

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

## **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ**

Doktora Tezi

BAŞAR SOYDAN

İstanbul, 2015



T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

## **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ**

Doktora Tezi

BAŞAR SOYDAN

Danışman: YRD.DOÇ.DR. A. BUMİN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2015

**MARMARA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ**

**TEZ ONAY BELGESİ**

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi BAŞAR SOYDAN'ın TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 20.01.2015 tarih ve 2015-2/23 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 9 / 3 / 2015

**Öğretim Üyesi Adı Soyadı**

**İmzası**

Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1. Tez Danışmanı Yrd. Doç. Dr. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ	
2. Jüri Üyesi Prof. Dr. GÜLSEN GÜNEŞ	
3. Jüri Üyesi Yrd. Doç. Dr. VEYSİ İHSAN SEVİĞ	
4. Jüri Üyesi Yrd. Doç. Dr. M. EZHAN DOĞRUSÖZ	
5. Jüri Üyesi Prof. Dr. ÖMER FARUK BATİREL	

## GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Başar SOYDAN
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora – Mart 2015
Anahtar Kelimeler	: Vergi Denetimi; Vergi İncelemesi; Vergi Usul Kanunu; Vergi Denetim Kurulu; Vergi Yükümlüsünün Hakları; Vergisel Adli Arama; Vergi Müfettişi; Vergi İnceleme Raporu.

## ÖZET

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ

*Vergi denetimi, beyana dayalı vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçası olup; bu sistemlerin sigortasıdır. Vergi incelemesi ise, vergisel arama ile birlikte, vergi denetim araçlarından en önemlisidir. Vergi incelemesi, esas olarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yürütülen bir faaliyettir. Vergi denetim ve vergi inceleme yetkisi, anayasal bir yetki olan vergilendirme yetkisinin bir uzantısıdır. Vergi incelemesi müessesesi, çeşitli anayasal ve yasal dayanaklar temelinde uygulama alanı bulabilmektedir. Nezdinde inceleme yürütülen vergi yükümlüleri açısından ağır etki ve sonuçları olan bu müessesenin, uluslararası hukuktan, Anayasa'dan ve yasalardan kaynaklanan çeşitli hukuki sınırları da bulunmaktadır. Vergi incelemesi müessesesi, diğer vergi denetim araçlarıyla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve bu Kanun'a dayanılarak çıkarılan ikincil mevzuatta düzenlenmiştir. Vergi incelemesi müessesesinin uygulanmasında, İdare'nin birtakım yetki ve sorumlulukları; ama aynı zamanda, vergi yükümlülerinin de birtakım hak ve ödevleri bulunmaktadır. Müessesenin hukuka uygun yürütülebilmesi için söz konusu yetki, sorumluluk, hak ve ödevlerin doğru şekilde ortaya koyulması gerekmektedir. Bu çalışmada vergi incelemesi müessesesi, bir hukuk müessesesi olarak ele alınmıştır. İlk bölümde vergi incelemesinin vergi denetimi içindeki yeri tespit edilmiş; vergi incelemesine ilişkin mevzuatın ve vergi incelemesinde rol alan idari birimlerin tarihi gelişimi verilmiş; vergi incelemesine yakın konu ve müesseseler ayrılarak çalışma konusu sınırlandırılmış ve vergi incelemesinin genel esasları bağlamında çeşitli ülke örnekleri verilmiştir. İkinci bölümde, müessesenin hukuki nitelendirilmesi yapılarak; hukuksal dayanak ve sınırları belirlenmiştir. Son bölümde ise vergi inceleme süreci, kapsamı, hukuki etkileri ve sonuçları itibarıyla; İdare'nin ve vergi müfettişlerinin yetki ve sorumlulukları ile vergi yükümlülerinin hak ve ödevleri temelinde ayrıntılı olarak irdelenerek; vergi incelemesi müessesesinin düzenlenişi ve uygulanışıyla ilgili birtakım sonuçlara ulaşılmıştır.*

## GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Başar SOYDAN
Field	: Public Finance
Programme	: Fiscal Law
Supervisor	: Assistant Professor A. Bumin DOĞRUSÖZ
Degree Awarded and Date	: Doctorate (PhD) – March 2015
Keywords	: Tax Auditing; Tax Examination; Tax Procedure Law; Tax Auditing Board; Taxpayer Rights; Taxational Judicial Search; Tax Inspector; Tax Examination Report.

### ABSTRACT

#### TAX EXAMINATION IN TURKISH TAX LAW

*Tax auditing is an essential part of tax systems based on declaration while being the insurance of these systems. Tax examination, on the other hand, amongst with taxational judicial search, is the most important means of tax auditing. Tax examination, in its very fundamental meaning, is the process of researching, determining and assuring the accuracy of the taxes that are to be paid. The authority of tax auditing and tax examination are the extensions of the constitutional authority of taxation. The institution of tax examination can find fields of application on the basic constitutional and legal basis. This institution, which has grave consequences for the taxpayers that are subject to the examination, has various legal boundaries that emerge from domestic and international laws, and the constitution. The institution of tax examination, amongst with the other instruments of tax audit, is put in order with the Tax Procedure Law (No.213) and the sub-legislations inacted upon the mentioned law. While the administration has various power and responsibilities on the application of tax examination, the taxpayers have various rights and duties. For the execution of the institution in compliance to the law, the mentioned powers, responsibilities, rights and duties must be presented in the correct way. This research approaches the institution of tax examination as an institution of law. Section one identifies tax examination's place in tax auditing; informs about the historical development of legislation on tax examination and the roles of administrative units; narrows down the field of research by identifying topics and institutions close to tax examination, and gives examples on the general principals of tax examination from different countries. In the second section, legal qualification of the institution along with its legal basis and boundaries are defined and determined. Finally in the last section, considering the process, reach, legal effects and consequences of tax examination, various conclusions on the topic of regulation and application of tax examination institution are reached by a thorough examination of the administration and tax inspectors' power and responsibilities on the basis of taxpayer's rights and duties.*

# İÇİNDEKİLER

Sayfa Nu.

KISALTMALAR .....	xii
§ 1. GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ İNCELEMESİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE, TARİHÇE ve KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

#### § 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

I. VERGİ İNCELEMESİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ .....	5
A. GENEL AÇIKLAMA .....	5
B. KAVRAM .....	9
1. Genel Açıklama .....	9
2. Vergi İncelemesi Kavramıyla İlgili ve İlişkili Kavramlar .....	11
a. Tetkik .....	11
b. Kontrol ve Kontrolör .....	12
c. Murakâbe ve Murakıp .....	16
ç. Teftiş ve Müfettiş .....	18
d. Tahkikat ve Soruşturma .....	22
e. Revizyon ve Vergi Revizyonu .....	24
f. Araştırma .....	30
g. Analiz .....	32
3. Bir Çatı Kavram Olarak Denetim ve Vergi Denetimi .....	34
a. Genel Açıklama .....	34
b. Denetim Olgusu ve Denetim Fonksiyonu .....	35
c. Denetim: Tarihçe, Kavram ve Tanım .....	39

ç. Denetim Türleri . . . . .	48
(1) Genel Açıklama . . . . .	48
(2) Denetim Türleri ve Sınıflandırması . . . . .	52
i. Denetimin Amacı ve/veya Konusu Yönünden Denetim . . . . .	53
ii. Denetçi ile Denetlenen Arasındaki Hukuki İlişki Yönünden, Denetçisinin Statüsüne ya da Yararlanıcılarına Göre Denetim . . . . .	55
iii. Yapılma Zamanına Göre Denetim . . . . .	61
iv. Yapılış Şekline Göre Denetim . . . . .	62
(3) Denetim Türleri İçinde Vergi Denetimi ve Vergi İncelemesi . . . . .	62
4. Vergi İncelemesi: Kavram, Tanım ve Terim . . . . .	68
§ 3. TARİHÇE	
II. VERGİ İNCELEMESİNİN TARİHÇESİ . . . . .	79
A. GENEL AÇIKLAMA . . . . .	79
B. VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN TARİHÇESİ . . . . .	84
1. 5432 sayılı VUK ve Beyan Usulü . . . . .	84
2. 5432 sayılı VUK'tan Günümüze Vergi İncelemesi ile İlgili Hükümler . . . . .	90
a. 5432 sayılı VUK (1950 - 1960) . . . . .	90
b. 213 sayılı VUK (1960 sonrası) . . . . .	94
(1) 1960 - 1980 Dönemi . . . . .	94
(2) 1980'den Günümüze . . . . .	99
C. VERGİ İNCELEMESİNDE ROL ALMIŞ/ALAN BİRİMLERİN TARİHÇESİ . . . . .	109
1. Genel Açıklama . . . . .	109
2. Maliye Bakanlığı . . . . .	110
3. Maliye Teftiş Kurulu . . . . .	114
4. Hesap Uzmanları Kurulu . . . . .	116
5. Gelir İdaresi Başkanlığı . . . . .	119
a. Genel Açıklama . . . . .	119
b. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı . . . . .	121
c. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı . . . . .	123



6. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu . . . . .	126
§ 4. ÇALIŞMANIN KAPSAMI	
III. ÇALIŞMA KONUSUNUN SINIRLANDIRILMASI . . . . .	128
A. GENEL AÇIKLAMA . . . . .	128
B. VERGİ İNCELEMESİNE YAKIN KONU ve MÜESSESELER . . . . .	130
1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Faaliyeti . . . . .	130
2. Gümrük Vergileri Kapsamındaki Vergi Denetimleri/Kontrolleri . . . . .	138
3. Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) ve Faaliyetleri . . . . .	143
4. Yoklama . . . . .	150
5. Bilgi Toplama ve Malî İstihbarat . . . . .	155
§ 5. MUKAYESELİ HUKUK	
IV. VERGİ İNCELEMESİNİN GENEL ESASLARI BAĞLAMINDA	
ÜLKE ÖRNEKLERİ . . . . .	163
A. GENEL AÇIKLAMA . . . . .	163
B. ALMANYA'DA VERGİ İNCELEMESİ . . . . .	164
C. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ İNCELEMESİ . . . . .	169
Ç. İNGİLTERE'DE VERGİ İNCELEMESİ . . . . .	172
D. FRANSA'DA VERGİ İNCELEMESİ . . . . .	174
E. İSPANYA'DA VERGİ İNCELEMESİ . . . . .	177

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ ve HUKUKSAL ÇERÇEVESİ

§ 6. MÜESSESENİN GEREKSİNİM NEDENLERİ – AMAÇLARI – İŞLEVLERİ	
I. GENEL AÇIKLAMA . . . . .	180
II. VERGİ İNCELEMESİNİN GEREKSİNİM NEDENLERİ, AMAÇLARI ve İŞLEVLERİ . . . . .	182
A. GEREKSİNİM NEDENLERİ . . . . .	182
B. AMAÇLARI . . . . .	184

C. İŞLEVLERİ .....	187
§ 7. HUKUKİ NİTELENDİRME	
III. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ .....	191
A. GENEL AÇIKLAMA .....	191
B. KOLLUK FAALİYETİ OLARAK VERGİ İNCELEMESİ .....	194
C. HAZIRLIK İŞLEMİ (ÖN İŞLEM) OLARAK VERGİ İNCELEMESİ .....	209
§ 8. HUKUKSAL ÇERÇEVE	
IV. VERGİ İNCELEMESİ MÜESSESESİNİN HUKUKSAL DAYANAK ve SINIRLARI .....	221
A. GENEL AÇIKLAMA .....	221
B. ANAYASAL DAYANAKLARI ve SINIRLARI .....	223
1. Anayasal Dayanakları .....	223
a. Malî Egemenlik .....	223
b. Vergilendirme Yetkisi .....	225
c. Bütçe Hakkı .....	229
ç. Vergi Ödevi .....	232
(1) Genel Açıklama .....	232
(2) Vergi Ödevi'nin Niteliği .....	234
(3) Vergi Ödevi'nin İçeriği .....	239
d. Verginin Yasallığı İlkesi, Verginin Alınması Zorunluluğu, Verginin Zorla Yürütüm Yoluyla Alınması ve Kanuni İdare İlkesi .....	243
e. Verginin Genelliği, Vergilendirmede Eşitlik, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkeleri .....	247
(1) Verginin Genelliği İlkesi .....	248
(2) Vergilendirmede Eşitlik İlkesi .....	251
(3) Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi .....	252
(4) Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi .....	254
f. Anayasal Dayanakları Bağlamında Vergi İncelemesi Müessesesi .....	255

2. Anayasa ve Uluslararası Hukuktan Kaynaklanan Sınırları . . . . .	257
a. Genel Açıklama . . . . .	257
b. Hukuk Devleti İlkesi, Yasallık İlkesi ve Yasal İdare İlkesi Yönünden Sınırlar . . . . .	259
c. Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılması: Kurallar, İlkeler ve Ölçütler . . . . .	263
ç. Vergi İncelemesi ve Temel Hak ve Özgürlükler . . . . .	271
(1) Mülkiyet Hakkı . . . . .	271
(2) Özel Hayatın Gizliliği . . . . .	278
(3) Seyahat Özgürlüğü . . . . .	286
(4) Adil Yargılanma Hakkı . . . . .	288
(5) Ayırmacılığa Uğramama Hakkı . . . . .	307
C. YASAL DAYANAKLARI ve SINIRLARI . . . . .	311
1. Genel Açıklama . . . . .	311
2. İdari Usûl ve Ceza Usulü Çerçevesinde Vergilendirme Usulü (VUK) ve Vergi İncelemesi Müessesesi . . . . .	312
a. İdari Usûl . . . . .	312
b. Ceza Usulü . . . . .	318
c. Vergilendirme Usulü . . . . .	320
ç. Vergi Usûl Kanunu Sistematiği ve Vergi İncelemesi . . . . .	323
3. İdarenin Takdir Yetkisi Çerçevesinde Vergi İncelemesi Müessesesi . . . . .	327
4. Vergi İncelemesinde Yasaların Yorumu ve İspat Kuralları . . . . .	342
a. Genel Açıklama . . . . .	342
b. Vergi Yasalarının Uygulanmasında Yorum . . . . .	342
c. Ekonomik Yaklaşım . . . . .	346
ç. İspat Kuralları . . . . .	349

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ ve ÖRGÜTSEL YAPI,**  
**VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI ve VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİ**

§ 9. İDARİ ve ÖRGÜTSEL YAPI

I. GENEL AÇIKLAMA .....	353
II. VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ ve ÖRGÜTSEL YAPI .....	353
A. VERGİ İDARESİ ve VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI .....	353
1. Vergi İdaresi .....	353
2. Vergi İdaresi Örgütlenmesine Eleştirel Bir Bakış .....	359
3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı .....	364
B. VERGİ MÜFETTİŞLERİ ve İNCELEMeye YETKİLİ	
DİĞER ELEMANLAR .....	371
1. Vergi Müfettişleri .....	371
2. İncelemeye Yetkili Diğer Elemanlar .....	380

§ 10. KAPSAM

III. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI .....	385
A. İNCELEME TÜRLERİ BAKIMINDAN .....	385
1. İncelemenin Kapsamına ve Süresine Göre .....	385
a. Kısa İnceleme .....	385
b. Sınırlı İnceleme .....	385
c. Tam İnceleme .....	386
2. İncelemenin Kaynağına Göre .....	387
a. Önceden Planlanmış Vergi İncelemeleri .....	387
b. Önceden Planlanmamış Vergi İncelemeleri .....	387
(1) İhbarlı İnceleme .....	387
(2) Çapraz (Karşıt) Kontrol (İnceleme) ve İnceleme Önerisi .....	388
(3) Mahsup ve İade İncelemeleri .....	389
(4) Tasfiye İncelemeleri .....	389
(5) Muafiyet Talebi İncelemeleri ve Diğer İncelemeler .....	390

3. İnceleme Yöntemine Göre . . . . .	391
a. Normal (Klasik) Vergi İncelemesi . . . . .	391
(1) Defter, Belge, Beyan ve Kayıtlar Çerçevesinde Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri . . . . .	391
(2) Defter, Belge, Beyan ve Kayıtlarla Bağlı Kalınmadan Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri . . . . .	392
b. Aramalı Vergi İncelemesi . . . . .	392
B. İNCELEMESİNE TÂBİ OLAN KİŞİLER BAKIMINDAN . . . . .	393
C. İNCELEMESİNE TÂBİ OLAN KONULAR BAKIMINDAN . . . . .	398
Ç. İNCELEME YERİ (COĞRAFİ YETKİ ALANI) BAKIMINDAN . . . . .	400
1. Genel Açıklama . . . . .	400
2. Vergi İdareleri Arasında İşbirliği ve Yurtdışında Gerçekleştirilecek Vergi incelemeleri . . . . .	401
3. Yurtiçi Vergi İncelemelerinde Coğrafi Yetki Alanı . . . . .	405
D. İNCELEME ZAMANI BAKIMINDAN . . . . .	406
§ 11. VERGİ İNCELEMESİ UYGULAMASI	
IV. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİ . . . . .	411
A. İNCELEMESİNE SEVK USULLERİ . . . . .	411
1. Genel Açıklama . . . . .	411
2. Olağan Sevk Usulü: Risk Analiz Sistemi Verilerine ve Genel Çalışma Planına Dayalı Sevk . . . . .	412
3. Olağandışı Sevk Usulleri . . . . .	414
a. İnceleme Elemanlarının Talepleri Üzerine Sevk . . . . .	414
b. Diğer İdari Birim ve Makamlardan Gelen Talepler Üzerine Sevk . . . . .	415
c. İhbar ve Şikâyet Üzerine İncelemeye Sevk . . . . .	415
(1) Genel Açıklama . . . . .	415
(2) Şikâyet Üzerine İncelemeye Sevk . . . . .	417
(3) İhbar Üzerine İncelemeye Sevk . . . . .	418
ç. Diğer Nedenlerle İncelemeye Sevk . . . . .	423

B. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNE BAŞLANILMASI . . . . .	424
1. Genel Açıklama . . . . .	424
2. Vergi İncelemesi İçin Görevlendirilme . . . . .	425
3. İşe Başlama ve Hazırlık İşlemleri . . . . .	428
a. İşe Başlama . . . . .	428
b. İnceleme Dosyasının Oluşturulması . . . . .	429
c. İncelemeye Hazırlık İşlemleri . . . . .	430
ç. İnceleme Planının Oluşturulması . . . . .	433
4. İncelemeye Başlama . . . . .	434
a. İncelemeye Başlama Tutanağı . . . . .	434
b. İnceleme Sürecinde Yükümlülerin Temsilcileri . . . . .	437
c. İncelemenin Yürütüleceği Yerin Belirlenmesi . . . . .	442
ç. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesi . . . . .	449
5. İncelemenin Başlamasının Etkileri ve Sonuçları . . . . .	457
a. Genel Açıklama . . . . .	457
b. Pişmanlık ve İslah Müessesesinden Yararlanılması Bakımından . . . . .	460
c. Mali Af Niteliğindeki Kanunlardan Yararlanılması Bakımından . . . . .	461
ç. Re'sen Vergi Tarhı Bakımından . . . . .	462
d. Ceza İndiriminden Yararlanılması Bakımından . . . . .	463
e. İdare'den Özelge Talep Etme Hakkı Bakımından . . . . .	464
f. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinden Yararlanma Bakımından . . . . .	464
g. İncelemeye Başlanması'nın Çeşitli Kanuni Süreler Karşısındaki Durumu . . . . .	465
C. VERGİ İNCELEMESİNİN ARAMALI İNCELEME OLARAK BAŞLAMASI veya ARAMALI İNCELEMeye DÖNÜŞMESİ HALİ ve ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ . . . . .	468
1. Genel Açıklama . . . . .	468
2. Arama'nın Ön Koşulu: Vergi Kaçırıldığına Dair Emareler Bulunması . . . . .	470
3. Arama'nın Mutlak Şartı: Yetkili Sulh Yargıcından İzin Alınması . . . . .	472
4. Arama Kararı'nın Uygulanması . . . . .	476

Ç. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ . . . . .	484
1. Genel Açıklama . . . . .	484
2. Vergi İncelemesinin Yürütülme Koşulları ve İnceleme Standartları . . . .	485
a. Hukuki Koşullar . . . . .	485
(1) Özel Yaşamın Gizliliğine ve Vergi Mahremiyetine Uyma Yükümlülüğü . . . . .	485
(2) İncelemenin Konusuyla Bağlı Olma Yükümlülüğü . . . . .	486
(3) İnceleme Faaliyeti Sürecinde İzahat Verme Yükümlülüğü . . . . .	487
(4) Yorum ve İspat Kurallarına Uyma Yükümlülüğü . . . . .	487
(5) Mükellefin Lehine Olan Hususları Dikkate Alma Yükümlülüğü. . . . .	489
(6) Vergi İncelemesini Süresi İçinde Bitirme Yükümlülüğü . . . . .	489
b. Etik Koşullar . . . . .	495
c. İnceleme Standartları . . . . .	496
3. İnceleme Yöntem ve Teknikleri . . . . .	497
4. Araştırma ve İnceleme Faaliyetinin Yürütülmesi . . . . .	500
5. Tespitlerin Yapılması ve Tutanak Alınması . . . . .	502
6. Teminat İsteme, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Yoluna Gidilmesi . . . . .	505
7. Aramalı İnceleme Halinde İnceleme Usulü . . . . .	506
D. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNİN BİTİRİLMESİ . . . . .	508
1. Genel Açıklama . . . . .	508
2. İnceleme Bitirilmeden Önce Yapılması Gereken İşlemler . . . . .	510
3. İnceleme Raporları . . . . .	512
a. İnceleme Raporlarının Mahiyeti . . . . .	512
b. İnceleme Raporlarının İçeriği . . . . .	513
c. İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi . . . . .	513
ç. Rapor Türleri . . . . .	514
d. Raporların Mevzuata Uygun Olması Gereği . . . . .	515
4. İncelenen Mükellefin Takdir Komisyonuna Sevk Edilmesi . . . . .	519
5. Aramalı İncelemenin Bitirilmesi ve Vergi Suçu Raporu . . . . .	520

E. VERGİ İNCELEMESİNİN TAMAMLANMASI . . . . .	522
1. Genel Açıklama . . . . .	522
2. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının İşlevi . . . . .	525
3. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşumu . . . . .	527
a. Vergi Müfettişlerince Düzenlenecek Raporlar İçin Kurulan RDK'lar. 527	
(1) Grup Başkanlıkları Bünyesinde Kurulan RDK'lar . . . . .	527
(2) Başkanlık Bünyesinde Özel Amaçlı Kurulan RDK'lar . . . . .	528
(3) Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu . . . . .	528
b. İncelemeye Yetkili Olan Diğer Memurlarca Düzenlenecek Raporlar İçin Kurulan RDK'lar . . . . .	529
(1) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki RDK'lar . . . . .	529
(2) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki RDK'lar . . . . .	529
(3) Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu . 530	
c. Yanlış İzahat Söz Konusu Olduğunda Kurulacak Ortak Komisyon . .	531
4. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Görevleri . . . . .	531
5. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Çalışma Usul ve Esasları . . . . .	533
a. Toplantı ve Karar Yeter Sayısı . . . . .	533
b. Değerlendirme Süresi . . . . .	533
c. Vergi Suçu Raporları İçin Verilecek Mütalaalar . . . . .	534
ç. İnceleme Elemanı ve Mükellefin Dinlenilmesi . . . . .	535
6. Raporların Değerlendirilme Sonuçları . . . . .	536
a. Olumlu Değerlendirme . . . . .	536
b. Olumsuz Değerlendirme . . . . .	536
F. VERGİ İNCELEMESİNİN SONUÇLANMASI . . . . .	539
1. Genel Açıklama . . . . .	539
2. İnceleme Raporlarının İlgili Vergi Dairesine Gönderilmesi . . . . .	539
3. İnceleme Raporunun Kabul Raporu Olması Halinde Yapılacak İşlem . .	541
4. İnceleme Raporuyla Tarhiyat ve/veya Ceza Kesme İşlemi Önerilmesi Durumunda Yapılacak İşlem . . . . .	543
5. İade İncelemelerine İlişkin Raporların Sonucuna Göre Yapılacak İşlem .	545



6. Kaçakçılık Suçunun Tespit Edildiği Raporlar Üzerine Yapılacak İşlem .	545
7. Tarhiyat ve/veya Ceza Kesme Önerisinde Bulunulmayan Fakat Mükellef Hakkında Sonuç Doğuran Raporlar Üzerine Yapılacak İşlem . . .	546
§12. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ . . . . .	549
KAYNAKLAR . . . . .	555

## KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tebliğ
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usûl Kanunu)
AÖAY	: Adlî ve Önleme Aramaları Yönetmeliği
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AYMBBK	: Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı
AYMK	: Anayasa Mahkemesi Kararı
b.	: Bent
BBK	: Bireysel Başvuru Kararı
BIS	: Bank for International Settlements
BİS	: Bilgi İşletim Sistemi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
BN	: Başvuru Numarası
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C./c.	: Cilt
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CIAT	: Center of Inter-American Tax Administration
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
çev.	: Çeviren
D.	: Daire
dn.	: Dipnotu
Dan.	: Danıştay
DPB	: Devlet Personel Başkanlığı
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas Sayısı

ed.	: Editör
EEC	: European Economic Community
f.	: Fıkra
FIU	: Financial Intelligence Unit
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GT	: Genel Tebliğ
GV	: Gelir Vergisi
Haz.	: Hazırlayan
Hk.	: Hakkında
HMRC	: Her Majesty's Revenue and Customs
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IIA	: Institute of Internal Auditors
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
IRM	: Internal Revenue Manual (ABD İç Gelirler Rehberi)
IRS	: Internal Revenue Service
İBK	: İctihatları Birleştirme Kurulu
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İSMMMOM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
K.	: Karar Sayısı
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KK	: Kabahatler Kanunu
KKDF	: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KV	: Kurumlar Vergisi
m.	: Madde
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu

MB	: Maliye Bakanlığı
MRDK	: Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
mük.	: Mükerrer
mül.	: Mülga
Nu.	: Numara(-sı)
Ör.	: Örneğin
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
P.	: Protokol
p.	: Page (Sayfa) / Paragraf
PVSK	: Polis Vazife ve Salâhiyetleri Kanunu
RAS	: Risk Analiz Sistemi
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
REGA	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
SKY	: Sonradan Kontrol Yönetmeliği
SMMM	: Serbest Muhasebeci Malî Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
ss.	: Sayfa Sayısı (Aralığı)
T.	: Tarih
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDKBTS	: Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük
TDKGTS	: Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük
TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VDBÜRDK	: VDB Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu

VDDK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDİY	: Vergi Daireleri İşlem Yönergesi
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDKPDSY	: VDK Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği
VİDKK	: Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu
VİMER	: Vergi İletişim Merkezi
VİUUEHY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usûl ve Esaslar Hk. Yön.
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VRK	: Vergi Reform Komisyonu
VUK	: Vergi Usûl Kanunu
vb.	: Ve Bunun Gibi
vd.	: Ve Diğerleri
Yar.	: Yargıtay
YMM	: Yeminli Malî Müşavir

## § 1. GİRİŞ

Denetim, temel olarak, iş ve işlemlerin, faaliyetlerin ve faaliyet sonuçlarının önceden koyulmuş kurallara ve öngörölmüş usule uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırma, varsa eksiklik ve yanlışları tespit etme ve bunların olumsuz sonuçlarını giderme faaliyetlerinin bütünüdür. Denetim, toplumsal yaşamın ve özellikle yönetsel (idari) ilişkilerin varolduğu her alanda olduğu gibi; vergi sistemlerinde de önemli bir yer tutmakta olup; sistemin sağlıklı şekilde işlemesi için olmazsa olmaz bir işlev görmektedir. Denetim, yalnızca bir kavram değil; yaşayan bir olgudur.

