁷⁷³ çerçevesinde oluşturulan uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanmakta ve çoğunlukla karar vermektedirler⁷⁷⁴.

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde alınan karar, vergi idaresi adına komisyon tarafından yapılan irade açıklamasıdır. Başka bir ifadeyle; tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, vergi idaresinin mükellefler ile uzlaşma konusundaki temsilcisidir. Bu sebeple; usulüne uygun olarak alınan uzlaşma komisyonu kararı, vergi idaresini bağlamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısına davet yazısının muhataba tebliğ edilmemesi, yazıda belirtilen yer ve tarihte uzlaşma talebinde bulunan mükellefin toplantıya katılmaması yüzünden uzlaşmanın temin edilmemiş sayılması veya yönetmeliğin 16. maddesinin 3. fıkrası uyarınca uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşmanın temin edilmemiş sayılmasına ilişkin kararları, komisyonların tek taraflı irade

⁷⁷⁰ Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde, mükellef davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir (Şenyüz (b), a.g.e., s. 333).

⁷⁷¹ Şenyüz (b), a.g.e., s. 334.

⁷⁷² Onur Eroğlu, Ömer Özgür Eftekin, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Sayı 2, (2015), s. 235.

⁷⁷³ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁷⁴ Uzlaşma görüşmeleri esnasında, mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde yalnızca görüş açıklayabilirler, görüşmeler neticesinde düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

beyanlarını yansıtmaktadır. Bu kararlar, başka bir makamın onayını gerektirmediğinden kesindir. Ayrıca; VUK'un ek 11. maddesinin 3. fıkrası ile yönetmeliğin 18. fıkrasınca, tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir sebeple temin edilememesi ya da uzlaşmaya varılamaması, mükelleflerin vergi tarhi ve ceza kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmasına engel olduğundan, mükelleflerin hukukunu da olumsuz etkilemektedir. Komisyon kararının bu niteliği, kararın kesin ve yürütülmesi zorunlu olduğunu göstermektedir. Diğer bir ifadeyle; bu kararların İYUK'un 14. maddesinde belirtilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olduğunu benimsemek gerekir⁷⁷⁵.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmadığı durumda, mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma talep edememektedir. Mükellefin, tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde vergi dairesine cezalarda indirimde bulunma hakkı vardır. Yani mükellefin, ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde idari yollara (tarhiyat sonrası uzlaşma hariç) başvuru hakkı devam etmektedir. Tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı da bulunmaktadır. Fakat mükellef, aynı anda hem dava açma hem de cezalarda indirim hakkını kullanamaz⁷⁷⁶.

Görüşmeler neticesinde tam veya kısmi uzlaşmaya da varılabilmektedir. Uzlaşmanın sağlanması tarafların tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların üzerinde görüş birliği sağlamaları anlamına gelmektedir. Uzlaşma sağlandığında durum bir tutanakla tespit edilmektedir. Tutanak; komisyon başkanı, komisyon üyeleri ve mükellef ya da vekili tarafından imzalanır. Düzenlenen tutanağın bir nüshası derhal mükellefe tebliğ edilir. Mükellefe tebliğ edilen uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Tutanağın bir nüshası ise, vergi dairesine intikal ettirilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşmaya imkan tanınmıştır. Bu durumda kısmi uzlaşma talebinde bulunan mükellefin uzlaşmadan önce tarhiyatın hangi kısmı için uzlaşma talep ettiğini belirtmesi önem arz etmektedir. Uzlaşmanın, kısmi olarak gerçekleştirilmesi

⁷⁷⁵ “Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilmediğine dair işlemin süresi içinde açılmış bir idari davaya konu edilerek iptali sağlanmış olması sebebiyle, salınan vergi ve kesilen vergi cezası dolayısıyla yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma talebinin komisyonca incelenmeksizin reddine hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında”. Danıştay 3. Daire, 08.11.1990 tarih ve E: 1988/2613, K: 1990/3090. (Karakoç, a.g.e., s. 734-735).

⁷⁷⁶ Yüce, a.g.e., s. 87.

halinde bu husus ve uzlaşılan kısım tutanakta gösterilmektedir. Uzlaşılmayan kısım için, uzlaşmanın sağlanamadığından bahisle tutanak düzenlenerek inceleme raporu vergi dairesine gönderilir⁷⁷⁷.

Uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödenme zamanından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir (VUK ek m. 8/1; Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği m. 19). Uzlaşılan rakamlar kesin olup, bu rakamların ödenmemesi tarhiyat öncesi uzlaşmayı geçersiz hale getirmez. Başka bir deyişle, uzlaşmanın sonuçlarını doğurması için uzlaşmanın sağlanması yeterli olup ayrıca uzlaşılan miktarın ödenmesine gerek yoktur. Uzlaşılan hususlar ile ilgili, mükellef dava açamayacağı gibi herhangi bir merciyede başvuramaz. Bu sebeple de mükellef artık tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkını kaybetmiştir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda mükellefin, cezalarda indirimden (VUK m. 376) faydalanması da söz konusu olamaz⁷⁷⁸.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İsteme Hakkı

VUK'un ek 1-9. maddelerinde usul ve esasları belirtilen uzlaşmaya "tarhiyat sonrası uzlaşma" denilmektedir. Ayrıca, "Uzlaşma Yönetmeliği"⁷⁷⁹ ile de tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten sonra ve/ya da ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan anlaşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan taraflar arasında bir anlaşmaya varılmak suretiyle çözüme kavuşturulmasını ifade etmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına, VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç, re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler⁷⁸⁰ ile bunlara ilişkin

⁷⁷⁷ Şenyüz (b), a.g.e., s. 336-337.

⁷⁷⁸ Şenyüz (b), a.g.e., s. 337.

⁷⁷⁹ 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁸⁰ Danıştay; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilir olması hasebiyle, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk edilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceğini kabul etmektedir. Danıştay 3. Daire, 09.03.2000 tarih ve E: 1999/1840, K: 2000/1029.

vergi ziyayı cezası girmektedir⁷⁸¹. Dolayısıyla, mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmayı seçme hakları saklı tutulmaktadır.

Görüldüğü üzere, usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Ancak, 2018 yılında 7103 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile artık tarhiyat öncesi uzlaşmanın da kapsamı dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşmanın cazibesinin de önemli ölçüde azaldığı söylenebilir. Çünkü, bu düzenlemeyle tarhiyat sonrası uzlaşma mükellefler açısından daha cazip hale gelmiştir. Bunun en önemli sebebi mükellefin süre kazanmasıdır; Tarhiyat öncesi uzlaşmanın avantajı ortadan kalkınca mükellefler tarhiyatı bekleyecekler ve tarhiyatın kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşmaya başvurabileceklerdir. Daha sonra uzlaşma günü belirlenecek ve uzlaşma toplantısı gerçekleşecektir. Bu arada geçen süre, tarhiyat öncesine göre daha uzun olacağı için mükellefler uzlaşılan tutarı ödeme konusunda süre kazanmış olacaklardır. Ancak, süredeki uzamadan kaynaklı mükellefin ödemesi gereken gecikme faizi bir miktar artmış olacaktır. Buna ilaveten bilindiği üzere uzlaşmanın sağlanamaması durumunda; mükellefin dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa mükellefe 15 günlük ek dava açma süresi verilmektedir⁷⁸². Dolayısıyla, mükelleflerin tüm bunları göz önünde tutarak karar vermesi gerekmektedir.

Uzlaşmaya başvurmak, uzlaşılamadığı takdirde dava açmaya engel olmadığı için, mümkün olduğu takdirde, uzlaşma talep etmek uygun bir yoldur. Gerek vergi inceleme elemanları gerekse de idarenin iradesi, mükellefin ve/veya ceza muhatabının uzlaşma istemesi ve uzlaşması için çaba göstermeleri yönündedir⁷⁸³.

Uzlaşma talebi, mükellefin bizzat veya noter aracılığıyla düzenlenen özel vekaletname ile yetkilendirilen vekili (tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri) aracılığıyla yapılmaktadır. Vekilin, noterden verilecek vekaletnameye sahip olması

⁷⁸¹ Karakoç, a.g.e., s. 741.

⁷⁸² Kıldış, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31126>, (erişim tarihi: 17.10.2018).

⁷⁸³ Bekir Baykara (e), “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 319, (Mart 2008), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4628>, (erişim tarihi: 20.10.2018).

gereği yetki konusunda ileride ortaya çıkabilecek tereddütleri minimize etmeye yöneliktir. Uzlaşma komisyonunun yetkisine giren uzlaşma taleplerine ilişkin dilekçeler; mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, defterdarlık veya GİB'e verilebilmektedir. Dilekçe, taahhütlü posta ile de gönderilebilmektedir. Başvurunun, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir. Adli tatilin uzlaşma süresini durduran bir yanı yoktur⁷⁸⁴.

Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurması noktasında dikkat etmesi gereken hususlara baktığımızda; ilk olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmamış olmasının gerektiği karşımıza çıkmaktadır. Mükellef; tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmuş fakat belirlenen yer, gün ve saatte görüşmeye gelmemişse tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamamış kabul edilmektedir. Bu durum da mükellefin, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru şansını ortadan kaldırmaktadır. Mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine gelmiş, fakat kendisine teklif edilen miktarları kabul etmemişse yine aynı şekilde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez⁷⁸⁵.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada da mükellefin, kısmi uzlaşma talebinde bulunma hakkı vardır. Örneğin; inceleme neticesinde çıkan matrah farkının 20.000 TL'si gider faturasının mükerrer yazılmasından, 26.000 TL'si randıman incelemesinden kaynaklanmış ise, mükellef burada yalnızca mükerrer fatura yazılmasından ötürü doğan matrah farkı için uzlaşmaya giderek, randıman incelemesinden doğan matrah farkı için dava açma yolunu tercih edebilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilecek durumlar ise⁷⁸⁶:

- Tarhiyatta vergi hatalarının olması,
- Mükellef ya da ceza muhatabının yanılma durumunda olması,
- Vergi ziyana neden olunmasının, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilmemesinden doğması,

⁷⁸⁴ Çünkü adli tatil; idari işlere değil, adli işlere ilişkin bir süredir. Ancak mali tatilin (1 Temmuz-20 Temmuz) uzlaşmaya yönelik sonuçları bulunmaktadır. Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı; uzlaşma talep etme süresi mali tatil süresi içine veya mali tatil bitimini takip eden 7 güne rastlarsa, bu süre mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılacaktır. Mali tatilden önce uzlaşma talep etmiş bir mükellefe uzlaşma günü olarak mali tatil içine isabet eden bir gün verilmesine engel değildir. Mali tatil uzlaşma talep süresini etkiler, ancak içine isabet etmesi durumunda uzlaşma görüşmelerini etkilemez (Şenyüz (b), a.g.e., s. 343).

⁷⁸⁵ Şenyüz (b), a.g.e., s. 338.

⁷⁸⁶ Yüce, a.g.e., s. 88-89.

- Uyuşmazlık konusu olayda yargı ile idarenin görüş farklılıklarının olmasıdır.

Danıştay'a göre, takdir komisyonu tarafından takdir edilen matraha karşı vergi dairesi dava açmışsa, dava sonucuna dayanılarak tarh edilen vergi ve kesilen ceza için uzlaşma yoluna gidilemez. Aksi taktirde, yargı kararının ancak kanunun benimsediği usuller çerçevesinde yargı kararı ile değiştirilebileceği yolundaki genel hukuk ilkesine ters düşen, yargı kararının bir idari kararla değiştirilmesi durumu ortaya çıkmaktadır⁷⁸⁷.

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, mükellef aynı vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunamaz. Bu durumda uzlaşma konusu yapılan vergiye ilişkin gecikme faizi, uzlaşmanın temin edilemediği anda uzlaşma müessesesinden çıkılmış olması sebebiyle, tarh edilen verginin normal vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar hesaplanmaktadır⁷⁸⁸.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşılan vergi ve/veya cezaların ödenmesi gerekmektedir. Uzlaşma konusu yapılan vergi/cezalara ilişkin düzenlenen tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve/veya cezaların vadelerinden önce tebliğ edilmişse kanuni vadelerinde, vadeleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse vadeleri geçenler uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmektedir⁷⁸⁹. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden ayrıca, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır (VUK m. 112/3-b).

C. Dava Açma Hakkı

Hukuk devleti olmanın temelini, devletin tüm işlem ve eylemlerinde hukuka uygun hareket etmesi oluşturmaktadır. Bu nedenle Anayasa'nın 125. maddesinde,

⁷⁸⁷ Danıştay 4. Daire, 14.04.1975 tarih ve E: 1975/81, K: 1975/1281 (Karakoç, a.g.e., s. 743).

⁷⁸⁸ İlyas Meriç, Cihan Deligöz, "Uzlaşma Müessesesinde Gecikme Faizinin Tatbiki", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 382, (Haziran 2013), s. 176-177.

⁷⁸⁹ Şenyüz (b), a.g.e., s. 352.

“idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık” olduğu belirtilmiştir⁷⁹⁰. Temel haklardan biri olan ve Anayasa’nın 36. maddesinde düzenlenen hak arama hürriyetinin bir kullanım biçimi olan dava açma yoluna başvurmanın belirli süre ile sınırlı ve bağlı olması, idarenin faaliyetlerinde devamlılık ve verimlilik ile hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkar⁷⁹¹. Hukuk sistemimizde, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimine idari yargı içinde yer verilmekle birlikte ayrı bir uzmanlık alanına ihtiyaç duyulması sebebiyle bu işlemlerden doğan davalara bakmakla vergi mahkemeleri görevlidir. Yargılama, İYUK’a göre yapılmaktadır⁷⁹².

Mükellefler de, vergi incelemesi sonucunda dava açma haklarını kullanabilirler. Yapılan inceleme sonucunda, inceleme raporlarında yer alan matrah ve/veya vergi farkları ile cezaların kanunlara aykırı olduğunu düşünen mükellefler, muhatap oldukları ceza ihbarnameleri ve bu ihbarnamelerin dayanağı olan vergi inceleme raporlarına karşı yetkili mahkemelerde dava açma hakkı haizdir. Ancak, vergi inceleme raporlarına karşı dava açmayı düşünen mükellef, öncelikle dava açma zamanını kaçırmamaya özen göstermelidir. İYUK’un 7. maddesine göre; vergi/ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edildikten 30 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açılmalıdır. Mükellef haklı bile olsa, zamanaşımı geçtikten sonra dava açılması kabul edilemeyeceğinden dolayı burada bir mağduriyet ile karşı karşıya kalacaktır. Özen gösterilmesi gereken bir diğer husus ise, davanın açılacağı mahkemenin davaya bakmakla yetkili olup olmadığı konusudur. İYUK’un 37. maddesinde de ifade edildiği üzere dava dilekçelerini; “*uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine*” verilmesi ve davanın burada açılması gerekmektedir. Süresi içinde yetkili mahkemede açılacak olan davalar, usulüne uygun ve yazılı olarak hazırlanmış bir dava dilekçesi ile hazırlanmalıdır. Dava

⁷⁹⁰ Yafes Pehlivan (b), “Mükellef ve Ceza Muhatabı Açısından Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 154, (Ekim 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5846>, (erişim tarihi: 22.10.2018).

⁷⁹¹ Ramazan Oruç, “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 348, (Ağustos 2010), s. 78.

⁷⁹² Şenyüz (b), a.g.e., s. 355.

dilekçesinde⁷⁹³ bulunması gereken zorunlu bilgilerin⁷⁹⁴ eksik olması, davanın reddedilmesine neden olabilmektedir⁷⁹⁵.

Mükelleflerin; haklarında uygulanan vergi incelemesi sonucuna karşı vergi mahkemeleri nezdinde dava açmaları hususunda, herhangi bir hak kaybına uğramamaları için, dava açma süresine ilişkin özellik arz eden durumları dikkate almalarında fayda bulunmaktadır⁷⁹⁶.

D. Vergi İncelemelerinde Ödeme Emri ve İhtiyati Haciz Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı

Ödeme emri, vergileme sürecinin tahsil aşaması ile ilgili bir idari işlemdir. Ödeme emri, Danıştay'ın aldığı bir kararda şu şekilde tanımlanmıştır: *“Kesinleşmiş ancak zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren belgedir⁷⁹⁷”*. Bu karardan da anlaşılacağı üzere; ödeme emrinin, kamu alacağının vadesi geçtikten sonra tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Kamu alacağı, vadesinde ödenmediği durumda cebren takip edilir. Cebri takibat işlemlerine, ödeme emri düzenlenmesi ve tebliği ile başlanmaktadır. Her idari

⁷⁹³ İdari yargıda yazılı yargılama usulü geçerli olmasından dolayı, özellikle dava dilekçesinin özenle hazırlanması gerekmektedir. Usulüne uygun olarak hazırlanan dava dilekçeleri hem dava açmakla hedeflenen amaca ulaşmayı kolaylaştırır hem de yargılama süresinin ve dolayısıyla hakkın yerine getirilmesinin gereksiz yere uzamasına engel olur. (Serdar Çevik, *Daha Önce Vergi Davası Açmamış Avukatlar İçin Vergi Davaları ve Yargılama Usulü*, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, Şubat, 2018, s. 47).

⁷⁹⁴ Vergi dava dilekçesinde bulunması gereken unsurlar; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyumsuzluk konusu miktar, vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarasıdır.

⁷⁹⁵ Ali Avkan, “Vergi İncelemelerine Karşı Açılacak Olan Davalarda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 269, (Mayıs 2015), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27184>, (erişim tarihi: 22.10.2018).

⁷⁹⁶ Gezer, a.g.m., s. 67.

⁷⁹⁷ Danıştay 13. Daire, E: 1973/5383, K: 1974/2776; (Sami Buhur, “Danıştay Kararları Işığında Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 381, (Mayıs 2013), s. 111).

işlemede olduğu gibi ödeme emri aşamasında da idarenin ve cebren takibata maruz kalan kişinin uymak zorunda olduğu usul ve esaslar bulunmaktadır⁷⁹⁸.

Ödeme emrine dava açılması⁷⁹⁹, AATUHK'nın 58. maddesine göre; *“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15⁸⁰⁰ gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu (vergi mahkemesi⁸⁰¹) nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur”* şeklinde düzenlenmiştir.

AATUHK'nın 55. maddesine göre, ödeme süresi içinde ödenmeyen bir kamu alacağının takibi için düzenlenerek muhatabına tebliğ edilmiş olan ödeme emirlerine karşı borçlu tarafından 15 gün içinde ilgili idari yargı organında Kanun'un 58. maddesine göre ancak⁸⁰²:

- Böyle bir borcun olmadığı,
- Borcun kısmen ödendiği,
- Borcun zamanaşımına uğradığı,

⁷⁹⁸ Bülent Koçak, “Ödeme Emirlerinde Dava Açma Süresinin Yazılmamasının Neticesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 231, (Aralık 2007), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/odeme-emirlerinde-dava-acma-suresinin-yazilmamasinin-neticesi/2419>, (erişim tarihi: 24.10.2018).

⁷⁹⁹ “Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir. Davacının hisselerini devretmesi nedeniyle ödeme emriyle cebren takibine başlanan kamu alacağını yaratan vergiden sorumlu tutulamayacağı, tebligatın usule uygun olmadığı, ortak sıfatıyla sorumluluğun şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarında olması gerekirken ödeme emirlerinin hissesi oranında düzenlendiği yönündeki iddialar ancak, ödeme emrine karşı süresinde açılan davalarda incelenebilir. Bu nedenle kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı “düzeltme ve şikayet yolu” izlenmesine olanak bulunmamaktadır”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2009 tarih ve E: 2009/1, K: 2009/452.

⁸⁰⁰ 28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile bu fıkrada yer alan “7” ibaresi “15” olarak değiştirilmiş olup aynı Kanun'un 123. maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁸⁰¹ Vergi yargı sisteminde; 2575, 2576, 2577 sayılı Kanunlarla değişiklik yapılmış, daha önce vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevli olan vergi itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmış, bu görev vergi mahkemelerine ve bölge idare mahkemelerine verilmiştir. Vergi davalarının usulü de, diğer idari davalar gibi 2577 sayılı İYUK'da düzenlenmiştir. Sonuç olarak, AATUHK'da geçen itiraz komisyonundan duruma göre hem vergi mahkemeleri hem de idare mahkemeleri anlaşılabilir ve itiraz komisyonunun vergi mahkemesi olarak anlaşılması mümkün değildir. Günümüzdeki uygulama şekli ile maddenin uyumu bulunmamaktadır. Ancak uygun bir ifade bulunarak kanuna konulması kolay olmamalı ki, çeyrek asır gibi bir zaman geçmesine rağmen bu düzenleme yapılamamıştır. (Fatih Saraçoğlu, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s. 128).

⁸⁰² Saraçoğlu, a.g.e., s. 129.

gerekçeleriyle dava açılması mümkündür. Ödeme emrine karşı dava açma gerekçelerinin sınırlandırılmış olması, tahsil edilmesi gereken aşamaya gelen kamu alacağının sürüncemede bırakılmadan en kısa sürede alacaklı kamu idaresine intikal edilmesi isteğinden kaynaklanmaktadır.

Böyle bir borcun olmadığı iddiasının kapsamına borcun daha önceden tamamen ödenmiş olması veya vadenin henüz dolmaması gibi nedenler ile borcun tecil, terkin veya af gibi sebeplerle ortadan kalkmış olması iddiaları girebilmektedir. Ayrıca, böyle bir borcun olmadığı iddiası genellikle vergi hatalarına dayandırılmaktadır. Danıştay, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra tarh edilen vergiler için tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı ileri sürülecek itirazın da böyle bir borcun olmadığı iddiası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmektedir⁸⁰³. Nitekim, bir İçtihadı Birleştirme Kararı'na göre, tarh zamanaşımına uğramış bir vergi alacağının tahsili mümkün olamayacağı için ödeme emri de yok hükmündedir. Bu sebeple; tarh zamanaşımı iddiasının, sadece ödeme emrine karşı açılan dava sırasında “böyle bir borcum yoktur” iddiası kapsamında değil, cebren tahsil sürecinin her aşamasında ileri sürüldüğünde incelenmesi mümkündür⁸⁰⁴.

Bir mükellef ödeme emrine karşı açtığı davayı kısmen veya tamamen kaybederse, ayrıca haksız çıktığı miktarın %10'u oranında “haksız çıkma zammı” ödemek durumunda kalır. Bu hükmün sebebi, haksız yere yargı organlarının meşgul edilerek tahsil işlemlerindeki gecikmelerin önüne geçilebilmesidir. Haksız çıkma zammının uygulanma nedeni, ödeme emrine karşı herhangi bir dayanak olmadan dava açılmasını engelleyebilmektir⁸⁰⁵. Bu yüzden de mükelleflerin, vergi incelemesi sonucunda ödeme emri kararlarına karşı dava açma sürecinde dikkatli davranmaları özellikle kendi faydaları açısından önem arz etmektedir.

Bir diğer husus olan ihtiyati haciz, ileride tahsili tehlikeye düşebilecek bir alacağın tahsilatını güvence altına alabilmek için borçlunun mallarına geçici bir

⁸⁰³ “Tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergi alacağının tahsili...mümkün olmadığından böyle bir vergi alacağının tahsili amacıyla idare tarafından düzenlenen ödeme emri yok hükmündedir./...tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergi alacağının sadece ödeme emrine itiraz safhasında borcum yoktur kavramı içinde değil, tahsilatın her safhasında (haciz, malların satışı, iflas yoluyla takip vb gibi) ileri sürüldüğünde incelenebileceği...”. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, 03.04.1987 tarih ve E: 1986/3, K: 1987/1 (Karakoç, a.g.e., s. 675).

⁸⁰⁴ Karakoç, a.g.e., s. 675.

⁸⁰⁵ Şenyüz vd., a.g.e., s. 307.

şekilde el konulması uygulamasıdır. Bilindiği üzere bir alacak hakkında kesin haciz kararı alınabilmesi için, alacağın ödeme vadesinin gelmiş ve ödeme emri ile istenilmiş olması gerekirken; ihtiyati haciz henüz vadesi gelmemiş alacaklar için uygulanabilmektedir. Bununla birlikte ihtiyaten haczedilen mallar paraya çevrilememektedir. İhtiyati haczin amacı kamu alacağını tahsil etmek değil tahsilatını güvence altına almaktır. Bu yüzden, hem vadesi gelmemiş alacaklara uygulanabilmesi hem de borçlunun malları üzerindeki tasarruf yetkisini kaldırması dikkate alındığında AATUHK'nın 13. maddesinde düzenlenmiş olan ihtiyati haciz yolu, kamu alacaklarının güvence altına alınması bakımından uygulanacak en etkili yollardan birisidir⁸⁰⁶.

İhtiyati haciz, subjektif bir idari işlemdir. Çünkü, bu işlemle hem özel hem de kişisel yeni bir hukuki durum oluşmaktadır. İhtiyati haciz aynı zamanda, unsurları itibariyle sebebe bağlı bir idari işlemdir⁸⁰⁷. AATUHK'nın 13. maddesinde; 7 bent halinde var olan hallerden herhangi birinin varlığı, hiçbir süreyle sınırlı olmaksızın alacaklı kamu idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla borçlunun mallarına ihtiyati haciz uygulanacağı düzenlenmiştir.