Vergi ve vergilendirme, tarihi, toplumların ilk varolduğu zamanlara kadar uzanmakta olup; koyulması ve toplanması, zaman içinde, neredeyse uygarlık tarihindeki değişimlere koşut bir seyir izlemiştir. Günümüz vergi sistemlerinin kuruluşu ise “*modernite*” denilen çağın başlangıcına kadar götürülebilir. Bu dönemde, geleneksel devlet tiplerinin ve yapılarının yıkılarak; bugünkü anlamda devlet tiplerinin ve yapılarının ortaya çıktığı gözlemlenmektedir. Belirtmek gerekir ki bu hareketler, anayasal hareketler ve anayasacılık akımlarıyla anılmakta olup; vergi de bu akımlar içinde her zaman önemli bir yer tutmuş, “keyfi vergilendirme” yerine “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ve “verginin yasallığı” ikisi/kuralı anayasalardaki yerini almıştır. Anayasalarda vergi ödevinin bir “vatandaşlık ödevi” olarak düzenlenmesinin; devlete, anayasalardaki amaçları gerçekleştirmek için vergilendirme ve vergi toplama yetkisi verilmesinin niteliği ve içeriği de zaman içinde çeşitli değişim ve dönüşümlere uğramıştır. Sürecin, vergi ödevi ilişkisinin devlet eksenli değerlendirmelerden birey eksenli değerlendirmelere doğru işlediği görölmektedir. Nitekim tarihi süreç içinde birinci dönem, “modern vergi sistemlerinin kuruluşu”; ikinci dönem, “vergi tabanının genişletilmesi” ve 1980’lerde başlayan ve halen içinde bulunduğumuz üçüncü dönem ise “vergi sistemlerinin ve vergi idarelerinin reforme edilerek yasal ve idari usullerin genişletilmesi ve bunun bir sonucu olarak da vergi yükümlülerinin haklarının daha ön plana çıkması” şeklinde gözlemlenmektedir<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1.Bası, İstanbul: Beta Yayınevi, Eylül 2006, s.2, dn.8.

Söz konusu süreçte, verginin neden toplanacağı sorusuna verginin nasıl toplanacağı sorusu da eklenmiştir. Vergilerin nasıl toplanacağı sorusuna modern ve çağdaş vergi sistemlerinin verdiği ilk yanıt “beyana dayalı tarh” yöntemidir. Bu yöntemde vergi yükümlülerinin devlete ödeyecekleri vergi tutarını önceden konulmuş kurallara göre hesaplayarak beyan etmeleri esastır. Ayrıca bu yöntemin sağlıklı şekilde işleyebilmesi için maddî vergi yükümlülüklerinin yanında şeklî vergi yükümlülüklerine de uyulması öngörülmüştür. Beyana dayalı vergi sistemleri ise vergilerin hesaplanmasını ve devlete ödenmesini tek başına vergi yükümlülerine bıraktığında; çeşitli ekonomik, malî, hukuki, sosyolojik veya psikolojik sebeplerle, işleyemez hâle gelme riski altındadır. İşte bu nedenle, genelde, yükümlülerin (veya yükümlü olması gerekenlerin) vergi sistemine uyup uymadıklarının; özelde de bunların beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Nitekim devlete verilen vergilendirme ve vergi toplama yetkisi, vergi sistemine uyulup uyulmadığını denetleme ile ödenecek vergilerin doğruluğunu denetleme yetkisini de içermektedir. Böylece “denetim olgusu”, bütün içeriğiyle vergi sistemlerinin olmazsa olmaz bir unsuru olarak sisteme dâhil olmaktadır.

Devletler vergilendirme yetkisini İdare cihazının bir unsuru olan vergi idareleri aracılığıyla ve bir vergilendirme usulüne uyarak kullanırken; vergi yükümlüleri de bu vergilendirme usulüne uymakla yükümlüdürler. Ancak teorik olarak sistem böyle olmakla birlikte; devletle birey arasında kurulan vergi ilişkisinde, çeşitli anlaşmazlıkların (yorum farklılıklarının) ve/veya uyuşmazlıkların çıkması da olasıdır. Bu durumda ise nihaî çözüm mercileri yetkili ve görevli yargı yerleri olmaktadır. Söz konusu vergi ilişkisi, İdare'nin yetki ve sorumlulukları ile vergi yükümlülerinin ödevleri ve hakları zemininde gerçekleşen hassas bir denge üzerine kuruludur. Bunlardan birisi aşıldığında, bir diğerrinin sınırları da aşılmakta ve denge bozulmaktadır. Bireyler vergisel ödevlerini hiç yerine getirmediğinde veya eksik yerine getirdiğinde devletin amaçlarını gerçekleştirmesi sekteye uğrayabileceği gibi; devlet de yetkilerini aştığında veya sorumluluklarına uymadığında, bireylerin başta temel hak ve özgürlükleri olmak üzere vergi ilişkisinden kaynaklanan (yükümlü) hakları da bundan olumsuz şekilde etkilenecektir. İşte bu dengenin sağlanmasında vergi denetimi önemli bir işlev görmektedir.

Vergi denetim araçlarından biri olan vergi incelemesi müessesesi, bir (vergi) usûl hukuku müessesesi olup; vergi denetim araçları içinde (“arama” ile birlikte) etkileri en “ağır” olan bir hukuki müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi incelemesi müessesesi Türk (vergi) hukukunda, Vergi Usûl Kanunu içinde düzenlenmiştir ve bu temelde uygulama alanı bulmaktadır. Müessesenin uygulanmasında vergi idaresinin esaslı bir organizasyona ihtiyacı olduğu gibi; vergi yükümlülerinin de buna uyum sağlamaları için çeşitli kurallar getirilmiştir. Ancak vergi incelemesi için getirilen kurallar ve uygulama sonuçları göstermektedir ki; yükümlü ile İdare arasında vergi incelemesi sonuçlarına dayalı uyuşmazlıklar çıkmakta ve bu uyuşmazlıkların çoğu da yargı yerlerine taşınmaktadır. Söz konusu uyuşmazlıklar ve sorunlar, hem müessesenin düzenlenişinden, hem vergi idaresinin organizasyonundan hem de bu müessesenin uygulanışından kaynaklanmaktadır. Vergi incelemesi müessesesi, süreç içinde, yasal ve idari düzenlemelere, yargı kararlarına ve bunlar temelinde de çeşitli akademik çalışmalara konu olmuş; fakat derinlikli olarak pek az işlenmiştir.

Geçtiğimiz yıllarda yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanun, 646 sayılı KHK ve bunlara dayanılarak çıkarılan ikincil mevzuat, bu alandaki hareketliliği ve tartışmaları daha da artırmıştır. İşte bu nedenlerden dolayı bu müessesenin kavramsal ve özellikle de hukuki bir çerçevede derinlemesine analiz edilerek irdelenmesi amacıyla; bu akademik çalışmaya konu edilmiştir.

Bu çalışmada vergi incelemesi müessesesi, vergi denetim araçlarından birisi olarak ortaya konulduktan sonra; müessesenin vergi usûl hukukundaki tarihi seyri; vergi idaresinin vergi inceleme faaliyetlerini gerçekleştirmedeki organizasyonu ve operasyonları ile yetkileri ve sorumluluklarının; vergi incelemesinin diğer tarafı olan vergi yükümlülerinin haklarının ve ödevlerinin analiz edilmesi, müessesenin hukuki dayanak ve sınırlarının belirlenmesi ve müesseseye ilişkin usûl kurallarının derinlemesine incelenmesi ve irdelenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada, müessesenin aksayan yönlerini ortaya koyarak; yeni düzenlemelere ve devam eden uygulamalara, akademik ve hukuki düzeyde katkı sunacak bulgulara ve değerlendirmelere ulaşılması da amaçlanmaktadır.



Çalışma, “kavramsal çerçeve”, “hukuki nitelendirme ve hukuksal çerçeve” ve “vergi incelemesinde taraflar ile vergi incelemesi süreci” olmak üzere üç ana bölüme ayrılmıştır.

Birinci bölümde, vergi incelemesiyle ilgili ve ilişkili kavramlar, hukuki düzenlemeler ve uygulama üzerinden tanımlanarak vergi incelemesi kavramından ayrıştırılacak; bir çatı kavram olarak “denetim” ve “vergi denetimi” ortaya konulduktan sonra vergi incelemesinin kapsamlı bir tanımı yapılarak vergi denetimi kavramı içindeki yeri tespit edilecektir. Diğer alt başlıkta, vergi incelemesi müessesesinin tarihçesi, “müesseseye ilişkin mevzuat düzenlemeleri” ile “müessesenin uygulanmasında rol almış/alan İdari birimler” bağlamında işlenecektir. Diğer bir alt başlıkta ise çalışma konusu, yakın konu ve müesseselerden tamamıyla ayırt edilerek sınırlandırılacaktır. Birinci bölümün son alt başlığında ise, müessesenin genel esasları bağlamında, çeşitli karşılaştırma imkânları sunması amacıyla vergi incelemesine dair çeşitli ülke örnekleri verilecektir.

İkinci bölümde, vergi incelemesi müessesesi odak alınarak bir hukuki nitelendirme yapıldıktan sonra; müessesenin anayasal ve yasal dayanak ve sınırları ortaya konularak hukuksal bir çerçeve çizilmeye çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde ise önce vergi incelemesi müessesesini uygulayan günümüzdeki İdari ve örgütsel yapı ortaya konularak bu yapının bir eleştirisi yapılmaya çalışılacaktır. Diğer alt başlıkta ise vergi incelemesinin kapsamı, “türleri”, “incelemeye tâbi olan kişiler ve konular” ve “inceleme yeri (coğrafi yetki alanı) ve zamanı” bağlamında irdelenecektir. Son alt başlıkta ise inceleme süreci, “incelemeye sevk”, “inceleme faaliyetinin başlaması”, “inceleme faaliyetinin yürütülmesi”, “inceleme faaliyetinin bitirilmesi”, “incelemenin tamamlanması” ve “incelemenin sonuçlanması” sistematüğinde irdelenecek ve ayrıntılı olarak analiz edilecektir. Belirtmek gerekir ki bu başlık içinde incelemede kullanılan özel bir yöntem olan “arama müessesesi” de, ayrı alt başlıklar altında; fakat inceleme süreci içinde irdelenecektir.

Çalışmada, İHAM kararları dâhil, yüksek yargı kararlarına azami ölçüde başvurulacaktır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## VERGİ İNCELEMESİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE, TARİHÇE ve

### KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

#### §2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

#### I. VERGİ İNCELEMESİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

##### A. GENEL AÇIKLAMA

Günümüz vergi sisteminin önemli bir unsuru ve günümüz vergi hukukunun önemli bir müessesesi olan vergi incelemesi kavramı, kavramı karşılamak üzere günümüzde kullanılan sözcüklerle olmasa bile, vergi ve hukuk tarihimizde ilk kez, 27.02.1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu<sup>2</sup> ile literatüre girmiştir. 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile beyanname usulüne daha geniş bir şekilde yer verilmiş olup; beyannamelerin ne şekilde ve nasıl inceleneceği de hükme bağlanmış idi. Bu amaçla, vergi beyannamelerinin incelenmesiyle ilgili olmak üzere, “Tahakkuk Teftiş Memurluğu” adı altında yeni bir kadro ihdas edilmiş; ancak bu kadroya alınan memurlar, formasyonları ve deneyimleri yeterli olmadığı için bu alanda başarılı olamamışlar ve söz konusu kadrolar da sonradan kaldırılmıştır. Maliye Müfettişleri bir yana bırakılacak olursa vergi denetimine yetkili ve vergi denetimiyle görevli ilk inceleme elemanları, yukarıda zikredilen “Tahakkuk Teftiş Memurları” olmuşlardır<sup>3</sup>.

İzleyen süreçte, Kazanç Vergisi’nin kapsamını genişletmek; buna bağlı olarak da tahakkuk memurlarının incelemeler konusundaki yetkileri<sup>4</sup>, inceleme esasları ve ceza hükümleri gibi usûl hükümlerini değiştirmek ve geliştirmek amacıyla, 755 sayılı Kazanç

---

<sup>2</sup> 14.03.1926 tarih ve 321 sayılı Resmî Gazete (Resmî Gazete bilgilerine yapılan atıflar, bundan sonra ‘REGA’ olarak kısaltılacaktır.)’de yayımlanan bu Kanun, kökeni II. Mahmut dönemine uzanan ve bazı şirketler için kabul edilen beyanname usulü hariç tutulacak olursa, ilke olarak “karine usulü”ne dayanan ve 1914 yılından 1926 yılına kadar uygulanmış bulunan “Temettü Vergisi”nin yerine getirilmiş idi. İlham KÜSMENOĞLU, **Vergi Tarihi (1. Kitap: Osmanlı Devleti’nden 1980’e)**, c.i, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s.118.

<sup>3</sup> Selahattin TUNCER, “Hesap Mütahasssıslığından Hesap Uzmanlığına”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 238, Haziran 2001.

<sup>4</sup> Bkz. 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Gerekçesi. Erişim: (24.10.2012)

<http://www.tbm.m.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c020/tbmm04020028ss0066.pdf>

Vergisi Kanunu'nu yürürlükten kaldıran, 22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu<sup>5</sup> yürürlüğe girmiştir. Belirtmek gerekir ki her iki Kanun, süreç içinde çeşitli kanunlar tarafından değişikliklere uğramış olsalar da yürürlükte kaldıkları sürece<sup>6</sup> temel özelliklerini büyük ölçüde korumuşlardır<sup>7</sup>.

Uzun yıllardır uygulanmış bulunan Aşar Vergisi'nin kaldırılması nedeniyle 1925 yılı İlk ve Büyük Vergi Reformu<sup>8</sup> olarak anılan süreçte, özellikle Aşar Vergisi'nin kaldırılmasıyla oluşan gelir kaybını telafi etmek amacıyla<sup>9</sup>, kazanç unsurları üzerinden alınan Kazanç Vergisi'nin yanında, mallar ve hizmetler üzerinden alınan muamele vergilerinin uygulanmasına da geçilmiştir. 10.02.1926 tarih ve 735 sayılı Umûmî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun<sup>10</sup> ve 13.02.1926 tarih ve 737 sayılı Eğlence ve Husûsî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun<sup>11</sup> ile başlayan muamele vergilerine ilişkin düzenlemeler; 21.05.1927 tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun<sup>12</sup>, 21.07.1931 tarih ve 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu<sup>13</sup>, 10.05.1934 tarih ve 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu<sup>14</sup> ve 28.05.1940 tarih ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu<sup>15</sup> ile devam etmiştir.

Kazanç Vergisi ve Muamele Vergileri'nin uygulanmaya başlama nedenlerinden biri ve belki de en önemlisi, Aşar Vergisi'nin kaldırılmasıyla oluşan gelir kaybının telafi edilmesi idi. Ancak bir başka önemli nedenin de beyana dayalı, çağdaş ve modern bir vergi sistemi kurmak olduğu bilinmektedir. Zira ileriki yıllarda yapılan düzenlemeler ve vergi reformları da göstermiştir ki "beyan usulü"nü'nün kapsamı giderek genişletilmiştir.

---

<sup>5</sup> REGA: 25.03.1934 - 2662.

<sup>6</sup> Kazanç Vergisi Kanunu'yla birlikte; İktisadi Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi kanunları, 1950 Büyük Vergi Reformu olarak anılan reformla yürürlüğe giren 03.06.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. KÜSMENOĞLU, c.i, s.378.

<sup>7</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.121.

<sup>8</sup> TUNCER, a.g.m.

<sup>9</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.228.

<sup>10</sup> REGA: 22.02.1926 - 304.

<sup>11</sup> REGA: 24.02.1926 - 306.

<sup>12</sup> REGA: 31.05.1927 - 598.

<sup>13</sup> REGA: 02.08.1931 - 1862.

<sup>14</sup> REGA: 15.05.1934 - 2701.

<sup>15</sup> REGA: 04.06.1940 - 4526.

Söz konusu vergilerin uygulanması sürecinde önceleri kısmen, daha sonra ise kapsamı giderek genişletilecek şekilde uygulanacak olan beyan usulü, verilen beyannamelerin incelenmesi ve hâliyle bu incelemeyi yürütecek olan inceleme elemanı ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ancak söz konusu incelemeleri ya da o yıllardaki adlandırmayla “tetkikleri” yürütecek ehliyetli ve tecrübeli elemanların Maliye Bakanlığı tarafından karşılanamaması nedeniyle ilk başlarda, bu hizmetin “piyasadan” temin edilen ve serbest çalışan muhasebecilere gördürülmesi uygun görülmüş ve bunların sözleşmeli olarak çalıştırılması yoluna gidilmiştir. Piyasadan tedarik edilen ve sözleşmeli olarak çalıştırılan bu elemanlara “Hesap Mütahassısı” diye yeni bir unvan verilmiş; bunlar “Muamele Vergisi Hesap Mütahassısları” ve “Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısları” olarak, uygulamaya yeni koyulan söz konusu iki vergi türüne ilişkin beyannameleri tetkik etmek üzere, iki ayrı sınıfa ayrılmışlardır<sup>16</sup>. 1934 yılında yürürlüğe giren mezkûr kanunların uygulanması sürecinde ise Muamele Vergileri Hesap Mütahassıslığı Ali ALAYBEK tarafından 1936 yılında İstanbul Defterdarlığı bünyesindeki Muamele Vergileri Müdürlüğü’ne bağlı bir hizmet birimi olarak kurulmuştur<sup>17</sup>. 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, daha çok, karine usulüne dayandığı için Kanun’un uygulanmaya başladığı ilk yıllarda Muamele Vergileri Hesap Mütahassıslığı’na göre pek ihtiyaç duyulmayan Kazanç Vergileri Hesap Mütahassıslığı, beyan usulünün kapsamının daha sonraki yıllarda genişletilmesiyle birlikte, 1942 yılında İstanbul Defterdarlığı’na bağlı bir büro şeklinde, Beyanname Tetkik Bürosu olarak kurulmuş ve başına getirilen (Hoca) Rasim Saydar tarafından da ilerleyen yıllarda giderek güçlendirilmiştir<sup>18</sup>.

Belirtmek gerekir ki 24.05.1940 tarih ve 3840 sayılı Kanun<sup>19</sup> ile “Hesap Mütahassıslığı” yeniden düzenlenirken, “yeminli” ibaresi kaldırılmış ve “Hesap Mütahassis Muavinliği” de sisteme dâhil edilerek “Hesap Uzmanlığı” kariyerinin ilk adımı atılmış<sup>20</sup> ve bu iki birim 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu

---

<sup>16</sup> TUNCER, a.g.m.

<sup>17</sup> Selahattin TUNCER, “Kurucumuz ve Büyük Üstâdımız Ali Alaybek (1901 – 1986)”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 330, Şubat 2009.

<sup>18</sup> TUNCER, “Kurucumuz ve Büyük Üstâdımız Ali Alaybek (1901 – 1986)”; Selahattin TUNCER, “Az Bilinen Bir Üstad: Hoca Rasim Saydar (1901-1966) Müşavir Hesap Uzmanı”, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 2008, Sayı: 317. (Yazar, söz konusu büronun kuruluş yılını bu makalesinde 1941 olarak vermiştir.)

<sup>19</sup> REGA: 29.05.1940 - 4521.

<sup>20</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.128.

Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun<sup>21</sup>'la kurulan “Hesap Uzmanları Kurulu”nun ilk nüvesini oluşturmuştur.

Kazanç Vergisi uygulamasında 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile; Muamele Vergileri uygulamasında ise önce 2430 sayılı, daha sonra da 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunları ile mevzuata giren “hesap mütehasısları” ve “hesapların tetkiki” konuları, söz konusu vergilerin beyan usulüne dayandığı ölçüde önem arz ediyordu. Bundan dolayıdır ki vergi incelemesi kavramına dair öncelikle şu tespitin yapılması gerekir: “beyan usulünün uygulanacağı bir vergi sisteminde vergi incelemesi müessesesinin sisteme dâhil edilmesi, kaçınılmazdır<sup>22</sup>”.

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun ‘Verginin Tarhı’ başlıklı dördüncü bâbında ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun ise birinci kısmının yedinci ve dokuzuncu ve ikinci kısmının dördüncü faslında, beyannamelerin tetkiki, tetkike yetkililer (hesap mütehasıslarına ilaveten, varidat ::tahakkuk:: memurları, varidat müdürleri, maliye müfettişleri) ve bunların yetkileri, kontroller ve cezalara ilişkin ve vergi incelemesiyle ilişkili olmak üzere birtakım hükümler bulunmakta idi.

İleride ayrı bir başlık altında daha ayrıntılı olarak inceleyeceğimiz vergi incelemesinin tarihçesine ilişkin bu tespit ve irdelemeleri yapmaktaki amacımız, vergi incelemesi kavramını kavramaya yönelik bir çıkış noktası belirlemek ve bir yaklaşım ortaya koymak adına idi.

Bu noktadan sonra ise vergi incelemesi kavramının “denetim olgusu” içindeki yerini tespit etmeyi ve vergi incelemesi kavramına ilişkin kavramsal bir çerçeve çizmeyi gerekli görmekteyiz.

---

<sup>21</sup> REGA: 05.04.1945 - 5974.

<sup>22</sup> Nezih ŞEKER, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi (Vergi İncelemesi)**, 1. Bası, İstanbul: Beta Yayınevi, Şubat 1994, s.7.

## B. KAVRAM

### 1. Genel Açıklama

Vergi incelemesiyle ilgili olarak literatüre, yürürlükteki ve yürürlükten kaldırılmış bulunan mevzuata bakıldığında, “inceleme”nin yanında; “tetkik (tedkik)”, “kontrol”, “murâkabe”, “teftiş”, “tahkikat”, “soruşturma”, “revizyon”, “araştırma”, “tahlil”, “denetleme” ve “denetim” gibi sözcük ve kavramların da kullanıldığı gözlemlenmektedir. Bunun bir nedeni kullanılan dilin zaman içinde değişmesi olabileceği gibi diğer bir nedeni de kullanılan her bir adlandırmanın zaman içinde belli nüanslar kazanması ve bu sözcüklerin bilinçli olarak seçilmesi ve kullanılması olabilmektedir. Bununla birlikte günümüzde kullanılan sözlüklere bakıldığında bu sözcük ya da kavramların birbirlerinin yerine, birbirlerini açıklamak için ve hatta eş anlamlı sözcükler olarak kullanıldığı da gözlemlenmektedir<sup>23</sup>. Bu konuda hem mevzuatta hem de doktrinde bir kavram karmaşasının bulunduğu ya da bir kavram birliğinin bulunmadığını söylemek mümkündür<sup>24</sup>. Kimi yazarlar bilinçli olarak yasal metinlerde kullanılan adlandırmaların yerine başka adlandırmalar seçerken<sup>25</sup>; kimi yazarlar ve çoğu zaman da yasa koyucu, bu kavramların arasındaki nüansların üzerinde pek durmamaktadırlar. Ancak bu konuda hassasiyet gösteren yazarlardan YÜCEL, kavramlar arasındaki nüansları atlayan metinleri ve özellikle yasa koyucuyu eleştirmiştir. Zira O’na göre “*nispeten yakın tarihlerde kullanılmaya başlanmış olan*

<sup>23</sup> Selahattin TUNCER ve İbrahim BİRELMA, “İç Denetim ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 290, Ekim 2005, s.10.

<sup>24</sup> Örneğin vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi amacıyla çıkarılan “646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname’de (REGA: 10.07.2011 – 27990)” vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili görevleri yürütmek üzere kurulan birim “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” olarak adlandırılırken; Kurul bünyesinde çalışacak olan elemanlar “Vergi Başmüfettişi”, “Vergi Müfettişi” ve “Vergi Müfettiş Yardımcısı” olarak adlandırılmıştır. Müfettiş kelimesi teftiş kelimesinden çekimlenmiş olmasına rağmen söz konusu birime “Vergi Teftiş Kurulu Başkanlığı” ya da ilgili elemanlara “Vergi Denetmeni” ya da “Vergi Denetçisi” denmemiştir.

<sup>25</sup> Selahattin TUNCER ve Levent YARALI, “Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklik ve Yenilikler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 221, Mayıs 2011, s.9. Yazarlar, Makale’nin 3 numaralı dipnotunda, Türkçe Sözlük’te “denetim” sözcüğünün karşılığı olarak “murakabe” ve “kontrol” sözcüklerinin kullanıldığını; “inceleme” sözcüğünün de “tetkik”, bir konuyu her yönüyle ele alarak öğrenmeye çalışmak, tetkik etmek şeklinde açıklandığını; bu duruma göre “inceleme” ve “denetim” sözcüklerinin eş anlamlı olmadıklarını; “denetim” sözcüğünün “murakabe” ve “kontrol” anlamına gelmesi dolayısıyla “vergi denetimi” adlandırmasının amaca daha uygun düşeceğini; nitekim yasa koyucunun da “vergi kontrol memuru” unvanını “vergi denetmeni” olarak değiştirdiğini belirterek; makalelerinde “vergi incelemesi” yerine “vergi denetimi” terimini kullandıklarını ifade etmişlerdir.

“denetim” kelimesi ile daha eski tarihlerden itibaren kullanılan “teftiş” kelimesi arasında görülen eş anlamlı kullanım, mesleki alandaki fiilî durumu yansıtmamaktadır. Çünkü 1980’li yıllara kadar birlikte, fakat belirgin şekilde farklı alanlarda kullanılmış olan “teftiş” ve “murakabe” kelimeleri arasındaki ince mesleki ayırım, murakabeden denetime geçişle ihmâl edilmiştir. Bir kelimenin mesleki ayrımlarını yok farz etmenin veya başka bir kelimeye gerçekte taşımadığı anlamları yüklemeye çalışmanın, birinci kelime için anlam daraltması, ikinci kelime için de çağrışım zorlaması mânâsına geleceği açıktır. Kaldı ki, mesleki alanda olmayan bu eş anlamlılığın resmen kabulü, dilimizden sadece bazı anlamları/çağrışımları değil, kelimeleri de beraberinde götürecektir. Çünkü kanunlar yenilendikçe “murakabe” kelimeleri “denetim” yapılırken, aynı anlama geldikleri zannıyla eski metinlerdeki “teftiş” kelimelerinin yerine de “denetim” kelimesi yerleştirilmekte ve böylece teftiş kelimesi yazılı hukukumuzdan yok olmaktadır.<sup>26</sup> Eleştirisini “teftiş” terimi ile “denetim” terimi üzerinden yürüten YÜCEL’e hak vermemek mümkün görünmemektedir. Zira aynı durum “vergi incelemesi” ile “vergi denetimi” kavramları arasında da mevcuttur. Aslında bize göre burada bir çatışmadan ziyade kavramların yerli yerine oturtulamaması ve kullanılamaması durumundan kaynaklanan bir karmaşa söz konusudur. Bunu, tıpkı YÜCEL gibi yasama organının yasa yapımında, yürütme organının ve İdare’nin de alt mevzuat hazırlarken kavramları tanımlamada yeterli duyarlılığı ve özeni göstermemesine bağlayabiliriz. Bu sonucu doğuran sebepler ne olursa olsun mevzuat hazırlarken daha incelikli davranılmasının daha sağlıklı uygulama sonuçları vereceği kanısındayız. Zira mühim olan “aynı şeylere farklı adları vermemek; ama farklı şeylere de aynı adları vermemek<sup>27</sup>”tir.

Biz bu noktada denetim kavramını ve vergi denetimini bir “çatı kavram” ve bir “olgu” olarak irdelemeden önce bu başlığın hemen başında belirttiğimiz, vergi incelemesi kavramıyla doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili bulunan kavram ve adlandırmaları irdelemek istiyoruz. Burada benimseyeceğimiz yöntem “ayrıntılardan bütüne (denetim); bütünden ayrıntıya (inceleme)” şeklinde olacaktır.

<sup>26</sup> Bilal YÜCEL, “Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş”, Maliye Dergisi, Sayı: 157, Temmuz – Aralık 2009, s.51.

<sup>27</sup> İoanna KUÇURADİ’nin katıldığı, CNNTÜRK televizyon kanalının 15.01.2014 tarihli “Aykırı Sorular” adlı programındaki söyleşisinden alıntılanmıştır.

## 2. Vergi İncelemesi Kavramıyla İlgili ve İlişkili Kavramlar

### a. Tetkik

Konunun başında da belirttiğimiz üzere günümüzde kullanılan anlamıyla, vergi hukuku literatürüne ilk kez beyan usulüyle girmiş bulunan vergi incelemesi kavramı 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda "tetkik" sözcüğüyle karşılanmıştır. Tetkik sözcüğünün aslı dilimize Arapça'dan geçen "tedkik" kelimesi olup "dikkat" kelimesinden türemiştir ve çoğulu ise "tedkikat" kelimesidir. Kelimenin anlamı "dikkatle araştırma, araştırılma, inceden inceye yoklama, inceleme" olarak verilmiştir<sup>28</sup>. Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlüğü (TDKGTS)'nde ise "tetkik" sözcüğünün karşılığı olarak "inceleme, araştırma" sözcükleri verilmiştir<sup>29,30</sup>.

5432 sayılı VUK<sup>31</sup>'un gerekçesinde belirtildiği üzere, yapılacak vergi reformunun başarılı olabilmesi ve yeni bir vergi anlayışı ile sistemin yerleşmesi, sağlam bir 'vergi tetkik cihazı'nın kurulmasına ve bu cihazın iyi işlemesine bağlanmıştır. Bunun sağlanma şartlarından birincisi olarak da şahsiyet sahibi "vergi tetkik unsuru" yani vergi tetkik elemanlarının yetiştirilmesi öngörülmüştür. Söz konusu gerekçede tetkik elemanından, o yıllarda bu iş için kullanılan "hesap uzmanı" kastedilmiş olup; bu unvan Fransızca "reviseur" sözcüğüyle eşleştirilmiştir<sup>32</sup>.

ŞEKER'in İYİBİL ve ARICA'dan aktardığına göre vergi denetim türlerinden birisi olan vergi tetkiki, "*Beyanname revizyonu ve yoklama işlemleri şeklinde, İdare'nin, memurlar eliyle veya denetim elemanları aracılığıyla, yükümlülerin kurallara uygun hareket edip etmediklerini, devamlı olarak tetkik etmesidir.*"<sup>33</sup>.

<sup>28</sup> Ferit DEVELLİOĞLU, **Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Yeniden Düzenlenmiş ve Genişletilmiş 1993 baskısı üzerine 24. Baskı, Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları, Sözlük Dizisi: 1, s.1054.

<sup>29</sup> **Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük (TDKGTS)**. Erişim: (25.10.2012)  
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.526fd106c817a8.09863084](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.526fd106c817a8.09863084)

<sup>30</sup> **Türk Hukuk Lûgatı**'nda da "inceleme" karşılığı verilmiştir. Haz. Türk Hukuk Kurumu, 3. Baskı, Ankara: Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü Yayını, Başbakanlık Basımevi, 1991, s.339.

<sup>31</sup> REGA: 15.06.1949 – 7233.

<sup>32</sup> 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Gerekçesi, s.5. Erişim: (05.01.2013)

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019tbmm08019080ss0175.pdf>

<sup>33</sup> Ali İYİBİL ve Nadir ARICA, **İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler**, Ankara: Fon Matbaası, 1985, s. 2. (Aktaran: Nezihe ŞEKER, s.18.)



Halen yürürlükte olan 04.01.1961 tarih ve **213 sayılı Vergi Usûl Kanunu (VUK)**<sup>34</sup>'nun "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının, "Yoklama ve İnceleme" başlıklı yedinci kısmının "Vergi İncelemeleri" başlıklı ikinci bölümünün "Maksat" başlıklı 134. maddesinin ikinci fıkrasında, "*İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fillî envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların **tetkikine de teşmil edilebilir.***" ifadesi geçmektedir. Kanun koyucunun burada hem inceleme hem de tetkik sözcüklerini kullandığı görülmektedir. Burada kullanılan tetkik sözcüğünün yerine inceleme sözcüğünün kullanılmasının iki nedeni olabilir: ya bir özensizlik mevzubahistir ya da farklı işlevleri karşılamak üzere, tetkik sözcüğüne inceleme sözcüğüne nazaran daha dar bir anlam yüklenmek istenmiştir. Nitekim "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usûl ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"<sup>35</sup>'te sadece bir kez "tetkik" sözcüğü kullanılmıştır. Yönetmeliğin 7. maddesinde, inceleme yapacakların incelemeye başlamadan önce kendilerine verilen görev yazısı ekinde, nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin belgeleri ve ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını "tetkik edecekleri" konusu düzenlenmiştir. Bu düzenleme, inceleme faaliyetinin kapsamı göz önünde tutulduğunda, yukarıda bahsettiğimiz ikinci nedeni doğrular gözükmemektedir.

## **b. Kontrol ve Kontrolör**

Vergi incelemesi kavramıyla ilgili olarak yukarıki paragraflarda andığımız 3840 sayılı ve 3843 sayılı Kanunlar'da göze çarpan bir diğer sözcük de "kontrol" sözcüğüdür. Söz konusu Kanunlar'ın 1940'lı yılların başlarında yürürlüğe girdiklerini göz önünde tutacak olursak, dildeki gelişmelere paralel olarak, batı dilleri kökenli "kontrol" sözcüğünün kullanılmasını yadırgamamak gerekir. Dilimize Fransızca "controlé" sözcüğünden geçen "kontrol" sözcüğünün karşılığı TDKGTS'de, "denetleme, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma"<sup>36</sup> olarak verilmiştir. Sözcüğün etimolojisi ise ortaçağda kullanılan Latince iki sözcüğün (contra+rotulus) birleşimine dayanmaktadır. "Contrarotulus" sözcüğü ortaçağda, hesapların kontrolüne

<sup>34</sup> REGA: 10-11 ve 12.01.1961 – 10703-10704-10705.

<sup>35</sup> REGA: 31.10.2011- 28101.

<sup>36</sup> TDKGTS. Erişim: (25.10.2012)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.52700c09ca1780.98206926](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.52700c09ca1780.98206926)

ilişkin bir yöntemi ifade etmektedir. Sözcük daha sonra Anglo-Fransızca’da kullanılan “contreroller” sözcüğüne dönüşmüş olup; günümüz İngilizce’inde de “kontrol etmek, denetlemek, kanıtlamak” anlamına gelen “control” olarak kullanılmaktadır<sup>37</sup>.

İşletme Bilimi açısından “kontrol”, bir şeyin doğruluğunu kayıt ve/veya belgeler aracılığıyla incelemek ve araştırmaktır. Kontrolde, işletme tarafından önceden belirlenmiş çeşitli normlar ve standartlara uyulup uyulmadığının araştırılması söz konusudur. Kontrol, genelde, işletme adına çalışanlar tarafından yapılmakta olup; sürekli bir faaliyettir<sup>38</sup>.

“Kontrol” sözcüğünün “vergi incelemesi” kavramıyla ilişkisini kurabilmek için bir sözcüğün anlamına daha bakmak gerekir ki o da “kontrolör” sözcüğüdür. “Kontrolör” sözcüğü kontrol etmek işini yapan kimse anlamına gelmektedir. TDKGTS’de bu sözcük, “denetçi” sözcüğüyle karşılanmıştır<sup>39</sup>. Türk Malî Tarihi’ne bakıldığında vergi incelemesiyle ilgili olmak üzere “kontrol ve kontrolör” sözcükleri yoğun bir şekilde ilk kez 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun<sup>40</sup> ile mevzuata girmiş ve kullanılmaya başlamıştır. Bu Kanun ile Maliye Vekâleti merkez ve taşra teşkilatı yeniden örgütlenmiş, Varidat Umum Müdürlüğü ve Tahsilat Müdürlüğü gibi birtakım müdürlük, heyet, müşavirlik ve komisyonlar kurulmuş ve “Varidat Kontrolörü<sup>41</sup>” ve “Varidat Kontrol Memuru”, “Kontrol Memuru” gibi yeni kadrolar açılmıştır. Merkez ve taşrada çalışacak olan kontrol memurları, Kanun’un 44. maddesine göre, varidat kanunlarında müfettiş ve tetkik memurlarına verilmiş bulunan hak ve yetkileri haiz olup; müdürlükçe verilen denetim işlerini yürütmekle görevlendirilmişlerdir. 2996 sayılı Kanun daha sonra 4286 sayılı Kanun’la<sup>42</sup> tâdil edilerek Varidat Umum Müdürlüğü, “Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü” ve “Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü”ne; bu Kanun da 4910 sayılı

---

<sup>37</sup> **Online Etymology Dictionary**. Erişim: (25.10.2012)

[http://www.etymonline.com/index.php?allowed\\_in\\_frame=0&search=control&searchmode=none](http://www.etymonline.com/index.php?allowed_in_frame=0&search=control&searchmode=none)

<sup>38</sup> Adem ALTAY “Bankaların Denetimi ve Gözetimi”, Adem KARAPINAR (ed.), **Bankaların Yönetimi ve Denetimi**, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın Nu.: 2746/1704, Ocak 2013, s.182.

<sup>39</sup> TDKGTS. Erişim: (25.10.2012)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.52700e44c91a97.47208414](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.52700e44c91a97.47208414)

<sup>40</sup> REGA: 05.06.1936 - 3322.

<sup>41</sup> N. ŞEKER’in belirttiğine göre bu kadroya atanalar, 1936 yılına kadar “Pul Müfettişi” unvanı ile görev yapmakta idiler. N. ŞEKER, s. 95.

<sup>42</sup> 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun. REGA: 14.08.1942 - 5184.

Kanun’la<sup>43</sup> değiştirilerek; “Maliye Vekâleti” “Maliye Bakanlığı”na, Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri de “Gelirler Genel Müdürlüğü”ne dönüştürülmüştür. İzleyen süreçte ise 1950 İkinci Büyük Vergi Reformu kapsamında yürürlüğe giren 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun’la<sup>44</sup> “Tahsilat Genel Müdürlüğü” “Gelirler Genel Müdürlüğü”nün merkez ve taşra teşkilatıyla birleştirilmiştir. Bakanlığın teşkilat yapısında yapılan değişiklikleri içeren bu kanunlardan 4910 sayılı Kanun’la, “Varidat Kontrolörlüğü” unvanı “Gelirler Kontrolörlüğü”ne dönüştürülmüş; 5655 sayılı Kanun’la yapılan birleştirme sonrasında da “Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri” kadroları, “Gelirler Kontrolörü” kadrolarına aktarılmıştır.

Öte yandan önceki başlıkta andığımız “tahakkuk teftiş memuru” ya da tahakkuk müfettişi olarak da kullanılan unvanlar ve kadrolar “tahsil teftiş memuru (tahsil müfettişi)” unvan ve kadrolarıyla birlikte yine 2996 sayılı Kanun’la “kontrol memuru” unvan ve kadrolarıyla değiştirilmiş olup; bu memurlar, özellikle Gelirler Genel Müdürlüğü taşra teşkilatında, vergi dairelerinden bağımsız ve Defterdarlığa bağlı olarak kontrol ve denetim işleriyle görevlendirilmişlerdir.

Daha sonraları “vergi kontrol memuru” olarak anılan bu kadro memurlarının unvanları 24.06.1994 tarih ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname<sup>45</sup> ve buna dayanılarak çıkartılan Yönetmelik<sup>46</sup> ile “vergi denetmeni” olarak değiştirilmiştir. Söz konusu Yönetmelik uyarınca vergi denetmenleri; Bölge Müdürlükleri, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar emrinde çalışmaya devam etmişlerdir.

Hem “gelirler kontrolörleri” hem de “vergi kontrol memurları (vergi denetmenleri)” Müdürlükçe verilen teftiş/denetim/kontrol görevlerinin yanı sıra vergi

---

<sup>43</sup> 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun. REGA: 07.06.1946 - 6327.

<sup>44</sup> REGA: 03.04.1950 - 7473.

<sup>45</sup> REGA: 24.06.1994 – 21970 (mük.).

Belirtmek gerekir ki bu KHK’dan önce çıkarılan 516 sayılı KHK (REGA: 16.09.1993 – 21700) ve dayandığı 3911 sayılı Yetki Kanunu (REGA: 27.06.1993 – 21620) Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olup (25.11.1993 ve 16.09.1993 tarihli kararlar); yerine 16.06.1994 tarih ve 4004 sayılı Kanun’a (REGA: 19.06.1994 – 21965) dayanan 19.06.1994 tarihli 543 sayılı KHK yürürlüğe girmiştir.

<sup>46</sup> 516 sayılı KHK’nın AYM tarafından iptali üzerine yürürlüğe giren 543 sayılı KHK’ya dayanılarak çıkartılan 26.11.1993 tarih ve 21770 sayılı REGA’da yayımlanan Yönetmelik de; 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı REGA’da yayımlanan “(mül.) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Görev, Yetki, Çalışma ve Atama Yönetmeliği (Vergi Denetmenleri Yönetmeliği)” ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bahse konu ettiğimiz Yönetmelik son Yönetmelik’tir.

inceleme yetkisini de haiz olmuşlar<sup>47</sup> ve özellikle taşrada, yoğun denetim faaliyetlerinde bulunmuşlardır. Nitekim 646 sayılı KHK ile de bu unvanlar “vergi (baş) müfettişi (yardımcısı)” unvanına dönüştürülmüştür.

ŞEKER’in İYİBİL ve ARICA’dan aktardığına göre vergi denetim türlerinden birisi olan vergi kontrolü, “vergi yükümlülerinin işlemlerinin meydana gelişi sırasında işlemlerin doğru, tam, düzenli olarak kayıtlara alınıp alınmadığının denetlenmesidir<sup>48</sup>”.

“Kontrol” sözcüğü, 213 sayılı VUK’un “Mükellefin Ödevleri” başlıklı ikinci kitabının “Defter Tutma” başlıklı ikinci kısmında da geçmektedir. Mükelleflerin defterleri tutma amaçlarının sayıldığı ilgili m.171, b.4. ve b.5’te, defterlerin, mükelleflerin ve üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek maksadıyla tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 257. maddede de vergi incelemesi ve kontrolleri sırasındaki mükellef ödevleri sayılmıştır. Kanun koyucunun burada vergi incelemesi ve kontrol kavramlarına, arada “ve” bağlacı olduğu için, eşit anlam yüklediği kanısındayız. Ancak ileride de işleyeceğimiz üzere günümüzde kontrol, vergi incelemesi araçlarından biri ve onun bir aşaması olarak anlam kazanmaktadır.

“Kontrol” sözcüğünün tedvin tekniğine uygun olarak kullanıldığı, olması gereken şekilde, amacı ölçüsünde ve bağlamında tanımlandığı, belki de ilk kanun 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu<sup>49</sup> olmuştur. Zira hem Kanun’un Tanımlar başlıklı 3. Maddesi’nde “Mali Kontrol”e ilişkin; “İç Kontrol Sistemi” başlıklı Beşinci Kısım’ında da “iç kontrol” ve “ön mali kontrol”e ilişkin; hem de ilgili Yönetmelik<sup>50</sup>,te birtakım tanımlama ve açıklamalar yapılmıştır<sup>51</sup>. Ayrıca 178 sayılı KHK’nın “Kontrolör, Uzman ve Denetmen Çalıştırılması” başlıklı 43. maddesinde Maliye Bakanlığı’nın Milli Emlak, Muhasebat gibi Genel Müdürlükleri

---

<sup>47</sup> 5432 sayılı eski Vergi Usûl Kanunu m.125’te, vergi inceleme yetkisini haiz oldukları açıkça belirtilmiştir.

<sup>48</sup> N. ŞEKER, s. 18.; Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi İncelemesi**, Yayımlanmış Doktora Tezi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, Yayın Nu: 127/8, 1979, s.4.

<sup>49</sup> REGA: 24.12.2003 - 25326.

<sup>50</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usûl ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. REGA: 31.12.2005 – 26040 (3. mük).

<sup>51</sup> Salâhaddin KARDEŞ, **Tüm Kamu İdarelerinin Bütçe ve Muhasebe Ansiklopedisi**, 2. Baskı, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın Nu: 2009/387, s.619-634.

kadrolarında “...bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yapmak üzere...” “Kontrolör”, “Uzman” ve “Denetmen” çalıştırması konusu düzenlenmiştir.

### c. Murâkabe ve Murâkıp

Vergi incelemesi kavramıyla ilgili olan bir diğer sözcük ikilisi de “murâkabe” ve bu sözcükten çekimlenen “murâkıp/murâkıp” sözcükleridir. Sözcükler, Arapça “rakb” kelimesinden çekimlenmiş olup; DEVELLİOĞLU’nun Lûgati’nda, “murâkabe” için “bakma, gözetme, göz altında bulundurma”; “murâkıp” için ise “murâkabe eden, koruyan” açıklaması yapılmış ve XX. yüzyılın yeni kelimeleri (neologisme)’nden olan “denetleme, kontrol” ve “denetçi, kontrolör” sözcükleriyle karşılanmıştır<sup>52</sup>.

TDKGTS’de ve Medeni Hukuk Terimleri Sözlüğü’nde (1966) de “murâkabe” sözcüğüne karşılık olarak “denetleme” ve “denetim”; “murâkıp” sözcüğüne karşılık olarak da “denetçi” sözcükleri verilmiştir<sup>53</sup>.

Türk Hukuk Lûgati’nda “murâkabe” ve “murâkıp” sözcükleri daha ayrıntılı açıklanmıştır. “Denetleme” karşılığı verilen “murâkabe” sözcüğünün Almanca’sı “aufsicht, kontrolle ve überwachung”; Fransızca’sı “controlé” ve İngilizce’si de “control, supervision” olarak verilmiştir. Lûgat’ta, “murâkabe” sözcüğü, “geniş anlamda, devletin amme işleri üzerinde haiz olduğu idari ve siyasi nezaret hakkını kullanması; dar anlamda ise teftiş” olarak açıklanmıştır. Hakezâ “murâkıp” sözcüğüne karşılık olarak da “denetçi” sözcüğü verilmiştir. Sözcüğün Almanca’sı “aufsichtsbeamter, revisor, prüfer, kontrollleur”; Fransızca’sı “controleur” ve İngilizcesi de “supervisor, auditor” olarak karşılanmıştır. Sözcüğün açıklaması da “bilhassa hesap işlerini murâkabe etmek üzere tavzif edilmiş (görevlendirilmiş) memurlar” şeklinde yapılmıştır.

---

<sup>52</sup> DEVELLİOĞLU, s.684.

<sup>53</sup> TDK, Erişim: (01.11.2012)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.5273ba836c29f7.78034306](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.5273ba836c29f7.78034306)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.5273bf3f4a5167.15323803](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.5273bf3f4a5167.15323803)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.5273ba886d5213.31597502](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.5273ba886d5213.31597502)

29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı (eski) Türk Ticaret Kanunu<sup>54</sup>,nda “murâkabe” ve “murâkıp” sözcükleri çokça kullanılmış idi. Söz konusu Kanun’un 348. ve devamı maddelerinde “murâkıplar”, “özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin defterlerini, hesaplarını ve bilançoları ile kâr zarar hesaplarını tetkik ve murakabe etmek üzere tayin edilmiş kimseler” olarak tarif edilmişlerdir.

Murâkabe sözcüğü 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun’da “tetkik”, “teftiş”, “kontrol” gibi sözcüklerin yanında kullanılmış; bu durum ilerleyen yıllarda da devam etmiştir<sup>55</sup>.

5432 sayılı (eski) VUK ve 213 sayılı VUK’a baktığımızda, “murâkıp” ya da “murâkabe” sözcüklerine rastlayamamaktayız. Ancak kavramın vergi incelemesi kavramıyla ilişkisini 30.05.1933 tarih ve 2243 sayılı Mevduatı Koruma Kanunu<sup>56</sup> ile ihdas edilen “Bankalar Yeminli Murakıplığı” mesleğiyle kurmak mümkündür. 2243 sayılı Kanun’un 19. maddesinde işbu Kanun’un hükümlerinin uygulamasını gözetmek göreviyle yükümlendirilen Bankalar Yeminli Murakıpları, 23.06.1958 tarih ve 7129 sayılı (eski) Bankalar Kanunu<sup>57</sup> ile Maliye Vekâleti altında kurul olarak örgütlenmiş olup; ilerleyen yıllarda mesleğin önemi artmış ve kariyer meslek haline gelmiştir<sup>58</sup>.

Murâkabe sözcüğüne “inceleme, muhafaza ve kontrol etme ve gözetleme” anlamını yükleyen meslek mensupları, murakıplığı, “müfettişlikten farklı olarak hem denetleyen hem de muhafaza eden (gözetleyen) anlamlarını içerecek şekilde denetim yapan bir meslek” olarak tanımlamaktadırlar<sup>59</sup>.

Bankalar Yeminli Murakıpları’na 31.08.1979 tarihli ve 28 sayılı KHK<sup>60</sup> ile “Bankalar Kanunu’nda yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere” vergi incelemesi yapma yetkisi verilmiştir. Ancak bu yetki 70 sayılı KHK, 3182 sayılı<sup>61</sup> ve 4389 sayılı<sup>62</sup>

---

<sup>54</sup> REGA: 09.07.1956 – 9353.

<sup>55</sup> YÜCEL, s.51.

<sup>56</sup> REGA: 05.06.1933 – 2419.

<sup>57</sup> REGA: 02.07.1958 – 9944.

<sup>58</sup> Bankalar Yeminli Murakıpları Vakfı, “Dünden Bugüne”, Erişim: (01.11.2012)  
<http://bymvakfi.org.tr/sayfa.asp?goster=kategorialt&zMID=24>

<sup>59</sup> Bankalar Yeminli Murakıpları Vakfı, “Dünden Bugüne”.

<sup>60</sup> REGA: 31.08.1979 – 16740.

<sup>61</sup> REGA. 02.05.1985 – 18742.

<sup>62</sup> REGA: 23.06.1999 – 23734.

Kanunlar’la devam etse de 5411 sayılı Kanun’la kaldırılmış bulunmaktadır.

#### **ç. Teftiş ve Müfettiş**

İnceleme kavramıyla yakından ilişkili olan bir diğer kavram da “teftiş” kavramıdır. Zira yukarıda da belirttiğimiz gibi vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesine yönelik olarak çıkarılan 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde, vergi incelemeleri ve denetimleriyle görevli olmak üzere “vergi müfettişi” adıyla yeni kadrolar ihdâs edilmiştir. 646 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK<sup>63</sup>’nin Ek 29. maddesine dayanılarak çıkarılan “Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği<sup>64</sup>”nde Kurul’un görevlerine ilişkin olarak, inceleme, denetim, soruşturma ve teftiş yapmak ibareleri göze çarpmaktadır; ancak “teftiş” kavramının tanımı ne bu Yönetmelikte ne de ilgili diğer yönetmeliklerde verilmiştir. Kanun koyucunun vergi incelemesi ile teftiş kavramını ayırdığı açıktır; ancak, bize göre, bu ayırımı netleştirecek bir irdeleme yapılması gerekmektedir.

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki müfettiş sözcüğü Arapça’dan dilimize geçmiş olup; “fets” kökünden çekimlenmiş bir sıfattır ve ilk anlamı “teftiş eden”dir. Bu yüzden Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde açılan kadroların “vergi müfettişi” adıyla açılması Kurul’un faaliyet kapsamına göre daraltıcı bir adlandırma olmuştur.

DEVELLIOĞLU, “müfettiş” sözcüğünü, “araştıran; teftiş eden; bir işin düzenli, yolunda olup olmadığını anlamak için o işin etrafıca üzerinde durmakla vazîfeli bulunan kimse” olarak açıklamıştır. “Teftiş” sözcüğünü ise “gereği gibi sorup araştırma; sorulup araştırılma; bir işin doğrusunu bulmak için her tarafı arayıp tarama; muayene, kontrol” olarak açıklamıştır<sup>65</sup>. TDK Türkçe Sözlüğü’nde ise teftiş, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma; denetleme; denetim”; müfettiş de “bir kuruluştaki işlerin konu ve tüzüklere uygun olarak yürütülüp

<sup>63</sup> REGA: 14.12.1983 – 18251 (mük.).

<sup>64</sup> REGA: 31.10.2011 – 28101.

<sup>65</sup> DEVELLIOĞLU, s.712 ve 1059.

yürütülmediğini denetleyen kimse; denetmen” olarak açıklanmıştır<sup>66</sup>. Türk Hukuk Lûgatı’nda teftîş, “murakabe sözcüğüyle eşit anlamda değerlendirilmiş, kamu ve özel hukuk kurum ve kuruluşlarının kamu menfaati noktasından kanun, tüzük ve statülerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesi” olarak tanımlanmıştır. Sözcüğe Almanca’da “Beaufsichtigung; Inspektion”; Fransızca ve İngilizce’de de “inspection” karşılıkları verilmiştir<sup>67</sup>.