İhtiyati hacizler belli bir süre için konulmayıp, kaldırılmadığı sürece devam edecektir. AATUHK'nın 13/1. maddesi gereğince *“uygulanacak ihtiyati hacizlerde, borçlu tarafından teminat gösterilinceye kadar beklenilmesi zorunlu olmayıp, gerek teminat olarak verilecek değerlerin haczedilebilmesini sağlamak gerekse teminat istenmesine ilişkin yapılacak tebligatlarda geçecek sürede amme alacağının güvence altına alınmasını temin etmek üzere, ihtiyati hacze ilişkin işlemlere derhal başlanılması gerekmektedir⁸⁰⁸”*. AATUHK'da ihtiyati haczin ne kadar süreceği konusunda bir sınırlama getirilmemiş olup; borç ödendiğinde, en son yargı mercii tarafından iptal edilmesi durumunda ve kesin hacze dönüşmesi durumunda ihtiyati haciz kalkacaktır⁸⁰⁹.

⁸⁰⁶ Selcen Yıldız, “İhtiyati Haciz ve İhtiyati Haciz Uygulamasına Karşı Başvuru Yolları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 408, (Ağustos 2015), s. 146.

⁸⁰⁷ Ümit Süleyman Üstün, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları-I”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 187, (Nisan 2004), s. 155.

⁸⁰⁸ Seri: A, Sıra No: 1, *Tahsilat Genel Tebliği*, s. 9., 30.06.2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁰⁹ Saraçoğlu, a.g.e., s. 34.

Uygulamada, vergi inceleme elemanları tarafından devam etmekte olan vergi incelemeleri sırasında inceleme neticelenmeden yapılan ilk belirlemelere göre çıkacak matrah veya matrah farkı üzerinden mükellefin taşınır veya taşınmaz malları üzerine ihtiyati haciz konulabilmektedir⁸¹⁰. Ancak, bu müessesenin devreye girmesi için kanunda sayılan sebeplerin tespit edilmesi, yani kamu alacağının tehlike altında olması gerekmektedir. Tüm bu sebepler göz önüne alındığında mükellefin, mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale hususunda dikkatli olunmalı, yani takdir yetkisi kullanılırken keyfiyetten uzak durulması gerekmektedir⁸¹¹. Aksi takdirde mükellefler, ciddi mağduriyetlerle karşı karşıya kalabileceklerdir.

Mükellefler; AATUHK'nın 15. maddesi gereğince, haklarında ihtiyati haciz uygulandığında, haczin uygulanması, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliğinin tarihinden itibaren 15⁸¹² gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu⁸¹³ nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler (dava açabilirler). Burada dava açabilecek olanlar; kamu borçluları, kanuni temsilciler, haklarında ihtiyati haciz uygulanan gerçek ve tüzel kişilerle mirasçılardır⁸¹⁴. İhtiyati haciz uygulamasına karşı açılacak davalarda iki iddia ileri sürülebilir. Bunlardan birincisi, ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olmadığı iddiasıdır. İkincisi ise, ihtiyati haciz hallerinin varlığı olmaksızın ihtiyati haciz uygulandığı iddiasıdır. Her iki durumun varlığında da ihtiyati haczin kaldırılması gerekmektedir⁸¹⁵.

Vergi mahkemesi; ihtiyati hacze karşı açılacak davada işin esasını değil, ihtiyati haciz uygulamasının usulüne uygun olup olmadığını ve ihtiyati hacze yol

⁸¹⁰ Mustafa Alpaslan, Akın Gencer Şentürk, "İhtiyati Haciz veya İhtiyati Tahakkuk Kararı Alınabilmesi İçin Vergi İncelemesi Neticelenmeden Bu Karar Alınabilir. İnceleme Sonuçlanıp, Tarhiyat Yapıldıktan Sonra Bu Karar Alınamaz", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 327, (Kasım 2008), s. 164.

⁸¹¹ Soydan, a.g.e., s. 555.

⁸¹² 28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile bu fıkrada yer alan "7" ibaresi "15" olarak değiştirilmiş olup aynı Kanun'un 123. maddesi uyarınca söz konusu değişiklik 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁸¹³ 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları; bu konularda AATUHK uygulamasına ilişkin davaları; diğer kanunlarla verilen işleri çözümlenmektedir. Bu yüzden AATUHK'nın 15. maddesinde itiraz komisyonlarından söz edilmesine rağmen, bu konulara yetkili yargı yeri "vergi mahkemeleri"dir.

⁸¹⁴ Saraçoğlu, a.g.e., s. 36.

⁸¹⁵ Şenyüz vd., a.g.e., s. 316.

açan hallerin var olup olmadığını incelemektedir⁸¹⁶. Görüldüğü üzere, ihtiyati haciz uygulamasında da mükelleflerin hakları saklı tutulmuştur. Mükelleflerin, ihtiyati haciz kararına karşı dava açma hakları bulunmaktadır. Ancak mükelleflerin, ilgili sürelerle ve hususlara dikkat etmesi gerekmektedir.

E. Şikayet Yoluna Başvurma Hakkı

Vergi incelemesi sonucunda, gerçekleşen vergi hatalarını dava açma süresi içinde idareye veya yargı merciine götürmeyen mükelleflerin dava açma süresi geçtikten sonra bu mercilere başvuru hakkı kalmamaktadır⁸¹⁷. Bu aşamadan sonra mükellefler ancak şikayet yoluyla GİB'e başvurabilmektedirler⁸¹⁸. VUK'da şikayet merciinin Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğu belirtilmekle beraber, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca şikayet mercii GİB'dir.

VUK'un 124. maddesine göre; “*vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına müracaat edilir*” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere şikayet yoluna başvuru, sadece vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddolunanlar için getirilmiştir. Bu yüzden mükellefler, düzeltme başvurusu yapıp bu başvuru reddedilmeden doğrudan şikayet yoluyla başvuru yapamazlar⁸¹⁹.

Şikayet yoluyla müracaata gidebilmek için öncelikle ortada bir vergi hatası bulunması gerektiğinden, açık vergi hatası niteliğinde olmayan, yoruma açık

⁸¹⁶ Recep Beyazkılıç, Mesut Kaplan, “İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 323, (Temmuz 2008), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4738>, (erişim tarihi: 26.10.2018).

⁸¹⁷ Nitekim bu konuya ilişkin Danıştay 7. Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararında “*Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesi müdürlüğüne yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na gidilmeden, anılan düzeltme başvurusunun reddine dair işlemin iptali istemiyle vergi dairesi müdürlüğü husumetiyle açılan davaya ilişkin dosyanın, idari merci tecavüzü nedeniyle Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi gerekir*” şeklinde görüş belirtilmiştir. Danıştay 7. Daire, 14.10.2004 tarih ve E: 2001/4234, K: 2004/2459.

⁸¹⁸ Şenyüz vd., a.g.e., s. 264.

⁸¹⁹ İhsan Kağan Bayraktar, “Şikayet Yoluyla Müracaat ve İdari Merci Tecavüzü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 420, (Ağustos 2016), s. 93.

konularda hata düzeltme talebinde bulunulmayacağı gibi şikayet yoluyla müracaat yoluna da gidilemez⁸²⁰.

Düzeltilme talebinin reddi ya da reddedilmiş sayılması üzerine, hangi süre içinde şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği konusunda VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu başvurunun, düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılmış olması gerektiği kabul edilmektedir⁸²¹. Hatta, düzeltme başvurusunun; işlemekte olan düzeltme zamanaşımını durduğu ve duran zamanaşımının işlemin reddi üzerine, kaldığı yerden işlemeye devam ettiği ileri sürülmektedir. VUK'da, hata düzeltme başvurusunun zamanaşımını durdurduğuna ilişkin herhangi bir hüküm yoktur⁸²².

F. Yanılma Halinin Dikkate Alınmasını İsteme Hakkı

Tüm kanunların uygulanmasında olduğu gibi vergi kanunlarının uygulanmasında da doğru uygulamanın ne olduğu hususunda tereddütler yaşanabilir. Kaldı ki ekonomik ilişkilerin ve araçların günden güne hızla değiştiği bir ortamda bu husus daha da önem kazanmaktadır. Mükelleflerin de, vergi incelemesi sonucunda bir yanılma durumuyla karşılaşması mümkündür. Bu husus vergiler konusunda mükellefler açısından olduğu kadar idarede çalışanlar açısından da geçerlidir. Çünkü vergi idareleri, mükellefler için olduğu kadar kendi çalışanları için de uygulamada duraksamaya düşülebilecek konuları tebliğ, sirküler ve özalgeler aracılığıyla açıklama yoluna gitmektedir. Bunlar da esasen, idarenin ilgili konuda yaptığı idari yorumdan başka bir şey değildir. Ancak uygulamanın nasıl olması gerektiği hususunda çeşitli yargı kararları da bulunmaktadır. Bunlar da ilgili konuda yargının yorumunu teşkil etmektedir⁸²³.

VUK'un "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlıklı 369. maddesine ilişkin kanuni düzenlemede,

⁸²⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.02.2010 tarih ve E: 2009/533, K: 2010/49 (Bayraktar, a.g.m., s. 93).

⁸²¹ "Düzeltilme başvurusunun reddi üzerine şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için, süre bakımından bir kısıtlama olmadığı; zamanaşımı süresi içerisinde, her zaman, bu hakkın kullanılacağı hakkında...". Danıştay 4. Daire, 10.02.1995 tarih ve E: 1994/3704, K: 1995/563 (Karakoç, a.g.e., s. 783).

⁸²² Karakoç, a.g.e., s. 783.

⁸²³ Şenyüz (b), a.g.e., s. 292.

“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz”.

hükmü yer almaktadır.

Genel tebliğler, sirkülerler vergi kanunlarına ilişkin yeni bir kural veya düzenleme getirmezler; sadece var olan kanunları yorumlayarak mükelleflere ve teşkilata bilgi verme amacı güderler. Bir konuya ilişkin verilmiş olan genel tebliğ ve sirkülerin değişmiş olması esasen kanunun idare tarafından yanlış yorumlanmış olması anlamına gelmektedir. Düzenleme ile tebliğ ve sirkürlere esas tanımlarına aykırı olarak dönemler itibariyle bağlayıcı olma niteliği kazandırılmaktadır. Bir başka deyişle, kanun yanlış yorumlanmış olmasına rağmen yanlış yorumun yapıldığı tebliğ veya sirküler yeni bir tebliğ veya sirküler aracılığıyla doğru yapıldığı döneme kadar geçerli olacaktır⁸²⁴.

İdare; mükellef lehine olmak üzere görüşünü değiştirmiş olsa dahi, görüş değişikliğine ilişkin konuda mükellef tarafından talepte bulunulmamış olmak kaydıyla tebliğ ve sirkülerin yayımlandığı tarihten önce meydana gelmiş olaylara yeni açıklanan görüş uygulanmayacaktır. Bu durum, objektifliğin de bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır⁸²⁵. Aynı zamanda, mükelleflerin de açıkça korunduğu gözlemlenmektedir.

Yanılma hali, vergi cezası kesmeye engel oluşturmaktadır. Ceza kesinleştiği durumda da, cezayı ortadan kaldıran hallerden biridir. Fakat, yanılma hali vergi aslı üzerinde etki doğurmamaktadır. Bu yüzden, idare vergi aslını tarh edip tahsil yoluna gider. Ancak, bu durumda da vergi aslına bağlı gecikme faizi hesaplanmaz. Kanun'dan da anladığımız üzere yanılma hali, iki durumda ortaya çıkmaktadır.

⁸²⁴ Adnan Ersoy, “6009 Sayılı Yasa ile Yanılma Uygulamasında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 351, (Kasım 2010), s. 44.

⁸²⁵ Sema Küçük, “Yanılma Hali ve Ceza Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 353, (Ocak 2011), s. 17.

Bunlardan biri, yetkili makamların mükellefe yanlış bilgi vermesi, ikincisi yetkili makamların bir hükmün uygulamasına ilişkin görüş değiştirmesidir⁸²⁶.

Yanılma müessesesiyle; idare veya yargı organı tarafından ortaya konan görüşlere uygun şekilde davrananların bu davranışlarından dolayı ceza almalarına engel olunup, hukuksal koruma sağlanmaktadır. İdare, yetkili organların yaptığı açıklamalar veya yargı organının verdiği emsal kararlar ile mükellefi yanıltabilmektedir. Ancak, mükellefin yanılığa düşmesinde kötü niyetten bahsedilememektedir⁸²⁷. Vergi inceleme sürecinde yetkili makamların mükellefe yanlış bilgi vermesi neticesinde; mükellef veya ceza muhatabının inceleme elemanı tarafından dinlenmesi ve idarenin mükellefin yanılmasına yol açan görüşünün de inceleme raporunda ele alınması gerekmektedir⁸²⁸. Böylelikle mükellefler, yanılma halinin dikkate alınmasını isteme hakkını kullanarak mağduriyetlerini giderebileceklerdir. Görüldüğü üzere, mükellefin böyle bir hakkının olması ve kullanabilmesi oldukça önemlidir.

G. Ölüm Durumunda Varisler Açısından Vergi Cezalarının Ortadan Kalktığına Dikkate Alınmasını İsteme Hakkı

Ölüm, mükellefiyeti kaldıran ve vergisel sonuçlar doğuran hukuki bir olaydır. Ölüm, vergi cezalarını sona erdirmektedir. Çünkü, ölüm halinde vergi cezaları düşmektedir (VUK m. 372). Ölümle birlikte cezaların son bulması “cezaların şahsiliği ilkesi”nin bir sonucudur. Ölümün vergi cezalarını düşürücü etkisi açısından, cezanın kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil edilip edilmemesi önem arz etmektedir. Vergi yargısı organları, ölümle tahsil edilmemiş vergi cezalarının sona erdiğini kabul etmektedir. Ceza hukukunda esas, suçun cezasını failine çektirmektir. Ölüm halinde, miras bırakanın işlediği vergi suçlarının cezası düşmektedir. Buna karşın, miras bırakanın vergi borçlarından doğan sorumlulukları çerçevesinde mirasçılarının işledikleri suçların cezasının düşmesi ise, söz konusu değildir. Ölenin vergi borçları devam eder; mirası reddetmemiş kanuni veya mansup mirasçılara

⁸²⁶ Şenyüz (b), a.g.e., s. 293.

⁸²⁷ Şenyüz (b), a.g.e., s. 292.

⁸²⁸ Erol (b), a.g.e., s. 133.

geçer (VUK m. 12)⁸²⁹. Eğer vergi idaresi, ölüm ile vergi cezalarının ortadan kalktığına dikkat etmediyse mirasçılar, ölüm olayından itibaren ceza unsurlarının ortadan kalktığından idare tarafından dikkate alınmasını istemesi en doğal hakkıdır.

H. Zamanaşımı Halinin Dikkate Alınmasını İsteme Hakkı

Zamanaşımı, süre geçmesinden dolayı bir hakkın yada ödevin ortadan kalkması yada sona ermesini ifade etmektedir. Vergilendirme bakımından bu kavram, süre geçmesiyle birlikte vergi alacağının kalkması şeklinde tanımlanmıştır⁸³⁰.

Türk vergi hukukunda geçmiş çok eskilere dayanmayan zamanaşımı kurumunun varoluş nedenini kısaca kamu yararı olarak tanımlamak mümkündür. Aynı zamanda, zamanaşımının yargı organlarının iş yükünün azaltması ve vergi idaresinin çalışmasına hız kazandırması gibi olumlu sonuçları bulunmaktadır. Vergi hukukunda zamanaşımına ilişkin düzenlemeler yalnızca bir kanunda toplanmamıştır. Çeşitli kanunlarda zamanaşımına ilişkin farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kapsamda tarh zamanaşımı ve düzeltme zamanaşımı 213 sayılı VUK, tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı AATUHK'da düzenlenmiştir⁸³¹.

Tarh zamanaşımına yönelik hükümler yukarıda da bahsedildiği üzere, VUK'da düzenlenmiştir. VUK'da zamanaşımına ait hükümlerin yer aldığı 113 ve 114. maddelerin gerek içeriklerinde gerekse başlıklarında tarh zamanaşımı şeklinde bir ibare kullanılmamış yalnızca zamanaşımı olarak adlandırma yapılmıştır. Vergi hukukunun kaynaklarında farklı zamanaşımının düzenlenmiş olmasından dolayı 113 ve 114. maddede düzenlenen zamanaşımının adlandırılması ihtiyacı doğmuştur. Buna bağlı olarak; 113 ve 114. maddelerde geçen zamanaşımı ifadesi doktrinde, tarh zamanaşımı, tebliğ zamanaşımı, tahakkuk zamanaşımı, tarh ve tebliğ zamanaşımı veya vergilendirme zamanaşımı şeklinde kullanılmaktadır⁸³². VUK'un 114. maddesine göre tarh zamanaşımı, "*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen*

⁸²⁹ Karakoç, a.g.e., s. 476.

⁸³⁰ Erdoğan Arslan (b), "Tarh Zamanaşımı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 314, (Ekim 2007), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4514>, (erişim tarihi: 29.10.2018).

⁸³¹ Hakan Can, "Türk Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 318, (Mart 2015), s. 114.

⁸³² Can, a.g.m., s. 117.

vergiler zamanaşımına uğrar” şeklinde tanımlanmıştır. Zamanaşımı süresinin başlangıcı vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başıdır.

VUK’un 126. maddesinde “Düzeltilmede Zamanaşımı” başlığı altında; *“114’üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez”* hükmünü içermekte ve süre tespiti yönünden Kanun’un 114. maddesine atıf yapmaktadır. Düzeltme zamanaşımı süresi konusunda Danıştay’ın, mükellefin idareye başvurduğu⁸³³ veya hatalı tarhiyatın yapıldığı tarihten⁸³⁴ başlatan kararları da mevcuttur. Fakat, Danıştay’ın söz konusu kararlarına bakıldığında, düzeltme zamanaşımı süresinin hesaplanmasında kural olarak temel ölçüt olan vergi alacağı/vergiyi doğuran olaya bakılmaksızın veya bu konuda bir değerlendirme yapmaksızın karar verdiği dikkat çekmektedir.⁸³⁵

Vergi idaresinin, işlenen cezayı öngörülen süre içerisinde keserek muhatabına tebliğ etmesi gerekmektedir. Tahsil zamanaşımı vergiler ve diğer tüm kamu alacaklarını kapsar şekilde AATUHK’nın 102. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; *“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar”*. Tahsil zamanaşımı; kamu alacaklısı ve kamu borçlusunu taraflarından bakıldığında müspet ve menfi yönleri olan bir kurumdur, ancak bu kurumun ihdasının en önemli sebebi kamu yararadır⁸³⁶.

Vergi incelemelerine yönelik uygulamada, tamamlanamayan vergi incelemeleri beş yıllık zamanaşımı süresinin bitmesine az bir süre kala *“vergi dairesince matrah takdir için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur”* (VUK m. 114/2) hükmü değerlendirilerek vergi inceleme elemanları tarafından ve/veya vergi

⁸³³ *“Mükellefin müracaatının vergi hatalarının meydana çıkarılması yollarından biri olduğu ve vergilendirme hatası, idarede mükellefin müracaatı tarihinde öğrenildiğine göre düzeltme ancak bu tarihten sonra yapılabileceğinden beş yıllık zamanaşımı süresi (geriye doğru) mükellefin idareye müracaatı tarihinden hesaplanır.”* Danıştay 4. Daire, 17.01.1978 tarih ve E: 1977/297, K: 1978/79 (Küçükkaya, a.g.m., s. 40).

⁸³⁴ Danıştay 4. Daire, 15.10.1974 tarih ve E: 1973/1491, K: 1974/154; Düzeltme isteminin, ceza kesme işleminin ve bu işlemdeki hatanın doğduğu tarih esas alınarak istenebileceği hakkında: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.06.1995 tarih ve E: 1994/306, K: 1995/224.; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 20.11.1998 tarih ve E: 1997/237, K: 1998/367 (Küçükkaya, a.g.m., s. 40).

⁸³⁵ Küçükkaya, a.g.m., s. 40.

⁸³⁶ Altan Rençber, “Kamu Alacaklarında Tahsil Zamanaşımı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 351, (Aralık 2017), s. 126.

denetim birimleri tarafından takdir komisyonuna sevk edildiği⁸³⁷ görülmektedir. Vergi inceleme süreci devam ederken sadece zamanaşımı süresinin uzatılması için takdir komisyonuna sevk işlemi, VUK'un zamanaşımına ilişkin hükümleri gereğince ve incelemeye ilişkin düzenlemelerin getiriş amacıyla bağdaşmamaktadır. Ayrıca bu durum, hukuk devleti ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesine göre de uygun değildir⁸³⁸.

Zamanaşımı, devletin alacağını talep etmesi ve mükellefin de ödevini yerine getirmesi açısından önem arz etmektedir. Bu yüzden zamanaşımına yönelik mevzuatta yer alan düzenlemeler hukuka uygunluk ve belirlilik ilkesi açısından gerekli şartları sağlaması gerekmektedir⁸³⁹. Sonuç olarak, mükelleflerin zamanaşımına uğrayan borçları için bu durumu öne sürme hakları mevcuttur.

III. VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI KAPSAMINDA YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

“Günümüzde vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki gelişerek idare açısından mükellef odaklı ve mükellef açısından da idareye yardımcı bir boyut kazanmaya başlamıştır⁸⁴⁰”. Değişen ve gelişen teknoloji ile birlikte vergi inceleme sürecine ilişkin birçok işlem de adapte olmaya başlamıştır. Artık teknolojik

⁸³⁷ İlgili Danıştay kararının karşı oy gerekçesinde; *“...Nezinde vergi incelemesi devam eden mükellefin beyanının re'sen vergi matrahı takdiri için, sırf zamanaşımını kesmek amacıyla, mücerret takdire sevk işlemi 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinde belirtilen zamanaşımı süresini durdurmaz; 5 yıllık süre geçirildikten sonra zamanaşımına uğramış bulunan hesap dönemleri için hukuken tarhiyat işlemi yapılamaz. Öte yandan, sadece zamanaşımını durdurmak için inceleme elemanınca önce dosyanın takdir komisyonuna sevk edilmesinin istenilmesi, zamanaşımı süresi dolduktan sonra inceleme raporunun düzenlenmesi ve bu rapordaki miktarın aynısının alınması suretiyle takdir komisyonunca matrah takdir edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 113 ve 114. maddelerinin hiçbir hükmü kalmayıp, bu maddelerin işlemesi söz konusu olmayacaktır...”*. Danıştay 9. Daire, 13.03.2007 tarih ve E: 2005/5109, K: 2007/733; Başka bir kararda da, *“...sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla mükelleflerin takdir komisyonuna sevki, matrah takdiri için takdir komisyonuna sevkini zamanaşımını durduracağına ilişkin Kanun hükmünün amacıyla bağdaşmayacağından zamanaşımının durmasından söz edilemeyeceği”* şeklinde karar verilmiştir. Karar'ın gerekçesine göre, *“(…) matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımının duracağına ilişkin düzenlemenin, incelemenin vergi dairesinden farklı kuruluş ve çalışma usullerine tabi olan takdir komisyonunca yapıldığı hallerde uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır”*. Danıştay 4. Daire, 14.10.2014 tarih ve E: 2013/3222, K: 2014/5621.

⁸³⁸ Mehmet Yaşar, “İnceleme Sürecinde Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulmasının Zamanaşımı Sürecine Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 426, (Şubat 2017), s. 54.

⁸³⁹ Can, a.g.m., s. 124.

⁸⁴⁰ Alper Doğan, Melih Kabayel, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 224, (Mayıs 2018), s. 58.

özelliklerden çok daha fazla faydalanılmaya başlanması ile birlikte VDK Başkanlığı tarafından mükellef haklarına gösterilen özen konusunda ciddi gelişmeler yaşanmıştır. Başkanlık mükelleflere eşit muamele yapılması ve mükellef haklarına ilişkin farkındalığı arttırmak, geniş kitlelere yayılabilmesi adına birtakım çalışmalar gerçekleştirmiştir.

A. Mükellef Portalı Uygulaması

Vergi incelemesi sırasında, mükelleflere tanınan haklar ele alındığında yeni idari uygulamalara ihtiyacın olduğu gözlemlenmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalar kapsamında; VDK Başkanlığı'nca katılımcı yönetim anlayışını benimseyerek gerçekleştirilen inceleme faaliyetlerinde, modern teknolojiden ve iletişim araçlarından olabildiğince faydalanılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda vergi incelemelerinde mükellef haklarının iyileştirilmesi, vergi bilincinin ve mükellef haklarına ilişkin farkındalığın artırılması için yapılan çalışmaların neticesi olarak geliştirilen “VDK Mükellef Portalı⁸⁴¹” 1 Temmuz 2016 tarihinde kurulun “www.vdk.gov.tr” adresli internet sitesi üzerinden vergi mükelleflerinin kullanımına açılmıştır. Bu sistem sayesinde nezdinde vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerin ihtiyaçlarının daha hızlı ve kolay karşılanması hedeflenmektedir. Haklarında vergi incelemesi yürütülen mükellefler, kendilerine verilen incelemeye başlama tutanağındaki sorgu numarasını kullanarak sisteme giriş yapmaktadırlar. Mükellef portalına giren mükellefler sistem üzerinden; incelemenin hangi aşamada olduğunu öğrenebilme hakkına sahiptirler. Böylelikle, bu uygulama ile birlikte mükellefler açısından şeffaflık hususunda önemli bir yenilik ortaya çıkmıştır⁸⁴².