Teftiş kavramı kamu hukuku ve kamu yönetimi alanına ilişkin ve bu alan orijinli bir kavramdır. “Zira (hemen hemen) bütün bakanlıkların teşkilat kanunlarında teftiş kurullarına yer verildiği, bakanlık teşkilatı dışında örgütlenmiş bazı kamu kurumlarının kuruluş kanunlarında veya ana sözleşmelerinde de teftiş kurullarının bulunduğu görülmektedir<sup>68</sup>.”

Köklü bir tarihi olan Maliye Bakanlığı, bugünkü yapısına gelene kadar belli aşamalardan geçmiştir. Özellikle II. Meşrutiyet Dönemi (1908 – 1922), Malî İdare’nin yeniden kurulduğu ve bugünkü malî idarenin temellerinin atıldığı bir dönem olmuştur. 22 Ocak 1880 tarihinde yayımlanan “Maliye Nezareti Heyeti’nin Teşkilatıyla Vezaifini Şamil Nizamname” ile “Maliye Nezareti Teşkilatı” yeniden düzenlenmiştir. Günümüzdeki mali idarenin çekirdeğini oluşturan teşkilatın teşkil edildiği söz konusu Nizamname ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” heyeti de kurulmuş, 646 sayılı KHK ile kapatılana kadar, Maliye Teftiş Kurulu’nun ilk nüvesini oluşturmuştur<sup>69</sup>.

İzleyen süreçte Türkiye Cumhuriyeti kurulmuş, devlet teşkilatına ve bu arada maliye teşkilatına ilişkin birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Nihayet, “18.05.1929 tarih ve 1452 sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun<sup>70</sup>”un ek cetvelleriyle devlet teşkilatının tamamı ve bu arada Maliye Vekâleti’nin de merkez ve taşra teşkilatı yeniden düzenlenmiş ve adlandırılmıştır<sup>71</sup>.

---

<sup>66</sup> TDK, **Türkçe Sözlük**, c.ii, 9. Baskı, Ankara: TDK Yayınları, Yayın Nu.: 549, s.1603 ve 2167.

<sup>67</sup> **Türk Hukuk Lûgatı**, s.330.

<sup>68</sup> YÜCEL, s.48.

<sup>69</sup> İhsan Bahri BELLEK, “Osmanlı’dan Günümüze Mali İdare Reformları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 263, Ağustos 2010.

<sup>70</sup> REGA: 30.06.1929 – 1229.

<sup>71</sup> BELLEK, a.g.m.



Bakanlıkların kuruluşuna ve teşkilatlanmasına ilişkin düzenlemeler, izleyen yıllarda da devam etmiştir. 1980’li yıllara gelindiğinde, 13.09.1946 tarih ve 4951 sayılı Bakanlıklar Kuruluşu Hakkında Kanun<sup>72</sup> ve bu Kanun’da yapılan değişikliklerin o günün kamu hizmetlerinin ihtiyaçlarını karşılayamamakta olduğu gerekçesiyle<sup>73</sup> 174 ve 202 sayılı KHK’ların yerine 3046 sayılı Kanun<sup>74</sup> ihdas edilmiştir. Bakanlıkların kurulmasına; teşkilat, görev ve yetkilerine ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi amacıyla<sup>75</sup> yürürlüğe giren 3046 sayılı Kanun’un ikinci kısmının “danışma ve denetim birimlerinin görevleri” başlıklı dördüncü bölümünün “teftiş kurulu başkanlığı” başlıklı 23. maddesinde teftiş kurulu başkanlığının görevleri sayılmıştır. Halen yürürlükte olan Kanun’un ilgili maddesi şöyledir:

***Madde 23 – Teftiş Kurulu Başkanlığı, bakanın emri veya onayı üzerine bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:***

*a) Bakanlık teşkilatı ile bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek,*

*b) Bakanlığın amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmasını temin etmek amacıyla gerekli teklifleri hazırlamak ve bakana sunmak,*

*c) Özel kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.*

3046 sayılı Kanun birçok değişikliğe uğramış olsa da<sup>76</sup> bakanlıkların kuruluşu ve teşkilatlanması ile ilgili önemli bir Kanun’dur.

Bakanlıkların iç denetimiyle ilgili olan, inceleme ve soruşturmaların yapılmasını ifade eden teftiş kavramı bu yönüyle vergi incelemesinden ayrılmaktadır.

---

<sup>72</sup> REGA: 17.09.1946 – 6410.

<sup>73</sup> 27.09.1984 tarih ve 3046 sayılı Kanun’un Gerekçesi. Erişim: (06.11.2012)

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c006/tbmm17006003ss0113.pdf>

<sup>74</sup> REGA: 09.10.1984 – 18540.

<sup>75</sup> 3046 sayılı Kanun m.1.

<sup>76</sup> Kanun, en son 08.06.2011 tarih ve 27958 (mük.) sayılı REGA’da yayımlanan 03.06.2011 tarih ve 643 sayılı KHK ile değişikliğe uğramıştır.

Belirtmek gerekir ki; “insan unsurunu içermesi”, “kamudan kamuya yönelen faaliyetler için kullanılması” ve “kamu görevlilerinin bireysel karar ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu aşan bir denetime, yerindelik denetimine tabi tutulması” gibi unsurları içeren teftiş kavramının, inceleme veya denetim gibi kavramlarla eş anlamlı kullanılması kavramlar arasındaki ince ayrımların ortadan kalkmasına neden olmaktadır<sup>77</sup>.

Maliye Bakanlığı ve ilgili birimlerin teftişini yapmaya yetkili olan Vergi Denetim Kurulu “Teftiş”in amacını: “teftişe tabi birimin gerek asli ve mali işlemlerini gerekse teşkilat yapısı ile insan ve maddî kaynaklarını, yerindelik/amaca uygunluk, hukuka uygunluk ve performans bakımından risk analizleri çerçevesinde değerlendirmek; sorunların çözümü ve iyi yönetişimin başarılması konusunda idareye yardımcı olmak<sup>78</sup>” olarak ifade etmiştir.

Bu minvâlde, Vergi Denetim Kurulu personeline teftiş sözcüğünden çekimlenen müfettiş unvanının verilmesinde de bu ayırımın atlandığı kanısındayız. Zira başta da belirttiğimiz gibi, nesnel bir değerlendirme yapılacak olursa, “Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği”nde ve 178 sayılı KHK m.20’de düzenlendiği üzere, Vergi Denetim Kurulu (VDK)’nun ve özelde “vergi müfettişleri”nin görevleri “...verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak” olarak sayılmış ve bu faaliyetler birbirinden ayrılmış iken teftiş eden anlamına gelen müfettiş unvanlarının kullanılması, yerinde olmamıştır.

Son olarak belirtmek gerekir ki 5432 ve 213 sayılı Vergi Usûl Kanunları’nda<sup>79</sup>; 178 ve 646 sayılı KHK’larda ve VDK Yönetmeliği’nde geçen teftiş sözcüğü idarenin iç denetimi anlamında kullanılmıştır; ancak VDK Yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılan 21.05.1964 tarih ve 11708 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan mülgâ “Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği”ne göre teftiş faaliyetinin açıklaması daha dar kapsamda olmuştur.

---

<sup>77</sup> YÜCEL, s.51-53.

<sup>78</sup> VDK, **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012**, Erişim: (01.05.2013)

[http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu\\_20513.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu_20513.pdf)

<sup>79</sup> “Vergi Hatalarının Meydana Çıkarılması” başlıklı m.119 b.3’te “*Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması*” cümlecığı içinde geçmektedir.

#### **d. Tahkikat ve Soruşturma**

Teftiş kavramına yakın ve onun alt kavramları olarak ifade edilebilecek “tahkikat” ve “soruşturma” kavramları da literatürde geçmektedir. TDK sözlüğüne bakıldığında “tahkik” sözcüğünün “soruşturma”nın karşılığı olarak; “tahkik”in çoğulu olan “tahkikat” sözcüğünün de “soruşturmalar”ın karşılığı olarak verildiği görülmektedir<sup>80</sup>.

Arapça “hakk” kökünden çekimlenen tahkik sözcüğü, “doğru olup olmadığını araştırma, meydana çıkarma; doğru, gerçek” anlamına gelmektedir. “Tahkikat” sözcüğü de “araştırmalar; soruşturmalar” sözcükleriyle eşleştirilmektedir<sup>81</sup>.

Hukukta “tahkikat” ve “soruşturma” ise daha çok ceza hukuku alanına ilişkin kullanılan bir kavram ve terimdir. Eski Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’na göre “suç işlemiş olmak zannı altında bulunan bir kimsenin suçla münasebeti derecesini meydana çıkarmak üzere zabıtaca takibine başlanmasından itibaren hükmün kesinleşmesine kadar geçireceği araştırma ve derinleştirme safhalarına şâmil bir tabir” olarak açıklanmakta iken<sup>82</sup>; 04.12.2004 tarih ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda<sup>83</sup>, “Kanun’a göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre” olarak açıklanmıştır. Bu anlamdaki soruşturma “adlî soruşturma”dır ve bu soruşturmayı savcılık makamı yürütmektedir. Terimin yabancı dillerdeki karşılıkları, Almanca: “untersuchung”; Fransızca: “instruction” ve İngilizce: “inquiry – trial – examination” olarak verilmiştir<sup>84</sup>.

Disiplin Hukuku alanında da aynı anlamda kullanılan “tahkikat” ve “soruşturma” sözcükleri bakanlıkların teşkilatlarına ilişkin mevzuatta da geçmektedir. Zira bakanlıkların ve çeşitli kamu idarelerinin teşkilatlanmasına ilişkin esasları belirleyen 3046 sayılı Kanun’un “Teftiş Kurulu Başkanlığı” başlıklı 23. maddesinde Başkanlığın, Bakan’ın emri veya onayı üzerine, Bakan adına, Bakanlığın ve bağlı ve ilgili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve

<sup>80</sup> TDK, **Türkçe Sözlük**, c.ii, s.2113-2114.

<sup>81</sup> DEVELLİOĞLU, s.1019; KARDEŞ, c.ii, s.1398

<sup>82</sup> **Türk Hukuk Lûgatı**, s.315.

<sup>83</sup> REGA: 17.12.2004 – 25673.

<sup>84</sup> **Türk Hukuk Lûgatı**, s.315.

soruşturmaları yürütmekle görevlendirildiği görülmektedir. Belirtmek gerekir ki burada söz konusu olan soruşturma daha çok “idari soruşturma (disiplin soruşturması)”dır.

Maliye Bakanlığı'nın iç denetimine ve idari soruşturmalarına ilişkin teftiş ve soruşturmaların da 646 sayılı KHK çıkana kadar Maliye Teftiş Kurulu tarafından gerçekleştirildiği bilinmektedir. 646 sayılı KHK sonrası bu görev Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na verilmiş bulunmaktadır. Yukarıda teftiş konusunda yaptığımız irdeleme ve saptamalar teftişin bir alt ayrımı olan soruşturma konusu için de geçerlidir. 646 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK m.20'de VDK'nın görevleri arasında, “teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak” görevleri sayılmıştır. Ancak ne burada ne de VDK Yönetmeliği'nde kavramın açıklaması/tanımı yapılmıştır. Öte yandan yine 178 sayılı KHK'nın “Görevlendirme Yasağı” başlıklı ek m.31'de “*Kamu kurum ve kuruluşları kendi görev alanlarına giren konularla ilgili araştırma, inceleme, soruşturma, kontrol, tetkik, tahkik, denetim ve benzeri işler için Vergi Müfettişlerinin görevlendirilmesini talep edemez.*” hükmüne yer verilmiştir. Burada kanun koyucunun, araştırma, inceleme, soruşturma, kontrol, tetkik, tahkik, denetim kavramlarını ayrı ayrı kullanarak birbirinden ayırdığı görülmektedir.

213 sayılı VUK'a bakıldığında “tahkik”, “tahkikat” ve “soruşturma” sözcükleri birkaç yerde göze çarpmaktadır. Bunların, yukarıda açıkladığımız “idari soruşturma” ve “adli soruşturma”dan farklı anlamlarda kullanıldığı da görülmektedir.

213 sayılı VUK'un “Vergi Mahremiyeti” başlıklı 5. maddesinde, mükelleflerin bilgi ve belgelerinin mahremiyetin istisnası ve yapılan adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak, talep edildiğinde verileceği hükme bağlanmıştır.

“Tahkikat” sözcüğü ise “Verginin Terkini” başlıklı VUK m.115'te “mahalli idare heyetlerinin yaptıracağı tahkikat”; “vergi karnesi” ile ilgili m.247'de “idari tahkikat” ve “ekim ve sayım” beyanı ile ilgili m. 245'te “vergi dairelerince yapılacak tahkikat” olarak idari soruşturma anlamında kullanılmıştır. Ancak yine “ekim ve sayım” beyanlarıyla ilgili olarak “Tahkik ve İhbar Ödevi” başlıklı VUK m.245'te geçen “tahkik” sözcüğü, “vergi incelemesi” anlamında kullanılmıştır. Zira m.245'te muhtar ve ihtiyar heyetlerinin, yapılan beyanların doğruluğunu “tahkik” edecekleri hüküm altına

alınmıştır. Bizce burada kastedilen “tahkik etmek işi” idari anlamdaki soruşturmadan ziyade, beyanların doğruluğunun incelenmesi söz konusu olduğu için, vergi incelemesi kavramına daha yakındır. Bu nedenle kavram birliğinin sağlanması açısından “tahkik” sözcüğü yerine inceleme sözcüğünün kullanılması daha uygun olurdu.

Son olarak belirtmek gerekir ki “tahkik” sözcüğü “muhakkık/muhakkik” sözcüğü ile personalize edilmektedir. Bu durumda tahkik eden kişiye “muhakkik” denilmektedir<sup>85</sup>.

### e. Revizyon ve Vergi Revizyonu

Dilimize Fransızca “révision” sözcüğünden geçmiş bulunan revizyon sözcüğü, “yeniden gözden geçirme; düzeltme; yenileme; yenilenme; inceleme; kontrol etme<sup>86</sup>” anlamlarına gelmektedir.

İsim türünde bir sözcük olan “revizyon” sözcüğünün fiil hali “revize etmek”tir. Sözcüğün kökeni Latince “revidere (re (again: tekrar) – videre (vision/to see: görmek/bakmak))” sözcüğüne dayanmaktadır ve “geliştirmek, iyileştirmek ya da düzeltmek amacıyla tekrar gözden geçirmek” anlamına gelmektedir<sup>87</sup>.

İşletme Bilimi’ne özgü bir terim olan “revizyon”, daha çok, finansal (malî) olayların incelenmesi ve denetlenmesi anlamında kullanılmaktadır<sup>88</sup>.

“İşletme Bilimi”nin Muhasebe alt dalında kullanılan bir denetim tekniği olan revizyon, kısaca ve kabaca, “muhasebe kayıtları üzerinde hatta kimilerine göre özellikle de muzaaf sistemde (çift kayıt esasında) tutulmuş muhasebe kayıtları/defterleri üzerinde ve sonradan yürütülen denetim<sup>89</sup>” olarak açıklanabilir. Özü itibarıyla revizyon, denetim, teftiş ve kontrol için zorunlu bir gözden geçirme olup; bu üç kavramın ortak alanıdır<sup>90</sup>.

<sup>85</sup> DEVELLİOĞLU, s.666.; TDK, **Türkçe Sözlük**, c.ii, s.1584.

<sup>86</sup> TDK, **Büyük Türkçe Sözlük**, c.ii, s.1859.

<sup>87</sup> **Online Etymology Dictionary**. Erişim: (14.11.2012)

[http://www.etymonline.com/index.php?allowed\\_in\\_frame=0&search=revise&searchmode=none](http://www.etymonline.com/index.php?allowed_in_frame=0&search=revise&searchmode=none)

<sup>88</sup> Maliye Bakanlığı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Yayın Nu.: 128 – 1967, Damga Matbaası, 1967, s.3-4.

<sup>89</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD), **Denetim İlke ve Esasları (Denetim)**, c.i, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul: Acar Basım, 2013, s.17.

<sup>90</sup> ALTAY, s.182.

Revizyonda, işletme faaliyetiyle ilgili olmak üzere, vesikalar üzerinden, muhasebe defterlerine kaydedilmiş muameleler tekrar gözden geçirilerek incelenmektedir. Bütün halinde veya sadece belirli olay ve uygulamalar için yapılabilecek bu revizyon, işlemlerin muhasebe kurallarına göre kaydedilip kaydedilmediğini; doğruluğunu ve düzenliliğini araştırmaya; tespit ve tasdik etmeye yöneliktir. Revizyonda ayrıca, yapılmış hata ve hileler varsa bunlar meydana çıkarılarak giderilmeleri ve düzeltilmeleri sağlanmaktadır. Revizyonla, işletme analizleri yapılarak; işletmenin malî ve iktisadi yönden durumu araştırılmakta ve tespit edilmektedir<sup>91</sup>.

Revizyonun, “geriye doğru sonradan yapılması” ve yapılmış olan kayıt ve işlemlerin muhasebe ilke ve normlarına uygunluğunu sorgulaması nedeniyle “eleştirel olması” özellikleri ön plana çıkmaktadır<sup>92</sup>.

Revizyon, “ vergi incelemesi dışında, kanunun yapılmasını emrettiği zorunlu revizyon”; “isteğe bağlı olarak yapılabilecek ihtiyarî revizyon”; “revizyonu yapanların statülerine ve durumlarına göre, iç ve dış revizyon”; “revizyonun kapsamına göre, genel ve kısmi revizyon”; “işletmenin dönemlerine göre yapılan, kuruluş revizyonu, tasfiye revizyonu gibi özel revizyonlar” ve “vergi kanunlarına dayanılarak yapılan vergi revizyonu” gibi çeşitli türleri bulunmaktadır<sup>93</sup>.

Vergi kanunlarına dayanılarak yapılan vergi revizyonu, yukarıda da belirttiğimiz gibi, bir revizyon türüdür ve genel revizyonun sistem ve ilkelerine göre yürütülmektedir<sup>94</sup>. Literatürde vergi revizyonunun vergi incelemesiyle aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki vergi revizyonu, vergi inceleme yöntemlerinden biridir ve vergi incelemesinin bir alt ayırımıdır. Zira vergi incelemesinin “araştırma” ve “revizyon” olarak iki yönü bulunmaktadır. Revizyon, defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılırken; araştırmada, defter ve belgelerle bağlı kalınmamaktadır<sup>95</sup>. Vergi incelemesinde mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi

---

<sup>91</sup> Maliye Bakanlığı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, s.3.

<sup>92</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s. 117.

<sup>93</sup> Maliye Bakanlığı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**,s.34-36.;HUD,**Denetim**, c.i, s.122-124.

<sup>94</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.124.

<sup>95</sup> VUK m.134’te vergi incelemesinin maksadının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmek suretiyle, defter ve belgeye bağlı olmayan bir düzenleme yapılmıştır.

olaylar, kayıtlar ve mevzular, defter ve belgeler dışında, “yoklama”dan ve her türlü araştırmadan sağlanacak delillerden yararlanılarak tespit edilmektedir<sup>96</sup>.

Bu minvâlde, revizyon için defter ve belgelerin mevcudiyeti gereklidir; ancak gerçek ve geniş anlamda vergi incelemesi için ise mutlaka defter ve belgelerin mevcudiyeti aranmamaktadır. Zira, defter ve belgelerini kaybetmiş olan veya bunları ibrazdan kaçınanlar hakkında, değişik kaynaklardan toplanacak bilgilerin değerlendirilmesi suretiyle vergi incelemesi yapılabilmektedir<sup>97</sup>.

Belirtmek gerekir ki 5432 sayılı VUK m.124 ve 213 sayılı VUK m.134’ün ilk halinde, vergi incelemesinden maksadın “*defter, hesap ve kayıtlara (bu ibare 5432 sayılı Kanun’da yoktu) dayanılarak ödenmesi lazımgelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olduğu hüküm altına alınmış iken; 2365 sayılı Kanun<sup>98</sup>’la 213 sayılı VUK m.134 f.1, “*Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” olarak değiştirilmiştir. Kanun’un eski halinde vergi incelemesinin defter, kayıt ve belgelere dayanılarak yapılacağıının belirtilmesi, vergi incelemesini vergi revizyonuna yaklaştırmakta idi. Ancak 2365 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sonrası vergi incelemesi ile vergi revizyonu arasındaki fark daha da belirginleşmiştir.

Böylece vergi revizyonunun vergi incelemesi ile ilişkisini tespit etmiş bulunmaktayız. Günümüzde vergi inceleme elemanları vergi incelemesi faaliyetini yürütürken incelenen işlemlerin muhasebe kayıtlarına hatasız, hilesiz ve kanuni ölçülere uygun olarak aktarılıp aktarılmadıklarını araştırmaktadırlar. Bu anlamda vergi revizyonu “hata revizyonu”, “hile revizyonu” ve “kanuni ölçülere uygunluk revizyonu” olmak üzere üç kısma ayrılmaktadır<sup>99</sup>.

Vergi inceleme elemanlarının yürüttüğü faaliyetlerden ayrı olmak üzere, günümüzde yeminli malî müşavirlere verilmiş bulunan, bazı mükelleflerin vergi

---

<sup>96</sup> Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, Nisan 2006, s.433-434.; M. Kâmil MUTLUER, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 2011, s.86-87.

<sup>97</sup> ÖZBALCI, s. 434.

<sup>98</sup> REGA: 31.12.1980 – 17207 (mük.).

<sup>99</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.125-126.

idaresine sundukları beyanname ve belgelerin tasdikini kapsayan faaliyet ve işlemleri de “vergi revizyonu”na benzetmek mümkündür. Zira “tasdik”te doğruluk denetimi, kural olarak mükellefin defter, kayıt ve belgeleriyle sınırlı olduğu için; bu açıdan vergi incelemesinin vergi revizyonu yönüne benzetilebilmektedir<sup>100</sup>.

Türk Vergi Sistemi’nde uygulanmış bulunan bir revizyon çeşidi de “beyanname revizyonu”dur. Beyanname revizyonu, vergi incelemesinin bir yönünü teşkil etmektedir; ancak vergi dairesi yetkililerinin vergi incelemesi dışında yaptıkları<sup>101</sup> ve sadece vergi revizyonunun uygulanma biçimlerinden biri olarak nitelendirilmektedir.

Beyanname revizyonu, beyannameler ve eklerinin kapsamlı bir incelemeye girmeksizin beyanname ve eklerindeki eksik ve hataların saptanmasını kapsamaktadır. Bu faaliyet inceleme elemanlarınca yapılabileceği gibi vergi dairesi memurlarınca da yapılabilmektedir. Ancak memurların yaptıkları revizyonun sonucu, vergi incelemesinin sınırlarına giriyorsa memurların yetkileri bu noktada sona ermektedir<sup>102</sup>.

2996 sayılı Kanun’a dayanılarak çıkarılan “Vergi Dairelerinin Kuruluş ve Görev Yönetmeliği<sup>103</sup>” ve daha sonra 543 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK Ek m. 14’e dayanılarak çıkarılan “Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği<sup>104</sup>”nde, bağımsız vergi dairelerinde “tarama ve kontrol bölümü” oluşturulmuştu. Vergi dairelerine gelen beyannameler ve ekleri bu bölüm tarafından kontrol edilmekteydi. Ancak ilerleyen süreçte, 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun<sup>105</sup>’la mevzuatımıza giren “Elektronik Beyanname (E-Beyanname)” uygulamasıyla birlikte beyanname revizyonu uygulaması da işlerliğini yitirmiştir. Zira 5228 sayılı Kanun m.8 ile değiştirilen VUK (mük.) m.257 b.4 ile Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiş; Bakanlık da bu yetkisini 340, 346, 357, 367, 373, 376, 386 ve 405 sıra numaralı Genel Tebliğler’le kullanmış ve E-Beyanname sistemi uygulamaya geçmiştir.

---

<sup>100</sup> Oytun CANYAŞ, **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006, s.106.

<sup>101</sup> N. ŞEKER, s.23.

<sup>102</sup> N. ŞEKER, s.23.

<sup>103</sup> REGA: 07.12.1989 – 20365.

<sup>104</sup> REGA: 24.12.1994 – 22151.

<sup>105</sup> REGA: 31.07.2004 – 25539.



Sadece beyanname ve eklerine dayanılarak yapılan beyanname revizyonu, beyannamelerin vergi dairelerine elden verildiği dönemlerde, büyük oranda, vergi dairesi memurları tarafından gerçekleştiriliyordu. Söz konusu işlemler beyanname ve eklerinde ilk görünüşte göze çarpan usûl ve şekil hatalarının ve diğer maddi hataların tespitine ve bu hataların düzeltilmesi yönünde mükelleflerin uyarılmasına yönelik olarak gerçekleştirilmekteydi. Bununla birlikte beyanname revizyonu, vergisel işlemleri bağlamında riskli görülen mükelleflerin tespit edilmesi ve incelemeye sevk edilmesi için de bugünkü anlamda “risk odaklı veri analizi” faaliyetine de hizmet ediyordu. Ancak ne var ki mükelleflerin fiziki ortamda yerine getirmek zorunda oldukları birtakım yükümlülüklerin, para ve zaman maliyetlerini azaltmak ve kayıtdışı ekonomiyi asgariye indirmek amacıyla, elektronik ortama aktarılması için çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmaların temeli 90’lı yılların başında atılmış, ilerleyen süreçte 4108, 4369, 4731, 5228 sayılı Kanunlar’la Maliye Bakanlığı’na yetkiler verilmiş, Bakanlık da bu yetkilerini bir yandan alt yapı çalışmaları yaparak diğer yandan da alt mevzuatı çıkararak kullanmıştır<sup>106</sup>.

Belirtmek gerekir ki vergisel işlemlerin elektronik ortama aktarılması projesi oldukça geniş kapsamlı bir projedir ve her geçen gün daha da derinleştirilmektedir. Nitekim projenin özellikle kayıtdışı gelirlerin kayıt altına alınması kapsamında ilgili olmak üzere Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planları” yayımlamaktadır. Bunun yanında yine GİB, yayımladığı “Faaliyet Raporları”yla projenin yürütülmesine ilişkin bilgiler vermektedir.

GİB’in yayımladığı “(2011 – 2013) Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı”nında, gerçekleştirilecek eylemlerin amaçlarından biri de “denetim kapasitesinin güçlendirilmesi” olarak belirlenmiştir<sup>107</sup>. Söz konusu Plan’ın 1. Eylemi olarak “mükellef risk yönetimi projesinin tamamlanması ve vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin bu projeye bağlı olarak yapılması” öngörülmüş olup; projenin

---

<sup>106</sup> Erkan YETKİNER, “E-Belge, E-Kayıt, E-Defter, E-Beyanname, E-Denetim”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 301, Eylül 2006.