İncelemeleri tamamlanan mükellefler, haklarında düzenlenen raporların özetlerine ve tutanak taslaklarına sistem üzerinden de ulaşabilmektedir. VDK'ya dinlenme veya uzlaşma talebinde bulunmak isteyen mükellefler ise, bu taleplerini sistemi kullanarak kolaylıkla bildirebilme şansına sahiptir. Ayrıca, mükellef

⁸⁴¹ VDK Mükellef Portalı uygulamasını; 2016 yılında 3.317 mükellef, 2017 yılında ise 28.874 mükellef etkin kullanmış olup, kullanıcı sayısının her geçen gün arttığı gözlemlenmektedir (Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Ankara, s. 36).

⁸⁴² Şakir Dorukkaya, “Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Uygulamaları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 291, (Mart 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29605>, (erişim tarihi: 11.10.2018).

haklarının gelişiminde önemli bir araç olduğu düşünülen geri bildirim mekanizmasına da portalda yer verilmiştir. Bunun için, sistemde oluşturulan bir başlık ile mükelleflerin inceleme ile ilgili olsun veya olmasın tüm görüş, öneri ve talepleri VDK Başkanlığı'na doğrudan iletilmektedir. Mükellefler, inceleme sürecinde sahip oldukları haklara ve yükümlülüklerle ilişkin açıklayıcı doküman ve videolara da bu portal aracılığıyla ulaşabileceklerdir. Esasen bu uygulamayla birlikte, mükellefler ile VDK arasında daha barışçıl ve şeffaf bir yol açılarak mükelleflerin vergileme çabalarını arttırmanın hedeflendiği görülmektedir⁸⁴³.

Mükellef portalı uygulaması, 2018 yılının Haziran ayından bu yana artık mobil uygulama ile cep telefonları aracılığı ile de her an her yerden mükellefin kullanımına sunulmuştur. Mükelleflerin mobil uygulama ile haklarında devam eden ve tamamlanmış vergi incelemelerini görüntüleyebilmeleri ve ayrıca sisteme yüklenmiş olan inceleme tutanaklarını, rapor özetlerini görebilmeleri mümkün hale gelmiştir. Ayrıca, mobil uygulama ile dinlenme ve uzlaşma talebi dilekçelerini doldurabilme şansları da mevcuttur⁸⁴⁴. Görüldüğü üzere değişen ve gelişen teknoloji ile artık mükellefler, vergi incelemesi konusunda cep telefonları aracılığıyla da birçok işlemi gerçekleştirebileceklerdir.

B. Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü

VDK Başkanlığı tarafından vergi incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması, adil ve hukuka uygun bir inceleme sürecinin oluşturulması ve tarafların hak ve yükümlülüklerinin açık bir şekilde ortaya konulması amacıyla, 2016 yılının Ocak ayında “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü⁸⁴⁵” çıkarılmıştır. Söz konusu broşürde vergi incelemesinde mükellef haklarının 13

⁸⁴³ Dorukkaya, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29605>, (erişim tarihi: 11.10.2018).

⁸⁴⁴ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/Mukellef-Portali-Mobil-Uygulama->, (erişim tarihi: 13.01.2019).

⁸⁴⁵ İlgili broşür için bkz: <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/VDK-Brosurleri?nm=1049>, (erişim tarihi: 13.01.2019).

madde halinde sayılmasının yanı sıra, mükelleflerin yükümlülükleri de yer almaktadır⁸⁴⁶.

C. Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi

Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin haklarının bilincinde hareket etmeleri ve mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi konusundaki duyarlılığı arttırabilmek için 18.01.2017 tarihinde 2416 sayılı “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi” çıkarılmıştır. Bu kapsamda, vergi incelemesi sürecinde inceleme yapmaya yetkili olanlar ile Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK) görev alanlarıyla ilgili olarak mükellef hakları bağlamında uyulması gereken hususlar 21 bent şeklinde sıralanmıştır:

- *“Vergi inceleme sürecinde tarafsız, nazik, ölçülü, saygılı ve meslek ilkelerine uygun hareket edilecek; keyfi, küçük düşürücü, hakaretamiz, baskıcı ve tehditkar davranışlar sergilenmeyecektir.*
- *Vergi incelemesine başlanılmadan önce kendini tanıtmak suretiyle vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimlik, nezdinde inceleme yapılana ve diğer ilgililere gösterilecektir.*
- *İncelemenin konusu ve kapsamı incelemeye başlanılmadan önce mükellefe izah edilecek ve inceleme ile ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında mükellefe bilgi verilecektir.*
- *İncelemenin yapılacağı yer mükellefle birlikte kararlaştırılmak suretiyle incelemeye başlama tutanağında belirtilecektir. İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması durumunda işyeri faaliyet ve düzenini bozmamaya ve mesai saatleri dışında işyerinde kalmamaya özen gösterilecektir.*
- *Mükellefe, vergi incelemesi sürecinde kendisini temsile yetkili birini belirleyebileceği, incelemenin yürütülmesi aşamasında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir bulundurabileceği belirtilecektir.*

⁸⁴⁶ Betül Hayrulloğlu, Onur Gök, “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasağı: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde İnceleme”, *Maliye Araştırmaları-2*, (Ed. Selçuk İpek), Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül, 2018, s. 163.

- Vergi incelemesine başlarken, mükellefin defter ve belgelerinin ibrazı sözlü değil, yazıyla istenilecektir. Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile bunların ibraz yerine, on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilecektir.
- Vergi incelemesi sebebiyle ibraz edilmiş defter ve belgelerin, haklarının kullanılması ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için her aşamada suret ve kayıt çıkarma gibi usullerle faydalanabileceği, mükellefe iade edilecektir.
- Görevlendirme konu ve dönemleri dışında vergi incelemesi yapılmayacak, mükelleften inceleme konusu ve dönemiyle ilgisi olmayan bilgi ve belge talep edilmeyecektir.
- Mükellef ile muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilere ait bilgiler yazısıyla talep edilecek ve bu yazılı talepler Vergi Usul Kanunu'nun bilgi vermeye ilişkin 148 inci maddesine dayanılarak yapılacaktır.
- Mükellefe, talebi üzerine vergi mahremiyeti kapsamında olmamak kaydıyla vergi incelemesiyle ilgili bilgi verilecektir.
- Vergi incelemeleri idarece belirlenen süre içerisinde bitirilecektir.
- Vergi incelemesi sürecinde taraflarca imzalanan belgelerde ve tanzim edilen raporlarda mükellefin kimlik bilgileri ile güncel adres, telefon, elektronik posta ve benzeri iletişim bilgilerine eksiksiz yer verilecektir.
- Vergi incelemesi sürecinde mükellefin davet edilmesi durumunda verilen görüşme saatine riayet edilecektir.
- Mükellefin yazı ile talep etmesi durumunda, vergi inceleme tutanağı taslağı, tutanak düzenlenmeden en az iki gün önce yazıyla ve elektronik ortamda mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağında yer alan e-posta adresine gönderilecektir.
- Nihai vergi inceleme tutanağı düzenlenmesi sırasında vergi inceleme raporlarında yer alacak muhtemel hususlar ve gerekçeleri mükellefe sözlü olarak bildirilecek, mükellefin istemesi halinde gerekli açıklamalar yapılacaktır.
- Mükellefin RDK'da dinlenme, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olup olmadığı, muhtemel tarhiyat konuları ile ilgili olarak bilgilendirildiği ve

tutanağın taslak halinin mükellefe gönderildiği hususlarına nihai vergi inceleme tutanağında yer verilecektir.

- Mükellefin tutanağı imzalamak istememesi halinde bu durum tutanakta tespit edilecek ve mükellef imzaya zorlanmayacaktır.
- Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü hususlar ile tutanakta yer alan itiraz, mülahaza ve bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilecektir.
- Mükellefin daha önce RDK'da dinlenme talebi olup olmadığına bakılmaksızın, raporların RDK'ya gönderildiği bilgisi yazıyla ve elektronik ortamda mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağında bildirdiği e-posta adresine gönderilecektir.
- Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenecek rapor özetleri, dinlenme talebi olan mükelleflere dinlenmeye davet yazısıyla birlikte gönderilmek üzere, rapor tevdi yazısıyla Grup Başkanlığına iletilecektir. RDK tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda, raporlarda yer alan eleştiri hususunun değişmesi halinde, Vergi Müfettişi tarafından yeni eleştiri hususuna uygun olarak hazırlanan rapor özeti Grup Başkanlığına gönderilecektir. Yeni rapor özeti, Grup Başkanlığı tarafından yazıyla ve elektronik ortamda mükellefin vergi incelemesine başlama tutanağında yer alan e-posta adresine gönderilecek ve bu yazıda ayrıca mükellefin dinlenme talebi bulunup bulunmadığı sorulacaktır.
- Vergi Müfettişlerince, bu genelgenin 14, 19 ve 20 inci maddelerinde mükellefe yapılacak bildirimler; vergi incelemelerinde şeffaflığın sağlanması ve mükellef haklarına yönelik farkındalığın artırılması amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından hazırlanan ve www.vdk.gov.tr adresi üzerinden kullanıma açılan “Mükellef Portalı” uygulaması yoluyla da yapılacaktır”.

D. Mükellef Bilgilendirme Videoları ve Sosyal Medya Hesapları

VDK Başkanlığı'nın resmi twitter⁸⁴⁷, facebook⁸⁴⁸ ve youtube⁸⁴⁹ hesapları üzerinden mükellefler ile ilgi duyan tüm kullanıcılar ilgili gelişmeleri resmi hesaplar üzerinden takip edebilir duruma gelmiştir. Bu kapsamda, hazırlanan ilgili bilgilendirme video görselleri Başkanlık sosyal medya hesaplarında ve mükellef portalında yayınlamaya başlamıştır. Söz konusu görsellerle, vergi incelemesinin ve sahte belgenin ne olduğu, mükelleflerin niçin vergi incelemesine alındığı ve risk analiz sistemine kadar geniş bir yelpazede faydalı bilgiler yer almaktadır⁸⁵⁰. En son bilgilendirme videoları kapsamında; vergi incelemelerinde mükellef hakları, mükellef portalının ne olduğu ve mükellef hakları (ingilizce) videoları yayınlanmıştır. Gün geçtikçe mükellefleri bilgilendirmeye yönelik videoların arttığı gözlemlenmektedir.

E. Mükellef İlişkileri Ofisi

VDK Başkanlığı tarafından vergi incelemeleri ile vergilendirmeye ilişkin araştırmalarda, mükellef ile araştırma ve incelemeyi yapan vergi müfettişi arasında koordinasyonun tesisi için grup başkanlıklarında “Mükellef İlişkileri Ofisi” kurulmasına yönelik çalışmalara başlanılmıştır⁸⁵¹.

IV. VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN ÖDEVLERİ

Mükellefiyetin başlamasından sona ermesine kadarki süreçte, mükelleflerin sahip oldukları hakların yanı sıra vergi mevzuatı çerçevesinde yerine getirmek zorunda oldukları ödevleri de bulunmaktadır. Mükelleflerin yerine getirmesi gereken temel ödevler, VUK'un “mükellefin ödevleri” başlığını taşıyan ikinci kitabında düzenlenmiştir. VUK'un ikinci kitabında, vergilendirme işlemine taraf olan mükellefler

⁸⁴⁷ <https://twitter.com/vdkgovtr>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

⁸⁴⁸ <https://tr-tr.facebook.com/VDKgovtr/>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

⁸⁴⁹ <https://www.youtube.com/channel/UCjz1gy5g6qjYhHSOVcdLHbg>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

⁸⁵⁰ Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Ankara, s. 40.

⁸⁵¹ Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Ankara, s. 3.

tarafından yerine getirilmesi gereken ödevler yer almaktadır. Mükellefin yerine getirmesi gereken söz konusu ödevler ana hatlarıyla şu şekilde sayılabilir⁸⁵²:

- İşe başlama ve bırakmayı bildirme ödevi,
- Mükellefiyetle ilgili değişiklikleri bildirme ödevi,
- Defter tasdik ettirme ödevi,
- Defter tutma ödevi,
- Kayıt nizamına uyma ödevi,
- Belge düzenine uyma ödevi,
- Muhafaza ve ibraz ödevi,
- Tahsilat ve ödemelerini belgelendirme ödevi,
- Vergi levhası kullanma ödevi,
- Ödeme kaydedici cihaz kullanma ödevi,
- Bilgi verme ödevi,
- Form Ba ve Bs bildirimini verme ödevi,
- Vergi matrahını doğru şekilde beyan etme ödevi,
- Ödenmesi gereken vergileri vadesinde ödeme ödevi.

Bu ödevler aynı zamanda, beyana dayanan vergi sistemlerinde sistemin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve vergi sisteminin başarısı için mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken temel ödevleri ifade etmektedir. Mükelleflerin vergi incelemesinden doğan ödevleri, mükellefiyete ilişkin genel ödevlerin dışında kalan özel nitelikteki ödevlerdir. Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin yerine getirmesi gereken ödevler, VUK'un 256 ve 257. maddelerinde düzenlenmiştir⁸⁵³.

A. Defter ve Belgeleri İncelemeye Sunma (İbraz) Ödevi

Kanun koyucu, mükelleflere tuttukları defterler ile yasal belgelerini belli bir süre muhafaza mecburiyetini öngörmektedir. Bunun amacı, gerektiğinde bunların

⁸⁵² Tamer Balcı, "Vergi İncelemesi Sürecinde Mükelleflerin Yükümlülükleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 304, (Nisan 2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).

⁸⁵³ Balcı, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).

yetkililere ibraz edilerek tetkikinin ve denetiminin sağlanmasıdır⁸⁵⁴. VUK'un 256. maddesine göre defter ve belgelerle ilgili:

“Gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar⁸⁵⁵. Bu zorunluluk Maliye

⁸⁵⁴ Fahri Arıkan, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 172, (Aralık 1995), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1437>, (erişim tarihi: 04.11.2018).

⁸⁵⁵ “...usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve vergilemeye esas alınabilmesi veya yapılan vergilendirme işleminin doğruluğuna kanıt olabilmesi için, ibrazın vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına yapılmış olması gerektiği sonucu çıkarılmaktadır. Esasen; ibraz zorunluluğunu ve karşıt inceleme yetkisini öngören Vergi Usul Kanununun, vergi idaresinin görev ve yetkileri ile vergilendirmede izlemek zorunda olduğu yöntemleri düzenleyen bir idari usul yasası olması da, bunun göstergesidir. Yasada öngörülen zorunluluğa karşı, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Vergi Usul Kanununun 30uncu maddesinin 2nci fıkrasının 3üncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının resen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de, budur. Bilindiği üzere; idari yargı yetkisi, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 2nci maddesinin 2nci fıkrasında, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlandırılmıştır. İdari yargı yerlerinin bu denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa, söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucu yaratmaz. Böyle olunca; vergi mahkemelerinin, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak; vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan gerçek mahiyetin biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerinin vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Kanun koyucunun izin vereceği düşünülemez. Dolayısıyla, inceleme elemanına ibraz olunmayan defter ve belgelerin, gerçek mahiyete uygunluğu saptanmadan, yargı kararına esas alınması, açıklanan hukuki durumlu bağdaşmaz. Bu yüzden; davada, mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyette olup olmadıklarının saptanması amacıyla, davacı tarafından dava aşamasından sunulan ve mahkemece de ara kararıyla getirilen fatura ve benzeri belgelerin üzerinde, davalı vergi dairesince inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve bu incelemenin sonuçlanmasından sonra uyumsuzluğun çözüme kavuşturulması gerekmektedir”. Danıştay 7. Daire, 26.03.2003 tarih ve E: 2000/7587, K: 2003/3677; İnceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda, defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi dairesine gönderilmesine gerek olmadığı, vergi mahkemesinin defter ve belgeler üstünde her türlü incelemeyi yapabileceği hakkında. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.11.2004 tarih ve E: 2004/89, K: 2004/138.

Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike⁸⁵⁶ ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir⁸⁵⁷”.

Defterlerin incelenmesi hem VUK’da hem de Türk Ticaret Kanunu⁸⁵⁸’nda (TTK) hüküm altına alınmıştır. Ancak VUK’da yalnızca defterlerin ibrazı⁸⁵⁹ düzenlenirken, TTK’da defterlerin ibrazının yanı sıra teslimi de düzenlenmiştir. Ticari defterlerin tümüyle incelenmesi diğer bir ifadeyle ticari defterlerin teslimi hem

⁸⁵⁶ 29.03.2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanun’un 20. maddesiyle bu maddenin son cümlesinde yer alan; “tasdike” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve 3568 sayılı Kanun’un 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora” ibaresi ve “yeminli mali müşavirler” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve serbest muhasebeci mali müşavirler” ibaresi eklenmiştir.

⁸⁵⁷ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227’nci maddesinin birinci fıkrasında, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca mükelleflerin beyannamelerinin imzalatılması ve işlemlerinin tasdik edilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, maddenin ikinci fıkrasında ise “Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar” denilmiş ve benzer bir düzenlemeye 3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesinde de yer verilerek yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtecekleri hükme bağlanmıştır”. Danıştay 4. Daire, 18.12.2012 tarih ve E: 2011/6946, K: 2012/8937; “Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlülükleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki yaratmaktadır. Kaldı ki, bir borçtan müştereken ve müteselsilen sorumlulukta müteselsil borçlular, tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş alacağın tahsil edilmemiş kısmından, asıl borçluya rücu olanağı bulunmak üzere sorumlu tutulduğundan, yükümlü sıfatıyla ödenmesi gereken bir borcun tarafı da olamazlar. Tüm bu nedenlerle, bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, kesinleşmiş kamu alacağından Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir. Meslek mensuplarının; kendileri yönünden sorumluluğun bulunmadığı ya da kalktığı yönündeki iddiaların Vergi Usul Kanununun mükerrer 227’nci maddesi ve bu konuda yürürlüğe konulmuş genel tebliğler ile sorumluluğu gerektiren hukuksal durum da gözetilerek ödeme emrine karşı açılacak davada incelenmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin, meslek mensubu adına ihbarname düzenlenmemesi nedeniyle iptali yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.11.2008 tarih ve E: 2008/522, K: 2008/738.

⁸⁵⁸ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁵⁹ VUK’un 256. maddesi.

6762 sayılı mülga TTK'da⁸⁶⁰ hem de yürürlükte bulunan 6102 sayılı TTK'da⁸⁶¹ hüküm altına alınmıştır⁸⁶². VUK'da oluşturulan yapıya baktığımızda; defter ve belgelerin ibrazı, vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı tarafından ya da takdir sebebinin varlığı durumunda takdir komisyonları aracılığıyla istendiği takdirde mükellefin yerine getirmesi gereken bir ödev⁸⁶³ olarak karşımıza çıkmaktadır. Her iki durumda da defter ve belgelerin ibrazını takip eden işlem, inceleme elemanı ya da takdir komisyonları tarafından yapılacak tarhiyattır. İbraz ile, yapılacak tarhiyatın dayanaklarının oluşması amaçlanmaktadır. Bu yüzden idare, vergi incelemesi ya da takdir yetkisini kullanarak gerçekleştireceği tarhiyat işlemi için mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmesini istemektedir. Yapılacak ibraz ile verginin kanuniliği ilkesinin gereklerini yerine getirmekte, yapılacak tarhiyat için mükellefin defter kayıtları ile belgelerinde maddi dayanak ve gerekçe aranmaktadır⁸⁶⁴.

VUK'a göre, tutulması zorunlu olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara kanuni süresinde ibraz edilmemesi re'sen matrah takdir sebebi sayılmıştır. İbraz ödeviyle bağlantılı olarak son süre doğal olarak, saklama süresini aşamaz. Bundan dolayı, ibraz ödevinin yerine getirilmesinin istenebileceği son süre

⁸⁶⁰ 6762 sayılı TTK'nın 79. maddesi; “*Ticari defterlerle, saklanması mecburi olan diğer kağıtların teslimi; miras, şirket ve iflas işlerinde istenebilir. Teslim halinde defter, hesap ve kağıtların her tarafı gerek mahkeme ve gerek ilgililer tarafından incelenebilir*”.

⁸⁶¹ 6102 sayılı TTK'nın 85. maddesi; “*Malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyumsuzluklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir*”.

⁸⁶² Mahcemal Seyhan, *Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü*, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, Ocak, 2018, s. 77-78.

⁸⁶³ İlgili ödev yerine getirilmediği takdirde; “*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 araştırmayacakları tabiidir. Bu bakımdan mahkemece, davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu defter ve belgeler üzerinde, davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına imkan sağlanması ve bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyumsuzluğun karara bağlanması gerekirken, yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu tarhiyatın terkinin yolunda verilen karar usul ve kanuna aykırıdır*” kararı alınmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.05.2003 tarih ve E: 2002/559, K: 2003/287.

⁸⁶⁴ Tayfun Şahin (d), “Hukuksal Koşullar Oluşmadan Defterlerin İbrazı İstenebilir Mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 306, (Haziran 2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31123>, (erişim tarihi: 07.11.2018).

“5 yıl” olarak dikkate alınmalıdır⁸⁶⁵. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda mükellef hakkında⁸⁶⁶:

- Özel usulsüzlük cezası kesilmektedir,
- Re’sen takdire gidilmektedir⁸⁶⁷,
- KDV indirimi⁸⁶⁸ reddine sebep olunur⁸⁶⁹,
- Vergi ziyai cezası kesilir⁸⁷⁰,

⁸⁶⁵ Şenyüz vd., a.g.e., s. 118.

⁸⁶⁶ Yüce, a.g.m., s. 14.

⁸⁶⁷ “Davacının, defter ve belgelerini, istenmesine rağmen vergi dairesi müdürlüğüne ibraz etmemesi, yasaya göre re’sen takdir nedenidir. Yükümlü elde ettiği hasılatını defterlerine kaydettiğini ve takdir olunandan daha az gelir elde ettiğini ispat edememektedir. Faturalardaki hasılat miktarları dikkate alındığında takdir olunan dönem matrahında bir fazlalık bulunmamaktadır. Yapılan tarhiyatta kanuna aykırılık görülmemiştir”. Danıştay 4. Daire, 17.02.1994 tarih ve E: 1992/1480, K: 1994/821; “Davacının 1998 yılına ait yasal defter ve belgelerinden, yevmiye defteri ve defter-i kebir dışındaki diğer defterleri ile alış ve satış faturalarının incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceğinden ve bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı tespit edildiğinden düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak Ocak-Aralık dönemleri için resen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Vergi Usul Kanununa göre, tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi, resen takdir nedeni olarak belirlenmiştir. Kanunen tutulması zorunlu defterlerin tümünün veya bir kısmının ibraz edilmemesinin dönem matrahının resen takdirini gerektirebilmesi için ibraz isteğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmış olması yeterli olup ayrıca, defterlerin vergi incelemesi sırasında istenilmiş olması şartı aranmamaktadır. 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, resen tarh nedeni sayılır”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 18.02.2005 tarih ve E: 2004/186, K: 2005/27.

⁸⁶⁸ KDV indirimi açısından defter ve belgelerin özel bir önemi bulunmaktadır. Çünkü, indirim hakkının kullanılması, verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi ve belgelerin yasal defterlere de takvim yılının sonuna kadar kaydedilmiş olması koşullarına bağlanmıştır. Mükelleflerin KDV indirimine esas oluşturan belgelerin aslı ya da fotokopilerini, gerek inceleme aşamasında, gerekse yargı aşamasında ibraz etmesi durumunda KDV indiriminin kabul edilip edilemeyeceği hususunda tereddütler bulunmaktadır (Ahmet Korkmaz, “Defter ve Belgelerin Vergi İnceleme Elemanlarına İbrahim Edilmemesi Durumunda KDV İndirimi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 246, (Haziran 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20561>, (erişim tarihi: 07.11.2018).

⁸⁶⁹ “Mücbir sebep hali olmadan defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek indirim hakkından yararlanmak için yasal koşullardan birini yerine getirmeyen davacının, sonradan mahkemeye ibraz ettiği belgelerde yer alan katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacağından, devreden katma değer vergisinin reddedilmesi sonucu salınan dava konusu vergi ve cezada hukuka aykırılık bulunmamaktadır...Kesilen vergi ziyai cezasının ise, matrah farkı davacının belgeleri üzerinde yapılan inceleme ile ortaya çıkarıldığı için bir kat olması gerektiği” kararı verilmiştir. Danıştay 4. Daire, 21.10.2010 tarih ve E: 2008/3231, K: 2010/5199.

⁸⁷⁰ “Davacı adına, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek 2004 yılının Ocak ilâ Mayıs dönemleri için re’sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergileri davaya konu yapılmıştır. Davacı adına, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek 2004 yılının Ocak ilâ Mayıs dönemleri için re’sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerine karşı açılan davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı davacı tarafından

- Kaçakçılık suçu kapsamında yargılanır.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili, vergi kaçırmanın bir parçası olarak kullanılabilmesi gibi kimi zaman da mücbir sebeplerin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Mücbir sebeplerin varlığı bu fiili, kaçakçılık suçu kapsamından çıkarsa da, mükellefleri beyan ettikleri verginin doğruluğunu ispat yükünden kurtarmamaktadır. Defter ve belgelerini haklı bir sebep⁸⁷¹ olmadan ibraz etmekten kaçınanlar⁸⁷² hakkında, vergi kanunlarında pek çok yaptırım öngörülmüştür. Bu yaptırımlardan en ağırı hapis cezasıdır. Bu yüzden, ibraz etmeme fiili genellikle bir kabahat değil, kanunda öngörülen şartların gerçekleşmesi durumunda kaçakçılık suçu kapsamına girmektedir. İbraz etmeme fiili ister mücbir sebeplerle olsun ister bunun haricindeki nedenlerle olsun mükellefler açısından ağır sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin VUK'un 256. maddesinde yer alan defter ve belgelere ilişkin ibraz ödevine azami dikkat göstermeleri, defter ve belgelerin muhafazasında gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir⁸⁷³.

Defter ve belgelerin inceleme yetkilerine ibraz edilmemesi, VUK'un 359. maddesi gereğince kaçakçılık suçu oluşturan fiillerden kabul edilmiştir. Başka bir

temyiz edilmiştir. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin yukarıda yer verilen E: 2011/9288, K: 2014/2428 sayılı kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca temyiz isteminin kabulü ile İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin E: 2016/1417, K: 2016/1326 sayılı ısrar kararının bozulmasına karar verilmiştir". Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.12.2016 tarih ve E: 2016/1011, K: 2016/1212; "Davacının yasal defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmemesi, gizleme fiilini oluşturduğundan, üç kat vergi ziyai cezasının uygulanmasını gerektirmekte olup, ihtilaflı dönemlere ilişkin olarak ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararını, verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanması gerektiği nedeniyle kısmen bozan Bölge İdare Mahkemesinin, kısmen bozmaya ilişkin kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir". Danıştay 4. Daire, 29.04.2014 tarih ve E: 2014/272, K: 2014/2894.

⁸⁷¹ Danıştay'ın ilgili kararlarında, "Zayi olması nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilememiş olması, indirim konusu yapılan Katma Değer Vergisini ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olarak düşünülemez...". Danıştay 9. Daire, 20.03.2001 tarih ve E: 2000/6270, K: 2001/810; "İncelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, yangın sonucu zayi olduğunun mahkemece tesbit edildiği durumlarda, idarece, mükellefin beyanı dışında bir gelir elde ettiği yönünde bir saptama olmadan, takdir komisyonunca varsayım dayalı olarak matrah farkı takdir olunamaz" hükümleri verilmiştir. Danıştay 11. Daire, 07.05.1997 tarih ve E: 1996/4438, K: 1997/1576.

⁸⁷² "Mücbir sebep olmaksızın yasal defterlerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle, katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle, davacı hakkında tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmadığından, mahkeme kararının aksi yoldaki temyize konu iptale ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir". Danıştay 8. Daire, 03.03.2004 tarih ve E: 2001/2148, K: 2004/578.

⁸⁷³ Övül Çölgezen (b), "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 350, (Ekim 2010), s. 62.

deyişle VUK'da sayılan defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmemesi gizleme suçunun maddi unsuru olarak değerlendirilmiştir. Modern suç ve ceza teorilerinin benimsediği, “ekonomik suça, ekonomik ceza” ilkesi dikkate alındığında ibraz ödevinin yerine getirilmemesi sebebiyle mükellefin hapis cezasıyla karşı karşıya kalması tartışmalara yol açmaktadır⁸⁷⁴.

Neticede ibraz ile inceleme elemanı, mükelleflerin kendi alanlarında gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlere ilişkin gerek vergiye gerekse diğer mevzuata yönelik bilgi ve belgelere ulaşabilmektedir. Böylelikle, devletin çeşitli sebeplerle duyduğu bilgi ihtiyacını doğrudan birinci kaynak olarak mükellefin kayıtlarından elde etmek için duyulan hukuksal yetki ihtiyacı karşılanmış olacaktır.⁸⁷⁵

Defter ve belgelerin, vergi inceleme sürecinin dışındaki bir süreçte ibraz edilmesi vergi incelemesinden beklenen amaçları ortadan kaldıracaktır. Vergi inceleme yetkisi sadece yapılan denetim ile değil, ortaya koyduğu caydırıcılıkla da etkisini gösteren önemli bir güçtür. Bu gücün zayıflatılması durumunda, mükelleflerin ödevlerini yerine getirmelerine dönük hukuki baskı da ortadan kalkacaktır. Neticede, mali idarenin defter ve belge ibrazını istediği mükelleflerin bundan kaçınarak defter ve belgelerini mahkemelere ibraz etme yoluyla idari denetimden kaçmaya çalıştıkları görülmektedir⁸⁷⁶.

⁸⁷⁴ Ankara 7. Asliye Ceza Mahkemesi, toplumsal bir sözleşme olan verginin alınması için belge ve defterlerin istenmesi sonucunda bunların ibraz edilmemesi sebebiyle hapis cezası hükmedilmesinin Anayasa'ya aykırı olduğu, başka bir deyişle VUK'un 359/a-2. maddesindeki cezai hükmün Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi yaptığı inceleme sonucu defter ve belgelerin inceleme yetkililerine ibraz edilmemesi halinde öngörülen hapis cezasını Anayasa'ya aykırı bulmayarak davayı reddetmiştir. “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 nitelenecek suretiyle Anayasa'nın 38. 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...İtiraz konusu bölüm, Anayasa'nın 38. ve 2. maddelerine aykırı değildir. İsteminin reddi gerekir”. Anayasa Mahkemesi, 11.03.2003 tarih ve E: 2002/55, K: 2003/8 (Yüce, a.g.m., s. 18-19).

⁸⁷⁵ Şahin (d), a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31123>, (erişim tarihi: 07.11.2018).

⁸⁷⁶ Nadir Gülhan, “Defter ve/veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 410, (Ekim 2015), s. 78.

İnceleme elemanına ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelerin açılan bir dava sırasında yargı mercilerine ibraz edilmesi durumunda, tarhiyat ve ceza kesme işlemleriyle ilgili nasıl bir karar verilmesi gerektiği konusu, esasen çok fazla aydınlatılmamış bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukuku doktrininde pek ele alınmamış olan bu husus hakkında Danıştay kararlarında bir birlik olduğunu söylemek de güçtür. Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarında bu konuya mutlak şekilde olumsuz baktığı, sonradan ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde bir inceleme yapılmasının mümkün olmadığı yönünde kararlar⁸⁷⁷ verdiği görülmektedir. Buna karşılık bazı daire ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarında ise, re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde⁸⁷⁸ konu ele alınarak, sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin, vergi idaresinin görüşünün alınması kayıt ve şartıyla vergi yargısı organları tarafından incelenebileceğine⁸⁷⁹ hükmedilmektedir⁸⁸⁰.

⁸⁷⁷ “...Olayda; temyize konu karara dayanak alınan defter ve belgelerin, davacıya usulüne uygun olarak tebliğ edilen yazı ile ibraz edilmesi istenilmiş olmasına rağmen, inceleme elemanına ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine gerekçe olarak, hiçbir neden göstermediği gibi sadece şifahi olarak evrak, belgeler ile mal alış ve satış faturalarını inceleme elemanına götürdüklerini ancak, gerek olmadığı ifade edilerek alınmadığını ileri sürmektedir. Defter ve belgelerin muhafaza biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğünü düzenleyen yasal hükümler karşısında, ileri sürülen bu hususların haklı mazeret olarak kabulü mümkün değildir. Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.12.2012 tarih ve E: 2010/707, K: 2012/618.

⁸⁷⁸ “...davacı tarafından hem dava dilekçesinde hem de temyiz dilekçesinde defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğunun belirtildiği görüldüğünden, yukarıda sözü edilen re'sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle, söz konusu belgelerin gerçekten alış yapılan emtialara dair alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak hasil olacak duruma göre bir karar verilmesi gerektiğinden...”. Danıştay 9. Daire, 30.03.2017 tarih ve E: 2014/6558, K: 2017/3429.

⁸⁷⁹ “...Kendisinden bu amaçla istenen defter ve belgelerini hukuken geçerli bir neden göstermeksizin ibrazdan ve vergi idaresinin denetiminden kaçınan davacının, emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin ederek yargılama sırasında ibraz ettiği alış belgeleri fotokopileri üzerinde yargı yerince, vergi idaresine tanınmış yetki ve tekniklerle inceleme yapılamayacağından, indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslimine dayandığının ve yüklenilmiş vergi olduğunun yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılması olanaklı değildir. Esasen davanın, vergi idaresi tarafından kendisine ibraz edilmemiş olması nedeniyle yasanın öngördüğü şekilde indirilmesi olanaklı vergilerden oluşup oluşmadığı henüz belirlenememiş olan kayıt ve belgeler hakkında hiçbir görüş belirtmesine olanak tanınmadan sonuçlandırılması da İdari Yargılama Usulü Kanununa uygun düşmeyecektir. ... diğer faturalar hakkında itirazı gerektirecek bir husus bulunmadığının belirtilmesi nedeniyle dosyaya ibraz edilen faturalardaki katma değer vergilerinin indirilebileceği sonucuna ulaşılarak

B. Çalışma Yeri Gösterme Ödevi

Çalışma yeri gösterme, incelemenin işyerinde yapılması durumunda doğan bir ödevdir. İncelemenin işyerinde yapılacağı hallerde mükellefler, “*incelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak*”la yükümlüdürler (VUK m. 257/1). İşyerinde inceleme yapılması kuralının amacı, incelemeyi yapan memurun işletmeyi gezip görmesini, işin nevi ve mahiyeti ile genişliği hakkında bilgi edinmesini sağlamaktır. İncelemenin işyerinde yapılmasının bir diğer faydası ise, mükelleflerin defter ve belgelerini daireye taşıma külfetinden kurtarılmış olmasıdır. Bu kuralı işletme imalatçı ise; üretimin fiziksel ve teknik olarak gözlemlenmesi, ticari işletme ise, alım satım durumunun ve genel kapasitesinin görülmesi şeklinde değerlendirmek gerekmektedir⁸⁸¹.

İncelemenin mükellefin işyerinde yürütülebilmesi için, incelemeye uygun bir çalışma yeri tahsis edilmelidir. Ayrıca incelemeye yetkili memurun çalışma süresi; tutanak düzenlenmesi veya ifade alınması gibi işlemlerde resmi çalışma saatleri sonrasına sarkabileceğinden, bu süreçte mükellefin gerekli katılım ve kolaylığı sağlaması gerekmektedir. Aksi taktirde, işlerin sekteye uğraması ve tamamlanması gereken işlerin tamamlanamaması riski söz konusu olabilecektir. Bir diğer husus ise; işyerinde inceleme için tahsis edilen çalışma yerinin, inceleme yapmaya elverişli, kapısı kilitlenebilir bağımsız bir oda ya da bölüm olması, güvenlik, temizlik ve inceleme açısından gerekli diğer temel unsurlar açısından kullanıma uygun olması

hüküm kurulduğu anlaşıldığından, vergi mahkemesi tarafından yukarıda değinilen usûle uygun bir şekilde davacının emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin ederek ibraz ettiği alış faturaları fotokopilerinin davalı idareye gönderilerek görüşünün alınması ve bu konuda verilen yazıdaki tespitler değerlendirilerek verilen ısrar hükmünde yargılama usulüne ve hukuka aykırılık görülmemiştir”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.01.2010 tarih ve E: 2008/372, K: 2010/12. Benzer yönde, çok sayıda Danıştay kararı bulunmaktadır. Bknz: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.12.2004 tarih ve E: 2004/145, K: 2004/204; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.01.2010 tarih ve E: 2008/38, K: 2010/14; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.12.2002 tarih ve E: 2002/437, K: 2002/558; Danıştay 7. Daire, 15.04.2002 tarih ve E: 2001/3609, K: 2002/1537. (Yıldırım Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrası”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2, (2018), s. 383-384).

⁸⁸⁰ Taylar, a.g.m., s. 379-380.

⁸⁸¹ Balcı, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).

önem arz etmektedir⁸⁸². Dolayısıyla, tüm bunlar düşünüldüğünde inceleme sürecinde mükellefin inceleme yapmaya yetkili memura çalışma yeri konusunda gerekli hassasiyeti gösterip yardımcı olması gerekmektedir.

C. İnceleme ile İlgili İzahat Verme Ödevi

İzahat kelimesi; anlatmak, açıklama yapmak, açıklık getirmek ve ayrıntılı bilgi vermek anlamlarına gelmektedir. Mükellefler, vergi inceleme elemanına inceleme ile ilgili her türlü izahatı yapmak ve bilgi vermekle yükümlüdür (VUK m. 257/2). İzahat verme ödevi hem iş sahibini, hem de işletmede çalışanları kapsayan bir ödevdir. Mükelleflerin izahat verme ödevi, vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunan hesap, kayıt ve işlemi kapsamaktadır. VUK'un 148. maddesinde düzenlenen bilgi verme ödevi mükellefin yerine getirmesi gereken genel nitelikli bir ödev iken; VUK'un 257/2. maddesinde düzenlenen izahat verme ödevi vergi incelemesi sürecinde doğan ve nezdinde vergi incelemesi yapılan mükellefin yerine getirmesi gereken özel bir ödevdir. Bilgi verme ödevinde mükellef, sahip olduğu bilgiyi zamanında ve tam olarak iletmekle ödevini yerine getirmiş olmaktadır. İzahat verme ödevi, bilgi vermeye ek olarak belirli bir olay veya işlemin belge ve kayıtlarla açıklanmasını, açıklığa kavuşturulmasını da kapsayan vergi incelemesine özgü bir ödevdir. İzahat verme ödevi kapsamında mükellefler⁸⁸³:

- Vergiyi doğuran olayla ilgili her türlü bilgi, belge ve kayıtları sunmak⁸⁸⁴,
- İnceleme konusuyla ilgili olarak ihtiyaç duyulacak açıklamaları yapmak ve defter kayıtlarını tamamlayıcı diğer bilgileri vermek,
- İnceleme elemanının gerektiğinde işletme çalışanlarıyla görüşmesine ve onların bilgisine başvurmasına olanak sağlamak zorundadır.

⁸⁸² Erdem, a.g.e., s. 328.

⁸⁸³ Balcı, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).

⁸⁸⁴ Vergilendirmedeki başarı, vergiyi doğuran olayın zamanında ve doğru şekilde tespit edilmesine bağlıdır. Vergi incelemesi sırasında vergiyi doğuran olayı doğru şekilde kavramının araçlarından biri de, mükelleften istenen bilgilerin eksiksiz ve tam olarak öngörülen süre içerisinde sunumuna bağlıdır. Mükellefler VUK'un 151. maddesinde belirtilenler hariç olmak üzere, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezler (Erdem, a.g.e., s. 330).

İnceleme esnasında, inceleme elemanının bilgi ihtiyacının karşılanması mükellefin temel ödevleri arasında yer almaktadır. Mükellef vergi incelemesinde, inceleme elemanı ile işbirliği içinde hareket etmek ve inceleme elemanının talep edeceği her türlü mali bilgiyi zamanında sağlamakla sorumludur. Bu hususta, tutulması zorunlu defterlerin incelemeye ibraz edilmiş olması, mükellefin izahat verme ödevini ortadan kaldırmamaktadır. Örneğin; kira ve satış sözleşmeleri, teknik şartnameler, ücret bordroları, amortisman kayıtları, reeskont hesaplama cetvelleri gibi kanuni defter kayıtlarının dışında kalan ancak vergi matrahını etkileyen belgelere yönelik izahat taleplerinin de karşılanması ve inceleme elemanının bilgisine sunulması gerekmektedir. Bu kapsamda da, inceleme sırasında mükellef tarafından yapılan izahatlar, mükellef açısından bağlayıcı, hüküm ve sonuç doğurucudur. Defter kayıtlarındaki bilgiler ile mükellefin yapacağı izahatlar inceleme elemanının görüşüne dayanak teşkil etmektedir. Bu bakımdan vergilendirmeyle ilgili olgu ve olaylar hakkında mükellef tarafından yapılan izahatın doğru, açıklayıcı, kesin ve ikna edici olması büyük önem arz etmektedir. Gerek görülmesi halinde, mükellef tarafından yapılan izahatlar vergi inceleme tutanağına da alınabilmektedir⁸⁸⁵.

D. İncelemeyi Yapanın İşyerini Gezip Görmesine İzin Verme Ödevi

Vergi incelemesinin defter ve belgeler üzerinden yapılması kadar, çoğu zaman işletmenin doğrudan çalışma alanının, faaliyetlerinin, işletme kapasitesinin, personel, araç ve ekipmanın işletmenin gezilip görülmesiyle tetkiki de inceleme aşamasında önemli bir yol gösterici unsurdur. Nitekim, bu öneminden dolayıdır ki kanun koyucu incelemenin gerçekleştiği yer olarak işyerini göstermiş, istisnai hallerde incelemenin işyeri dışında yapılmasına imkan tanımıştır (VUK m. 139)⁸⁸⁶.

Mükellefler, incelemeyi gerçekleştiren inceleme elemanının talep etmesi durumunda, işyerinin her tarafını gezip görmesine izin vermekle yükümlüdür (VUK m. 257/3). Mükellefin işyerine gidilerek gerekli gözlem ve tespitlerin yapılması, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve faaliyetin icra edildiği (fiilen işin yapıldığı)

⁸⁸⁵ Balcı, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).

⁸⁸⁶ Erdem, a.g.e., s. 332.

yerin görülmesi büyük önem arz etmektedir. İncelemeye başlamadan önce inceleme elemanının mükellefin işyerini gezip görmesi aşağıdaki faydaları sağlayacaktır⁸⁸⁷:

- İşletmeyi ve çevresini tanımak,
- İşletme faaliyetleri hakkında bilgi edinmek,
- İşletmenin iş hacmi hakkında fikir sahibi olmak,
- Üretim sürecini bizzat yerinde görmek,
- İşin mahiyetini öğrenmek,
- Muhasebe organizasyonunu tanımak,
- Subjektif değerlendirmelerin önüne geçmek.

Buradaki önemli husus ise, incelemenin işyerinde gerektiği gibi rahatça ve doğru şekilde yapılabilmesinin mükellefin uyum ve koordinasyonu ile mümkün olmasıdır⁸⁸⁸. Bu noktada, inceleme elemanı işletme hakkında somut fikirlere ulaşabilmek için işyerini gezmek, mükellefin çalışma tarzını yakından görmek ve bilgi edinmek durumundadır. İşte bu ihtiyacın karşılanması için, incelemeye yetkili memurun gerektiğinde işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak mükellefe düşen önemli bir ödevdir⁸⁸⁹. Böylelikle inceleme de sağlıklı bir şekilde yürütülebilecektir.

E. Fiili Envanter Yapılmasına Yardım ve Kolaylık Gösterme Ödevi

Envanter kavramının hem TTK'da hem de VUK'da tanımı yapılmıştır. TTK'nın 66/1. maddesine göre; *“Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır”* şeklinde düzenleme yapılmıştır. VUK'un 186. maddesine göre; *“Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması,*

⁸⁸⁷ Balcı, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).

⁸⁸⁸ Erdem, a.g.e., s. 332.

⁸⁸⁹ Balcı, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).

sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Fiili envanter ise, cari vergilendirme döneminde yapılan fiili ölçme, sayma ve tartmalarla işletme bünyesindeki mal mevcudunun tespit edilmesi işlemidir. Sayım yapılmasından kasıt; duruma göre mevcutların tek tek sayılması, ölçülmesi ve tartılması suretiyle varlıkların birim olarak (adet, kilogram, metre, metrekare, litre vb. gibi) tespitinin sağlanmasıdır⁸⁹⁰. VUK’un 134. maddesi gereği envanter yapılması durumunda mükellefin araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin sonuçlanmasına gerekli yardım ve kolaylığı göstermesi de zorunlu kılınmıştır. Bu noktada belirtilmesi gereken husus, inceleme sırasında işyerinin her tarafını gezip görme konusu bir tür arama olmadığı gibi yalnızca işyeriyle sınırlı olan ve kanuna dayanan bir uygulama olmasıdır. O yüzden inceleme yapmaya yetkili kişiler açısından konuya bakarsak, işletmeye yönelik bir nevi keşif ve inceleme konusunu kavramaktan öteye gitmemektedir⁸⁹¹. Neticede, mükelleflerin fiili envanter yapılması sürecinde inceleme elemanlarına yardım ve gerekli kolaylığı göstermesi gerekmektedir. O konuda herhangi bir değişiklik arz etmemektedir.

F. Defter ve Belgelere El Konulmasında Zorluk Çıkarmama Ödevi

Vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar, inceleme sırasında gerekli gördükleri hallerde, vergilendirme ile ilgili olay ve hesapları ayrıca tutanak ile kayıt altına alabilirler. Mükellefler, tutanakları imzalamaları için zorlanamazlar. Ancak tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahsedilen olaylar ve hesapları içeren defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapıldan rızasına bakılmaksızın alınır⁸⁹². Mükellefler defter, belge ve kayıtların vergi inceleme elemanı tarafından alıkonulması esnasında zorluk çıkarmamakla yükümlüdürler.

⁸⁹⁰ Enes Özkan, Ramazan Armağan, “Vergi İncelemeleri Sırasında Fiili ya da Kaydi Envanter Sonucu Belgesiz Mal Bulundurulduğunun Tespiti Halinde Sorumluluk Müessesesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 279, (Mart 2016), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28442>, (erişim tarihi: 17.11.2018).

⁸⁹¹ Erdem, a.g.e., s. 331.

⁸⁹² Bu şekilde alıkonulan defter ve belgeler, inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer düzenlenen tutanakları imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler (Balcı, a.g.m., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi incelemesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergisini düzenli beyan edip ödeyen mükellefle ödemeyen arasındaki haksız rekabetin giderilmesi ve vergi gelirlerinin toplanması suretiyle ekonomik istikrarın sağlanmasına etki eden en etkin vergi denetim yoludur. Mükelleflerin doğru vergi ödemelerini sağlayan vergi incelemesi, vergi kaçığını araştırmaktan ziyade vergi kaçığını önlemeye çalışan bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Sadece yukarıda bahsedilen nedenlerle kalmayıp çok fazla nedenle incelemenin gerçekleştirilebileceğini söylemek mümkündür. İlk olarak bu grupta mali nedenlerden bahsedebiliriz. Çünkü vergi incelemesi, esas itibarıyla mali nedenlerle yapılmaktadır. Burada amaç mevcut vergi potansiyelini etkili bir şekilde değerlendirebilmektir. Daha sonra karşımıza sosyal nedenler çıkmaktadır. Bu durumu, sosyal refah devleti anlayışının bir uzantısı olarak da değerlendirmek mümkündür. Üçüncü olarak ekonomik nedenler kapsamında; ekonomik hedeflere ulaşım aracı olarak vergilerin önemli bir fonksiyonunun olması söylenebilir. Son olarak ise, hukuki nedenler içerisinde sayabileceğimiz mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarının vergi incelemesi ile önlenmesi yer almaktadır.

Vergi incelemesi, denetimin bel kemiğidir. En ayrıntılı kontroller vergi incelemesi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Mükellefin defter ve belgeleri üzerinden vergi incelemesi ile hiç beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen hususlar tespit edilir. Bu sebeple de konu, çalışmanın zeminini oluşturmaktadır.

Türk vergi sisteminde beyan esasının geçerli olması bir denetim mekanizmasına ihtiyacı kaçınılmaz hale getirmektedir. Bu noktada mükelleflerin beyanının denetimi aşamasında tüm yöntemler bir süreci gerektirirken, vergi incelemesinde bu durum daha baskın bir şekilde karşımıza çıkmaktadır. Çünkü vergi inceleme süreci, içeriğinde birçok unsuru barındırıp çok fazla mükellefi ilgilendirmektedir. Aynı zamanda vergi incelemesi sırasında hem idare hem de mükellef açısından stresli bir süreç yaşanmaktadır. Bunun bilinci ile idare, son

yıllarda incelemenin şeffaflaşması adına ciddi adımlar atmaktadır. Bu adımlar, mükelleflerin hak ve ödevleri bakımından da önemli sonuçlar doğurmaktadır.

Mükellef hakları, kişilerin genel hukuk düzeninde var olan temel insan haklarının vergi hukukuna yansımalarıdır. Mükellef haklarının tanımlanması, ülkeler açısından önemli hale gelmesi ile birlikte mükellef ile gelir idaresi arasındaki ilişki geliştirilerek, şeffaflaştırılmıştır. Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması ile “mükellefe rağmen” yaklaşımından “mükellefle birlikte” yaklaşımına geçilmiştir. Çünkü, her ne olursa olsun mükellefler açısından vergiye gönüllü uyum sağlanmadığı müddetçe vergileme konusunda istenen optimizasyonun gerçekleştirilemeyeceği anlaşılmıştır. Zaman içerisinde bunun farkına varan ülkelerin mükellef haklarına önem vermeye başladıkları görülmektedir.

Çalışmanın ana sorusu, Türkiye’deki mükellef haklarının diğer gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında yeterli bir düzeyde olup olmadığıdır. Çalışmanın amacı ise; Türkiye’deki mükellef hakları ile vergi inceleme sürecindeki mükellef hak ve ödevleri bakımından geçirdiği süreci, normatif bakımdan araştırarak, seçilmiş ülke uygulamaları kapsamında öneriler getirmektir. Seçilmiş ülkeler kapsamında; Türkiye’ye gelişmişlik düzeyi açısından yakın veya altında olan ülkelerde, mükellef haklarına gereken önem atfedilmediği için gelişmiş ülkeler baz alınmıştır. Çünkü, hem e-mali uygulamalar hem de gelinen noktanın analizi açısından batılı demokratik ülkelerin örnek alınması, çalışmanın seyri açısından önemlidir. Hukuk sistemi açısından baktığımızda da örneğin, idare ve kamu hukuku bakımından Fransa, özel hukuk ve vergi hukuku bakımından Almanya, medeni hukuk bakımından da İsviçre hukuk sistemlerinden önemli ölçüde yararlanmış olmamız, mükellef hakları bakımından da söz konusu sistemlerin irdelenmesini gerekli kılmaktadır. Vergi hukukunun bir parçası olan mükellef hakları açısından daha iyi bir vergi inceleme süreci ve mükellef hakları için, Anglo-Sakson hukuk sisteminden İngiltere, ABD, Avustralya, Kıta Avrupası hukuk sisteminden Fransa, Almanya ve Japonya incelenmiştir.