<sup>107</sup> GİB, **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011 – 2013)**, Erişim: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Kayit\\_Disi\\_Ekonomiyle\\_Mucadele\\_Stratejisi\\_Eylem\\_Planı\\_2011\\_2013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf) (18.11.2012)

GİB koordinatörlüğünde ve VDK sorumluluğunda yürütülmesi sağlanmıştır<sup>108</sup>.

VDK, “Vergi Denetim Stratejisi”ni şu şekilde açıklamaktadır: “*Vergi Denetim Kurulu, incelenecek mükelleflerin seçiminde ve mükelleflere ilişkin vergi denetim süreçlerinde, teknolojinin getirdiği yeniliklerden yararlanmaktadır. Kurul, risk analiz sonuçlarına bağlı olarak tespit edilen mükellef kitlesinin sürekli olarak ve etkin bir vergi denetimine tabi tutulması esasına göre çalışır. Mükellef kitlesinin tespitinde çeşitli kaynaklardan toplanan veriler tasnif edildikten sonra muhtelif analizlere tabi tutularak, elde edilen sonuçlara göre “çapraz kontroller” gerçekleştirilir. Bu analiz ve kontroller sonucunda mükellefler risk unsurlarına bağlı olarak gruplara ayrılmakta ve incelenmesi gereken mükellefler tespit edilmektedir. Kurulun vergi denetim stratejisi; mükellefi cezalandırmaya yönelik bir yaklaşımdan ziyade; mükellef beyanlarının, mükellefin hesaplarına uygunluğunun tespitine yöneliktir<sup>109</sup>.*”

Kurul, “Risk Odaklı Veri Analizi Stratejisi”ni ise şu şekilde açıklamaktadır: “*Gerçekleştirilecek görevlere ilişkin gerekli verilerin ihtiyaç duyulan ölçüde ve nitelikte elde edilmesi ve bunların sağlıklı şekilde analiz edilebilmesi vergi denetiminin temelini oluşturmaktadır. Vergi Denetim Kurulu'nda risk analizinin amacı sınırlı zaman ve kaynakların en uygun düzeyde kullanılarak denetim faaliyetlerinin verimliliğinin artırılmasını sağlamak, veri ambarında bulunan mevcut verilerin daha etkin bir şekilde analizlerde kullanılarak veri ambarının işlevselliğini arttırmaktır. Risk analiz sistemi ile incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçığı riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır<sup>110</sup>.*”

Özetlemek gerekirse vergi revizyonu ve onun bir türü olan beyanname revizyonu, vergi denetiminin ve daha özelde vergi incelemesinin bir parçasıdır. Vergi revizyonu, vergi incelemesi esnasında vergi incelemesine yetkililer tarafından kullanılan “hata”, “hile” ya da “kanuni ölçülere uygunluk” revizyonu gibi teknikleri ifade etmektedir ve mutlaka defter, kayıt ya da belgelere dayanılarak yapılmaktadır.

---

<sup>108</sup> GİB, **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011 – 2013)**.

<sup>109</sup> VDK, “Denetim Stratejisi”, Erişim: (18.11.2012)

<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo6QUtbogqxfQ==H7deC+LxBI8=&nm=1028>

<sup>110</sup> VDK, “Denetim Stratejisi”, Erişim: (18.11.2012)

<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo5WlQ0FBuLHNw==H7deC+LxBI8=&nm=1032>

Beyanname revizyonu ise daha çok, vergi dairesi memurları tarafından, beyanname ve eklerinin, şekil hataları ve maddi hatalar yönünden kontrol edilmesini ifade etmektedir. Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi E-Beyanname sisteminin devreye girmesiyle, bu anlamda beyanname revizyonu artık vergi dairesi memurları tarafından değil, elektronik ortamda kendiliğinden ve hızlıca yapılmaktadır. Durum böyle olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı elektronik uygulamaları her geçen gün geliştirmekte ve çeşitlendirmektedir. Buna GİB ve VDK da kendi yetki alanları ve sorumlulukları ölçüsünde dahil olmuştur. Bu minvâlde, beyanname revizyonunun işlevi değişmiş ve kapsamı da genişlemiştir. Söz konusu revizyon artık, mükelleflerin başta beyanname ve ekleri olmak üzere bütün bilgi ve belgelerini işleyerek vergi denetimlerinin risk analizi odaklı gerçekleştirilmesi şekline dönüştürülmüştür. GİB'in 2012 Faaliyet Raporu'nda, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'nın "mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplayıp işleyerek; vergilendirme, denetim, planlama ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele konularında veri sağladığı<sup>111</sup>" belirtilmiştir. Hakezâ VDK 2012 Faaliyet Raporu'nda da "Risk Analizi Şube Müdürlüğü'nün amacının mükellef ve mükellefiyetle ilgili her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle Risk Analiz Sistemleri oluşturmak; veri eşleştirmesine dayalı çapraz kontroller yapmak, risk analiz çalışmaları neticesinde riskli olduğu belirlenen mükelleflerle ilgili verileri vergi inceleme çalışmaları kapsamında vergi müfettişlerinin kullanımına hazır hale getirmek<sup>112</sup>" olduğu belirtilmiştir.

#### **f. Araştırma**

Vergi denetimi/inceleme ile ilgili mevzuatta, pek sık olmamakla birlikte, "araştırma" ve "analiz" sözcükleri de geçmektedir. Bize göre bu kavramların da vergi inceleme ile ilişkisini tespit etmek ve ondan ayırmak gerekmektedir. Çünkü "araştırma" ve "analiz" evreleri, vergi inceleme faaliyetinin birer parçasıdır ve onun temelini oluşturmaktadır.

---

<sup>111</sup> GİB, **Faaliyet Raporu (2012)**, Erişim: (01.06.2013)  
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf>

<sup>112</sup> VDK, **Faaliyet Raporu (2012)**, Erişim: (01.06.2013)  
[http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu\\_20513.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu_20513.pdf)

Öncelikle 646 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK'nın "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" başlıklı 20. maddesinde, Kurul'un görev ve yetkileri arasında "vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda 'araştırmalar' yapmak" da sayılmış bulunmaktadır.

Yine 213 sayılı VUK m. 134'te, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmıştır. Burada geçen "araştırma" sözcüğü vergi incelemesi faaliyetinin bir aşaması olarak ifade edilmiştir.

Bununla birlikte "araştırma" sözcüğü Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde, hem bilimsel araştırma anlamında (etüd) hem de delillerin araştırılması anlamında kullanılmaktadır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usûl ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>113</sup>'te de vergi incelemesi faaliyetinin bir aşaması olarak geçen araştırma sözcüğünden, incelenecek mükellefler hakkındaki her türlü araştırma olarak bahsedilmiştir. Ayrıca vergi incelemesine yetkililerin, incelenecek mükelleflere ait belgelerin ve vergi dairesindeki dosyalarının "tetkik" etmelerinden ve gerektiği takdirde, mükelleflerin faaliyet yürüttüğü sektörler, iş ve iş kolları ve çalışma şekilleri hakkında "araştırma" yapmalarından da söz edilmiştir.

Araştırma faaliyeti böylece, vergi incelemesi faaliyetinin bir aşaması/evresi ve unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca yine vergi incelemelerinin ve daha üst düzeyde vergi denetiminin kavramsal, hukuki ve işlevsel niteliğini zenginleştirmek için yapılan bütün bilimsel ve etüdsel araştırmaları da kapsamaktadır.

Başlıbaşına "araştırma" sözcüğünün seçildiği ve kullanıldığı bir başka yer de 178 sayılı KHK m.8'dir. Madde'nin "g" bendinde Maliye Bakanlığı ana hizmet birimi olan "Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK)" zikredilmiş olup; söz konusu birimin, 11.10.2006 tarih ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının

---

<sup>113</sup> REGA: 31.10.2011 – 28101.

Önlenmesi Hakkında Kanun<sup>114</sup>, un 19. maddesinde sayılan görevler ile çeşitli kanunlarla kendisine verilen görevleri yerine getireceğine hükmedilmiştir. 5549 sayılı Kanun kapsamına giren işlemlerle ilgili araştırma ve incelemeler yapmak ve yaptırmakla görevli olan MASAK, aklama ve terörün finansmanı suçlarının araştırılması ve incelenmesi konusunda da Cumhuriyet Savcıları ve diğer ilgili kurum, kuruluş ve birimlerle ilişki halinde çalışan bir birimdir. MASAK'ın 2012 Faaliyet Raporu'nda Kurul'un misyonu şu şekilde tanımlanmıştır: “Aklama ve terörün finansmanı suçlarının önlenmesi ve tespitine yönelik olarak; politika oluşturulması ve düzenleme yapılmasına katkıda bulunmak, hızlı ve güvenilir bir şekilde bilgi toplamak ve analiz etmek, araştırma ve inceleme yapmak, elde edilen bilgi ve sonuçları ilgili makamlara iletmek<sup>115</sup>.” Bu anlamda araştırma faaliyetinin bir amaca ve sonuca yönelik olarak yürütülen iş ve işlemler dizisinin bir parçası olduğu görülmektedir. Bu tanımlı vergi incelemesi faaliyeti kapsamında değerlendirmek de mümkündür.

Nitekim, İngilizcesi “research” Osmanlıca'sı “taharri” olarak karşılanan araştırma sözcüğü, TDK Sözlüğü'nde, “bir gerçeği ortaya çıkarmak, bir sorunu çözümlenmek ve eldeki verileri artırmak için bilimsel yöntem ve tekniklerden yararlanılarak yapılan düzenli çalışma<sup>116</sup>” olarak tanımlanmıştır.

### **g. Analiz**

“Analiz” sözcüğünün anlamı ve içeriğiyle ilgili kısa bir girişi yukarıda “revizyon” ve “beyanname revizyonu” konularını irdelerken yapmıştık. 646 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK m. 20'de VDK'nın görevleri arasında “her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibariyle analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” konuları da sayılmıştır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi Risk Analiz Sistemi ile incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçağı riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin

---

<sup>114</sup> REGA: 18.10.2006 – 26323.

<sup>115</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK), **Faaliyet Raporu (2012)**. Erişim: [http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/faalrap\\_2012.pdf](http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/faalrap_2012.pdf) (22.11.2013)

<sup>116</sup> TDKBTS, Erişim: (22.11.2013)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.528e62ee114041.03272998](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.528e62ee114041.03272998)

belirlenmesine yönelik analizlerin yapılması amaçlanmaktadır. Analiz sözcüğünün bir anlamı bu olmakla birlikte vergi incelemesi kavramıyla temas eden başka anlamları da bulunmaktadır.

Dilimize Fransızca “analyse” sözcüğünden geçen “analiz” sözcüğü “çözümleme; tahlil” anlamına gelmektedir<sup>117</sup>. İngilizce’deki karşılığı “analyse” olan sözcük; bir şeyle/konuyla ilgili daha fazla bilgi elde etmek için o şeyi/konuyu detaylı olarak incelemek anlamına gelmektedir<sup>118</sup>. Muhasebe biliminde analiz sözcüğü, genelde “malî tablolar analizi” faaliyetiyle ilgili olarak kullanılmaktadır. Nitekim VDK Yönetmeliği’nde de vergi müfettiş yardımcılığına giriş ve yeterlilik sınavları sorularının hazırlanacağı konular arasında “malî tablolar analizi” ve “finansal analiz teknikleri” sayılmıştır. Bunun nedeni, vergi incelemesine yetkililerin vergi inceleme faaliyetlerini yürütürken bu tekniklere de ihtiyaç duymasıdır. Vergi incelemesinde, eldeki finansal veriler ve malî tablolar analiz edilerek birtakım sonuçlar elde edilmektedir ki bu elde edilen sonuçlar mükellef hakkında vergi tarhına esas olan raporlarda birer dayanak ve gerekçe olarak kullanılabilir.

Aslında bize göre vergi inceleme elemanının yürüttüğü faaliyetler ve özellikle vergi revizyonu aşaması büyük oranda “analiz”e dayanmaktadır. Zira vergi inceleme elemanı elindeki bilgi, belge, defter ve kayıtları ve ayrıca topladığı diğer delilleri analiz ederek, çeşitli analiz yöntem ve teknikleri uygulayarak vergi doğurucu maddî olayları saptamaktadır. Hukuki nitelendirme ve yorumlama bundan sonra gelmektedir. Bu anlamda analiz ve kullanılan analiz yöntem ve teknikleri, vergi incelemesinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır.

---

<sup>117</sup> TDK, **Türkçe Sözlük**, c.i, s.106.

<sup>118</sup> CAMBRIDGE, **Advanced Learner’s Dictionary**, 2. Edition, Cambridge University Press, 2006, s.40.

### 3. Bir Çatı Kavram Olarak Denetim ve Vergi Denetimi

#### a. Genel Açıklama

Dil yaşayan bir gerçekliktir. Bu nedenle de dilin zaman içinde değişmesi kaçınılmazdır. Bu değişimin iyi mi yoksa kötü mü olduğu, değişimin dile etkisinin kısırlaştırıcı mı yoksa zenginleştirici mi olduğu/olacağı ayrı bir tartışma konusudur. Ancak ne var ki bireysel, toplumsal, kamusal, ekonomik vb. ilişkiler geliştikçe, derinleştikçe ve değiştikçe bu ilişkilerin sürmesine yarayan iletişim şekli de hem nitelik hem de nicelik olarak değişecek; iletişimin en önemli aracı olan yazılı ve sözlü dil de buna uyum sağlayacaktır.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız “tetkik”, “murakabe” gibi kavram ve adlandırmaların günümüzde eskisi kadar kullanılmıyor olmasının birçok nedeni olabilir. Bu nedenlerden en önemlisi dilin zamanla değişmesi, Türkçemizin etkileşim alanlarının ve etkileşimde bulunduğu yabancı dillerin farklılaşmasıdır. Zira önceleri Osmanlıca sözcüklerin dilimizdeki ağırlığı önemli bir yer tutarken; özellikle siyasi ve hukuki alanda, kaynağını Batı’dan alan devrimler ve reformlar yapıldıkça toplumsal hayat ve dil de buna göre şekillenmiş ve değişmiştir. Bu çerçevede Fransızca, İngilizce ve Almanca sözcük ve kavramlar da dilimize girmeye ve yerleşmeye başlamıştır. Her ne kadar Öztürkçe’nin korunması için çeşitli çalışmalar ve girişimler yapılsa da bu çalışmalar, dilin altında yatan yaşamsal olgu ya da durumlar yerine yalnızca sözcüklere karşılık bulmaya odaklanması nedeniyle, tam anlamıyla (beklenen) başarılı sonuçlara ulaşamamıştır.

Duruma konumuz özelinde bakacak olursak başta da ifade ettiğimiz gibi vergi incelemesiyle ilgili sözcükler zamanla birbirlerinin yerine kullanılmaya başlanmış; bununla da kalınmayıp artık sözlüklerde bile birbirlerinin eş anlamlısı olarak verilmeye başlanmıştır. Bu durumun sözcükler arasındaki nüansları yok ettiğini ve dili kısırlaştırdığını yukarıda da belirtmiş idik.

Günümüzde bütün bu sözcüklerin yerine “denetim”, “denetleme” gibi sözcüklerin kullanılması bize göre hatalıdır. Zira “denetim” kavramı artık olgusal bir durumu ifade etmektedir ve bir “çatı kavram”dır. Bunun böyle olduğunu, her ne kadar

açıkça ayırt edilemese de son yıllarda ihdâs edilen ve yürürlüğe giren kanunlarda ve onların alt mevzuatında da görmek mümkündür. Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu başta olmak üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu<sup>119</sup>, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu<sup>120</sup>, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu<sup>121</sup>, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu<sup>122</sup>, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu<sup>123</sup> vd. ilgili kanunlar ve bunların alt mevzuatları, 646 sayılı KHK ve özellikle konumuz özelinde, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te, “denetim” kavramı bir “çatı kavram” olarak kullanılmaktadır.

Aşağıda, bu ‘çatı kavram’ın niteliğini ve sınırlarını belirledikten sonra; bakışımızı vergi denetimi ve vergi incelemesine odaklamaya çalışacağız.

## **b. Denetim Olgusu ve Denetim Fonksiyonu**

Denetim sözcüğü gündelik yaşamın pek çok alanında değişik anlamlar yüklenerek sıkça kullanılan bir kavram; bununla birlikte adı konulmamış olsa da bireysel ve toplumsal ilişkiler içerisinde çok farklı şekillerde yaşam alanı bulabilen bir olgudur<sup>124</sup>.

İlk anda güvensizlik, baskı ya da otorite gibi olumsuz durum ya da durumları çağırıştıran denetim olgusu, hem bireyin hem de toplumun davranışlarını doğrudan etkileyebilmektedir. Söz konusu olumsuz durum, önceden tanımlanmış birtakım norm ya da kurallar dizgesine aykırılık hâlinin, bir yaptırımla sonuçlanma riskine işaret etmektedir ve bu riskin gereğidir ki bir savunma ihtiyacı doğmaktadır<sup>125</sup>. “Rotter’a göre birey, davranışlarını gerçekleştirme gücünü kendinde görüyorsa ‘içten denetimlilik’; bireyin davranışlarının şekillenmesinde bireyden daha baskın oranda dış etkenler etkili

---

<sup>119</sup> REGA: 14.02.2011 – 27846.

<sup>120</sup> REGA: 01.11.2005 – 25983 (mük.).

<sup>121</sup> REGA: 13.06.1989 – 20194.

<sup>122</sup> REGA: 30.12.2012- 28513.

<sup>123</sup> REGA: 19.12.2010 – 27790.

<sup>124</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.5.

<sup>125</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.5.



oluyorsa da ‘dıştan denetimlilik’ söz konusu olmaktadır<sup>126</sup>.” Her iki şekilde de içsel veya dışsal denetim mekanizmalarıyla gerçekleşen davranışların uygunluk ya da aykırılık karşılaştırması, önceden tanımlanmış bir içeriğe (kurallar dizgesi – normlar) göre gerçekleşmektedir<sup>127</sup>.

Öte yandan bireylerin toplumsal hayat içindeki birbirleriyle olan ilişkilerinin bir türevi olarak ortaya çıkan, kurallar ve normlar biçiminde somutlaşan dışsal denetim mekanizmaları, bireysel, örgütsel ve toplumsal davranışların da şekillenmesine hizmet etmektedir<sup>128</sup>. Nitekim toplumsal düzensizliğe karşı resmî ve biçimsel denetim araçlarına başvurulmaktadır<sup>129</sup>.

Bireysel denetim mekanizmaları ile toplumsal ilişkilerin hukuk kuralları olarak yansımalarıyla ortaya çıkan denetim işleyişleri arasında mekik dokuyan denetim olgusu, birçok veçhede varoluş alanı bulabilmektedir<sup>130</sup>. Biz burada denetim olgusunu, bireysel ve toplumsal davranış ve ilişkilerin büyük oranda kaynağını teşkil eden ekonomik ilişkilerin özel bir alanıyla (vergi alacağı – vergi borcu ilişkisi) ele almak; ancak “ekonomik denetim düzeni<sup>131</sup>” çerçevesinde konuyu sınırlandırmak ve irdellemek durumundayız. Çalışma konumuz kapsamında hukuk, özellikle de maddî hukuk kuralları denetim konusuna bakışımızı belirleyecek ve denetim kavramı, bir çatı kavram olarak, vergi borçlusunu (yükümlü/mükellef) – vergi alacaklısı (devlet) ilişkisi bağlamında ele alınacaktır<sup>132</sup>. Ancak konuyu bu yönde derinleştirmeden önce denetim kavramının genel bir çerçevesini çizmek gerekmektedir.

Denetim kavramı ilk evvelâ işletme bilimine daha özeldir de yönetim bilimine özgü bir kavram ve onun bir fonksiyonudur. İnsanların tek başlarına başaramayacakları amaçları bir grup çabasıyla gerçekleştirme gerekliliğinden doğan yönetme ihtiyacı, kâr

---

<sup>126</sup> Sezen ÜNLÜ (ed.), **Birey ve Davranış**, 3. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın Nu.: 2329/1326, Nisan 2013, s.82.

<sup>127</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.5.

<sup>128</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.5.

<sup>129</sup> Nadir SUĞUR (ed.), **İnsan ve Toplum**, 2. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın Nu.: 2387/1384, Ocak 2013, s. 66.

<sup>130</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.8.

<sup>131</sup> Tabiri ilk kez Mustafa AYSAN, Türkiye Barolar Birliği (TBB)’nin 27-28-29 Kasım 1975 tarihlerinde Ankara’da gerçekleşen “**Ekonomi-Hukuk Kongresi**”nde sunduğu, “Ekonomik Denetim Düzeni” isimli Tebliği’nde kullanmıştır. AYSAN, “Ekonomik Denetim Düzeni”, **Ekonomi-Hukuk Kongresi**’nde sunulan Tebliğ, TBB Yayınları, Yayın Nu.: 20, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, ss.170-195.

<sup>132</sup> HUD, **Denetim**, c.i s.8.

amacı güden/gütmeyen tüm örgütlerde, kamu kurumlarında, aile yönetiminden devlet yönetimine kadar gündelik yaşamın her kesitinde kendisini hissettirmektedir ve “yönetim faaliyeti” olarak uygulamaya girmektedir<sup>133</sup>.

Yönetim, bir grup insanın belirli amaçları yerine getirebilmesi için, birtakım araç ve gereçleri de devreye sokarak, etkin ve verimli bir şekilde kaynakların planlanması, örgütlenmesi, yöneltmesi ve denetlenmesini sağlayan sistemli bir süreç olarak tanımlanmaktadır<sup>134</sup>. Konusunu yönetim süreci ve örgütsel davranışlarla ilgili olgu ve olayların oluşturduğu yönetim bilimi, “planlama”, “örgütlenme”, “yöneltme” ve “denetim” fonksiyonlarından oluşan yönetim sürecini ve bu süreci yürüten örgütleri/işletmeleri derinlemesine inceleyen bir uzmanlık alanı, bir bilim dalıdır. Nitekim söz konusu örgütler, amaçlarına ulaşmak için planlar yapmakta, ellerinde bulunan işgücü dâhil bütün kaynakları planlara uygun bir şekilde organize etmekte, emir-komuta işlevini gerçekleştirerek örgüt mensuplarını amaçlar doğrultusunda harekete geçirmekte ve son olarak; sürecin plana uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini denetleyerek gerekli revizyonları yapmaktadırlar. Yönetim sürecindeki bu aşamalar, faaliyetler ve unsurlar yönetim biliminin ilk ayağını oluşturmaktadır<sup>135</sup>. Denetim fonksiyonu ve süreci de yönetim sürecinin önemli bir parçası olarak bu süreçte yerini almaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki her bir süreç ve fonksiyon da kendi içinde birçok sürece ve fonksiyona ayrılmaktadır.

Yönetim konusu, yukarıda tarif ettiğimiz süreçleri, aşamaları, fonksiyonları, faaliyetleri ve unsurları itibarıyla evrenseldir. Bu bağlamda, hem kamu kesimi hem de özel kesim için geçerlidir. Kamu kesimindeki yönetimi, özel kesimdeki yönetimden ayırmak için “kamu yönetimi” deyimini kullanılmaktadır. Türkiye’de ve Türkçe’de, Kara Avrupası’nda olduğu gibi, kamu yönetimine kısaca “yönetim” ya da “idare” denilmektedir. Hem hukuk alanında hem de yönetim bilimi alanında yaygın olarak kullanılan “kamu yönetimi”, düzenli toplumlarda kamu gücünün örgütlenmesini ve işleyişini içermektedir. Bu, her türlü devlet görevlerini ve örgütlerini içine alan bir

---

<sup>133</sup> Senem BESLER ve Özlem OKTAL(ed.), **Yönetim Bilimi I**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın Nu.: 2644/1611, Nisan 2012, s.3.

<sup>134</sup> BESLER ve OKTAL, s.3.

<sup>135</sup> BESLER ve OKTAL, s.6-7.

tanımlamadır<sup>136</sup>.

Bu aşamada, “kamu yönetimi” - “işletme yönetimi” ayırımına girmeden “denetim” fonksiyonu üzerine bazı genel açıklamalar ve tanımlamalar yapmak gerekirse:

Denetim, örgütteki faaliyetlerin önceden belirlenmiş amaç, hedef veya standartlara göre durumunu, uygulanan planların ve seçilen yolların doğruluğunu belirleme işlevi görmektedir<sup>137</sup>.

Bir yönetim işlevi olarak denetim, faaliyetlerin amaçlara, ortaya konulan yöntem, prosedür ve standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığını belirlemek ve gerektiğinde düzeltmeler yaparak işlerin amaç ve planlara uygun olarak yürütülmesini sağlamaya yönelik faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır. Denetim faaliyeti, iş ve işlemlerin “önceden”, “eş zamanlı olarak” ve “sonradan” denetlenmesini kapsayabilmektedir<sup>138</sup>. Denetim, kâr amacı güden işletmelerde bu amaca yönelik olarak yürütülen; kâr amacı gütmeyen örgüt, kurum ve kuruluşlarda ise kendi amaçlarına ulaşmak için yürütülen faaliyetlerin tümüne içkindir. Ancak denetim konusu, söz konusu faaliyetlerin çoğu ekonomik/finansal/akçal faaliyetler olduğu için işletmelerin muhasebe birimlerinde diğer örgüt ve kuruluşlarda ise malî işler bölümlerinde ayrı bir anlam ve önem kazanmaktadır.

Denetim faaliyetinin bir örgütün ya da işletmenin bütün iş ve işlemleri üzerinde ve her aşamada olabileceğini yukarıda tespit etmiş bulunmaktayız. Bizim bu noktada söz konusu edeceğimiz denetim alanı, başta da belirttiğimiz gibi, “malî ve hukuki denetim” alanıdır. Zira vergi denetimi ve incelemesi söz konusu olduğunda Devlet’in ihtiyaç duyduğu gelirlerin (vergilerin) önceden ihdas edilmiş bulunan kanunlar ve diğer ilgili mevzuatı gereğince doğru bir şekilde ödenmesini sağlamak için yapılan akçal ve idari denetim faaliyetleri gündeme gelmektedir. Öte yandan vergi ödemekle mükellef

---

<sup>136</sup> A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetim Hukuku**, 19. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 2003, s.1-2.; Tahsin Bekir BALTA, **İdare Hukuku I**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını,1970-72, s.3.

<sup>137</sup> S. Kadri MİRZE, **İşletme**, İstanbul: Literatür Yayınları, Mayıs 2010, s. 157.