Konuya çalışmamız kapsamında ele aldığımız yabancı ülke uygulamaları açısından bakarsak HMRC, 1986 yılında mükellef hakları konusundaki ilk bildirgesini yayımladığı görülmektedir. Daha sonra mükellef hakları bildirgesinde, günümüze kadar çeşitli revizeler yapılmıştır. HMRC, mükellef gruplarının hak ve

ödevlerini daha açık bir şekilde anlayabilmesi adına anlaşılır olmayı ön planda tutarak bildirge üzerinde çalışmaktadır. Bildirgeyi özünde daha basit ve çağın şartlarına uygun hale getirmeye çalışmıştır. İdare, mükelleflere sunduğu hizmetlere ilişkin yıllık raporlar yayımlayarak, standartlarına ilişkin bir kontrol mekanizması yaratmaktadır. Şüphesiz, kontrol mekanizması da beraberinde verimliliği arttıracaktır. Şartların iyileşmesi, mükellefler için vergisel konularda şeffaflığın artması, vergiye olan gönüllü uyumu da sağlayacaktır.

İngiltere aynı zamanda mükellef hakları konusunda önemli bir adım atarak hakem ofisini kurmuştur. Hakem ofisi, bir vergi ombudsmanlığıdır. Alanında uzman ve profesyonel çalışanlar, kendilerine gelen şikayetleri çözüme kavuşturmaya çalışmaktadırlar. Ayrı bir yapılanma olması ise, İngiltere'nin değişen zamana karşı mükelleflerini koruduğunun en temel göstergesidir.

İngiltere'nin vergi incelemesi konusunda daha çok ticari şirketler üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Vergi incelemesi bir mektupla başlamaktadır. Mektupta ne tür bir inceleme yapılacağı konusunda bilgiler yer almaktadır. İncelemelerin sıklığı ve zamanlaması ise, vergi miktarına göre değişmektedir. Ancak değişmeyen, mükelleflere inceleme sürecinin başından sonuna kadar şeffaf olunması ve bilgi, belgeler de herhangi bir sıkıntı olmadığı müddetçe mükellefin sorun yaşamayacağına taahhüdünün verilebilmesidir. Çünkü vergi inceleme süreci belli bir sistematığa oturmuştur. İncelenecek beyannameler, veri tabanlarına dayalı risk değerlendirmesi neticesinde veya rastgele seçilmektedir. En önemlisi ise, mükellefler inceleme sürecinin her aşamasında kendilerini temsil edecek ve/veya yardımcı olacak işin uzmanından yardım alabilmektedir. Mükellefler istedikleri bilgilere inceleme sürecinde ulaşabilmektedirler. Vergi idaresi mükelleflerden vergisel konularda dürüst olmalarını, idari personele karşı saygılı olmalarını beklemektedir. Buna karşılık mükelleflerin vergi mahremiyetlerine saygılı olacağını, dürüst davranacağını güvence altına almıştır.

ABD'ye baktığımızda, mükellef hakları konusundaki en büyük farklılık kanun ile düzenleme yapılmasıdır. IRS, mükellef haklarına her zaman önem vermiştir. Bu konuda 1990'lı yıllardan itibaren çeşitli çalışmalar yürütmüştür. İlk mükellef hakları bildirgesini 1988 yılında çıkarmıştır. Daha sonra çeşitli revizelerle birlikte bildirden kanuna geçiş yapılmıştır. Bu durum mükellef haklarının tarihsel gelişimi

içerisinde de önemli bir yer tutmaktadır. On maddelik kanun şeklinde yapılan düzenlemeye göre; bilgilendirilme hakkı, kaliteli hizmet alma hakkı, gizlilik hakkı, temsil hakkı, eşit ve adil vergi sistemi hakkı gibi haklar görülmektedir. IRS'nin mükelleflerin ödevlerini anlama ve yerine getirme konusunda yardım etmeyi misyon olarak edinmesini yaptığı birçok çalışmadan görebilmekteyiz.

Mükellef hakları konusundaki önemli bir diğer husus, mükellefin avukatı idaresidir. Burada amaç, mükellefin sorunlarını hızlı bir şekilde çözebilmektir. Ayrıca, sistemden kaynaklı problemleri tespit edip çözüme kavuşturmaya çalışmaktadır. Bunun için, normal yollarla çözüme kavuşturulamayan mükellef sorunlarının çözümüne, idarenin uygun ve adil yaklaşımı garanti altına alınmaktadır. Bu yüzden bu uygulama mükellefler açısından oldukça önemlidir.

ABD, vergi incelemesi konusunda da oldukça sistematik bir yapıya sahiptir. IRS her yıl, incelenecek beyannamelerin sayısını ve hangi beyannamelerin inceleneceğini belirlemektedir. Buna ilişkin personel sayısını da belirlemektedir. Bu yüzden oldukça planlı çalıştığı göze çarpmaktadır. Aynı zamanda; IRS'nin inceleme elemanlarına rehber hazırladığı görülmektedir. Böylelikle inceleme elemanları, inceleme esnasında her bir sektör için ayrı hazırlanan rehberlerden faydalanarak uygulama farklılıklarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca olası yasal boşluklar da minimize edilmeye çalışılmıştır. Bu uygulama ile idarenin sadece mükellefleri değil çalışanlarını yani inceleme elemanlarını da düşünmesi dikkat çekicidir. Çünkü inceleme süreci, sadece mükelleflerin faydasını maksimize edecek şekilde planlanamaz. İnceleme elemanları, inceleme sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Kaldı ki, inceleme elemanlarının işini kolaylaştırmak mükellefleri de rahata kavuşturacaktır.

ABD'de mükellefler inceleme görüşmelerini kaydedebilmektedir. Mükellefler on gün önceden yazılı olarak bu isteğini inceleme elemanına bildirerek kendi kayıt cihazlarını görüşmeye getirebilir. Ses kaydını IRS yaptığı durumda ise, maliyetlerine katlanılması şartıyla bir kopyası mükellefe verilebilmektedir. Bu durumu da mükellef hakkı kapsamında değerlendirebilmek mümkündür.

Mükellef hakları konusunda oldukça ileri bir aşamada olan ATO'da diğer ülkelere göre çalışmalara nispeten geç başlasa da önemli bir konuma gelmiştir. ATO ilk bildirdesini uzun çalışmalar neticesinde paydaşların görüşlerini de alarak 1997

yılında yayımlamıştır. ATO daha sonra mükellef hakları bildirgesinde çeşitli revizeler gerçekleştirerek en son daha net ifadeler içeren bildirgesini yayımlamıştır. Burada amaç, mükellefin kafasındaki soru işaretlerini giderebilmek ve mükellefleri hakları konusunda ayrıntılı bilgi sahibi yapabilmektir. Aynı zamanda, mükelleflerin temel yasal haklarını etkili bir uyum çerçevesi bağlamında korumak ve böylece mükellef ile idare arasındaki ilişkinin karşılıklı olarak güçlü kalmasını sağlamaktır. Mükellef hakları konusunda çalışmalarını vergi ombudsmanı kurumuyla da pekiştiren ülke, yaşanan vergi sorunları konusunda mükelleflere yardımcı olmaya çalışmaktadır. Hem uyuşmazlıkların çözümü aşamasında hem de danışmanlık hizmeti yönüyle hizmet veren vergi ombudsmanlığı fonksiyonel bir yapıya sahiptir.

ATO, vergi incelemesi konusunda da sistematik bir yapıya sahiptir. ATO, inceleme sürecinde mükelleflerle iletişim kurduğunda şeffaflığı ön planda tutmaktadır. Bu hususta da, mükellefin ihtiyacı olduğunda kendi kendini düzeltme ve mükellefe bilgi sağlama fırsatı verilmektedir. Özellikle beyana dayalı sisteme geçilmesiyle birlikte vergi incelemesine daha çok önem verilmeye başlanmıştır. İnceleme yapılacak mükellefin seçimi hususu konusunda karşımıza risk analizi uygulaması çıkmaktadır. Aynı zamanda, en riskli vergi alanlarını da açıklamaktadır. ATO'nun bu tespitleri yapması kuşkusuz daha iyi bir vergilendirme yapısının sağlanması içindir. Var olan sistemsiz sıkıntılar tespit edilip önlem alınmadıkça vergisel konularda bir adım öteye gidilemeyecektir. İdare, ayrıntılı bir vergi incelemesinin on sekiz ay içinde tamamlanmasını beklemektedir.

İdare, inceleme sürecinde mükelleflere danışarak işbirliği ile bilgi almayı sağlamaktadır. Vergi inceleme sürecinde adil, tarafsız ve makul olma ilkelerinden taviz vermeden süreci yönetmeye çalışmaktadır. İdare, ihtiyaç duyulan her zaman mükelleflere rehberlik hizmeti vermektedir. İnceleme elemanları tarafından inceleme sürecinde, mükelleflere açık ve makul sorular sorulacağına taahhüdü verilmektedir. Görüldüğü üzere, idarenin inceleme sürecinde mükelleflerin hakları konusunda gerekli hassasiyeti gösterdiği ve ılımlı bir tavır içinde olduğu göze çarpmaktadır. Ancak idarenin beklentisi birçok idareyle aynı olarak ödevler konusundadır. Mükelleflerin ödevleri konusunda üzerine düşenleri eksiksiz yapmalarını beklemektedir.

Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen Fransa, 1975 yılında ilk mükellef hakları bildirgesini yayımlamıştır. Fransa, dünyadaki gelir idarelerinin yapılandırılmasına paralel bir şekilde 2000 yılında ciddi çalışmalar gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda mükellef temsilcisi birimi, büyük işletmeler yönetimi birimi gibi yenilikler yapmıştır. Buradaki amaç mükelleflerin vergisel işlemlerdeki işlerini kolaylaştırmaktır. Tüm bunlar, mükellef hakları konusundaki revizyonların bir ön ayağı şeklinde düşünülebilir. Fransa'nın mükellef hakları konusundaki revizeleri doğrultusunda 2005 yılında yayımlanan bildirge, hem idarenin hem de mükelleflerin hak ve sorumluluklarını içeren bir bildirge kapsamına dönüşmüştür.

Fransız Vergiler Genel İdaresi'nin vergi incelemesi konusunda incelemeyi gerçekleştirecek olan ekip için gerekli maksimum özeni gösterdiği dikkat çekmektedir. Bu konuda ekibin profesyonel olması ve mükellef haklarını ön planda tutması önem arz etmektedir. İnceleme konusunda, büyük ölçekli işletmelerin düzenli aralıklarla incelemeye tabi tutulduğu görülmektedir. Küçük ölçekli işletmeler ise, daha uzun aralıklarla incelemeyle karşı karşıya kalmaktadır. Yüksek risk gurubuna giren mükellefler, üç yılda bir incelenmektedir. Vergi inceleme sürecinde mükellef hakları bildirgesinin mükellefe gönderilmesi zorunludur. Mükellefin bütün haklarını bilmesi ve hakim olmasının zor olmasından ötürü bu durum, mükellefler için oldukça önemlidir. Diğer ülkeler için de örnek teşkil edebilecek bir durum olduğu kanaatindeyiz.

İncelemenin belli bir sürede bitirilme zorunluluğunun da olması mükellefi koruyucu tedbirler arasında yer almaktadır. Örneğin, basit usule tabi şirketler için üç aylık bir süre tesis edilmiştir. Genel olarak, bu süreçteki mükellef haklarının büyük bir kısmı usule ilişkin düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Amaç, güçlü idare karşısında mükelleflerin haklarını iyi bilmesi ve usule ilişkin bir sorun yaşamamasıdır.

Alman Vergi İdaresi'ne baktığımızda, mükellef haklarının korunması ile ilgili temel kaynakların anayasa ve uluslararası hukuk kaynakları olduğu görülmektedir. Alman VUK'da mükellef hakları düzenlenmiştir. Klasik birçok ülkede karşılaştığımız mükellefin dinlenilmesi hakkı, dilekçe hakkı, yardım alma hakkı, vergi mahremiyeti hakkı gibi haklar karşımıza çıkmaktadır. Ancak, dikkatimizi

çeken durum mükelleflerin bilgilerinin gizliliği konusunda olmuştur. Tam bir anayasal hak olarak görülme konusu dolaylı yoldan koruma altına alınmıştır.

Almanya’da vergi incelemesi, matrahın son derece kapsamlı şekilde ve bağlantıları da dikkate alarak soruşturulması anlamına gelmektedir. Almanya’da mükelleflerin incelenme oranının Türkiye’deki vergi inceleme oranından önemli ölçüde yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Mükelleflerin her yıl yaklaşık yarısı incelenmektedir. Aynı zamanda, ülkede cezaların son derece caydırıcı olduğu yorumunu yapabiliriz. Büyük ölçekli işletmeler, çok daha sık bir şekilde inceleme ile karşılaşmaktadır. Çünkü, Almanya’da işletmelerin incelenme sıklığı büyüklüklerine göre düzenlenmiştir.

Almanya’da vergi inceleme sürecinde mükelleflere geniş hak ve yetkiler verildiği dikkat çekmektedir. Sürpriz bir inceleme ile mükellefler karşılaşmayacaktır. Çünkü incelemeden önce, inceleme kararı mükellefe tebliğ edilmek zorundadır. Ayrıca mükelleflerin inceleme memurlarını ret edebilme haklarının bulunması da göze çarpan önemli haklar arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda Almanya’nın vergi kayıp ve kaçagını minimize etme konusunda inceleme sistemini sıkı tuttuğu yorumunu yapabiliriz. Vergi bilinci ve ahlakının oluşturulması aşamasında önemli yeri olan denetim sisteminin, mükellefleri belli bir sistematığın içine sokması vergisel anlamda arzu edilen noktaya varılması için büyük önem arz etmektedir. Ancak genel anlamda vergi inceleme sürecinde idarenin mükellefi koruyucu bir tutum sergilediği görülmektedir.

Japonya’da da mükellef hakları konusunda çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Japon mevzuatında mükellef haklarını belirten açık hüküm olmamasından dolayı, mükellef haklarını toplu bir şekilde görememekteyiz. Ancak, NTA’nın yayımladığı raporlar aracılığıyla mükellefler bilgilendirilmektedir. İdare mükellef hakları kapsamında, mükelleflerin haklarını ve çıkarlarını korurken kötü niyetli mükelleflere karşı sıkı bir tutum sergilemektedir. Aksi taktirde vergisel düzenin sağlanabilmesi de mümkün olamayacaktır. Diğer ülkelerde gördüğümüz dava açma hakkı, bilgi edinme hakkı, vergi mahremiyeti hakkı gibi haklar ilk göze çarpan haklar arasında yer almaktadır. Ayrıca mükellefler, vergi idaresi tarafından hesaplanan vadesinde ödenmeyen vergiler için de gözden geçirme talebinde bulunabilirler. Bu gözden geçirme talebi sistemi, mükelleflerin hakları ve çıkarlarını basit ve hızlı bir şekilde

korumak için geliştirilen bir sistemdir. Mükellefi, dava açmadan önce gözden geçirme talebinde bulunmaya yönlendirmektedir. Böylelikle yargı sisteminin de iş yükünü ciddi oranda azaltmaktadır.

İdare, mükellefler için beyanname düzenleme kılavuzu hazırlamıştır. Ayrıca, vergi ödeme çağrı merkezi aracılığıyla da mükelleflerin ayrıntılı bilgi alma hakkı bulunmaktadır. Amaç, mükelleflerin gerekli bilgilere ulaşımını kolaylaştırmaktır. 2001 yılından bu yana mükellefi destek birimi ile gelir idaresine bağlı olarak karşılaşılan sorunlara ilişkin raporlama gerçekleştirilmektedir. İdare, mükelleflerin anlayış ve güvenlerini kaybetmemek adına mükelleflerin perspektifinden sorunları hızlıca cevaplayabilmek adına bu birimi kullanmaktadır.

Vergi incelemesi konusunda ise, otomasyon odaklı bilgiye erişim oldukça nitelikli konumdadır. İnceleme süreci, bir ihbar veya olağan değerlendirme süreciyle başlamaktadır. Neticesinde elde edilen bulgular, mükelleflere açıklanmaktadır. Mükellefe bu süreçte düzeltilmiş beyanname vermesi için de ek süre tanınmaktadır. İnceleme sürecinde işlemlerin ve zamanlamanın çok katı kurallara bağlanmadığı görülmektedir. Ancak, mükelleflerin inceleme sırasında inceleme elemanları tarafından mükellefin izni olmaksızın çekmeceleri veya kasaları açılmaz.

Mükellef hakları konusunda birçok çalışma yapan Japonya'da halen eksiklikler söz konusudur. Özellikle mükelleflerin tüm haklarını bir arada görebileceği bildirge veya kanun olmaması en başında gelmektedir. Her ne kadar çeşitli raporlar ve idarenin farklı çalışmaları olsa da, mükellefler açısından bu eksikliğin giderilmesi şüphesiz daha iyi olacaktır.

Ülkeler kıyaslandığında, her ülkenin kendi hukuk sistemi çerçevesinde mükellef hak ve ödevleri konusunda düzenlemeye gittiği görülmektedir. Bildirge örneklerini değerlendirdiğimizde, İngiltere'nin bildirgesinde mükellef hak ve ödevleri sayılırken, ABD sadece haklara yer vermiştir. Ya da, Avustralya hak ve ödevleri ayrıntılı açıklarken, Japonya böyle bir düzenleme yapmamıştır. Ayrıca başka bir farklılık, ABD ve Almanya mükellef hakları konusunda kanunla düzenleme yaparken İngiltere, Avustralya, Fransa bildirge ile düzenleme yoluna gitmiştir.

Danıştay'ın konuyla ilgili kararları incelendiğinde, vergi incelemesine yetkili olanlarla ilgili ihtilafı kararlar verildiği göze çarpmaktadır. Danıştay; sayıştay denetçileri ve iş müfettişleri tarafından yapılan incelemelere dayalı tarhiyatları

yerinde bulmayarak bozmuştur. Ancak VUK'da yer almamakla beraber Bankalar Kanunu'nda, bankalar yeminli murakıplarına sınırlı da olsa vergi inceleme yetkisi verilmiştir. Danıştay ise, bu konuda farklı kararlar vermiştir. Danıştay 4. ve 7. dairelerinin kararlarında bu sınırlı yetkinin kullanılabilmesine ilişkin hüküm bulunurken; Danıştay'ın 3. dairesi bu kararı uygun görmemiştir.

İncelemenin yapılacağı yer konusu da büyük önem arz etmektedir. İncelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumların varlığını ispat yükü, idareye aittir. Bu sebeple, ispat yükünün gerçekleştirilmesi ve denetlenebilmesi için ayrıntılı ve gerekçeli tutanak tutulmalıdır. Danıştay; herhangi bir sebep bulunmamasına rağmen defter ve belgeleri daireye getirmesi istenen mükellefin itiraz etmemesini, incelemenin dairede yapılmasını istediği şeklinde yorumlamaktadır. İncelenen konunun sadece defter ve belgelerden görülebilir olması durumunda da, işyerine gidilmeden dairede inceleme yapılabileceğini kabul etmektedir.

Vergi incelemelerinin verilen ek süreye rağmen bitirilememesi durumunda ne tür bir hukuki sonucun gerçekleşeceği hususunda açıklık bulunmamaktadır. Danıştay'ın bu tür sürelerle ilgili görüşü, kamu hizmetlerinin hızlandırılması olduğu yönündedir. Ancak; Danıştay'ın bu konuda verilmiş bir kararı yoktur. Oysa ki, zamanında bitirilemeyen vergi incelemesinin, incelemeyi yapan ve nezdinde inceleme yapılan açısından hukuki sonuçları bulunmaktadır. İncelemenin zamanında bitirilememesine ilişkin, incelemeyi gerçekleştiren açısından disiplin hükümleri uygulanabilir. Nezdinde inceleme yapılan açısından ise, olumsuz ticari sonuçlar ile karşılaştırılabilir. Bu yüzden, mükellef hakları açısından da önemli bir konudur.

Yargı kararları incelendiğinde defter ve belge ibrazının, gizleme unsuru içerip içermediği oldukça önemlidir. Bunun için de, mücbir sebep halinin varlığının ispatı önem taşımaktadır. Bunun için zayıf belge, olmazsa olmaz bir durumdur. İtfaiye raporları ve polis tutanaklarına göre karar verildiği, ancak bazı durumlarda zayıf belgesinin doğruluğunun kabul edilmediği yargı kararları da bulunmakla birlikte genel düzende zayıf belgesinin alınması mücbir sebep hali olarak kabul edilmektedir. İnceleme elemanı, zayıf belge olan mükellefin mücbir sebep halini dikkate almak durumundadır.

Defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili kimselere ibraz edilmemesi, vergi kaçakçılığı suçu bakımından "gizleme" olarak

kabul edilmiş ve mükellef için hapis cezası öngörülmüştür. Bu hususta defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmedikleri için KDV’de indirimleri reddedilen mükelleflere üç kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmaktadır. Ayrıca; vergi incelemesi dışındaki bir sebep veya durumda ibraz ödevine aykırı davranılması, özel usulsüzlük kabahatine ilişkin cezanın kesilmesini gerektirmektedir. Ancak, incelemeye yetkili kimselere ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelerin açılan bir dava sırasında yargı mercilerine ibraz edilmemesi durumunda, tarhiyat ve ceza kesme işlemleri konusunda Danıştay kararlarında birlik olduğunu söyleyebilmek zordur. Esasen; sonradan ibraz edilen defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi re’sen araştırmanın bir gereğidir. Bu noktada da, bu ilke açısından herhangi bir aykırılık gerçekleşmemektedir. Neticede, vergi inceleme sürecinde idare ile mükellef arasındaki dengenin kurulabilmesi, mükelleflerin güçlü idare karşısında haklarının korunmasıyla mümkün olacaktır.

Genel olarak değerlendirdiğimizde, vergi incelemesine bağlı zayıf noktaların tespiti ve sistemin daha sağlıklı işletilebilmesi adına vergilendirme sürecinde öncelikle mükellef ile idare arasındaki ilişkinin sıkı bir takip mekanizmasına bağlanması için modern teknolojinin etkin bir şekilde kullanılması avantaj sağlayacaktır. Gerçekten günümüzde, mükellefin ve gelir idaresinin karşılıklı olarak donanımlı olduğunu ve birbirlerini rakip olarak görmemeleri gerektiği çok iyi idrak edilmesi gerekmektedir. İnternet ve bilişim teknolojilerinin sunduğu imkanlar, gelir idarelerinin şeffaflık ve saydamlık politikası kapsamında her türlü verinin ve bilginin artık kamuoyu ile paylaşılması oldukça kolaydır. Gelir idarelerinin internet vergi dairesi kapsamında mükelleflere sunmuş olduğu vergilendirmeye ilişkin elektronik hizmetlerin her geçen gün artması, idarenin mükellefleri daha iyi takip etmesini sağlamaktadır.

Türkiye’de, vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanmasını içeren 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı KHK ile VDK kurulmuş olup; yürütülmekte olan vergi incelemesi görevlerinin tamamına yakını VDK tarafından yürütülmektedir. Vergi inceleme süreci, oldukça karmaşık ve kendi içinde çeşitli uygulamalar barındıran bir süreçtir. Bu sebeple de vergi inceleme sürecindeki mükellef hakları oldukça önem arz etmektedir.

Ülkemizde, 2005 yılında yeniden yapılandırılan GİB’de zaman içerisinde mükellef odaklı bir bakış açısı önem kazanmaya başlamıştır. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’nca 2006 yılının Şubat ayında Mükellef Hakları Bildirgesi yayımlanmıştır. Bu bildirme; gelir idaresinin mükellef odaklı bir şekilde, saygılı ve dürüst olma ilkelerine bağlı, vergi ödemenin mükellef için bir ödev olduğu kadar, vatandaş olma ve sorgulama hakkının da olduğunu ortaya koymuştur. Mükellef hakları konusundaki çalışmalar bildirmeden sonra daha da hızlanmıştır. Bu kapsamda, Vergi İletişim Merkezi hizmete girmiştir. Ayrıca, Mükellef Hizmetleri Merkezi kurularak mükelleflere yüzyüze danışmanlık hizmeti vermeye başlanmıştır.

Mükelleflerin inceleme sürecinde anlık bilgi sahibi olmaları adına ve inceleme sürecinde kendilerine tanınan hakları kullanabilmeleri için VDK tarafından “Mükellef Portalı” uygulaması hazırlanmıştır. Bu uygulama ile mükellefler; kendileri ile ilgili yürütülen vergi incelemesinin hangi safhada olduğunu görebilme, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlara ilişkin rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talebinde bulunabilme, yürütülen vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme tutanaklarının taslaklarına ve raporların özetlerine erişebilme, inceleme neticesinde haklarında tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilme ve vergi inceleme sürecinde karşılaştıkları sorunları doğrudan kurul başkanına bildirebilmektedir. Bu durum mükellefler açısından çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır.