<sup>138</sup> Barış BARAZ, **Yönetim Bilimi I** (ed. Senem BESLER ve Özlem OKTAL), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın Nu: 2644/1611, Nisan 2012, s. 102.

olanların çoğu, faaliyetlerini birer işletme faaliyeti içinde yürüttükleri için vergi denetimi ile ilgili ve ilişkili olduğu ölçüde malî denetim ve muhasebe denetimi, yalnızca vergisel yönüyle ilgi alanımıza girmektedir.

Bu noktada, denetim fonksiyonunu ve denetim kavramını ekonomik ve hukuki alana taşıdıktan sonra, kavramı bu odaktan irdelemeye çalışacağız.

### **c. Denetim: Tarihçe, Kavram ve Tanım**

Denetim, tarihsel kökeni çok eskilere uzanan, bir yandan ticaretin yaygınlaşması ve özellikle denizaşırılması, öte yandan devlet aygıtının örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan; ancak bugünkü anlamda siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik boyutlara sahip olan niteliğini demokratik gelişim sürecinde kazanan, dinamik ve sürekli değişime açık bir olgudur. Özel sektörde işletmelerin faaliyet alanlarının artması ve coğrafi yönden genişlemelerinin bir sonucu olarak özellikle Sanayi Devrimi'nden sonra önemini artıran bağımsız denetim işlevi, kamusal alanda, halka dayalı yönetim anlayışının uygulama alanı bulmasıyla birlikte XIII. yüzyıldan itibaren kurumsal bir nitelik kazanmaya başlamıştır<sup>139</sup>.

Denetim kavramı, tarihi kökeni itibarıyla bakıldığında, eski Mısır, Çin, Yunan (Atina) ve Roma uygarlıklarına dayanmaktadır. Denetim, kökü eskiye dayanan ve ilke ve esasları bu çerçevede oluşmuş bir uzmanlık alanıdır<sup>140</sup>. Denetim kavramının ve uygulamalarının tarihini Roma ve Çin İmparatorlukları'na dayandıracak önemli kanıtlar bulunmaktadır. Söz konusu kanıtlar, yetkili memurlarının devletlerin mali iş ve işlemlerini izleyerek ayrıntılı bir şekilde oluşturdukları ve sundukları raporlara dayanmaktadır. Bununla birlikte bazı bilim insanları ilk denetim uygulamalarının tarihinin daha da eskilere dayandığını savunmaktadır<sup>141</sup>. İsa'dan önce 3600 yıllarına uzanan, Mezopotamya bölgesindeki kayıtlara göre o zamanki kâtipler mali işlemlerin özetlerini hazırlardı. Söz konusu özetler ayrıntılı olarak incelenmiş, birbirleriyle

---

<sup>139</sup> Ömer KÖSE, **Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2. Basım, Mayıs 2007, s.1.

<sup>140</sup> Jeffrey RIDLEY and Andrew CHAMBERS, **Leading Edge Internal Auditing**, London and New York: ICSA Publishing/Prentice Hall, 1998. (Aktaran: David O'Regan, **Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes and Regulations**, Hoboken-NJ (USA): John Wiley & Sons. Inc., 2004, p.28.

<sup>141</sup> David O'Regan, **Auditor's Dictionary**, p.28.

karşılaştırılmış ve belirli anlamlar içeren nokta ve daire vb. işaretlerle işaretlenmiş kayıtlardan üretiliyordu. Kayıtların gözden geçirilmesi, karşılaştırılması ve doğrulanması için hazırlanmasına dayanan bu faaliyetler, denetmenlerin günümüzde de kullandıkları yöntemlerin temelini oluşturmaktadır<sup>142</sup>. Bu anlamda denetim, özellikle devletle ilişkili iktisadi faaliyetlerin denetimini kapsamaktadır ve uzun yıllar bu veçhede gelişmiştir.

Ancak yukarıki paragrafta da belirttiğimiz üzere Sanayi Devrimi'nden sonra Avrupa'daki ekonomik hareketler neticesinde devlet yapılarının yanında denizaşırı ticaret yapan tüccarlar da denetime ilgi ve ihtiyaç duymaya başlamışlardır. Söz konusu tüccarların ekonomik güçlerini giderek büyütmeleri sonucunda muhasebe bilgisine daha çok ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır<sup>143</sup>. Zira XIX. yüzyıl başlarında Batı Avrupa ülkelerinde, işletmelerin ortak ya da ortaklar tarafından yönetilemeyecek kadar büyümeleri ve aynı sermaye grubunun birden fazla kuruluşa sahip olması, işletmelerin yönetiminin ortaklardan ayrılmalarına yol açmıştır. Önceleri muhasebe mesleğinde iç denetim ağırlıklı bir oluşuma zemin hazırlayan bu durum; pay senetleri alım satımının giderek fazlalaşması ve sermaye piyasalarının kurulmaya başlamasıyla birlikte bağımsız ve dış denetimin ortaya çıkmasını sağlamıştır<sup>144</sup>.

Nitekim bütün bu gelişmelerin bir sonucu olarak da özellikle spekülasyonları ve hileli işlemleri önlemek için merkezi otoriteler, çeşitli denetim mekanizmaları geliştirmeye başlamışlardır<sup>145</sup>.

Sanayi Devrimi ertesinde gelişen ve “anonim şirketler” biçiminde büyümeye devam eden söz konusu büyük endüstri şirketlerinin tekelleşme eğilimleri ve iktisadi faaliyet ve ilişkilerin giderek karmaşıklaşması gibi etkiler yeni bir toplumsal farklılaşmaya yol açmış ve böylece toplumun her kesimi denetime ihtiyaç duyar hale gelmiştir. Nitekim bu ihtiyaç sonucundadır ki merkezi otoriteler, bu şirketlerin iş ve

---

<sup>142</sup> Laurence B. SAWYER and Gerald VINTEN, **The Manager and the Internal Auditor: Partners for Profit**, Haboken-NJ (USA): John Wiley & Sons. Inc., 1996, p.23.

(Aktaran: David O'Regan, **Auditor's Dictionary**, p. 28.)

<sup>143</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.11-12.

<sup>144</sup> Oktay GÜVEMLİ, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, c.iii, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 2000, s.307.

<sup>145</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.12.

işlemlerini başta kendileri (vergi gelirleri, haksız rekabetin önlenmesi vb.) ve şirket ortakları adına olmak üzere bütün toplum adına denetleme gücüne erişmişlerdir<sup>146</sup>.

Öte yandan yine bu dönemlerde, Avrupa’da başlayan halk hareketleri sonucunda “parlamento” kurumunun oluşması ve bu kurumun halk adına iktidarı denetleme işlevi kazanmasıyla birlikte, “kamusal denetim” olgusu da demokratik gelişmenin ayrılmaz bir ögesi olarak yol almaya başlamıştır<sup>147</sup>.

Denetimin bu uzun tarihinin yanında denetim teorisinin/disiplininin yeni bir ivme kazanarak günümüzdeki halini alışı II. Dünya Savaşı’nın sonuna rastlamaktadır. Zira bazı bilim insanları bu dönemdeki denetimi bireyler ve örgütler arasındaki güven ilişkisinin azalışının bir semptomu olarak tarif etmişlerdir. Söz konusu güven ilişkisinin azalışı çeşitli örgüt ve kurumların hesap verebilirliğini gündeme getirmiş ve bağımsız dış denetim fikrinin temeli böyle bir ortamda atılmıştır<sup>148</sup>. Denetim olgusu ve kavramı, ilerleyen süreçte, diğer bazı bilim insanları tarafından da çeşitli şekillerde ele alınmış ve işlevi sorgulanmıştır. Denetim, toplumsal ve politik ilişkilerin “olumsuz çağırışımı ve rahatsız edici” bir sonucu olsa da niteliği ve niceliği sürekli eleştirilmesine rağmen hemen hemen bütün kamu ve özel sektör örgütlerinin olmazsa olmaz bir parçası haline gelmiştir<sup>149</sup>.

Bugünkü terminolojide kullanılan “denetim” terimi, İngilizce’de “audit” sözcüğü ile karşılanmaktadır. Latince “auditus” sözcüğünden gelen “audit” sözcüğü, “duymak”, “dinlemek” anlamlarından gelmektedir<sup>150</sup>. Günümüzde denetçi anlamına gelen “auditor” sözcüğü ise ilk olarak 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır. Çoğu insanın okuma-yazma bilmediği bu dönemde kralın malvarlığını bilen denetçiler, kralın hizmetkârlarını kralın malvarlığını sayarken dinleyip hataları ve eksiklikleri kaydetmekteydiler. İşte bu şekilde dinleme yapan kişilere “denetçi/dinleyen (İng.:

---

<sup>146</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.12.

<sup>147</sup> KÖSE, s.2.

<sup>148</sup> A. Tom LEE, “A Stakeholder Approach to Auditing”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.9, No: 2, April 1998, p.217-226. (Aktaran: David O’Regan, **Auditor’s Dictionary**, p.28.)

<sup>149</sup> David O’Regan, **Auditor’s Dictionary**, p.28.

<sup>150</sup> **Online Etymology Dictionary**. Erişim: (28.11.2013)

[http://www.etymonline.com/index.php?allowed\\_in\\_frame=0&search=audit&searchmode=none](http://www.etymonline.com/index.php?allowed_in_frame=0&search=audit&searchmode=none)

auditor)”, faaliyete de “denetim (İng. audit)” denilmekte idi<sup>151</sup>.

İngilizce karşılığı “audit” olan denetim sözcüğünün Almanca karşılığı “prüfung”, Fransızca karşılığı da “audit”tir<sup>152</sup>.

Denetim, İngilizce sözlüklerde, “bir şeyi dikkatlice kontrol etme ve gözden geçirme; bir kişi ya da işletmenin finansal kayıtlarını dikkatlice inceleme<sup>153</sup>”, “bir işletmenin hesaplarının resmî olarak incelenmesi<sup>154</sup>”, “özellikle finansal hesap ve kayıtların resmî olarak incelenmesi ve doğrulanması<sup>155</sup>”; “vergi mükelleflerinin ve/veya onların muhasebecilerinin, rutin olarak ya da vergi kaçırma şüphesi üzerine defter ve kayıtlarının, beyanname ve bildirimlerinin, bağımsız denetçiler ya da vergi idaresi tarafından yürütülen inceleme (examination) ve doğrulama (verification) faaliyeti<sup>156</sup>” olarak açıklanmaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki “denetim” sözcüğüne yakın anlamlı, onunla ilgili ve ilişkili ve onu destekleyen, tamamlayan sözcükler olarak “analysis”, “check”, “examination”, “investigation”, “review”, “scrutiny”, “survey”, “verification”, “inspection”, “observation”, “supervision” gibi sözcükler de göze çarpmaktadır<sup>157</sup>.

Türkçe’de “denetim” ve “denetleme” sözcükleri eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. TDK Güncel Türkçe Sözlüğü’nde denetleme, “denetlemek işi; bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” olarak açıklanmaktadır<sup>158</sup>.

TDK İktisat Terimleri Sözlüğü’nde ise “denetim”, “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacıyla bir uzman birim tarafından kanıt toplama ve değerlendirme

---

<sup>151</sup> Donald H. TAYLOR and G. William GLEZEN, **Auditing: An Assertions Approach**, Willey and Sons, Press Seventh, p.12. (Aktaran: Şadi Can SARUHAN ve Müge Leyla YILDIZ, **Çağdaş Yönetim Bilimi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s.273.)

<sup>152</sup> **Türk Hukuk Lügatı**, s.401 ve 425.

<sup>153</sup> **Merriam-Webster Dictionary**, Erişim: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/audit> (30.11.2013)

<sup>154</sup> CAMBRIDGE, **Advanced Learner’s Dictionary**, p.73.

<sup>155</sup> Dictionary.com, (Erişim: <http://www.dictionary.reference.com/browse/audit?s=t> (30.11.2013))

<sup>156</sup> OECD (Centre for Tax Policy and Administration), **Glossary of Tax Terms**, Erişim: <http://oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (30.11.2013)

<sup>157</sup> **Thesaurus Dictionary**, Erişim: <http://www.thesaurus.com/browse/audit> (22.11.2013)

<sup>158</sup> TDK, **Güncel Türkçe Sözlük**, Erişim: (22.11.2013)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.52a47e9de09be5.18529006](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.52a47e9de09be5.18529006)

süreci<sup>159</sup> olarak açıklanmıştır.

Belirtmek gerekir ki denetim, günümüzde kullanılan anlam ve içeriğe ulaşana kadar, önceki paragraflarda kısmen açıkladığımız, belirli aşamalardan geçmiştir. Çağdaş misyonu, “verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda karşılaştırmalar yapılması ve değerlendirmelerden sonuçlara gidilmesi<sup>160</sup>” olan denetimi tanımlamak ve tasnif edebilmek için öncelikle denetime olan ihtiyacın nedenlerini ortaya koymak gerekmektedir.

Toplumlar ve örgütler gelişip büyüdükçe yapılan işlemlerin niceliği artmakta, nitelikleri karmaşıklaşmakta ve dolayısıyla karar alıcılara sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olma olasılıkları azalmaktadır. Bu nedenle güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyaç da giderek artmaktadır. Karar alıcılara sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olmaları her zaman mümkün olamayacağı için karar alıcılar, birtakım önlemler almak durumundadırlar. Açıklanan ve sunulan bilgilerin doğruluğunun araştırılması, doğru kararlar alınabilmesinin ilk koşuludur. Zira bilgilerin doğruluğunu araştırarak ve kanıtlayacak bir denetim, verilecek kararların sağlığını ve nesnellliğini arttıracaktır. Açıklanan ve sunulan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin saptanabilmesi için bunların denetlenmesi kaçınılmaz olmakla birlikte; bu denetlemenin (yalnızca) karar alıcılar tarafından yapılması mümkün değildir. Açıklanan ve sunulan bilgilerin karar alıcılar için güvenilir kabul edilebilmesi için mutlaka tarafsız ve bağımsız kişi ya da kişilerce denetlenmesi gerekmektedir<sup>161</sup>.

Denetimi çeşitli yönleriyle ortaya koyan çok sayıda tanıma rastlanmaktadır. Bununla birlikte, bu tanımlardan her biri denetimin farklı yönlerini ortaya koymaktadır<sup>162</sup>. Bu minvâlde, denetimi şu şekillerde tanımlamak mümkündür:

---

<sup>159</sup> TDK, **İktisat Terimleri Sözlüğü** (2004), Erişim: (30.11.2013)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.52a1cf35030954.50246675](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.52a1cf35030954.50246675)

<sup>160</sup> İbrahim Attila ACAR ve Hüseyin Güçlü ÇİÇEK, “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası ve Denetim”, **Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma** başlıklı XX. Türkiye Maliye Sempozyumu’nda (23-27 Mayıs 2005) sunulan Tebliğ, Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını, Ağustos 2005, Yayın Nu.: 1, s.355.

<sup>161</sup> Erdal KENGER, **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, (Erişim:

<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh221.doc> (22.11.2012))

<sup>162</sup> Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, 5.Baskı, Ankara:Seçkin Yay., Mart 2013, s.26.



Denetim, bir varlığın, borcun, faaliyetin, örgütün ya da finansal durumların bağımsız olarak gözden geçirilmesidir<sup>163</sup>.

Denetleme, belirli normlara bağlı olarak yürütülen bir değerlendirme sürecidir ve bir fikir ya da yargı ile sonuçlanır<sup>164</sup>.

Denetimde belirli normlara göre bir hareket ya da hareketsizlik, kararlar, edinimler, yetkili uzman personelin durum ve işlemleri karşılaştırma yapılarak incelenmekte ve soruşturulmakta olup; bu faaliyetin sonucunda elde edilen bulgular ilgililerin karar almasında onlara fikir vermektedir<sup>165</sup>.

Denetim, genel olarak, “bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemlene, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir<sup>166</sup>”.

Denetim, bir kurumun, kişinin ya da yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırmadır<sup>167</sup>.

Genel anlamda denetim, “işlemlerin yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara/ıkelere uygunluğunu araştırmak amacıyla uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemedir<sup>168</sup>”.

(Muhasebe) denetimi, “bir ekonomik birimin belli bir dönemine ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini saptamak için, finansal ve/veya

---

<sup>163</sup> David O'Regan, **Auditor's Dictionary**, p.27.

<sup>164</sup> Charles W. SCHANDL, **Theory of Auditing: Evaluation, Investigation and Judgment**, Houston-Texas, Scholar Book Co., 1978. (Aktaran: David O'Regan, **Auditor's Dictionary**, p.27.)

<sup>165</sup> David FLINT, **Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction**, London Macmillan, 1988, p.20. (Aktaran: David O'Regan, **Auditor's Dictionary**, p.27.)

<sup>166</sup> KÖSE, s.5.

<sup>167</sup> Figen ALTUĞ, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, Mart 2000, s.3.

<sup>168</sup> Hasan Basri AKTAN, “İşletmelerde Mali Denetim”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 149, Ocak 1994 ve aynı adlı makale Yaklaşım Dergisi, Sayı:13, Ocak 1994, ss. 16-23, s.16.

finansal olmayan işlemlerini kontrol etmek, araştırmak, incelemek ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir<sup>169</sup>”.

Denetim, “belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir<sup>170</sup>”.

Denetim, yasal, bilimsel ve düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen standartlardan hareket edilerek, işlemlerin ve uygulamaların bu standartlara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması, giderilmesi ve gelecekte risklerin doğmaması için yapılan, risk ve sistem bazlı proaktif incelemelerdir<sup>171</sup>.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi denetim, yönetim biliminin ana işlevleri arasında yer almaktadır ve bir örgütün amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespitine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır. Özü itibarıyla bir savunma mekanizması olan denetim, önceden tanımlanmış birtakım normlara aykırılık olasılığına yani denetim ihtiyacını doğuran bir riskin varlığına dayanmaktadır. Denetimin amacı, varsa hata ve/veya hileleri ortaya çıkarmak, yapılan işlemlerin kendi uygunluk kriterlerine göre yapılıp yapılmadığını tespit etmek ve aykırılıkların oluşmasını engellemek için ne gibi önlemler alınması gerektiğini belirlemektir. Yaşamın bütün alanlarında karşımıza çıkabilecek olan denetim, yalnızca vergi ile ilgili değil, işletme ve muhasebe ile de yakından ilgilidir ve bu anlamda, çağdaş bir hukuk devleti olmanın gereğidir<sup>172</sup>. Denetime ilişkin ayrımlara geçmeden önce çokça atıf yapılan bir denetim tanımına daha yer vermeliyiz. Belirtmek gerekir ki bu tanım, yukarıya aldığımız tanımlara göre daha kapsamlı ve genel kabul görmüş bir tanım olup; “muhasebe denetimi” bağlamında

---

<sup>169</sup> Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetimi**, 6. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayıncılık, Nisan 2012, s.23.

<sup>170</sup> A. Alvin ARENS ve K. James LEOBECKE, **Auditing: An Integrated Approach**, Press 3, 1984, New Jersey, S. I. (Aktaran: Vehbi KARABIYIK, “Yeminli Mali Müşavir Denetimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 168, Nisan 1987.)

<sup>171</sup> Tamer AKSOY, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s.39.

<sup>172</sup> Erkan ÇALGAN, Erkan MENTEŞE ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) yayını, Yayın Nu.: 113, 2008, s.33.

yapılmış bir tanımdır<sup>173</sup>.

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla söz konusu delillerin tarafsızca (nesnel biçimde) sağlanmasını (toplanmasını) ve değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir<sup>174</sup>.

Bu denetim tanımından çıkarılacak unsurlar şu şekilde sıralanabilir<sup>175</sup>:

-Denetim sistematik bir süreçtir ve bu süreç, delillerin (nesnel bir şekilde) sağlanmasını (toplanmasını) ve değerlendirilmesini (analiz edilmesini ve yorumlanmasını) içermektedir.

-Denetimin konusu, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların araştırılmasıdır.

-Denetim faaliyeti, önceden saptanmış ölçütler çerçevesinde yürütülür.

-Denetim sonuçları ilgi duyanlara sunulur; ki bu ilgi duyanlar, başta kamu olmak üzere bütün çıkar gruplarını kapsamaktadır.

Denetim tanımı konusunda, yukarıda bazılarını andığımız ilgili mevzuata bakıldığında, denetim deyişine çokça yer verilmesine rağmen çoğunda esaslı bir tanım yapılmadığı ya da sadece denetimin amacına yer verildiği görülmektedir. Biz bu bağlamda, mevzuatta bulunan birkaç denetim tanımına yer vermekle yetineceğiz.

---

<sup>173</sup> Tanım, Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association (AAA)) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi (Committee on Basic Auditing Concepts)'nin bir Raporu'nda (A Statement of Basic Accounting Concepts) yer almıştır. Tanımın orijinal hâli şu şekildedir: "Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested parties." AAA, "A Statement of Basic Accounting Concepts", Sarasota, FL: American Accounting Association, 1973. (Aktaran: David O'Regan, *Auditor's Dictionary*, p.27.)

<sup>174</sup> Tanımın çevirisi için şu kaynaklardan da yararlanılmıştır: Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010, s.11.; ÇALGAN ve diğerleri, **Denetim**, s. 33.; HUD, **Denetim**, c.i, s.9.; Melih ERDOĞAN, **Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.1.

<sup>175</sup> GÜREDİN, s.11-12.; HUD, **Denetim**, c.i, s.9-10; ÇALGAN ve diğerleri, s.34-35.

5018 sayılı Kanun m.63'e göre İç Denetim: *“kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir”* şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanun'un 68. maddesine göre Dış Denetim'in amacı ise: *“ Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır.”* şeklinde açıklanmıştır.

“Sayıştay Denetim Yönetmeliği<sup>176</sup>”nin 7. maddesinde denetim, *“kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

3568 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin<sup>177</sup> 48. maddesinde denetim, *“muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunu ve ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtlayan, araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışma”* olarak tanımlanmıştır.

Son olarak belirtmek gerekir ki 213 sayılı VUK'ta denetim deyişi çok sınırlı sayıda geçmektedir. Yoklama ile ilgili 127. maddenin son fıkrasında geçen<sup>178</sup>, denetim

<sup>176</sup> REGA: 17.12.2012 – 28145.

<sup>177</sup> REGA: 03.01.1990 – 20391.

<sup>178</sup> Söz konusu fıkra şu şekildedir: *“Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kurulunca belirlenir.”*

deyişini geniş anlamıyla değil, literatürde “yaygın ve yoğun vergi denetimi<sup>179</sup>” olarak geçen dar anlamıyla kullanılmıştır.

646 KHK ile yapılan düzenleme sonrasında ise hem 646 sayılı KHK’da hem de buna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerde denetim deyişinin çokça kullanıldığı görülmektedir. Ancak ne var ki söz konusu metinlerde denetime ya da vergi denetimine ilişkin bir tanım bulunmamaktadır. Ayrıca söz konusu metinlerde ‘inceleme’ ve ‘denetim’ ibarelerinin çoğu zaman birlikte kullanıldığı ve yer yer ‘inceleme’ ve ‘denetim’, ‘teftiş’ ve ‘soruşturma’ ibarelerinin de ayrı ayrı kullanıldığı görülmektedir.

VDK Başkanlığı **Faaliyet Raporu (2012)**’nda da “vergi incelemesi”, “teftiş” ve “soruşturma”ya ilişkin açıklamalar yapılmasına rağmen denetim ibaresinin yine, inceleme ibaresiyle birlikte kullanıldığı görülmektedir.

#### **ç. Denetim Türleri**

##### **(1) Genel Açıklama**

Denetim olgusunun yaşamın her alanında, hem bireysel hem de sosyal alanda, karşımıza çıkabileceğini yukarıda belirtmiş idik. Bu çerçevede denetim, genel anlamda yaşamın, özel anlamda da bireylerin, örgütlerin, işletmelerin, kurum ya da kuruluşların; devletin ve onun bütün organ ve birimlerinin faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için bir gereklilik hatta bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışma konumuz itibariyle denetimi ekonomik ve hukuki kapsamda irdelediğimiz ve irdeleyeceğimiz için, denetim türlerini de bu alanları esas alarak işlemek durumundayız. Ancak bundan önce denetim türlerine ilişkin bazı ayırmalara ve noktalara da değinmek gerektiği kanısındayız.

Ekonomik, hukuki, sosyal ve siyasi alanlardaki ilişkiler, ilişkilerin niteliğine ve taraflarına göre farklı bakış açılarına ve farklı değerlendirmelere ihtiyaç duyabilirler. Söz konusu ilişkiler tarafları itibariyle, siyasi alanı dışarıda tutacak olursak, “bireyler

---

<sup>179</sup> N. ŞEKER, s.26.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.138-139.; İsmet YURTERİ, “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Mayıs-Haziran 2012, Sayı:100, ss.255-270.

arasında”, “bireylerle özel işletmeler arasında”, “işletmeler arasında”, “örgütlerle bireyler arasında”, “örgütlerle örgütler arasında”; “devlet ile bireyler arasında”, “resmî kuruluşlar arasında” olabilmektedir. Denetim konusu da bu ilişkilerin taraflarına göre değişiklik gösterebilmektedir. Biz bu noktada öncelikle, konuyu zenginleştirmek adına, denetim konusuna farklı açılardan bakmak istiyoruz.

İşletme biliminde denetim fonksiyonuna yukarıda değinmiştik. Ticari bir özel işletmede temel amaç kâr elde etmek ve büyüme. Ancak bu amaca ulaşmada çeşitli araçların devreye sokulması, planlama yapılması, bir organizasyon kurulması ve gerçekleştirilen faaliyet, iş ve işlemlerin amaca ne ölçüde ulaşılabildiğinin denetlenmesi gerekmektedir. Buradaki denetim de malî, hukuki, idari ya da mesleki alanlarda söz konusu olabilmektedir<sup>180</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki her ne kadar özel ve kâr amacı güden birimler olsalar da bu işletmeler kamusal denetimin dışında değildirler. Zira bu işletmeleri, nitelik ve boyutlarına göre ticaret mevzuatı ya da vergi mevzuatı uyarınca, devlet de denetim ve gözetim altında tutmaktadır.

Kâr amacı gütmeyen örgüt, kurum ya da kuruluşlar için de yine denetim fonksiyonu geçerlidir. Zira örneğin toplum sağlığının iyileştirilmesine katkıda bulunmak için kurulmuş bir dernekte de derneklerin kurulmasına ve işleyişine ilişkin yasal mevzuata ne ölçüde uyulduğunun; amacına ulaşma yolunda gerçekleştirdiği faaliyet, iş ve işlemlerinin hukuk kurallarına ve dernek tüzüğüne ne ölçüde uyulduğunun denetlenmesi gerekmektedir. Burada da hukuki, idari ve malî denetimler söz konusu olabilmektedir.