VDK tarafından vergi incelemelerinde adil ve hukuka uygun bir sürecin sağlanması ve uygulama birliği adına 2016 yılında “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri” broşürü çıkarılmıştır. Broşürde 13 maddede mükellefin vergi inceleme sürecindeki hakları sıralanırken, 3 madde halinde de vergi inceleme sürecindeki mükellefin yükümlülükleri yer almaktadır. Bunun yanı sıra VDK; yayınladığı video görselleriyle, vergi incelemesinin ne olduğu, mükelleflerin neden vergi incelemesine alındığı gibi faydalı bilgileri mükelleflere sunmaktadır. Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 2016 yılında yayınladığı “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile de vergi incelemelerinde mükellef haklarının geliştirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin haklarını bilmeleri ve hukuka uygun bir inceleme süreci geçirebilmeleri, mükellef haklarının korunması ve duyarlılığın artması adına 18.01.2017 tarihli 2416 sayılı “Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi” çıkarılmıştır. Çıkarılan genelge ile; vergi müfettişlerinin inceleme sürecinde, rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin ise raporların değerlendirilmesi sırasında görev ve yetki alanlarıncı mükellef hakları bağlamında uymaları gereken asgari hususlar 21 bent şeklinde sıralanmıştır. Görüldüğü üzere hem Bakanlığın hem VDK’nın inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevleri adına çeşitli çalışmalar yaptığı dikkat çekmektedir. Her geçen gün mükelleflerin bu konuda daha çok bilgi sahibi olması beklenen bir durum olmakla birlikte, daha iyi bir konuma gelebilmesi adına çalışmaların devam etmesinde fayda bulunmaktadır.

Mükellef hakları çeşitli enstrümanlarla ilan edilmiş ancak özellikle bunların uygulanmasında, kanunlaşmasında, mükelleflerin hakları konusunda bilgilendirilmesinde ve inceleme sürelerinde çeşitli sıkıntıların varlığından da bahsedilebilir. Bu sıkıntıların giderilmesi hem mükellefin vergi bilincini arttıracak hem de mükellef ile idare arasındaki çatışmaları minimize edecektir. Mükellef hakları konusunda en temel eksik, bu hakların uygulanması aşamasındadır. Vergi incelemesi aşamasında mükelleflere verilen haklar uygulanması en basit haklar olup, öncelik bu hakların ihlalinin önüne geçmek olmalıdır.

Yapılacak öneriler kapsamında, incelenen seçilmiş ülkeler de göz önüne alındığında ülkemizdeki vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler yer almakla birlikte ilgili ayrı bir bölüm bulunmamasından dolayı ayrı bir mükellef hakları bölümü hem konusundaki uzman kişilerin hem de mükelleflerin işini kolaylaştıracaktır. Ya da mükellef haklarının, sistematik görülebilmesi adına mükellef hakları kanunu çıkarılabilir. Birçok vergisel konuda bunun örneğini görmek mümkündür. Çalışma kapsamındaki mükellef hakları kanunu önerimiz aşağıdaki biçimde düzenlenebilir.

Mükellef Hakları Kanunu önerisi kapsamında ilk kısım genel haklar bölümü altında yer almaktadır. Genel haklar kapsamında, adil, eşit, saygılı hizmet alma hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin ve özel hayatın gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı, belirlilik hakkı sayılabilir. Burada, normlar hiyerarşisi açısından da dayanaklaştırılmaktadır. Anayasa’nın 10. maddesinde bulunan “kanun

önünde eşitlik” ilkesince herkesin adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı bulunmaktadır. Başvuru hakkı ise; Anayasa’nın 125. maddesi gereği, “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” ve VUK’un 124. maddesi gereği şikayet yoluna gidilmesi ile düzenlenmiştir. Mükelleflere ilişkin bilgilerin ve özel hayatın gizliliği ise, Anayasa’nın 20. maddesiyle düzenlenmiştir. Ayrıca, vergi mahremiyeti kapsamında düzenleme VUK’un 5. maddesi, AATUHK’nın 107. maddesi ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 43. maddesinde yer almaktadır. Temsilci kullanma hakkı da, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde bulunmaktadır. Belirlilik hakkı ise, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özel haklar kapsamında, beyannameyi ihtirazi kayıtla verme hakkı, pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkı, mücbir sebep, zor durum ve yanılmadan yararlanma hakkı, mahsup ve takas imkanından yararlanma hakkı, tecil ve terkin imkanından yararlanma hakkı, uzlaşma ve cezalarda indirim hakkı, düzeltme talebi hakkı yer almalıdır. VUK’da ve çeşitli özel vergi kanunlarında bu konuya ilişkin maddeler yer almaktadır.

Mükelleflerin haklarına ilişkin bir kanunun olması hakkın iddiası açısından oldukça önemlidir. İhlal edilen hakka ilişkin mükellefin, mükellef hakları genelgesini göstermesi ile mükellef hakları kanununu göstermesi farklılık arz etmektedir. İdari işlem, genelgeye dayandığı zaman iddia daha subjektif olurken kanunda daha objektif olmaktadır. Ayrıca genelge örneğinde işlem idari nitelikte olurken, kanun bu işe çok daha önem verildiğinin ve bir müeyyidesi olduğunun göstergesidir.

Var olan mükellef hakları bildirgesinin de günümüz şartlarında yetersiz olduğu göze çarpmaktadır. Yeniden tasarlanacak bildirmede mükelleflerin hak ve ödevleri yer almalıdır. Mükellefe ödevleri de hatırlatılmalıdır. Ancak bildirmede mükellef hak ve ödevleri basit ve anlaşılır bir dille, dizaynının daha çekici, kolayca kavranabilecek şekilde olmasına özen gösterilmelidir. Bildirme düzenlenirken meslek mensupları, konusunda uzman akademisyenlerden de fikir alınması daha iyi bir bildirgenin hazırlanmasını sağlayacaktır.

Çalışma neticesindeki bildirme önerimiz, ülke örneklerinden yola çıkılarak oluşturulmuştur. Mükellef olarak haklarınız, 1)Mükelleflere Adil, Eşit ve Saygılı Davranılması Hakkı: Vergi idaresi; mükelleflere adil, eşit ve saygılı davranacaktır.

2)Mükelleflerin Bilgilerinin Korunması ve Gizliliğe Saygı Gösterilmesi Hakkı: Mükellefler hakkında elde edilen bilgiler korunacaktır ve VUK’da öngörülen hallerde paylaşılacaktır. 3)Temsil Hakkı: Mükellefler, vergilendirme işlemleri sırasında mali müşavirini veya avukatını kullanabilir. 4)Mükelleflere Yararlı, Verimli ve Etkin Hizmet Sağlanması Hakkı: Bu hususta mükelleflere, ne yapmaları ve ne zaman yapmaları gerektiğine ilişkin yardımcı olunacaktır. Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde her türlü kolaylık sağlanacaktır. 5)Aksi İspat Edilmediği Sürece Mükellefin Dürüst Kabul Edilmesi Hakkı: Vergileme işlemlerinde mükelleflerin dürüst olduğu ve kanunlara uygun davrandığı kabul edilecektir. 6)Vergi Ödevlerinin E-Maliye Uygulamalarıyla Kolaylaştırılması, Basitleştirilmesi Hakkı: Güncel ve geliştirilmekte olan e-maliye uygulamaları ile mükellefin işlemlerini gerçekleştirmesinde teknolojik altyapılardan faydalanılacaktır. 7)Şikayette Bulunma Hakkı: Mükelleflerin, idarenin kararlarından, hizmetinden memnun kalmadığı süreçte şikayette bulunmasına ve dava açmasına saygı duyulacaktır. 8)Usul Ekonomisi İlkesinin Uygulanabilir Hale Getirilmesi Hakkı: VUK’un çerçevesinde; yargılamanın öngörülen olağan zaman süresini aşmaması, basit, hızlı ve çabuk bir şekilde sorunların çözülmesi sağlanacaktır. Böylelikle, zaman, mekan açısından da ciddi tasarruf ve fayda sağlanacaktır.

Mükellef olarak ödevleriniz; 1)Dürüst Olmak: Mükelleflerin, vergileme işlemlerini zamanında ve tam olarak yapmaları beklenmektedir. 2)Defter, Belge ve Kayıtları Saklamak: Mükellefler tuttukları defterleri, düzenlediği belgeleri ve kayıtları beş yıl süre ile saklamalı ve gerektiğinde ibraz etmelidir. 3)Makul Özenin Gösterilmesi: Mükellefler, vergisel işlemlerinde tam ve doğru bilgiler sağlanmasına ilişkin makul özeni göstermelidir. 4)Vergilerin Süresinde Ödenmesi: Mükellefler, beyannamelerini zamanında verip gerekli ödemeyi yapmalıdır. 5)Vergi İdaresi ile İşbirliği İçinde Olmak: Vergi idaresi, mükelleflerle işbirliği içinde olacaktır. Ancak; mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerinde vergi idaresi personeline saygılı davranması beklenmektedir.

GİB’e yapılan mükellef hakları bildirgesi önerisinde, özellikle İngiltere, Fransa ve Avustralya’daki bildirme örnekleri çerçevesinde mükellefin hak ve ödevleri başlık halinde belirtildikten sonra birkaç paragrafta bunların açıklamalarına yer verilmesinin daha uygun olacağı kanaatindeyiz. Avustralya’nın bildirgesinden çokça

örneği bildirgemize entegre etmek mümkündür. Örneğin; ödevler kapsamında dürüst olunması, makul özenin gösterilmesi, vergilerin süresinde ödenmesi bunlar arasında yer almaktadır. İngiltere'den mükelleflere yararlı, verimli ve etkin hizmet sağlanması, şikayette bulunma hakkı gibi haklar entegre edilebilmektedir.

Bir diğer öneri olarak, vergisel işlemlerin oldukça karmaşık olmasından dolayı vergi ombudsmanlığının kurulmasından bahsedilebilir. Konusunda uzman denetçi yani vergi ombudsmanları tarafından incelenen vergisel işlemlerin, verimliliği arttıracakı söylenebilir. Mükelleflerin haklarını aramaları konusunda da yardımcı olacak olan müessese, mükelleflerin haklarına daha hakim olmalarını ve uygulama birliğini de beraberinde getirecektir. Ayrıca, vergi ombudsmanlığı sadece vergileme alanında faaliyet göstereceğinden dolayı mükellefin sorunu daha kısa sürede karara bağlanarak, çözüm süreci kısılacaktır.

Vergi incelemesine girmek birçok mükellefin çekindiği stresli bir süreçtir. İnceleme neticesinde tarh edilecek vergi miktarı ve incelemelerin kanuni süresi içinde bitirilmesi büyük önem arz etmektedir. Mükellefin inceleme sürecinde üzerinde hissettiği manevi baskının azalması adına, mükelleflerin seçiminde oldukça özenli davranılması gerekmektedir. Aksi taktirde, mükellefler için inceleme süreci her zaman çekindikleri ve üzerlerinde manevi baskı hissettikleri bir süreç olarak kalacaktır.

Sonuç olarak, gerek vergilendirme sürecinde ve gerekse de vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hak ve ödevlerinin hem mükellefler hem de idare tarafından dikkate alınması gereği ortaya çıkmaktadır. Mükellef haklarına olan gerekli hassasiyet gösterildiği taktirde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ve vergi bilinci artarken, etkin bir vergi incelemesinden de bahsedilebilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar ve Kitapta Bölümler

Adam, Stuart, James Browne, Christopher Heady, “Taxation in the UK”, *Dimensions of Tax Design*, (Ed. Stuart Adam v.d.), Oxford University Press, Institute for Fiscal Studies, 1. Published, 2010, pp. 1-77.

Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, Ankara, 1979.

Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara, Kasım, 2017.

Akı, Erol, *Hukukun Temel Kavramları*, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, İzmir, 2010.

Akın, Emre, “Vergi İncelemesinin Kapsamına Yönelik Son Yönetmelik Değişikliğinin Kanuna Uygunluğunun Değerlendirilmesi ve Uygulamaya Yansımaları”, *Maliye Araştırmaları-1*, (Ed. Adnan Gerçek, Özhan Çetinkaya), Ekin Yayınevi, Bursa, Ekim, 2017, ss. 19-28.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Şubat, 2006.

Akyürek, Güçlü, *Özel Hayatın Gizliliğini İhlal Suçu (TCK m. 134)*, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, Kasım, 2013.

Altuğ, Figen, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa, Mart, 2000.

Anayurt, Ömer, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Seçkin Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 11. Baskı, Ankara, Eylül, 2011.

Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku*, MKM Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Bursa, 2011.

- Arslan, Mehmet, Mine Biniş, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 2014, ss. 443-462.
- Artun, E. Sevcan, “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar”, *Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi, V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Aralık, 2015, ss. 105-154.
- Aydın, Ahmet Hamdi, *Yönetim Bilimi*, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2008.
- Başaran Yavaşlar, Funda, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Ağustos, 2013.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2011.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe ve Hata Hileleri*, Ekin Yayınevi, Bursa, Mart, 2012.
- Bentley, Duncan, *Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, The Netherlands, 2007.
- Berçin, Abdullah, *Muhasebe ve Vergi Denetimi*, Kriter Yayınevi, İstanbul, Ekim, 2011.
- Bilge, Necip, *Hukuk Başlangıcı, Hukukun Temel Kavram ve Kuramları*, Turhan Kitabevi, 24. Bası, Ankara, Ekim, 2008.
- Blotnicki, Laurence, Christophe Heckly, “France”, *The Tax System in Industrialized Countries*, (Ed. Ken Messere), Oxford University Press, New York, 2002, pp. 93-127.
- Bozkurt, Enver, *Hukukun Temel Kavramları*, Asil Yayın Dağıtım, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, 2007.
- Bozkurt, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 5.Baskı, İstanbul, Mart, 2010.
- Brzezinski, Bogumil, “Taxpayers’ Rights: Some Theoretical Issues”, *Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, (Ed. Wlodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek), Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, pp. 17-32.

- Can, Halil, Semih Güner, *Hukukun Temel Kavramları*, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2001.
- Candan, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Temmuz, 2006.
- Cansel, Erol, Çağlar Özel, *Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram ve Kurumları*, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Ekim, 2009.
- Cevizci, Ahmet, *Paradigma Felsefe Sözlüğü*, Paradigma Yayınları, Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş Üçüncü Basım, İstanbul, 1999.
- Christians, Allison, “Taxpayer Rights in the United States”, *Tax Law and Human Rights*, (Ed. Cesar Alejandro Ruiz Jimenez), 2016, pp. 1-18.
- Çevik, Serdar, *Daha Önce Vergi Davası Açmamış Avukatlar İçin Vergi Davaları ve Yargılama Usulü*, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, Şubat, 2018.
- Çiftcioğlu, Cengiz Topel, *Sırrın Korunması Boyutuyla Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşterinin Sırrının Açıklanması Suçu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan, 2017.
- Doğrusöz, Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, *13. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul, 2000.
- Erdağ, Nevzat, *Vergi İdaremi ve Denetim Müessesesi El Kitabı*, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, Şubat, 2006.
- Erdem, Tahir, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Erol, Ahmet (a), *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2011.
- Erol, Ahmet (b), *Vergi İncelemesi&Mükellef Hakları*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2010.

- Garabedian, Daniel, “Belçika ve Fransız Gelir Vergisi Kanunlarına Göre Vergi Denetim Sürecindeki Yasaya Aykırılık Durumlarında Vergi Mükellefinin Korunması”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, (Ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar), Çev. Gülşen Gedik, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Aralık, 2010, pp. 182-192.
- Gedik, Gülşen, “Taxpayer Rights in Japan”, *32nd International Public Finance Conference/TR Proceedings Book*, (Ed. Adnan Gerçek, Özhan Çetinkaya), Ekin Yayınevi, Bursa, Mayıs, 2017, pp. 81-84.
- Gerçek, Adnan, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 4. Baskı, Bursa, Eylül, 2015.
- Gerçek, Adnan, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Temmuz, 2015.
- Gerek, Şahnaz, Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2005.
- Gezgin, M. Fikret, H. İbrahim Sarıoğlu, *Hukukun Temel Kavramları*, Tayfun Medya Tanıtım, Tasarım, Yayıncılık, 5. Baskı, İstanbul, Mart, 2015.
- Gökay, Yako, *İşletmelerde Vergi Denetimi*, Boyut Matbaacılık, İstanbul, Eylül, 1994.
- Gözler, Kemal (a), *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Bursa, Haziran, 2011.
- Gözler, Kemal (b), *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 18. Baskı, Bursa, Şubat, 2015.
- Gözler, Kemal (c), *Hukuka Giriş*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Güncelleştirilmiş ve Düzeltilmiş 6. Baskı, Bursa, Ekim, 2009.
- Güçlü, Faruk, *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara, 2011.
- Güredin, Ersin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 57, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:9, Avcıol Matbaası, 3. Baskı.
- Güriz, Adnan, *Hukuk Başlangıcı*, Siyasal Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, Eylül, 2006.

- Haase, Florian, Daniela Steierberg, *Tax Law in Germany*, C.H.Beck, 2. Edition, 2016.
- Hainey, Michael, “Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom”, *Risk- Based Tax Audits Approaches and Country Experiences*, (Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi and Jan Loeprick), The World Bank, Washington D.C., 2011, pp. 65-70.
- Hayrulloğlu, Betül, Onur Gök, “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasası: Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde İnceleme”, *Maliye Araştırmaları-2*, (Ed. Selçuk İpek), Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül, 2018, ss. 151-166.
- Hepaksaz, Engin, Şaban Ertekin, “Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Vergi İncelemeleri ve İdari Vergi Cezalarının Analizi”, *VI. International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress*, Proceedings Series-Ohrid/Macedonia, October 28-29, 2017, ss. 250-265.
- Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları I. Cilt*, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996.
- Hopkins, Bruce R., *IRS Audits of Tax-Exempt Organizations Policies, Practices, and Procedures*, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2008.
- Ishi, Hiromitsu, “Japan”, *The Tax System in Industrialized Countries*, (Ed. Ken Messere), Oxford University Press, New York, 2002, pp. 214-258.
- Ishimura, Koji, *The State of Taxpayers’ Rights in Japan a Survey of the Legal Situation*, Asahi University, Institute for International Trade Law, Gifu, Japan, 1995.
- James, Malcolm, *The UK Tax System: An Introduction*, Spiramus Press, 3. Edition, July, 2016.
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara, 2014.
- Karataş Durmuş, Neslihan, “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, *30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı*, Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İİBF Maliye Bölümü, 2015, ss. 109-136.

- Karyağdı, Nazmi, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara, Kasım, 2006.
- Kaya, Mustafa Göktuğ, Hüseyin Kamil İlik, Hakan Türkmen, *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler*, Nobel Bilimsel Eserler, 2. Basım, Ankara, Haziran, 2017.
- Kayar, İsmail, İlhan Üzülmez, *Hukukun Temel Kavramları*, Detay Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, Ankara, Temmuz, 2007.
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Ankara, Şubat, 2015.
- Köse, H. Ömer, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Mayıs, 2007.
- Kumar, Ravinder, Virender Sharma, *Auditing Principles and Practise*, Prentice Hall of India Private Limited, Eastern Economy Edition, Second Printing, New Delhi, September, 2007, pp. 349-368.
- Kükürer, Ceyda, *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*, Nobel Akademik Yayıncılık, 1. Basım, Nisan, 2016.
- Leibfritz, Willi, Wolfgang Büttner, Ulrich Van Essen, "Germany", *The Tax System in Industrialized Countries*, (Ed. Ken Messere), Oxford University Press, New York, 2002, pp. 128-158.
- Maas, Robert W, *Guide to Taxpayers' Rights and HMRC Powers*, Dawn Publishing and Bloomsbury Professional, 3rd Edition, May, 2014.
- Muter, Naci B., A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaası, 4. Baskı, Manisa, 2012.
- Nowak, Norman D., *Tax Administration in Theory and Practise: With Special Reference to Chile*, Praeger Special Studies in İntenational Economics and Development, Praeger Publishers Inc., New York, 1970.
- OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, Paris, April, 1990.
- O'Regan, David, *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes and Regulations*, Haboken-NJ: John Wiley & Sons. Inc., USA, 2004.

- Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı, İstanbul, 2016.
- Organ, İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak, 2008.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 26. Bası, Ankara, Eylül, 2017.
- Öner, Erdoğan, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, Şubat, 2015.
- Pehlivan, Osman, *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Şubat, 2017.
- Pehlivan, Osman, Ersan Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, Celepler Matbaacılık, Ekim, 2015.
- Pekdemir, Melih, *Modern Toplumsal Düşünce Sözlüğü*, (Ed. William Outhwaite), İletişim Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2008.
- Reimer, Ekkehart, “National Report on Taxpayer Protection in Germany”, *Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, (Ed. Wlodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek), Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, pp. 200-231.
- Saraçoğlu, Fatih, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018.
- Sarı, Mustafa Ali, *Türk Vergi Hukuku*, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri, Ankara, Haziran, 2018.
- Sawyer, Laurence B., Gerald Vinten, *The Manager and the Internal Auditor: Partners for Profit*, Hoboken-NJ:John Wiley & Sons. Inc., USA, 1996.
- Seyhan, Mahcemal, *Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü*, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, Ocak, 2018.
- Smiley, Stafford, “National Report on Taxpayer Protection in the United States of America”, *Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective*, (Ed. Wlodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek), Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, pp. 349-364.

- Soydan, Başar, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, Eylül, 2015.
- Sunley, Emil M., Janet G. Stotsky, “The United States”, *The Tax System in Industrialized Countries*, (Ed. Ken Messere), Oxford University Press, New York, 2002, pp. 377-430.
- Şahin Ünver, Fatma Süzgün, “Özel Hukuka İlişkin Temel Kavramlar”, *Hukuka Giriş*, (Ed. İlyas Doğan), Astana Yayınları, 1. Baskı, Eylül, 2017.
- Şahin, Yusuf, *Yönetim Bilim ve Türk Kamu Yönetimi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, 2014.
- Şeker, H. Nezi, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1. Bası, İstanbul, Şubat, 1994.
- Şenyüz, Doğan (a), *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995.
- Şenyüz, Doğan (b), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 8. Baskı, Bursa, Eylül, 2015.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 6. Baskı, Ocak, 2015.
- Şin, Sevil, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2005-17, İstanbul, 2005.
- Tekin, Fazıl, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, 2013.
- Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaası, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, İzmir, Eylül, 2015.
- Usul, Hayrettin, *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık, 2. Yenilenmiş Baskı, Ankara, Mayıs, 2015.
- Vanistendael, Frans, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, (Ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, Vol 1, 1996, pp. 15-70.
- Voegele, Alexander, Philip de Homont, “Germany”, *Transfer Pricing for the International Practitioner*, (December 2016), pp. 34-37.
- Yaltı, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Basım, 1. Bası, İstanbul, Eylül, 2006.

Yeniçeri, Harun, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ekim, 2014.

Yüce, Mehmet, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Güncellenmiş 4. Baskı, Bursa, Ocak, 2015.

Makaleler

Abanoz, Mehmet, “Gönüllü Uyum İçin Bir Öneri: “Mükellef Hakları Bildirgesi” Revize Edilmeli Midir?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 261, (Eylül 2014), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26277>, (erişim tarihi: 05.01.2018).

Abdioğlu, Hasan, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 36, (Ekim 2007), ss. 161-172.

Acar, İbrahim Atıla, “Sosyal Devlet Mali Disipline Engel Mi?”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 18, (Ocak 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5133>, (erişim tarihi:10.01.2018).

Aitken, Robert, Marilyn Aitken, “Magna Carta”, *Litigation*, Vol 35, No 3, (Spring 2009), pp. 59-62.

Ak, Ahmet, Şebnem Ekeryılmaz, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”, *Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, (2016), ss. 1-16.

Akarsu Yapıcıoğlu, F. Gülgün, Bülent Koçak, “Pişmanlıkla Beyan”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 157, (Ekim 2001), ss. 50-62.

Akbey, Ferhat, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 29, Sayı 1, (2014), ss. 63-103.

Akdemir, Tuğçe, Eylem Baş, “Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 314, (Kasım 2014), ss. 126-136.

Akın, Emre, “Vergi İncelemesinin Konusunu Öğrenme Hakkı Kapsamında “İnceleme Görev Yazıları”nın Talep Edilme Hakkının Mevcudiyeti Üzerine Mülahazalar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 435, (Kasım 2017), ss. 39-46.

- Akkaya, Mustafa, İbrahim Nihat Bayar, Oytun Canyaş, “Vergi Hukukunda Emsallere Uygunluk ve Gerçeklik İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 276, (Eylül 2011), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukunda-emsallere-uygunluk%E2%80%9D-ve-gerceklik%E2%80%9D-ilkesi--kurumlar-vergisi-kanununun-13-uncu-maddesi-baglaminda-bir-irdeleme-/4533>, (erişim tarihi: 30.04.2017).
- Aktan, Hasan Basri, “İşletmelerde Mali Denetim”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 149, (Ocak 1994), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1176>, (erişim tarihi: 18.02.2017).
- Akyazan, Ahmet Emrah, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, *TBB Dergisi*, Sayı 80, (2009), ss. 1-30.
- Alemdar, Ferhat, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 349, (Eylül 2010), ss. 99-111.
- Aliefendioğlu, Yılmaz, “Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2, (2001), ss. 29-68.
- Alpaslan, Mustafa, Akın Gencer Şentürk, “İhtiyati Haciz veya İhtiyati Tahakkuk Kararı Alınabilmesi İçin Vergi İncelemesi Neticelenmeden Bu Karar Alınabilir. İnceleme Sonuçlanıp, Tarhiyat Yapıldıktan Sonra Bu Karar Alınmaz”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 327, (Kasım 2008), ss. 164-165.
- Alptürk, Ercan, “Müşteri Sırrı veya Ticari Sır Vergi İncelemelerinde Bilgi Verilmesini Engeller Mi?”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 7, (Şubat 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4175>, (erişim tarihi: 07.10.2018).
- Altundiş, Mehmet, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, Sayı 10, (Eylül, Ekim, Kasım, Aralık 2008), ss. 60-94.
- Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi*, Cilt 13, Ankara Üniversitesi Basımevi, İkinci Tıpkı Basım, Ankara, 1991.
- Arıkan, A. Naci, “Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile ilgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 382, (Haziran 2013), ss. 45-55.