Hakezâ spor kulüplerinde, vakıflarda, sivil toplum kuruluşlarında, sendikalarda, siyasi partilerde, meslek odaları ve kuruluşlarında, yüksek öğretim kurumlarında, yerel yönetim birimlerinde de hem yasal gereklilik olarak hem de kendi işleyişlerinin gereği olarak, kendilerine özgü denetim mevzuatı ve denetim sistemleri bulunmaktadır. Ya da örneğin araç trafiğinin sağlıklı ve hatasız bir şekilde işleyebilmesi için kamu idaresi trafik kolluğu aracılığıyla, taşıtları ve sürücülerini denetim ve gözetim altında tutabilmektedir.

---

<sup>180</sup> Ali ÖZTEKİN, *Yönetim Bilimi*, 5. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2012, s.114.

Öte yandan, kamu alanına baktığımızda karşımıza devlet, devlet organları ve bunların bütün birimleri çıkmaktadır. Bilindiği üzere Montesquieu'den kaynaklanan bir ayırma göre devletin üç fonksiyonu bulunmaktadır: yasama, yürütme ve yargı<sup>181</sup>.

Yasama fonksiyonu, genel ve soyut norm koyma, değiştirme ve kaldırma faaliyeti iken; yürütme (idare) fonksiyonu, genel ve soyut normların belli kişi ve durumlara uygulanması; yargı fonksiyonu da kısaca, hukuk kurallarının belli bir olaya uygulanması (ve böylece denetimi) faaliyetidir<sup>182</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Anayasası (AY) m. 7'ye göre yasama fonksiyonu (yetkisi) Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından yerine getirilir. Yasama organının ve yasama faaliyetinin denetimi de TBMM, kısmen Cumhurbaşkanı<sup>183</sup> ve Anayasa Mahkemesi<sup>184</sup> (AYM) tarafından yerine getirilmektedir.

AY m.9'a göre yargı yetkisini Türk Milleti adına kullanan bağımsız mahkemelerin denetimi dereceli yargılama sistemi çerçevesinde; mahkeme üyelerinin, hakim ve savcılarının denetimi de duruma göre Adalet Bakanlığı ve Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca yapılmaktadır. Bununla birlikte "yargısal denetim" denildiğinde ise kanunların, KHK'ların ve TBMM İç Tüzüğü'nün Anayasa'ya uygunluğunun; İdare'nin eylem ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun denetimi akla gelmektedir.

Yürütme fonksiyonuna baktığımızda ise karşımıza Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu ve İdare çıkmaktadır. AY m.125'e göre "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır."

İdare'nin durumunu değerlendirmek, aksayan yönlerini saptamak için çeşitli denetim yollarına başvurulmaktadır. Kamu yönetimi üzerindeki denetim, yönetsel (idari) kuruluşlar tarafından yapıldığı gibi yönetimin (idarenin) dışında yer alan kurum, organ ve/veya kuruluşlar tarafından da yapılabilmektedir. Bu kapsamda, idari kuruluşlar tarafından yapılan denetime "idari denetim", yasama organınca yapılan denetime

---

<sup>181</sup> Kemal GÖZLER, **Hukuka Giriş**, 6. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Eylül 2009, s.90.

<sup>182</sup> GÖZLER, s.90-91.

<sup>183</sup> AY m.104'e göre Cumhurbaşkanı'nın, kanunları tekrar görüşülmek üzere TBMM'ye geri gönderme yetkisi bulunmaktadır.

<sup>184</sup> AY m.148'e göre AYM, kanunların, KHK'ların ve TBMM İç Tüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler.

“yasama denetimi ya da siyasal denetim”, yargı yerlerince yapılan denetime “yargı denetimi”, kamuoyunu oluşturanlar tarafından yapılan denetime de “kamuoyu denetimi” denilmektedir<sup>185</sup>.

İdare'nin eylem ve işlemlerinin yalnızca hukuka uygun olması yetmemekte; bunların yerinde olması (kamu hizmetlerinin iyi, kamuya yararlı ve verimli olarak yürütülmesi) da gerekmektedir. Bu nedenle İdare üzerinde, biri “hukuka uygunluk” diğeri de “yerindelik” olmak üzere iki tür denetim yapılmaktadır. Yargı yerleri, kural olarak, hukuka uygunluk denetimini; diğer merciler ise hem hukuka uygunluk hem de yerindelik denetimini yapmaktadırlar. Ayrıca belirtmek gerekir ki söz konusu denetim yalnızca ulusal düzeyde değil uluslararası düzeyde de yapılmaktadır. Zira insan hak ve özgürlüklerinin çiğnenmesi durumunda ulusal düzeyde Kamu Denetçisi (Ombudsman)'ne ve AYM'ye; uluslararası düzeyde ise İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM)'ne başvuru yolları bulunmaktadır<sup>186</sup>.

Yürütmenin (İdarenin) yargı dışı yollardan denetimi, TBMM üye ve/veya parti grupları tarafından, bazen bireysel veya grup olarak, bazen de komisyonlar yoluyla: “soru”, “genel görüşme”, “meclis araştırması”, “meclis soruşturması”, “gensoru” yoluyla doğrudan; “dilekçe hakkı ve dilekçe komisyonu”, “TBMM İnsan Hakları İnceleme Komisyonu”, “Kamu Denetçiliği Kurumu” ve “Sayıştay” yoluyla da TBMM adına, dolaylı olarak gerçekleştirilmektedir<sup>187</sup>. İdarenin İdare tarafından denetimi ise “isti'taf yoluyla denetim”, “hiyerarşik denetim”, “idari vesayet denetimi”, “Bilgi Edinme ve Değerlendirme Kurulu tarafından denetim”, “Türkiye İnsan Hakları Kurumu tarafından denetim”, Cumhurbaşkanı'na bağlı olarak çalışan “Devlet Denetleme Kurulu tarafından denetim”, “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu<sup>188</sup>”, “Başbakanlık Teftiş Kurulu” ve “Bakanlıklar ve bağlı kuruluşların teftiş kurulları” tarafından denetim

---

<sup>185</sup> GÖZÜBÜYÜK, s.331.

<sup>186</sup> GÖZÜBÜYÜK, s.331.

<sup>187</sup> Anayasamızın ilgili maddeleri uyarınca ve ayrıca bkz. Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın ve Dağıtım, Eylül 2009, s.804-805.

<sup>188</sup> AY m.165'e dayanılarak ve 72 ve 233 sayılı KHK ve 3346 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun faaliyetleri 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile durdurulmuş olup; yine aynı Kanun ile Sayıştay'a devredilmiş bulunmaktadır.



şeklinde gerçekleştirilmektedir<sup>189</sup>.

İdarenin yargısal denetimi ise “Bölge İdare Mahkemeleri”, “Danıştay” ve “İlk Derece İdare ve Vergi Mahkemeleri” ve “Askeri Yüksek İdare Mahkemesi” tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>190</sup>.

## (2) Denetim Türleri ve Sınıflandırması

Literatüre bakıldığında, denetim faaliyetinin belirli sınıflandırmalara tabi tutularak türlerine ayrıldığı gözlemlenmektedir. Bu ayrımlar denetimin ait olduğu alana göre de farklılık gösterebilmektedir. Biz, yukarıda da belirttiğimiz gibi bu sınıflandırmayı, “ekonomik denetim düzeni” bağlamında ve vergi denetimi ve vergi incelemesinin bu sınıflandırma içerisindeki yerini tespit etmek amacıyla yapacağız. Ancak belirtmek gerekir ki AYSAN tarafından literatüre sokulan “ekonomik denetim düzeni<sup>191</sup>” başlığını “ekonomik, malî ve hukuki denetim düzeni” olarak alacağız.

Bilindiği gibi devletin bir bileşen olarak ekonomik sistem üzerindeki rolü tarihsel süreç itibarıyla azalsa da (devletin ekonomik faaliyetlerinin azaltılması); bu azalışın tam aksine, düzenleyici ve denetleyici rolü her geçen zaman daha da önem kazanmaktadır. Öyle ki birey ve birey topluluklarının ilişkilerini çeşitli ortak paydalar çerçevesinde düzenlemek, olası çatışmaları önlemek ve gerektiğinde zor kullanmak (müeyyide uygulamak) suretiyle ekonomik, siyasal ve toplumsal denge sağlama misyonunu yüklenen devletin temel görevlerinden birisi de denetimdir<sup>192</sup>. Devlet hem kendi ekonomik faaliyetlerini hem de özel teşebbüslerin ekonomik faaliyetlerini düzenleme ve denetleme ihtiyacı duymaktadır. Bu nedenledir ki devlet açısından kendisini finanse etmek (vergiler ve diğer gelirler aracılığıyla), vergilendirmede eşitliği sağlamak ve haksız rekabeti önlemek gibi amaçlarla yüklenilen kamu yönetimi ve denetim misyonu, özel teşebbüsler açısından da önceden koyulmuş kurallara uymak ve işletme için sağlıklı ekonomik veriler elde etmek amacıyla yüklenilen işletme yönetimi ve denetim misyonu; devlet açısından “ekonomik ve malî kamu denetimi” özel

<sup>189</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.806-811.

<sup>190</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.812-819.

<sup>191</sup> Bkz. 131 numaralı dipnotu.

<sup>192</sup> Cevdet ATAY, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1999, s.60-65.

teşebbüsler açısından da “muhasabe denetimi ya da finansal denetim” olarak zuhur etmektedir.

Bu çerçevede denetim, “denetimin amacı ve/veya konusu yönünden”, “denetçi ile denetlenen arasındaki hukuki (ya da örgütsel) ilişki yönünden veya denetçinin statüsüne ya da yararlanıcılarına<sup>193</sup> göre”, “yapılma zamanına göre” ve “yapılma şekline göre” olmak üzere kapsamlı bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir<sup>194</sup>.

**i. Denetimin Amacı ve/veya Konusu Yönünden Denetim:** “Malî (finansal) tabloların denetimi”, “uygunluk (uyum) denetimi”, “doğruluk denetimi”, “faaliyet (performans) denetimi” ve “özel amaçlı denetim<sup>195</sup>” olmak üzere dört türe ayrılmaktadır<sup>196</sup>. Buna göre:

- **Malî (Finansal) Tabloların Denetimi:** Mali Tabloların, düzenlenme ilkelerine, muhasabe usul ve esaslarına, yasalara (vergi mevzuatı ve diğer ilgili mevzuata) ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek; güvenilirliğinin ortaya konulmasına yönelik bir denetim türüdür<sup>197</sup>. Bu denetim türünde, denetlenen işletmenin finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bir görüş oluşturma amacı vardır. Tam denetim de denilen bu denetim, tam yılı kapsayan “sürekli denetim” ve ara dönemleri kapsayan “sınırlı denetim” olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir<sup>198</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu denetim, bütün çıkar grupları ve ilgi duyanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan “genel amaçlı” bir denetimdir<sup>199</sup>.

---

<sup>193</sup> İbrahim YUMUŞAK, “Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetim”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 375, Kasım 2012, ss.18-25, s.20.

<sup>194</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.15.; Korkut ÖZKORKUT, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**, Ankara: Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın Nu.: 478, 2013, s.4-8; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.28.; ALTUĞ, s.10.; İbrahim ORGAN, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, Ocak 2008, s.7.; ERDOĞAN, s.3.; GÜREDİN, s.16.; ÇALGAN ve diğerleri, s.35.; Atilla UYANIK, **Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme**, 1. Baskı, İstanbul Beta Basım Yayım, 2001, s.53.; AKTAN, a.g.m. s.16-17.; YUMUŞAK, s. 18-19.; ACAR ve ÇİÇEK, s.355-358.

<sup>195</sup> ORGAN, s.7.

<sup>196</sup> GÜREDİN, s.16-17.; HUD, **Denetim**, c.i, s.15.

<sup>197</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.15.

<sup>198</sup> ÖZKORKUT, s.4.

<sup>199</sup> GÜREDİN, s.16.

- **Uygunluk Denetimi:** Bu denetim türünde, kişi, örgüt ya da ekonomik birimlerin önceden konulmuş hukuk kurallarına ve işletme içindeki ya da dışındaki belli otoriteler tarafından konulmuş kurallara uygun davranıp davranmadıkları araştırılmaktadır. Bu niteliğiyle uygunluk denetimine, “usul denetimi” de denilmektedir. Bu denetim türünde öncelikle araştırılan konu, denetlenen birimin muhasebesinin ve finansal raporlarının durumudur. Bu kapsamda, muhasebe genel düzeni, işlemlerin kayıt düzeni ve ayrıca bilanço ve sonuç hesapları incelenmektedir<sup>200</sup>. Genelde iç denetçileri ya da kamu denetçilerini ilgilendiren uygunluk denetimi, mali tablolar denetimine de ışık tutmaktadır<sup>201</sup>.

- **Doğruluk Denetimi**'nde, ilişkili işletme ve kişiler nezdinde karşıt inceleme yapılarak; denetlenen işletmeyle ilgili bilgilerin doğruluğu, ilişkili işletme ve kişilerdeki bilgilerin doğruluğuyla karşılaştırılmaktadır. Yeminli Mali Müşavir (YMM) tasdiki (tam tasdik) olarak da bilinen vergisel denetim amacı güden bu tür denetimler uygunluk denetiminden daha kapsamlı bir nitelik taşımaktadır<sup>202</sup>.

- **Faaliyet (Performans) Denetimi:** Bu denetim türü, diğer denetim türlerine göre daha kapsamlı hatta en geniş kapsamlı denetim türüdür. Kısaca, kaynak kullanımının verimlilik, etkinlik ve tutarlılık ilkeleri açısından değerlendirilmesini ifade etmektedir<sup>203</sup>. Faaliyet denetimi işletmede önceden belirlenmiş olan hedeflere veya faaliyetlerindeki kaynakların kullanımlarına ilişkin beklentilerine ulaşıp ulaşılmadığını; kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmek üzere yapılmaktadır<sup>204</sup>. Faaliyet denetiminde işletmenin örgütsel yapısı, iç kontrol sistemi, iş akışları ve yönetim başarısı gözden geçirilmektedir<sup>205</sup>. Belirtmek gerekir ki faaliyet denetimi işletmelerde olduğu kadar kamu yönetiminde de önem arz etmektedir. Nitekim 5018 sayılı Kanun'la birlikte kamu idareleri için performans esaslı bütçeleme sistemi kabul edilmiş olup, performans programları, stratejik planlama ve faaliyet raporları aracılığıyla faaliyet/performans denetimine önem ve öncelik verildiği gözlemlenmektedir. Kamu yönetiminde faaliyet denetimi sayesinde kamuoyuna ve

---

<sup>200</sup> ÖZKORKUT, s.5.

<sup>201</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.15.

<sup>202</sup> ÖZKORKUT, s.5.

<sup>203</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.30.

<sup>204</sup> ÖZKORKUT, s.5.

<sup>205</sup> GÜREDİN, s.17.

dolayısıyla vergi veren yurttaşlara, kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının yanında kaynakların yerinde, zamanında, etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının da hesabı verilmektedir<sup>206</sup>.

- **Özel Amaçlı Denetim:** Belli bir bilgi kullanıcısı için belli konuda yapılan denetimdir. Örneğin, bankaların kredi vermeden önce yaptıkları denetim ya da bir açıdan, vergi denetimi özel amaçlı denetimlerdendir. Özel amaçlı denetimlerde denetlenecek bilgiler ve bunların karşılaştırılacakları ölçütler, denetimin amacına göre değişeceği için her denetim, farklı konularda uzmanlık gerektirmektedir<sup>207</sup>.

**ii. Denetçi ile Denetlenen Arasındaki Hukuki (ya da örgütsel) İlişki Yönünden, Denetçinin Statüsüne ya da Yararlanıcılarına Göre Denetim:** Denetçinin denetlenen kişi, kurum ya da örgütün personeli olup olmamasına ve yararlanıcılarına göre bir ayırım yapılmakta olup; türleri, “iç denetim” ve bağımsız dış denetim, kamusal dış denetim ve yüksek denetim gibi alt ayrımları bulunan “dış denetim”dir<sup>208</sup>.

- **İç denetim:** Kısaca ve kabaca, “işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcıların gerçekleştirdikleri iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş bilgilerin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin iç denetçiler tarafından araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi” olarak tarif edilmektedir<sup>209</sup>. İç denetimde amaç, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadıklarını, faaliyetlerin önceden belirlenmiş politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır<sup>210</sup>. İç denetim, belli bir organizasyonun kendi içinde, kendisine bağlı olarak ve bağımsız şekilde faaliyet gösteren “iç denetçiler” tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>211</sup>. Buradaki açıklama ve tanımlamalar daha çok, işletme yönetimi kapsamındadır. Ancak ne var ki iç denetim kavram ve müessesesi XX. yüzyılın sonlarından başlayarak günümüze kadar, “kamu yönetimi” anlayışında da

<sup>206</sup> ALTUĞ, s.14.

<sup>207</sup> Nurten ERDOĞAN “Bilginin Doğruluğu, Güvenirliği ve Bağımsız Denetim”, Ferruh ÇÖMLEKÇİ (ed.), **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın Nu.: 1585/839, Ekim 2004, s. 8.

<sup>208</sup> ACAR ve ÇİÇEK, s.356.

<sup>209</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.16.

<sup>210</sup> GÜREDİN, s.20.

<sup>211</sup> ÖZKORKUT, s.6.

benimsenmiş ve uygulanmaya başlamıştır<sup>212</sup>. Aşağıdaki paragrafta bu süreci özetlemeye çalışacağız.

İç denetim kavramı literatüre XX. yüzyılın ikinci yarısında girmiş ve kavram ve müessese hızlı bir şekilde benimsenmiştir. 1940'lı yıllara kadar kullanılan denetim aslında bugünkü dış denetim anlamında kullanılmaktaydı. 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA: Institute of Internal Auditors)'nün kurulmasından sonra, özellikle Enstitü'nün kurucularından olan Robert B. Milne tarafından ortaya atılan ve bağımsız, nesnel ve güvenilir bir faaliyet olarak temellendirilen bir kavram ve müessese olarak literatüre girmiştir<sup>213</sup>.

İç Denetçiler Enstitüsü zamanla bu kavramı işlemiş ve geliştirmiştir. Bu süreçte, "İç Denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliğ"i 1947 yılında, "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"nı da 1978 yılında yayımlamıştır. Önceleri özel kesim kuruluşları tarafından işletme yönetimi kapsamında benimsenen ve uygulanan müessese, 1970'li yılların sonlarından itibaren Anglo-Sakson ülkeleri başta olmak üzere diğer ülkelerin kamu yönetimleri tarafından da benimsenmeye ve uygulanmaya başlanmıştır. Bu süreçte Türkiye de kavrama ve gelişmelere kayıtsız kalmamıştır.

İlk defa 1994 yılında çeşitli eğitim programlarında kullanılmasıyla gündeme gelen iç denetim kavramı, 2000 yılında BASEL Komitesi<sup>214</sup> tarafından hazırlanan "Bankalarda İç Denetim" başlıklı belgenin kabulü ile uygulamaya girmiştir. Fakat iç denetim kavramı ve uygulamasının kamu yönetiminde yer alması asıl olarak 5018 sayılı yasanın yürürlüğe girmesiyle olmuştur<sup>215</sup>.

---

<sup>212</sup> David O'Regan, **Auditor's Dictionary**, p.147.

<sup>213</sup> David O'Regan, **Auditor's Dictionary**, p.147.

<sup>214</sup> *BASEL Komitesi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Uygulaması Komitesidir. İsviçre'nin Basel kentinde üç ayda bir toplanan Komite'nin bileşenleri, gelişmiş ülkelerin merkez bankaları ve/veya bankacılık düzenleme ve denetleme kurum ve kuruluşlarıdır. Komite 1975 yılından itibaren bankacılık sektörüne yönelik düzenlemeler yayımlamaktadır. 1988 yılında BASEL I uzlaşısı, 2004 yılında BASEL II uzlaşısı ve 2010 yılında da BASEL III uzlaşısı kabul edilmiştir.* Figen ZAİF, "Bankacılık Riskleri", Aydın KARAPINAR (ed.), **Bankaların Yönetimi ve Denetimi**, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın Nu.: 2746/1704, Ocak 2013, s.69.; Ayrıca bkz. Bank for International Settlements (BIS) web sayfası: (Erişim: <http://www.bis.org/bcbs/index.htm> (22.12.2013))

<sup>215</sup> TUNCER ve BİRELMA, a.g.m., s.11.

İç denetimin hem işletme yönetimindeki hem de kamu yönetimindeki işlevini ifade edecek şekilde, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından verilen tanım ise şöyledir<sup>216</sup>: “İç denetim, kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla; bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar.” Belirtmek gerekir ki bu tanım, yukarıda “**c. Denetim: Tarihçe, Kavram ve Tanım**” başlığında da verdiğimiz üzere, 5018 sayılı yasanın 63. maddesine de esas alınan tanımdır. ayrıca yine 5018 sayılı Kanun’un 66. ve devamı maddelerine göre kamu idarelerinin iç denetimlerinde koordinasyonu sağlamak , standartları belirlemek gibi görevleri yürütmek amacıyla “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” kurulmuştur.

Son olarak belirtmek gerekir ki iç denetim, kapsamlı olarak, her ne kadar uygulamaya geç girmiş olsa da; “**teftiş**” kavramı ve uygulaması iç denetimin bir türünü oluşturmaktadır.

- **Dış Denetim:** Öncelikle belirtmek gerekir ki dış denetim bazı kaynaklarda bağımsız denetim ve kamu denetiminden ayrı bir tür olarak gösterilmektedir. Biz burada bağımsız dış denetimi ve kamu denetimini dış denetimin alt türleri olarak işleyeceğiz. Buna göre dış denetim, iç denetimden farklı olmak üzere, geleneksel anlamda denetim olup; yukarıda denetime ilişkin verilen tanımlar dış denetim için de geçerlidir. Bununla birlikte günümüzde dış denetim, denetlenen işletme ya da kurumlardan bağımsız olan kişi ya da kuruluşlarca yapılan denetimi ifade etmektedir. Altını çizmek gerekirse dış denetimde önemli olan, “bağımsızlık”tır. İşletme, örgüt ya da kurumların dış denetime ihtiyaç duyma nedeni farklı farklıdır. Denetlenen birim ya da oluşum, denetim verilerinin objektifliğini artırmak, ilgililere (ör.: ortaklarına veya yatırımcılarına) güven sağlamak için ya da yasal zorunluluklar nedeniyle dış denetime ihtiyaç duymaktadır. Öyle ki bu yasal dış denetim zorunluluğu birtakım gerekliliklerin bir sonucu olarak da getirilmiş olabilir<sup>217</sup>. Bu bağlamda dış denetim, “bağımsız dış denetim” ve “kamu denetimi” olmak üzere iki alt türe ayrılmaktadır.

<sup>216</sup> TUNCER ve BİRELMA, a.g.m., s.11.

<sup>217</sup> David O’Regan, **Auditor’s Dictionary**, p.109.

**\*Bağımsız Dış Denetim:** Literatürde ve mevzuatta bağımsız denetim olarak geçse de dış denetimin bir türü olduğu için ve iç denetimde de görece bir bağımsızlık unsuru olduğundan, bu denetim türünü, “bağımsız dış denetim” olarak adlandırmak daha doğru olacaktır<sup>218</sup>.

Bağımsız dış denetim, kendi nam ve hesabına faaliyet gösteren serbest meslek erbabı olan kişiler ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar tarafından yapılmaktadır. Mevzuatta bu kişi ya da kuruluşlar “bağımsız denetçi” olarak adlandırılmaktadırlar. Bağımsız denetim, yasal zorunluluk gereğince kâr amacı güden veya gütmeyen işletmelerin ya da resmî kuruluşların<sup>219</sup> talebi üzerine ve bir sözleşme çerçevesinde gerçekleştirilmekte olup; mali tablolar denetimi, uygunluk ve faaliyet denetimlerini kapsamaktadır<sup>220</sup>. Söz konusu denetimin konusunu muhasebe kayıt ve verileri oluşturmaktadır. Bağımsız dış denetim faaliyetinde, söz konusu kayıt ve verilerin ilgili dönemin malî ve ticari işlemlerini doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak işlenip işlenmediği araştırılmakta olup; sonuçlar ilgililere raporlanmaktadır<sup>221</sup>. Bağımsız denetimde nihâi amaç, mali tabloların kullanıcılarına, işletme yönetiminin mali tabloları doğru ve dürüst bir şekilde hazırladıklarına dair makul ama kesin olmayan bir güvence vermektir. Ayrıca bazı durumlarda bağımsız dış denetim, işletmenin iç denetim sisteminin etkinliğinin araştırılmasını da kapsayabilmektedir<sup>222</sup>.

Öte yandan, mevzuata bakıldığında bağımsız dış denetim müessesesinin iki temel kanunda düzenlendiği görülmektedir. Bu kanunlar, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu<sup>223</sup>, dur. 6102 sayılı TTK’da kolektif şirket, komandit şirket gibi şahıs şirketlerinin ve anonim şirket, limited şirket gibi sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Şahıs şirketlerinde denetlemeye ilişkin düzenlemeler bir yana bırakılacak olursa; sermaye şirketlerinde denetlemeye ilişkin düzenlemeler, çağdaş sistemlere uygun şekilde yapılmıştır. 6102 sayılı TTK’da sermaye şirketlerine ilişkin, bağımsız denetim (m.397-

<sup>218</sup> ÖZKORKUT, s.6.

<sup>219</sup> GÜREDİN, s.19.

<sup>220</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.16.

<sup>221</sup> ACAR ve ÇİÇEK, s.357.

<sup>222</sup> YUMUŞAK, s.22.

<sup>223</sup> REGA: 30.12.2012 – 28513.

406) ve özel denetim (m.438-m.444) olmak üzere iki tür denetim düzenlemesi yer almaktadır<sup>224</sup>. Buna göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler, anonim şirketler, ayrı bir şirket türü olmamakla birlikte şirketler topluluğu, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir<sup>225</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki 6102 sayılı TTK m.397/4 gereğince bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir. Böylece daha önce Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan şirketler için uygulanmakta olan bağımsız denetimin kapsamı, 6102 sayılı TTK ile daha da genişletilmiştir. Bu minvâlde, 6102 sayılı TTK'da düzenlenen denetim ve denetleme hükümlerine ilişkin standartların belirlenmesi ve denetçilerin yetkilendirilmesiyle görevlendirilen “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu<sup>226</sup>” 660 sayılı kuruluş KHK'sında, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'ya dayanılarak çıkarılan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği<sup>227</sup>”nde ve 6362 sayılı SPK kapsamında, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ<sup>228</sup>”de yer alan “bağımsız denetim tanımı” ise şöyledir: “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*”dır.