- Arıkan, Fahri, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 172, (Aralık 1995), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1437>, (erişim tarihi: 04.11.2018).
- Arıkan, Zeynep (a), “Vergi Borçlarında Tecil”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan*, (2004), ss. 14-33.
- Arıkan, Zeynep (b), “Japon Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 211, (Nisan 2006), ss. 103-121.
- Arıöz, Refik, Sedat Alar, “İhtirazi Kaydın Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 302, (Kasım 2013), ss. 85-89.
- Arpacı, Altar Ömer, “Vergi Denetiminde Standart”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 27, (Ekim 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5930>, (erişim tarihi: 14.02.2017).
- Arpacı, Altar Ömer, “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 192, (Eylül 2004), ss. 77-87.
- Arslan, Erdoğan (a), “İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Mükelleflerin Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 354, (Şubat 2011), ss. 4-20.
- Arslan Erdoğan (b), “Tarh Zamanaşımı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 314, (Ekim 2007), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4514>, (erişim tarihi: 29.10.2018).
- Arslan, Mehmet, “Vergi Hukukunda Yoklamanın Etkinliği ve Elektronik Yoklama”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 279, (Mart 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28399>, (erişim tarihi: 16.07.2017).
- Arslaner, Hakan, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı 17, (2016), ss. 273-300.
- Aslan, Abdullah, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 185, (Ocak 1997), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1491>, (erişim tarihi: 17.02.2017).

- Aslıhak, Alper, “Vergi İncelemesine Başlama”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 262, (Temmuz 2010), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-incelemesine-baslama/2855>, (erişim tarihi: 06.09.2017).
- Ay, Hakan, Tunç Baran, “Türkiye’de ve AB’de Vergi Denetimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 237, (Haziran 2008), ss. 214-232.
- Aydemir, İsa, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi Serdar Özgüldür Armağanı*, Sayı 7, (Temmuz 2016), ss. 183-207.
- Aydın, Fazıl, “Vergi İncelemesinde Süreler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 86, (Şubat 2011), [file:///C:/Users/exper/Downloads/vergi-incelemesinde-sureler.html%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/exper/Downloads/vergi-incelemesinde-sureler.html%20(1).pdf), (erişim tarihi: 29.09.2018).
- Aydın, Selda (a), “Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 213, (Haziran 2006), ss. 25-37.
- Aydın, Selda (b), “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 212, (Mayıs 2006), ss. 31-36.
- Aydın, Selda (c), “Mükellef Hakları Bildirgesi: Avustralya Örneği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 214, (Temmuz 2006), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/mukellef-haklari-bildirgesi-avustralya-ornegi/1916>, (erişim tarihi: 02.08.2018).
- Avkan, Ali, “Vergi İncelemelerine Karşı Açılacak Olan Davalarda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 269, (Mayıs 2015), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27184>, (erişim tarihi: 22.10.2018).
- Aykın, Hasan, “İhtirazi Kayıt Nedir? Usulüne Uygun İhtirazi Kayıt Nasıl Konulur?”, <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/ihtirazi-kayit-nedir-usulune-uygun-ihtirazi-kayit-nasil-konulur-nasil-bir-hukuki-etki-yapar/>, (erişim tarihi: 04.04.2017).
- Aykın, Hasan, “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 316, (Ocak 2015), ss. 146-151.

- Bakar, Feride, Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 1, Sayı 2, (2016), ss. 168-193.
- Bakar, Feride, Adnan Gerçek, Fulya Mercimek, “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, No 2, (2013), ss. 62-77.
- Balcı, Tamer, “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükelleflerin Yükümlülükleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 304, (Nisan 2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30927>, (erişim tarihi: 03.11.2018).
- Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, (Ocak-Nisan 2005), ss. 35-62.
- Batı, Murat, “Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 329, (Şubat 2016), ss. 39-56.
- Batun, Mehmet, “Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215, (Kasım 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11935>, (erişim tarihi:01.05.2017).
- Bayar, Doğan, “Mali Denetim Nedir”, *Maliye Dergisi*, Sayı 155, (Temmuz-Aralık 2008), s. 1-10.
- Baykara, Bekir (a), “Vergi İncelemesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 313, (Eylül 2007), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4776>, (erişim tarihi: 04.03.2017).
- Baykara, Bekir (b), “Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının “Bireysel Başvuru” Hakkı Bakımından İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 398, (Ekim 2014), ss. 63-72.
- Baykara, Bekir (c), “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 314, (Ekim 2007), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4512>, (erişim tarihi: 23.09.2018).

- Baykara, Bekir (d), “Vergi İncelemede 6009 Sayılı Kanun’dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215, (Kasım 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11898>, (erişim tarihi: 27.09.2018).
- Baykara, Bekir (e), “Uzlaşma Talebinde Bulunmak veya Uzlaşmak Haksız Olduğunu Kabul Anlamına Gelmez”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 319, (Mart 2008), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4628>, (erişim tarihi: 20.10.2018).
- Bayraktar, Ömer Faruk, “Bir Mükellef Hakkı Olarak Bilgi Edinme Hakkı ve Korunmasına Yönelik Başvuru Yolları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 328, (Ocak 2016), ss. 174-184.
- Bayraktar, İhsan Kağan, “Şikayet Yoluyla Müracaat ve İdari Mercî Tecavüzü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 420, (Ağustos 2016), ss. 92-96.
- Bayraktar, Mehmet, Figen Bayraktar, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Cezalarda İndirim Müessesesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 277, (Ocak 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28204>, (erişim tarihi: 15.10.2018).
- Bayram, Arif, “Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemedeki Rolü”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 279, (Mart 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28437>, (erişim tarihi: 04.07.2017).
- Bentley, Duncan (a), “The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities”, *Law papers, Bond University Law Faculty Publications*, (2002), http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs, (erişim tarihi: 17.01.2018).
- Bentley, Duncan (b), “Taxpayer Rights in Australia Twenty Years After the Introduction of the Taxpayers’ Charter”, *EJournal of Tax Research*, Vol 14, No 2, (November 2016), pp. 291-318.
- Bentley, Duncan (c), “Revisiting Rights Theory and Principles to Prepare for Growing Globalisation and Uncertainty”, *International Conference on Taxpayer Rights*, Washington DC, (November 2015), pp. 1-20.

- Bevacqua, John, "Australian Business Taxpayer Rights to Compensation for Loss Caused by Tax Official Wrongs - a Call for Legislative Clarification", *EJournal of Tax Research*, Vol 10, No 2, (October 2012), pp. 227-249.
- Beyazkılıç, Recep, Mesut Kaplan, "İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 323, (Temmuz 2008), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4738>, (erişim tarihi: 26.10.2018).
- Bezirci, Muhammet, Fehmi Karasioğlu, "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 21, (2011), ss. 571-592.
- Biçer, Hüsamettin, "Vergi Sistemi ve Denetim", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 41, (Temmuz 1982), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/201>, (erişim tarihi: 24.03.2017).
- Bilen, Cumhuri İnan, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 330, (Şubat 2009), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4895>, (erişim tarihi: 24.07.2017).
- Bilen, Cumhuri İnan, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi II", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 331, (Mart 2009), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4925>, (erişim tarihi: 15.08.2017).
- Bilge, Semih, "ABD İç Gelir İdaresinde (IRS) Elektronik Vergi Yönetimi Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 199, (Nisan 2005), ss. 190-204.
- Biniş, Mine, "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 2, (2012), ss. 485-508.
- Biyan, Özgür (a), "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeninin İspat Açısından Önemi ve Bir Eleştiri: Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması Hali", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 281, (Şubat 2012), ss. 72-78.
- Biyan, Özgür (b), "Vergi Hukukunda Takas", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 28, (Kasım 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6002>, (erişim tarihi: 25.03.2018).

- Biyar, Özgür (c), “Vergi Hukukunda Terkin Müessesinin Esasları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 79, (Ocak-Şubat 2007), ss. 75-84.
- Bozdoğan, Mine Nur, “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 269, (Ocak 2004), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3224>, (erişim tarihi: 02.03.2018).
- Bozdoğanoglu, Burçin, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 335, (Ağustos 2016), ss. 44-59.
- Buhur, Sami, “Danıştay Kararları Işığında Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 381, (Mayıs 2013), ss. 111-114.
- Can, Hakan, “Türk Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 318, (Mart 2015), ss. 113-125.
- Can, Hakan, Hüseyin Çevik, “Vergi Kanunlarının Yürürlüğe Girmesi, Yürürlükten Kalkması ve Geriye Yürümezlik İlkesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 308, (Mayıs 2014), ss. 169-179.
- Can, Osman, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, *Atatürk Üniversitesi Erzinan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt IX, Sayı 1-2, (2005), ss. 89-125.
- Canbek, M. Meftun, “Vergi İncelemede Süre Sınırının Kritiği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 402, (Şubat 2015), ss. 76-83.
- Canyaş, Oytun, İ. Erdem Seçilmiş, “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 15, Sayı 1, (Haziran 2013), ss. 301-315.
- Cenikli, Elvan, Deniz Şahin, “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, (2013), ss. 37-51.
- Cesur, Aylin, Ali Çelikkaya, “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, *AKÜ İİBF Dergi*, Cilt XVI, Sayı 2, (Aralık 2014), ss. 1-14.
- Civelek, Jale, “1789 Fransız Bildirisi ve 1948 Evrensel İnsan Hakları Bildirisi”, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, Cilt 9, Sayı 1, (1989), ss. 1-9.

- Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 1, (1980), ss. 129-151.
- Çelik, Bahattin, “Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 221, (Mayıs 2011), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12573>, (erişim tarihi:03.10.2017).
- Çelik Şeşen, Hülya, “Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 16, (2017), ss. 1-20.
- Çetin, Güneş, Ramazan Gökbunar, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, (2010), ss. 23-46.
- Çetinkaya, Oğuz, “Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 113, (Mayıs 2002), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=763>, (erişim tarihi: 02.04.2017).
- Çomaklı, Şafak Erhan, “Mahremiyet Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 312, (Ağustos 2007), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4483>, (erişim tarihi: 17.03.2018).
- Çölgezen, Övül (a), “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 347, (Temmuz 2010), ss. 73-77.
- Çölgezen, Övül (b), “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 350, (Ekim 2010), ss. 53-62.
- Dalak, Güldem, “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 129, (Haziran 1999), ss. 74-83.
- Darıcı, Haldun, “Mükellefe Yanlış İzahat Verilmesinin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 289, (Ocak 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29424>, (erişim tarihi: 16.01.2018).
- Dayıoğlu, Ali, “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 13, (Nisan-Haziran 1984), ss. 100-107.

- Değer, Nuri, “Karşıt İncelemelerde Karşılaşılan Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 281, (Mayıs 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28602>, (erişim tarihi: 04.05.2017).
- Değirmendereli, Ali, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 4, (2015), ss. 36-67.
- Demir, İhsan Cemil, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, (2008), ss. 275-297.
- Demirci, Azmi, “Vergi İncelemesinin Başlaması ve Sona Ermesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 215, (Kasım 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11941>, (erişim tarihi:18.09.2017).
- Demirci, Azmi, “Vergi İnceleme Tutanakları-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, (Mart 2011), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12394>, (erişim tarihi: 04.10.2018).
- Demirci, Azmi, Zihni Kartal, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 211, (Mart 1999), <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1924>, (erişim tarihi: 27.02.2017).
- Demirkol, Selami, “İdari Yargılama Usulü’nde Ehliyet Olgusu”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt 15, Sayı 1, (2012), ss. 11-32.
- Diliçikık, Ata, “İdari Yargıda Kanun Yolları ve İstinaf Kanun Yolu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 438, (Şubat 2018), ss. 6-20.
- Doğan, Alper, Melih Kabayel, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 224, (Mayıs 2018), ss. 58-66.
- Doğan, Battal, “Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 137, (Şubat 2000), ss. 74-82.
- Doğan, Can, Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 283, (Mart 2005), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3536>, (erişim tarihi: 16.04.2018).

- Doğrusöz, A. Bumin, “Aramalı Vergi İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 206, (Şubat 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10984>, (erişim tarihi:01.10.2017).
- Doğrusöz, M. Ezhan (a), “Vergi Hukukunda Arama”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 132, (Aralık 2003), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4025>, (erişim tarihi: 23.07.2017).
- Doğrusöz, M. Ezhan (b), “Vergi Hukukunda Zor Durum Kavramı ve Mücbir Sebep ile Farkı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 205, (Ocak 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10824>, (erişim tarihi: 25.03.2018).
- Doğrusöz, Mehmet Ezhan, Ümran İzmir, “Vergi Denetim Türü Olarak Yoklama Karşısında Mükellef Hakları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 300, (Aralık 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30501>, (erişim tarihi: 05.01.2018).
- Dorukkaya, Şakir, “Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Uygulamaları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 291, (Mart 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29605>, (erişim tarihi: 11.10.2018).
- Dönmez, Recai, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 5, (Aralık 2003), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4078>, (erişim tarihi: 24.11.2017).
- Duran, Metin, “ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 192, (Eylül 2004), ss. 30-37.
- Durdu, Zafer, “Modern Devletin Dönüşümünde Bir Ara Dönem: Sosyal Refah Devleti”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 22, (Bahar 2009), ss. 37-50.
- Dursun, Gökhan, Ümit Kahraman, “Aramalı Vergi İncelemesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 291, (Mart 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29628>, (erişim tarihi:06.10.2017).

- Egeli, Haluk, Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 163, (Temmuz-Aralık 2012), ss. 130-146.
- Emini, M. Emin, “Hak Kavramı”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 12, (2004), ss. 203-216.
- Erдем, Tahir, “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hukukuna İlişkin Önemli Yenilikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 138, (Kasım-Aralık 2016), ss. 91-101.
- Erдем, Jülide Gül, “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 62, Sayı 4, (2013), ss. 971-1005.
- Eroğlu, Onur, “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, ss. 157-179.
- Eroğlu, Onur, Ömer Özgür Eftekin, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Sayı 2, (2015), ss. 233-250.
- Erol, Ahmet (a), “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Cilt 8, Sayı 89, (2011), <http://www.vmhk.org.tr/mukellef-haklari-ve-evrensel-degerler/>, (erişim tarihi: 03.01.2018).
- Erol, Ahmet (b), “Kazanç Vergilerinde Artan Oranlı Vergi Tarifesine Yönelik Model Çalışması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 427, (Mart 2017), ss. 33-38.
- Erol, Ahmet (c), “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, *TBB Dergisi*, Sayı 103, (2012), ss. 199-222.
- Erol, Ahmet (d), “Vergi İnceleme Sırasında Mükellef Hakları-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 207, (Mart 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11089>, (erişim tarihi: 30.09.2018).
- Erol, Ahmet (e), “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 208, (Nisan 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11193>, (erişim tarihi: 05.10.2018).

- Ersoy, Adnan, “6009 Sayılı Yasa ile Yanılma Uygulamasında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 351, (Kasım 2010), ss. 42-44.
- Ertaş, Türker, “Kamu İcra Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Hakan Pekcanitez’e Armağan, Cilt 16, Özel Sayı, (2014), ss. 4737-4783.
- Gedik, Gülşen, “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yayınlanması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 317, (Ocak 2008), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4599>, (erişim tarihi: 08.10.2018).
- Gerçek, Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 209, (Şubat 2006), ss. 121-149.
- Gerçek, Adnan, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 63, Sayı 1, (2014), ss. 81-130.
- Gerçek, Adnan, Onur Özcan, “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları, Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Çıkarımlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 324, (Eylül 2015), ss. 49-64.
- Gezer, Güngör, “Vergi Yargısında Dava Açma Süresi ile İlgili Özellik Arz Eden Durumlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 311, (Ağustos 2014), ss. 61-67.
- Gök, Onur, Coşkun Çekiciler, “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 449, (Ocak 2019), ss. 111-119.
- Gören, Ömer, “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 3, (2012), ss. 417-427.
- Gören, Zafer, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasa Hukuku Açısından Yaşam Kalitesi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 14, (1997), ss. 93-153.
- Gülhan, Nadir, “Defter ve/veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 410, (Ekim 2015), ss. 73-80.
- Gülhan, Nadir, Fisun Türkmen, “Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 418, (Haziran 2016), ss. 92-101.

- Güllü, Yavuz, “Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 246, (Haziran 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20470>, (erişim tarihi: 13.01.2018).
- Günay, Fehmi, “Bir Yasa Hükmünün Kanun Önünde Eşitlik İlkesi Çerçevesinde İrdelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 248, (Mayıs 2009), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/bir-yasa-hukmunun-kanun-onunde-esitlik-ilkesi-cercevesinde-irdelenmesi/2497>, (erişim tarihi: 15.01.2018).
- Gündüz, Necmettin, “Vergi İnceleme Tutanaklarına İlişkin Taslakların Mükelleflere İki Gün Önceden Verilmesi Bir Hakkın Verilmesi Değil Bir Hakkın Sınırlandırılmasıdır”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 291, (Mart 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29607>, (erişim tarihi: 03.10.2018).
- Güneş, Gülsen, Z. Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 197, (Şubat 2005), ss. 135-145.
- Gürboğa, Erkan, “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 191, (Ağustos 2004), ss. 7-11.
- Güveyi, Nazmiye, “Anglo-Sakson Hukuk Sistemi ve Kara Avrupası Hukuk Sistemi Boyutuyla Ekonomik İdare Hukuku Üzerine Bazı Düşünceler”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, Sayı 1, (2017), ss. 83-122.
- Hak, İbrahim, “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 279, (Mart 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28435>, (erişim tarihi: 08.10.2018).
- Hepaksaz, Engin, Fatih Çevikcan, Ersan Öz, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 354, (Şubat 2011), ss. 149-157.
- Hlynka, Denis, “The Magna Carta”, *Educational Technology*, Vol 55, No 3, (May-June 2015), pp. 58-59.
- Howard, A. E. Dick, “Magna Carta Celebrates Its 750th Year”, *American Bar Association Journal*, Vol 51, No 6, (June 1965), pp. 529-533.
- Ishimura, Koji, “The State of Taxpayers’ Rights in Japan”, *Revenue Law Journal*, Vol 7, Issue 1, (May 1997), pp. 164-210.

- İçten İnce, Neslihan, “İhbar Müessesesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 288, (Aralık 2016), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29370>, (erişim tarihi: 04.05.2017).
- Kaçar, Yusuf, “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 214, (Haziran 1999), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2031>, (erişim tarihi: 17.02.2017).
- Kaplan, Recep, “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVII, Sayı 4, (2013), ss. 155-181.
- Karabıyık, Vehbi, “Yeminli Mali Müşavir Denetimi: Auditing”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 68, (Nisan 1987), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=590>, (erişim tarihi: 12.02.2017).
- Karabulut, Mehmet Fatih, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik BM ve OECD Modellerinin Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 298, (Ekim 2014), ss. 89-98.
- Karakaş, Fatma Tülay, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, *AÜHFD*, Cilt 62, Sayı 3, (2013), ss. 729-759.
- Karakoç, Yusuf (a), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Özel Sayı, (2013), ss. 1259-1308.
- Karakoç, Yusuf (b), “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Hakan Pekcanitez’e Armağan, Cilt 16, Özel Sayı, (2014), ss. 3637-3739.
- Karataş Durmuş, Neslihan (a), “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVIII, Sayı 3-4, (2014), ss. 505-528.
- Karataş Durmuş, Neslihan (b), “Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 31, (Temmuz 2017), ss. 371-409.
- Karataş Durmuş, Neslihan (c), “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 48, (Temmuz-Aralık 2016), ss. 99-122.

- Karyağdı, Nazmi, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295, (Mart 2006), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3158>, (erişim tarihi: 06.01.2018).
- Kaya, Fatih, “Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 307, (Nisan 2014), ss. 123-133.
- Kıldış, Yusuf, “Son Değişiklik Işığında Vergide Uzlaşma Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 306, (Haziran 2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31126>, (erişim tarihi: 17.10.2018).
- Kılıçdaroğlu, Kemal, “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 12, (Ağustos 1982), ss. 25-33.
- Kılıçoğlu, Mahmut, “Vergi İncelemede Kanaat Belirlemede veya Sonuca Ulaşmada Yoklamanın Önemi ve Etkisi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 291, (Mart 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29662>, (erişim tarihi: 17.03.2017).
- Kırbaş, Sadık, “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 119, (Temmuz 1991), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/934>, (erişim tarihi: 02.03.2018).
- Kızılot, Şükrü, “Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 91, (Temmuz 2000), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1628>, (erişim tarihi: 02.04.2017).
- Koç, Mehmet, “Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 278, (Kasım 2011), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-dairesi-mudurlerinin-vergi-inceleme-yetkisi-ve-gorevleri/4564>, (24.09.2017).
- Koçak, Bülent, “Ödeme Emirlerinde Dava Açma Süresinin Yazılmamasının Neticesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 231, (Aralık 2007), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/odeme-emirlerinde-dava-acma-suresinin-yazilmamasinin-neticesi/2419>, (erişim tarihi: 24.10.2018).

- Koçak, Hakkı, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 213, (Mayıs 1999), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2110>, (erişim tarihi: 02.10.2017).
- Konukcu Önal, Debi, “Vergi Denetiminde Risk Algısına Farklı Bir Yaklaşım: Bomba Krateri Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 305, (Şubat 2014), ss. 135-141.
- Korkmaz, Ahmet, “Defter ve Belgelerin Vergi İnceleme Elemanlarına İbrahim Edilmemesi Durumunda KDV İndirimi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 246, (Haziran 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20561>, (erişim tarihi: 07.11.2018).
- Korkmaz, Ali, “İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Özel Sayı I, (Mayıs 2014), ss. 99-103.
- Korkmaz, Mustafa (a), “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 333, (Haziran 2016), ss. 7-17.
- Korkmaz, Mustafa (b), “Vergi İncelemesi Öncesinde-Esnasında–Sonrasında Mükellef Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 329, (Şubat 2016), ss. 29-38.
- Korkmaz, Mustafa (c), “Vergi Affı ve Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 332, (Mayıs 2016), ss. 79-84.
- Kovancılar, Birol, “Japon Vergi Reformlarının Kısa Bir Tarihi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 307, (Mart 2007), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4371>, (erişim tarihi: 09.08.2018).
- Kutbay, Hüseyin, “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 403, (Mart 2015), ss. 103-115.
- Küçük, Sema, “Yanılma Hali ve Ceza Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 353, (Ocak 2011), ss. 15-18.

- Küçükkaya, Mehmet, “Vergi (Özelde Vergilendirme) Hatalarında Düzeltme Zamaşımı Süresinin Başlangıcına İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 437, (Ocak 2018), ss. 36-43.
- Langham, Jo’Anne, Neil Paulsen, Charmine E. J. Hartel, “Improving Tax Compliance Strategies: Can the Theory of Planned Behaviour Predict Business Compliance?”, *EJournal of Tax Research*, Vol 10, No 2, (October 2012), pp. 364-402.
- Macho-Stadler, Ines, David Perez-Castrillo, “Settlement in Tax Evasion Prosecution”, *Economia*, New Series, Vol 71, No 283, (August 2004), pp. 349-368.
- Meriç, İlyas, Cihan Deligöz, “Uzlaşma Müessesesinde Gecikme Faizinin Tatbiki”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 382, (Haziran 2013), ss. 172-177.
- Mutlu, Aysel Ceren, “Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, *TBB Dergisi*, Sayı 98, (2012), ss. 123-154.
- Mutlu, Ebubekir, “Mükellef Haklarına İlişkin Üst Hukuk Normlarında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yer Alan Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 432, (Ağustos 2017), ss. 95-102.
- Mutluer, M. Kamil, N. Nilay Dayanç, “1982 T.C. Anayasası’nın Vergi Ödevi İle İlgili 73. Maddesinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 419, (Temmuz 2016), ss. 10-29.
- Nakatani, Eiichiro, Masato Ohno, “General Report”, *The Practical Protection of Taxpayers Fundamental Rights*, International Fiscal Association 2015 Basel Congress Cahiers, Vol 100, No 2, 2015, pp. 461-480.
- Nas, Adil (a), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *AÜHFD*, Cilt 61, Sayı 4, (2012), ss. 1307-1336.
- Nas, Adil (b), “Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 353, (Ocak 2011), ss. 103-110.
- Nazalı, Ersin, Duygu Kapucu, “Vergi İncelemesinde Süreler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 421, (Eylül 2016), ss. 127-130.

- Nur, Ekrem, “Dilekçe Hakkının Ülkemizdeki Gelişimi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 147, (Mart 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5238>, (Erişim tarihi: 23.02.2018).
- Oflaz, Mehmet, “Hukuk Devleti’nin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukuku’nda İfade Ettiği Anlam (Hukuk Bölümü)”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 151, (Temmuz 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5581>, (erişim tarihi: 10.01.2018).
- Orkunoğlu Şahin, Işıl Fulya, “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, (2012), ss. 199-216.
- Oruç, Ramazan, “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 348, (Ağustos 2010), ss. 78-87.
- Öcal, M. Erdoğan, “Vergi Hukukumuzda İspat ve Delil Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 10, (Temmuz-Eylül 1983), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukumuzda-ispata-ve-delil-sistemi/4327>, (erişim tarihi: 20.04.2017).
- Öner, Cihat, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, *TBB Dergisi*, Sayı 115, (Kasım-Aralık 2014), ss. 243-276.
- Öz, Ersan, Fatih Akçay, “Uygulama Örnekleriyle Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuki Güvenlik Etkisine Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 288, (Eylül 2012), ss. 160-174.
- Öz, Ersan, Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 168, (Eylül 2002), ss. 86-103.
- Özcan, Onur, “Ombudsman Kurumunun Vergi Ombudsmanı Özelinde İncelenmesi: İngiltere Hakem Ofisi Örneği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 413, (Ocak 2016), ss. 117-126.
- Özel, Salih, “Vergi İnceleme Raporu ve Hukuki Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 171, (Mart 2007), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7362>, (erişim tarihi: 01.10.2017).

- Özkan, Enes, Ramazan Armağan, “Vergi İncelemeleri Sırasında Fiili ya da Kaydi Envanter Sonucu Belgesiz Mal Bulundurulduğunun Tespiti Halinde Sorumluluk Müessesesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 279, (Mart 2016), <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28442>, (erişim tarihi: 17.11.2018).
- Özkan, Özgür, Yalçın Gül, “İspat Vasıtası Olarak Kullanılabilecek Deliller”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 83, (Eylül- Ekim 2007), ss. 149-158.
- Özkanlı, M. Sedat, “Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 119, (Temmuz 1991), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=962>, (erişim tarihi:14.02.2017).
- Özker, A. Niyazi, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, Sayı 4, (2002), ss. 172-185.
- Özpehriz, Niyazi, “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 294, (Şubat 2006), ss. 109-113.
- Özülkü, Fatih, “Vergi İncelemesi İşyerinde mi Yapılmalıdır?”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 145, (Ocak 2016), file:///C:/Users/exper/Downloads/vergi-incelemesi-isyerinde-mi-yapilmalidir.html%20(1).pdf, (erişim tarihi: 27.09.2018).
- Pehlivan, Osman, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 62, (Ekim 1986), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=543>, (erişim tarihi: 17.02.2017).
- Pehlivan, Yafes (a), “Vergi Mahremiyeti ve Bilgi Edinme Kanunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 194, (Kasım 2004), ss. 78-83.
- Pehlivan, Yafes (b), “Mükellef ve Ceza Muhatabı Açısından Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 154, (Ekim 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5846>, (erişim tarihi: 22.10.2018).
- Perçin, Necati, “Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 81, (Haziran 1995), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-hukukunda-ispata-ve-serbest-delil-sistemi/3640>, (erişim tarihi:24.04.2017).

- Pınar, Burak, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 1, Sayı 1, (2016), ss. 97-134.
- Rençber, Altan, “Kamu Alacaklarında Tahsil Zamanaşımı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 351, (Aralık 2017), ss. 113-127.
- Rhines, Rosemarie A., Scott M. Bennett, Silke Bacht, “Tax Audits in Germany: a Primer and a Plan”, *The International Lawyer*, Vol 37, No 4, (Winter 2003), pp. 997-1008.
- Selvi, Yasin, “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 232, (Ocak 2019), ss. 204-218.
- Serim, Bülent, “Yasa Önünde Eşitlik İlkesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 3, (Eylül 1994), ss. 13-25.
- Seviğ, Veysi, “Vergi İncelemesi”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, Cilt XXXII, Sayı 3, (Haziran 1985), ss. 91-99.
- Somuncu, Ahmet, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 43, (Ocak-Haziran 2014), ss. 133-173.
- Sonsuzoğlu, Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 141, (Haziran 2000), ss. 116-134.
- Soykan, Cavidan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 56, Sayı 2, (2007), ss. 63-74.
- Şahin, Tayfun (a), “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Seçiminin, Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazi ve Mükellefe İadesi Konusundaki Etkileri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 234, (Haziran 2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14021>, (erişim tarihi: 28.09.2017).

- Şahin, Tayfun (b), “Vergi İnceleme Türünün Belirlenmesi, İnceleme Sürecine ve Mükellef Haklarına Etkisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 309, (Eylül 2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31408>, (erişim tarihi: 24.09.2018).
- Şahin, Tayfun (c), “Mükellef Hakları Yönünden Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 242, (Şubat 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17079>, (erişim tarihi: 10.10.2018).
- Şahin, Tayfun (d), “Hukuksal Koşullar Oluşmadan Defterlerin İbrazi İstenebilir Mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 306, (Haziran 2018), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31123>, (erişim tarihi: 07.11.2018).
- Şeker, Sakıp, “İhtirazi Kayıtlarla Beyanname Verilmesinde Öncelikli Durumlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 292, (Nisan 2017), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29708>, (erişim tarihi: 20.03.2018).
- Şişman, Gülden, “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 65, Sayı 4, (2016), ss. 2423-2444.
- Tanzi, Vito, Parthasarathi Shome, “A Primer on Tax Evasion”, *International Monetary Fund*, Vol 40, No 4, (December 1993), pp. 807-828.
- Taşdelen, Aziz (a), “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 2, (2003), ss. 159-191.
- Taşdelen, Aziz (b), “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 59, Sayı 4, (2010), ss. 767-795.
- Taşkın, Yasemin, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 109, (Ocak-Şubat 2012), ss. 69-76.
- Tavşancı, Aykut, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 203, (Ağustos 2005), ss. 134-151.

- Taylan, Emin, “Japon Vergi İdaresinin Genel Görünümü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 70, (Haziran 1987), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/583>, (erişim tarihi: 09.08.2018).
- Taylar, Yıldırım, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2, (2018), ss. 375-408.
- Tokat, Yakup, “Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa’nın Vergi Hukuku ve Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 208, (Nisan 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11183>, (erişim tarihi: 06.07.2018).
- Tosuner, Mehmet, “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 85, (Ekim 1995), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kayip-ve-kacaklari-sorununa-iliskin-gorus-ve-oneriler/3583>, (erişim tarihi: 13.03.2017).
- Tuncer, Selahattin, “Vergi Hukuku Açısından Tecil ve Taksitlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 162, (Haziran 2006), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6633>, (erişim tarihi: 26.03.2018).
- Türkay, İmdat (a), “Vergi İncelemesinin Kapsamı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 413, (Ocak 2016), ss. 127-137.
- Türkay, İmdat (b), “Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 418, (Haziran 2016), ss. 107-120.
- Türkkot, Mustafa (a), “Vergi Uygulamalarında Sürelerin Uzaması Bakımından Mücbir Sebep-Zor Durum”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 197, (Şubat 2005), ss. 37-43.
- Türkkot, Mustafa (b), “Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 199, (Nisan 2005), ss. 23-28.
- Ün, Raci, “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 191, (Kasım 2008), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9355>, (erişim tarihi: 04.10.2017).

- Ünal, Noyan Alper (a), “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Mahremiyeti Esası”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 133, (Ocak 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4113>, (erişim tarihi: 16.03.2018).
- Ünal, Noyan Alper (b), “İhtirazi Kayıtlı Beyan”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 270, (Şubat 2004), <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3245>, (erişim tarihi: 19.03.2018).
- Ünsal, Hilmi, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, (2003), ss. 27-48.
- Ünver, Musa Kazım, “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 138, (Haziran 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4489>, (erişim tarihi: 08.03.2017).
- Üstün, Ümit Süleyman, “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Kurumları-I”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 187, (Nisan 2004), ss. 154-163.
- Varlı, Umut, “Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talebinde Bulunmaları Bir Mükellef Hakkı Mıdır?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 246, (Haziran 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20474>, (erişim tarihi: 10.10.2018).
- Varol, Dilşah, “Güncel Yargı Kararları Doğrultusunda Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulabilirliği Üzerine Bir Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 434, (Ekim 2017), ss. 81-89.
- Vatansever Öztürk, Müge, “Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Hakan Pekcanitez’e Armağan, Cilt 16, Özel Sayı, (2014), ss. 4815-4841.
- Vinogradoff, Sir Paul, “The Foundations of a Theory of Rights”, *The Yale Law Journal*, Vol 34, No 1, (November 1924), pp. 60-69.

- Whait, Robert B, “Developing Risk Management Strategies in Tax Administration: The Evolution of the Australian Taxation Office’s Compliance Model”, *EJournal of Tax Research*, Vol 10, No 2, (October 2012), pp. 436-464.
- Wheelwright, Karen, “Taxpayers’ Rights in Australia”, *Revenue Law Journal*, Vol 7, Issue 1, (May 1997), pp. 226-266.
- Yaltı Soydan, Billur (a), “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 227, (Temmuz 2000), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2415>, (erişim tarihi:10.12.2017).
- Yaltı Soydan, Billur (b), “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 119, (Ağustos 1998), ss. 98-118.
- Yarar, Alkan, “Amerikan Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 213, (Haziran 2017), ss. 66-70.
- Yaşar, Mehmet, “İnceleme Sürecinde Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulmasının Zamanaşımı Sürecine Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 426, (Şubat 2017), ss. 49-54.
- Yayla, İlyas Emre, “Türkiye’de Vergi Mahremiyeti ve Avrupa Birliğine Mevzuat Uyumu Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 359, (Temmuz 2011), ss. 119-123.
- Yazar, Feyyaz, Keramettin Tezcan, “ABD’de Vergi Denetimi ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 305, (Ocak 2007), <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4321>, (erişim tarihi: 23.04.2018).
- Yenerer Çakmut, Özlem, “Dilekçe Hakkının Kullanılmasının Engellenmesi Suçu (TCK m. 121)”, *MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 23, Sayı 1, (2017), ss. 45-55.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”, *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, (2012), ss. 43-56.
- Yetkiner, Erkan, “ABD’de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 98, (Şubat 2001),

- <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3079>, (erişim tarihi: 05.05.2018).
- Yıldırım, Yavuz, “İncelemenin İşyerinde Yapılması Üzerine”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 227, (Temmuz 2000), <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2410>, (erişim tarihi: 17.05.2017).
- Yıldız, Selcen, “İhtiyati Haciz ve İhtiyati Haciz Uygulamasına Karşı Başvuru Yolları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 408, (Ağustos 2015), ss. 145-153.
- Yılmaz, Ejder, “Hukuk Muhakemeleri Kanununda Süreler”, *E-Journal of Yaşar University*, Cilt 8, Özel Sayı, 2013, ss. 3167-3190.
- Yılmaz, Elif, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XIII, Sayı 1-2, (2009), ss. 321-351.
- Yumuşak, İbrahim, “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 272, (Nisan 2004), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3313>, (erişim tarihi: 17.03.2017).
- Yurteri, İsmet (a), “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulama Biçimleri 2-Fransa”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 229, (Ocak 2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13514>, (erişim tarihi: 13.07.2018).
- Yurteri, İsmet (b), “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulama Biçimleri 1-Almanya”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 226, (Ekim 2011), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13170>, (erişim tarihi: 17.07.2018).
- Yurtsever, Hatice (a), “Vergi Hukukunda İradi Temsil”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, (Aralık 2013), ss. 113-120.
- Yurtsever, Hatice (b), “Anatomy of Taxpayers’ Rights: Case Study of Turkey”, *Pakistan Journal of Social Sciences*, Vol 7, Issue 5, (2010), pp. 334-346.
- Yüce, Mehmet, “Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbrahim Zorunluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 421, (Eylül 2016), ss. 12-20.
- Yücel, Yonca F., “Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme”, *TBB Dergisi*, Sayı 91, (2010), ss. 335-357.

Tezler

Bakar, Feride, *Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2011.

Çamlıkaya, Özgür, *Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2007.

Emiroğlu, Hande, *Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2011.

Gökbel, Doğan, *Mükellef Hakları*, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2000.

Merter, Mehmet Emin, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2004.

Torunoğlu, Tahsin, *Vergi İncelemesi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2010.

Uçkan, Servet, *Türkiye’de Vergi İncelemesi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.

İnternet Kaynakları

Abgabenordnung, (Alman VUK), http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, (erişim tarihi: 18.07.2018).

ATO, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/>, (erişim tarihi: 30.07.2018).

ATO, <https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups/What-you-should-know/Tailored-engagement/Audits/#Duringtheaudit>, (erişim tarihi: 01.08.2018).

- ATO, <https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-andinternational/Tailoredengagement/Tax-assurance/Risk-review-and-audit-processes/>, (erişim tarihi: 01.08.2018).
- ATO, “Taxpayer’s Charter”, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Your-rights-and-obligations/>, (erişim tarihi: 02.08.2018).
- ATO, https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/?page=3#Your_rights, (erişim tarihi: 02.08.2018).
- ATO, https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/?page=4#Your_obligations, (erişim tarihi: 03.08.2018).
- BpO 2000, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/Pruefungsordnung/betriebspruefungsordnung-2000_anl.pdf?blob=publicationFile&v=4, (erişim tarihi: 18.07.2018).
- Candan, Turgut, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, *II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi*, İzmir, 2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>, (erişim tarihi: 05.03.2019).
- Caruana, Anthony, “What To Do If You Get Audited By The ATO”, <https://www.lifehacker.com.au/2018/03/what-to-do-if-you-get-audited-by-the-ato/>, (erişim tarihi: 02.08.2018).
- Code Général des Impôts, <http://codes.droit.org/CodV3/impots.pdf>, (erişim tarihi: 11.07.2018).
- Doğrusöz, Bumin, “Hukuka Aykırı Delillerle Vergi”, *Referans Gazetesi*, (28.04.2008), http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=95773, (erişim tarihi: 25.04.2017).

- Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası,
<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf>, (erişim tarihi: 21.07.2018).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi,
<http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi>, (erişim tarihi: 07.01.2018).
- Gören, Ömer, “Anayasal Vergi Ödevi, Anayasal Mükellef Hakları ile Dengelenmelidir”,<http://www.vmhk.org.tr/wpcontent/uploads/2012/04/%C3%96mer-G%C3%B6ren-Anayasal-Vergi-%C3%96devi-Anayasal-M%C3%BCkellef-Haklar%C4%B1-%C4%B0le-Dengelenmelidir.pdf>, (erişim tarihi: 04.01.2018).
- HMRC, “About Us”, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>, (erişim tarihi: 30.03.2018).
- HMRC, “Unannounced Visits for Inspections Approved by the Tribunal”, Compliance Checks Series,
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/367370/cc-fs5.pdf, (erişim tarihi: 03.04.2018).
- HMRC, “Your Charter”, <https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter>, (erişim tarihi: 05.04.2018).
- IRS, *Your Rights as a Taxpayer*, Department of the Treasury, Publication 1, (2017),
<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>, (erişim tarihi: 22.02.2018).
- IRS, “Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund”, *Department of the Treasury*, Publication 556, (September 2013), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>, (erişim tarihi: 20.04.2018).
- IRS, “Extending the Tax Assessment Period”, *Department of the Treasury*, Publication 1035, (September 2017), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1035.pdf>, (erişim tarihi: 22.04.2018).
- IRS, “The Examination Process (Audits by Mail)”, *Department of the Treasury*, Publication 3498-A, (2014), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf>, (erişim tarihi: 24.04.2018).
- IRS, “Audit Techniques Guides (ATGs)”, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/audit-techniques-guides-atgs>, (erişim tarihi: 25.04.2018).

- IRS, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-005-009, (erişim tarihi: 05.05.2018).
- IRS, “Your Rights as a Taxpayer”, *Department of the Treasury*, Publication 1, <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>, (erişim tarihi: 20.05.2018).
- Japan Tax Update Significant Update On Tax Audit Procedures, Issue 84, (February 2013), <https://www.pwc.com/jp/en/taxnews/pdf/tax-audit-procedures-e.pdf>, (erişim tarihi: 10.08.2018).
- Kimura, Yukitoshi, *Japan’s Tax Administration Reform and the Self-Assessment System*, Japan Tax Administration Course III, Asian Development Bank Institute, Siem Reap, Cambodia, March, (2006), <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/apcity/unpan027667.pdf>, (erişim tarihi: 14.08.2018).
- Livre des Procédures Fiscales, http://codes.droit.org/CodV3/impots_procedures_fiscales.pdf, (erişim tarihi: 11.07.2018).
- NTA Japan Report 2017, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2017e_04.pdf, (erişim tarihi: 08.08.2018).
- NTA, https://www.nta.go.jp/english/taxes/call_center/index.htm, (erişim tarihi: 17.08.2018).
- Systemic Advocacy Management System (SAMS), <https://www.irs.gov/advocate/systemic-advocacy-management-system-sams>, (erişim tarihi: 09.01.2019).
- Taxpayer Advocate Service, Taxpayer Advocacy Panel (TAP), <https://www.irs.gov/advocate/taxpayer-advocacy-panel>, (erişim tarihi: 17.11.2018).
- TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58d4faaa31dfe3.55596416, (erişim tarihi: 09.03.2017).
- TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58a0232e137cf6.89082571, (erişim tarihi: 12.02.2017).

- TDK, *Güncel* *Türkçe* *Sözlük*,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58f9d2a5795205.53209931, (erişim tarihi: 20.04.2017).
- TDK, *Güncel* *Türkçe* *Sözlük*,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a059f4c6a6ec5.89114193, (erişim tarihi:10.11.2017).
- USA Department of Labor, “What Tax Examiners and Collectors, and Revenue Agents Do”, https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm?view_full#tab-2, (erişim tarihi: 21.04.2018).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/Mukellef-Portali-Mobil-Uygulama->, (erişim tarihi: 13.01.2019).
- https://www.coatesca.co.uk/data/enews_article.asp?ID=1682&AID=1782&CID=4, (erişim tarihi: 05.04.2018).
- <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/controle-fiscal-et-lutte-contre-fraude>, (erişim tarihi: 14.07.2018).
- <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/tax-inspection>, (erişim tarihi: 13.07.2018).
- <https://www.gov.uk/vat-visits-inspections>, (erişim tarihi: 15.04.2018).
- <https://www.gov.uk/keeping-your-pay-tax-records>, (erişim tarihi: 16.04.2018).
- <https://targetjobs.co.uk/careers-advice/job-descriptions/279167-tax-inspector-job-description>, (erişim tarihi: 01.04.2018).
- <https://tr-tr.facebook.com/VDKgovtr/>, (erişim tarihi: 01.03.2019).
- <https://twitter.com/vdkgovtr>, (erişim tarihi: 01.03.2019).
- <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/VDK-Brosurleri?nm=1049>, (erişim tarihi: 13.01.2019).
- <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20141006133645/http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/inspection-of-schemes.htm#a>, (erişim tarihi: 09.04.2018).
- <https://www.youtube.com/channel/UCjz1gy5g6qjYhHSOVcdLHbg>, (erişim tarihi: 01.03.2019).

Yargı Kararları

- Anayasa Mahkemesi, 23.08.1988 tarih ve E: 1987/16, K: 1988/8.
- Anayasa Mahkemesi, 02.02.1996 tarih ve E: 1994/80, K: 1995/27.
- Anayasa Mahkemesi, 10.02.1996 tarih ve E: 1995/6, K: 1995/29.
- Anayasa Mahkemesi, 11.03.2003 tarih ve E: 2002/55, K: 2003/8.
- Danıştay 1. Daire, 20.12.1984 tarih ve E: 1984/291, K: 1984/294.
- Danıştay 3. Daire, 08.11.1990 tarih ve E: 1988/2613, K: 1990/3090.
- Danıştay 3. Daire, 14.10.1999 tarih ve E: 1998/705, K: 1999/3359.
- Danıştay 3. Daire, 09.03.2000 tarih ve E: 1999/1840, K: 2000/1029.
- Danıştay 3. Daire, 13.06.2001 tarih ve E: 2000/2817, K: 2001/2382.
- Danıştay 3. Daire, 25.02.2003 tarih ve E: 2000/5119, K: 2003/921.
- Danıştay 3. Daire, 03.06.2008 tarih ve E: 2007/3816, K: 2008/2766.
- Danıştay 4. Daire, 15.10.1974 tarih ve E: 1973/1491, K: 1974/154.
- Danıştay 4. Daire, 14.04.1975 tarih ve E: 1975/81, K: 1975/1281.
- Danıştay 4. Daire, 12.11.1975 tarih ve E: 1975/932, K: 1975/2921.
- Danıştay 4. Daire, 17.01.1978 tarih ve E: 1977/297, K: 1978/79.
- Danıştay 4. Daire, 17.02.1994 tarih ve E: 1992/1480, K: 1994/821.
- Danıştay 4. Daire, 10.02.1995 tarih ve E: 1994/3704, K: 1995/563.
- Danıştay 4. Daire, 11.10.1995 tarih ve E: 1994/4263, K: 1995/3877.
- Danıştay 4. Daire, 24.06.1997 tarih ve E:1996/1705, K:1997/2108.
- Danıştay 4. Daire, 25.11.1998 tarih ve E: 1997/4534, K: 1998/4547.
- Danıştay 4. Daire 10.11.1999 tarih ve E: 1999/350, K: 1999/3959.
- Danıştay 4. Daire, 24.12.1999 tarih ve E: 1999/194, K: 1999/614.
- Danıştay 4. Daire, 21.01.2004 tarih ve E: 2002/2885, K: 2004/75.
- Danıştay 4. Daire, 24.02.2005 tarih ve E: 2004/780, K: 2005/274.
- Danıştay 4. Daire, 29.04.2010 tarih ve E: 2009/5837, K: 2010/2349.
- Danıştay 4. Daire, 21.10.2010 tarih ve E: 2008/3231, K: 2010/5199.
- Danıştay 4. Daire, 17.04.2012 tarih ve E: 2009/8579, K: 2012/1452.
- Danıştay 4. Daire, 18.12.2012 tarih ve E: 2011/6946, K: 2012/8937.

Danıştay 4. Daire, 29.04.2014 tarih ve E: 2014/272, K: 2014/2894.
Danıştay 4. Daire, 14.10.2014 tarih ve E: 2013/3222, K: 2014/5621.
Danıştay 7. Daire, 24.04.1992 tarih ve E: 1990/2444, K: 1992/1257.
Danıştay 7. Daire, 21.04.1999 tarih ve E: 1998/1796, K: 1999/1640.
Danıştay 7. Daire, 15.04.2002 tarih ve E: 2001/3609, K: 2002/1537.
Danıştay 7. Daire, 26.03.2003 tarih ve E: 2000/7587, K: 2003/3677.
Danıştay 7. Daire, 15.06.2004 tarih ve E: 2000/8286, K: 2004/1808.
Danıştay 7. Daire, 14.10.2004 tarih ve E: 2001/4234, K: 2004/2459.
Danıştay 7. Daire, 26.10.2005 tarih ve E: 2002/1255, K: 2005/2559.
Danıştay 8. Daire, 03.03.2004 tarih ve E: 2001/2148, K: 2004/578.
Danıştay 9. Daire, 29.12.1993 tarih ve E: 1992/5672, K: 1993/5499.
Danıştay 9. Daire, 15.10.1997 tarih ve E: 1996/2147, K: 1997/3095.
Danıştay 9. Daire, 03.03.1999 tarih ve E: 1998/1165, K: 1999/900.
Danıştay 9. Daire, 20.03.2001 tarih ve E: 2000/6270, K: 2001/810.
Danıştay 9. Daire, 13.03.2007 tarih ve E: 2005/5109, K: 2007/733.
Danıştay 9. Daire, 30.03.2017 tarih ve E: 2014/6558, K: 2017/3429.
Danıştay 11. Daire, 07.05.1997 tarih ve E: 1996/4438, K: 1997/1576.
Danıştay 13. Daire, E: 1973/5383, K: 1974/2776.
Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, 03.04.1987 tarih ve E: 1986/3, K: 1987/1.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.06.1995 tarih ve E: 1994/306, K: 1995/224.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 20.11.1998 tarih ve E: 1997/237, K: 1998/367.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.12.2002 tarih ve E: 2002/437, K: 2002/558.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.05.2003 tarih ve E: 2002/559, K: 2003/287.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.11.2004 tarih ve E: 2004/89, K: 2004/138.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.12.2004 tarih ve E: 2004/145, K: 2004/204.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 18.02.2005 tarih ve E: 2004/186, K: 2005/27.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.05.2007 tarih ve E: 2007/97, K: 2007/192.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.11.2008 tarih ve E: 2008/522, K: 2008/738.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 23.10.2009 tarih ve E: 2009/1, K: 2009/452.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.01.2010 tarih ve E: 2008/38, K: 2010/14.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.01.2010 tarih ve E: 2008/372, K: 2010/12.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.02.2010 tarih ve E: 2009/533, K: 2010/49.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.12.2012 tarih ve E: 2010/707, K: 2012/618.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.12.2016 tarih ve E: 2016/1011, K: 2016/1212.

Diğer Kaynaklar

ATO, “Taxpayer’s Charter If You’re Subject to Review or Audit”, (April 2013).
Fonseca, Miguel A., Gareth Myles, *Experimental Evidence on Taxpayer Compliance: Evidence from Students and Taxpayers*, University of Exeter, Research Report 198, 2012.
Gelir İdaresi Başkanlığı, *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No 50, Ankara, Kasım, 2007.
James, Simon, Kristina Murphy, Monika Reinhart, *The Taxpayers’ Charter: A Case Study in Tax Administration*, The Australian National University Centre for Tax System Integrity, Working Paper No 62, February, 2005.
Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, Ankara.
Matsubara, Yuri, “Tax Transparency”, *National Report in Japan*, 2018.
OECD, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *Taxpayer’ Rights and Obligations Practice Note*, 2003.
OECD, *Tax Administration 2013*, Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 2013.