**\*Kamusal Dış Denetim:** Statüsüne ya da yararlanıcılarına göre denetim ayırımında ikinci dış denetim türü kamu denetimi olarak da ifade edilen “kamusal dış denetim”dir. Bu noktada belirtmek gerekir ki “bağımsız dış denetim”de de aslında bir kamusal yönü bulunmaktadır. Zira bağımsız dış denetimin hem yasalarla öngörülmüş olması ve düzenlenmesi hem de TTK'ya ve SPK'ya tabi şirketlerin mali ve yönetsel bilgilerinin yararlanıcılarından birinin de kamu olması bunun en temel dayanağını oluşturmaktadır. Ancak kamusal denetim denildiğinde asıl anlaşılması gereken, devletin

---

<sup>224</sup> ÖZKORKUT, s.11.

<sup>225</sup> Mehmet Ali CEYLAN, “Ticaret Hukukunda Yeni Bir Denetim Anlayışı: Bağımsız Denetim”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 366, Şubat 2012, s.36.

<sup>226</sup> 06.04.2011 tarih ve 6223 sayılı Yetki Kanunu'na dayanılarak çıkarılan 660 sayılı KHK (REGA: 02.11.201 – 28103) ile kurulmuştur.

<sup>227</sup> REGA: 26.12.2012 – 28509.

<sup>228</sup> REGA: 12.06.2006 – 26196. (Not: Tebliğ çeşitli kereler değişikliğe uğramıştır.)



ve devlet kurumlarının kamu adına gerçekleştirdiği denetim faaliyetleridir<sup>229</sup>.

Yasama denetimi, yargı denetimi ve idari denetimde kamu denetimi, “ekonomik denetim düzeni”nde kamusal mali denetim olarak karşımıza çıkmaktadır. Kâr amacı gütsün ya da gütmesin işletme ve örgütlerin uzmanlaşmış kamu organlarınınca denetlenmesi anlamında kullanılan kamusal dış denetim, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kurum, kurul ve kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk, doğruluk ve faaliyet denetimlerini kapsamaktadır<sup>230</sup>. Kamu denetimleri kamu görevlisi olan kamu denetçileri ya da kamu adına denetim yapma yetkisi verilen kişi ya da kuruluşlarca<sup>231</sup> gerçekleştirilmektedir. Kamusal örgüt, kurum ya da kuruluşlara bağlı olarak ya da kamu adına çalışan denetçiler, kamu ya da özel işletmelerin yasalara ve bunların alt mevzuatına, devletin ekonomi politikalarına ve kamu yararına bağlılık derecelerini izlemekte ve denetlemektedirler<sup>232</sup>. Söz konusu denetçiler denetimler sonunda bağlı oldukları birimlere denetim süreci ve olaylarla ilgili raporlar sunmaktadırlar<sup>233</sup>.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’nun bankalar yeminli murakıpları ve uzman personeli aracılığıyla bankalar üzerinde gerçekleştirdiği denetim ya da 6102 sayılı TTK m.210 ve “Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik<sup>234</sup>” kapsamında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın, müfettişleri aracılığıyla ticaret şirketleri üzerinde gerçekleştirdiği denetim kamusal dış denetime örnek olarak verilebilir. Ancak kamusal dış denetime verilecek en iyi örnek çalışma konumuzun da kapsamına girdiği “vergi denetimi”dir. Kısaca ve kabaca, Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak çalışan Vergi Denetim Kurulu’nun, vergi müfettişleri aracılığıyla vergi mükelleflerinin vergi yasaları ve diğer yasal düzenlemelere uyup uymadıklarının denetlenmesi anlamına gelen vergi denetimi bir kamusal dış denetimdir. Bu konuyla ilgili açıklamaları ilerleyen başlıklarda daha ayrıntılı bir şekilde yapacağız.

---

<sup>229</sup> ÖZKORKUT, s.6.

<sup>230</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.17.

<sup>231</sup> Burada kastettiğimiz kişi ya da kurumlar, SMMM ve YMM gibi meslek mensupları ve bunların vergi bildirimlerinin ve beyannamelerinin hazırlanmasındaki ve tasdik edilmesindeki kamusal işlevleridir.

<sup>232</sup> GÜREDİN, s.21.

<sup>233</sup> ACAR ve ÇİÇEK, s.357.

<sup>234</sup> REGA: 28.08.2012 – 28395.

**\*Yüksek Denetim:** Yüksek denetimin, hem iç denetim hem de dış denetim türü olmakla birlikte; dış denetimin, parlamentolar adına yapılan denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle literatürde ayrı bir denetim türü olarak ele alındığı görülmektedir<sup>235</sup>. Bununla birlikte son yıllarda sürekli bir gelişme çizgisinde olan bu denetim türü, uluslararası literatürde artık yüksek denetim (*supreme audit*) olarak adlandırılmaktadır. Nitekim, 1953 yılında kurulan INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) çatısı altında uluslararası örgütlülüğe sahip yüksek denetime ilişkin ilkeler, yöntem ve teknikler bu organizasyon tarafından belirlenmektedir<sup>236</sup>.

Yüksek denetim, kaynağını Anayasa'dan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de donatılmış bulunan bağımsız ve özerk denetim kurum ve kuruluşlarınca parlamento adına gerçekleştirilen denetimleri ifade etmektedir<sup>237</sup>. Yüksek denetimde amaç ise kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak harcanması, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu olarak kullanılmasının sağlanması ve bunların düzeyini ölçmektir<sup>238</sup>.

Ülkemizde yüksek denetim faaliyetini Sayıştay yürütmektedir<sup>239</sup>.

**iii. Yapılma Zamanına Göre Denetim:** “Geriye doğru denetim”, işlemlerin tamamlanmasından ve finansal tabloların hazırlanmasından sonra gerçekleştirilen denetimi; “cari (sürekli) denetim”, doğabilecek riskleri ortadan kaldırmak ve gerekli önlemleri almak amacıyla, olayların doğduğu, işlem ve kayıtların yapıldığı anda veya bunların hemen ardından<sup>240</sup> gerçekleştirilen denetimi; ileriye dönük denetim ise proforma mali tabloların denetlenmesi ve bunlara ilişkin rapor düzenlenmesini ifade

---

<sup>235</sup> ACAR ve ÇİÇEK, s.358.

<sup>236</sup> KÖSE, s.17.; David O'Regan, **Auditor's Dictionary**, p.157.; Ayrıca bkz. INTOSAI Web sitesi: <http://www.intosai.org>

<sup>237</sup> ACAR ve ÇİÇEK, s.358.; KÖSE, s.17.

<sup>238</sup> KENGER, a.g.e.

<sup>239</sup> 2010 yılına kadar Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu da TBMM adına Kamu İktisadi Teşebbüsleri nezdinde yüksek denetim yapıyor iken; Kurul ve faaliyetleri 6085 sayılı Kanun ile Sayıştay'a devredilmiştir. Bkz. 188 numaralı dipnotu.

<sup>240</sup> Buna “ara dönem finansal tablolarının denetimi” ya da sınırlı denetim/inceleme de denilmekte olup; üç ay, altı ay gibi zaman periyodlarında gerçekleştirilmektedir. Bkz. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XX - No:22)” madde 4, bend (f).

etmektedir<sup>241</sup>.

**iv. Yapılış Şekline Göre Denetim:** Uluslararası standartlara göre yapılan “global denetim”; yasalar gereği yapılan “zorunlu denetim” ve “isteğe bağlı denetim” olarak tasnif edilmektedir<sup>242</sup>.

### (3) Denetim Türleri İçinde Vergi Denetimi ve Vergi İncelemesi

Denetim kavramına, denetim olgusuna ve denetim türlerine ilişkin ayrıntılı irdeleme ve açıklama yapmamızdaki amacımız vergi denetiminin ve daha özeldede vergi incelemesinin denetim olgusu ve ekonomik denetim düzeni içerisindeki yerini tespit etmektir.

Bu minvâlde olmak üzere, öncelikle kamusal mali denetimin ve vergi denetiminin tanımlanması gerekmektedir.

Genel anlamda kamusal mali denetim, kamu gelirlerinin, kamu giderlerinin ve kamunun malvarlığının denetimidir. Bu tanım biraz açılacak olursa kamusal mali denetim: devlet gelirlerinin toplanmasında, harcamaların gerçekleştirilmesinde ve devlet mallarının kullanılmasında, önceden belirlenmiş amaçlar doğrultusunda maliye bilimi esaslarına ve malî mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının denetimidir<sup>243</sup>. Literatüre bakıldığında mali denetimin, daha çok, kamu mali yönetiminin harcamalarla ilgili olan iç denetim alanına ve dolayısıyla yüksek denetimle (Sayıştay) ilgili dış denetim alanına özgü bir kavram ve terim olduğu görülmektedir. BAYAR’a göre son yıllara kadar sayman hesaplarının incelenmesi, raporlanması ve hükme bağlanması sürecinde ve hesap yargısı bağlamında tanımlanan mali denetim, yeni Sayıştay Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte düzenlilik denetiminin bir alt türü ve işlevi olarak tanımlanmıştır<sup>244</sup>. Kamu fonlarının alınması, muhafazası ve harcanmasında yürürlükteki mevzuata uygun olarak hareket edilip edilmediğini, mali tabloların önceden belirlenen usul ve esaslara göre hazırlanıp hazırlanmadığını ve hesapların

<sup>241</sup> ÖZKORKUT, s.6-7.; BARAZ, s.102-103.

<sup>242</sup> ÖZKORKUT, s.7-8.

<sup>243</sup> ALTUĞ, s.7.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.47.

<sup>244</sup> Doğan BAYAR, “Mali Denetim Nedir?”, **Yeni Maliye: Değişim Çağında Kamu Maliyesi**, Coşkun Can AKTAN, Ahmet KESİK ve Dilek DİLEYİCİ (ed.), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın Nu.: 2012/420, Ankara 2012, s.597.

doğruluğunun araştırılması suretiyle ilgililerin mali sorumluluklarının tespitine yönelik denetimi ifade eden “düzenlilik denetimi”; “malî denetim” ve “uygunluk denetimi” olarak iki şekilde gerçekleştirilmektedir<sup>245</sup>. Nitekim 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun “Tanımlar” başlıklı 2. maddesinde mali denetim, “*kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi*” olarak tanımlanmıştır.

Malî denetime ilişkin bu hususiyeti belirtmekle birlikte, daha açıkça ifade etmeliyiz ki; aslında kamusal mali denetim denildiğinde yasama, yürütme ve yargı erkleri ile kamu kuruluşları tarafından kamu gelir, gider ve mevcutları üzerinde gerçekleştirilen her türlü denetim kamusal mali denetim olarak anlaşılmalıdır<sup>246</sup>. Vergi gelirleri de kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturduğundan, vergi yükümlüleri ve diğer ilgililer nezdinde gerçekleştirilecek denetim de kamusal mali denetimin bir türü olan “vergi denetimi” olarak karşımıza çıkmaktadır.

Baştan belirtmek gerekir ki yukarıda ayrıntılı olarak irdelediğimiz üzere nasıl ki “denetim” çatı bir kavram ve olgu ise “vergi denetimi” ya da “vergisel denetim” de vergisel yönü bulunan bütün yoklamaları, incelemeleri, tetkikleri, teftişleri, kontrolleri ve diğer kavramları içine alacak şekilde çatı bir kavram ve olgudur. Ancak ne var ki literatüre bakıldığında, vergi denetiminin çoğunlukla vergi incelemesi ile eş anlamlı olarak ya da aynı anlama gelecek şekilde kullanıldığı görülmektedir<sup>247</sup>. Öte yandan, yine mevzuatta da vergi denetimine ilişkin kapsayıcı bir tanım verilmemiştir. Biz bu başlığı, vergi denetimine ilişkin bazı tanımlar verdikten sonra, kendi tanımımızı da verip; vergi denetiminin ve vergi incelemesinin denetim türleri itibarıyla yerini tespit ederek sonlandıracağız.

---

<sup>245</sup> İsmail Hakkı SAYIN, **Avrupa Birliği Sayıştay**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını, 1. Basım, Aralık 1998, s.24.

<sup>246</sup> AKTAN, a.g.m., s.17.

<sup>247</sup> ÖZBALCI, geniş anlamda vergi incelemesinin vergi denetimine tekabül eden bir deyim olarak kullanıldığını belirtmektedir. ÖZBALCI, s.433.; TUNCER ve YARALI’nın bakışı için bkz. 25 numaralı dipnotu.

Vergi denetimi, yönetimin ve yükümlülerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir<sup>248</sup>.

Vergi denetimi, vergilendirmeye ilişkin yasal düzenlemelerde yer alan hükümlere uyulup uyulmadığı, mali bilanço ve gelir tablosunda yer alan kârın ve buna bağlı olarak hesaplanan verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, işlemlerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılan denetimlerdir<sup>249</sup>.

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavramdır<sup>250</sup>.

Vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kanunlara uygun çalışmasını sağlamak ve mükelleflerin bildirim ve beyanlarının doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır<sup>251</sup>.

Bir uygunluk denetimi olarak vergi denetimi, işletmelerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadığının denetlenmesidir<sup>252</sup>.

Geniş anlamıyla vergi denetimi kavramı, vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile vergi yönetimi personelinin, gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını da kapsamaktadır<sup>253</sup>.

Vergi denetimini, “vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp tahsil işlemi ile sonuçlanan vergilendirme sürecinde, vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin kanunlara uygun hareket edip etmedikleri hususunda, gerekli delillerin toplanması ve toplanan deliller çerçevesinde değerlendirme yapılması” olarak tanımlamak

---

<sup>248</sup> İsmail CAN, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, Maliye Dergisi, Eylül-Ekim 1981, s.53.

<sup>249</sup> UYANIK, s.65.

<sup>250</sup> Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, İstanbul, 1995, s.214.

<sup>251</sup> Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2012, s.132.; Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s.291.

<sup>252</sup> Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, Nisan 2009, s.183.

<sup>253</sup> N. ŞEKER, s.7.

mümkündür<sup>254</sup>.

Vergi denetimi, “vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin, mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü” olarak tanımlanabilir<sup>255</sup>.

Vergi idaresinin yükümlüyü denetimi kavramı, vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergilendirmeye ilgili yasal düzenlemelere uyup uymadıkları, vergilendirmeye ilgili işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespitine yönelik olarak, vergi idaresinin yetkili memurları tarafından kamusal güce dayalı olarak yapılan ve hukuki sonuçlar doğuran devamlı kontrolleri ifade etmektedir<sup>256</sup>.

Yasal olarak bakıldığında vergi denetimi, sadece defter ve belgeler üzerinde yapılan bir denetim değil; VUK m.134’te de belirtilmiş olduğu üzere, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak üzere yapılan her türlü faaliyeti kapsamaktadır<sup>257</sup>.

Dış denetim yönü itibariyle vergi denetimi, vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin, vergi idaresi tarafından çeşitli teknikler ve yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin bütünüdür<sup>258</sup>.

Vergi denetimi, sadece vergi yükümlülerine yönelik bir faaliyet olmayıp, aynı zamanda, vergi idaresinin de işlem ve eylemleri açısından vergi mevzuatına uygunluğunun tarafsız ve objektif olarak gözden geçirilmesini kapsayan bir süreçtir<sup>259</sup>.

Yukarıya bir kısmını aldığımız vergi denetimi kavramının tanımına ilişkin literatüre bakıldığında, söz konusu kavramın, vergi yükümlülerinin denetimini kapsayan

---

<sup>254</sup> ORGAN, s.37-38.

<sup>255</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.95.

<sup>256</sup> Adnan ÇAVUŞ, **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Danışman: Billur Serap YALTI, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2006, s.6.

<sup>257</sup> MUTLUER, s.85.

<sup>258</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.49.

<sup>259</sup> Tahir ERDEM, **Vergi İncelemesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2011, s.47.

dış denetim yönünü ve teftiş, soruşturma gibi faaliyetleri kapsayan, vergi idaresinin iç denetimi yönünü, birlikte veya ayrı ayrı ele alan tanımlar olduğu görülmektedir. Bize göre vergi denetimi, yukarıda da belirttiğimiz gibi hem dış denetim hem de iç denetim yönü olan çatı bir kavramdır. Bu minvâlde vergi denetimi denildiğinde “geniş anlamda vergi denetimi” ve “dar anlamda vergi denetimi” olmak üzere iki şekilde anlamak gerekmektedir. Buna göre:

**Geniş anlamda vergi denetimi**, “anayasal vergilendirme ilkeleri/normları ve yasal vergi normları çerçevesinde, beyana dayalı vergi sisteminin ayrılmaz bir parçası ve onun tamamlayıcı bir bileşeni olarak, sistemin adil, doğru ve hukuka uygun şekilde işlemesi amacıyla başta vergi yükümlüleri ve vergi sorumluları olmak üzere bütün ilgililer nezdinde gerçekleştirilen bütün dış denetim faaliyetlerini ve hukuka uygun davranıp davranmadıklarının, etkin ve verimli çalışıp çalışmadıklarının denetlenmesi amacıyla, vergi idaresinin bütün denetim birimleri<sup>260</sup> ve personeli nezdinde gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetlerini” kapsamaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi yükümlüleri ve vergi sorumlularının defter tutma, bildirimde bulunma, kayıt nizamı, belge düzeni ve saklama gibi yasalardan kaynaklanan ödevleri eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirmek için kendi işletmeleri ve/veya kendileri nezdinde gerçekleştirdikleri vergisel yönlü iç denetim faaliyetleri de bu kapsam içinde değerlendirilmelidir.

**Dar anlamda vergi denetimi** ise başta vergi yükümlüleri ve vergi sorumluları olmak üzere bütün ilgililerin vergi yasalarına uygun davranıp davranmadıklarının ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik olarak, vergi idaresinin denetim birimleri ve denetim elemanları aracılığıyla veya kanunlardan kaynaklanan denetim ve/veya tasdik yetkisini haiz uzman kişilerce, çeşitli yöntem ve teknikler kullanılarak gerçekleştirilen ve denetlenenler nezdinde olumlu ya da olumsuz hukuki sonuçlar doğuran ve süreklilik arz eden faaliyetleri kapsamaktadır. Dar anlamda vergi denetimi, esas olarak kanundan doğmakta olup; VUK’un 127 ilâ 152. maddelerinde düzenlenmiş bulunan “yoklama (m.127-133)”,

---

<sup>260</sup> Belirtmek gerekir ki vergi idaresi birimleri (Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı vb.) 5018 sayılı Kanun kapsamında buldukları için yine aynı Kanun kapsamında ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kapsamında hem iç denetime hem de dış denetime (yüksek denetime) tâbidirler.

“vergi incelemeleri (m.134-141)”, “arama (m.142-147)”, “bilgi toplama (m.148-152)” gibi hukuksal araçlarla işlevsellik kazanmaktadır. Ayrıca yine bu kapsamda değerlendirilmesi gereken yetkili uzman kişilerce gerçekleştirilen denetim ve/veya tasdik faaliyetinin dayanağı da yasal düzenlemelerdir.

Bu tanımlar muvacehesinde bakıldığında, **geniş anlamda vergi denetimi** hemen hemen bütün denetim türlerinin kapsamına girmektedir. Dar anlamda vergi denetimi ise “yoklama (yaygın ve yoğun vergi denetimi)” ve “yetkili uzman kişiler (yeminli mali müşavir vb.) tarafından yapılan denetim” şimdilik dışarıda tutulduğunda<sup>261</sup>; bunlardan, çalışma konumuz olan “vergi incelemesi” şu denetim türlerinin kapsamına girmektedir:

- Vergi incelemesi, vergi denetiminin hukuksal araçlarından biri olup; kamusal malî denetimin bir türüdür.

- Vergi incelemesi, denetimin amacı ve/veya konusu yönünden, “mali (finansal) tabloların denetimi”, “uygunluk denetimi”, “doğruluk denetimi” ve “özel amaçlı denetim” türlerinin kapsamına girmektedir.

- Vergi incelemesi, denetçi (vergi inceleme yetkisini haiz denetim elemanları) ile denetlenen (vergi yükümlüleri, vergi sorumluları ve diğer ilgililer) arasındaki hukuki ilişki yönünden, “kamusal dış denetim”in kapsamına girmektedir.

- Vergi incelemesi, yapılma zamanına göre, özellikle “geriye doğru denetim”in kapsamına girmekle birlikte “cari (sürekli) denetim” türünün kapsamına girme özelliği de göstermektedir.

- Vergi incelemesi, yapılış şekline göre, yasalar ve ilgili mevzuat gereği yapılan “zorunlu denetim” türünün kapsamına girmektedir.

---

<sup>261</sup> Bu denetim araçlarının hangi denetim türünün kapsamına girdiğini ileride tespit edeceğiz. Ayrıca belirtmek gerekir ki “arama” ve “bilgi toplama”, vergi incelemesinde yararlanılan hukuki araçlardandır.



#### 4. Vergi İncelemesi: Kavram, Tanım ve Terim

Başta da belirttiğimiz üzere bugünkü anlamda vergi incelemesi kavramı ve terimi mevzuatımıza ilk kez 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile girmiştir. Kavramın ve terimin kullanılma gerekçesi ise vergilendirmede beyan usulüne geçiştir. Ancak tekrar belirtmek gerekir ki bu geçiş bir anda olmamış; beyan usulü, söz konusu kanunlarda yıllar içinde yapılan değişikliklerle, karine ve tahrir usullerinin yerini almış; zamanla yerleşmiştir. Geçen zaman içinde beyannamelerin incelenmesi gerekliliği doğmuş ve bu ihtiyaç her geçen gün artmıştır. 2395 ve 3843 sayılı Kanunlar'da ve bu Kanunlar'da değişiklik yapan Kanunlar'da “tetkik”, “beyannamelerin tetkiki” olarak kullanılan terim, bugünkü anlamıyla ilk kez, 1950 Büyük Vergi Reformu kapsamında yürürlüğe giren 07.06.1949 tarihli ve 5432 sayılı (eski) Vergi Usul Kanunu<sup>262</sup>, nun Birinci Kitabı'nın “Yoklama ve İnceleme” başlıklı Yedinci Kısımı'nın “Vergi İncelemeleri” başlıklı Birinci Bölümü'nün 124 ilâ 131. maddelerinde “vergi incelemesi” olarak düzenlenmiştir<sup>263</sup>. Kanun'da yapılan değişikliklerde ve halen yürürlükte olan 213 sayılı VUK'ta da terim ilk şekliyle, vergi incelemeleri (vergi incelemesi) olarak kullanılmış ve günümüze kadar gelmiştir. Literatüre bakıldığında, vergi incelemesine ilişkin verilen tanımların genellikle VUK m.134'te düzenlenen vergi incelemesinin amacından hareketle verildiği görülmektedir. Vergi incelemesi kavramına ilişkin kapsamlı bir tanıma ulaşabilmek ve onun terminolojik anlamını belirleyebilmek için bazı ön irdelemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu minvâlde öncelikle “inceleme” sözcüğünden başlamak gerekmektedir. İnceleme sözcüğü Türkçe bir sözcüktür. TDK inceleme sözcüğünü, “incelemek işi, tetkik; bir bilim veya sanat konusunu her yönüyle geniş biçimde açıklayan eser veya yazılı araştırma”, “ele alınan bir konu veya olayın özelliklerini ve ayrıntılarını inceden inceye anlamaya çalışmak, ilgili yasa ve kuralları ortaya çıkarmak ve birtakım sonuçlar elde etmek için yapılan yöntemli çalışma”, “belli gözlemeleme, çözümlenme araç ve

---

<sup>262</sup> REGA: 15.06.1949 – 7233.

<sup>263</sup> Belirtmek gerekir ki Kanun'da vergi incelemesi olarak geçen terim Kanun'un gerekçesinde “vergi tetkikleri” olarak kullanılmıştır.

işlemlerine başvurarak olayları bilimsel olarak gözden geçirme” olarak açıklamıştır<sup>264</sup>.

Etimolojisine baktığımızda ise sözcüğün “incelemek” fiilinden onun da “ince” sözcüğünden geldiğini görmekteyiz. Eski Türkçe’de “tüy, kıl, kaş” anlamına gelen “yin” sözcüğü zamanla “yinçge – inçge” sözcüklerine dönüşmüş ve daha sonra “y” sesinin düşmesiyle “ince” halini almıştır. “İncelemek” fiilinin kök anlamı “tüyü tüyden ayırmak, kılı kıldan ayırmak, tüy tüy seçmek”tir. Nihâyet, anlam genişlemesiyle “bir konu üzerinde en ufak ayrıntılarına değin durmak” anlamını kazanmıştır<sup>265</sup>.

Vergi incelemesi için 5432 sayılı VUK öncesindeki kanunlarda ve 5432 sayılı VUK’un gerekçesinde “beyannamelerin tetkiki”, “tetkik”, “vergi tetkikleri” olarak kullanılan ancak o yıllarda dildeki sadeleştirme ve Türkçeleştirme hareketlerine uygun şekilde Kanun’da “inceleme” olarak yer alan terim, bize göre de “tetkik” teriminin karşılığıdır ve nispeten doğru olarak dönüştürülmüştür. Nispeten diyoruz çünkü yukarıda dilin kısırlaşması mevzusunda da değindiğimiz üzere yabancı kavram ve terimlere birebir karşılık bulmak kolay bir iş değildir. Bulunan karşılıkları eş anlamlı olarak addetmekten ziyade; göreceli ve dereceli bir yaklaşımla, yakın anlamlı olarak addetmek gerekmektedir. Bu minvâlde yukarıda ayrıntılı olarak irdelediğimiz, vergi incelemesi kavramı ve terimiyle ilgili ve ilişkili kavram ve terimleri şu şekilde yerli yerine oturtabiliriz:

“Vergi tetkiki”nin karşılığı olan “vergi incelemesi”, “teftiş”, “tahkik (çoğ. tahkikat)” ve “soruşturma”dan ayrı olmak üzere, genel anlamda vergisel denetimin özel anlamda ise vergi denetiminin bir alt türü olup; vergi idaresinin yükümlü ve sorumluları denetleme araçlarından biri ve kendine özgü hususiyeti olan hukuki bir terimdir. “Kontrol ve murakabe”, “revizyon”, “araştırma” ve “analiz” kavram ve sözcükleri, vergi incelemesi kavramına ve terimine içkindir. Söz konusu kavramlar vergi incelemesi sürecinde kullanılan yöntem ve tekniklerin birer adlandırmasından ibarettir. Nitekim beyanname usulüne geçildiği yıllarda, bir ihtisas (uzmanlık) alanı olacak olan vergi incelemesi (tetkiki) işini üstlenmek ve yürütmek üzere, sonradan Hesap Uzmanları

<sup>264</sup> TDKBTS, Erişim: (05.01.2014)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.52c9da57aa4e80.71263596](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.52c9da57aa4e80.71263596)

<sup>265</sup> İsmet Zeki EYUBOĞLU, **Türk Dili’nin Etimoloji Sözlüğü**, İstanbul: Sosyal Yayınlar, 4. Basım, 2004, s.185.

Kurulu'na dönüştürülen hesap mütehasıslığı, 5432 sayılı VUK'un gerekçesinde de ifade edildiği üzere “vergi tetkik cihazı”nın temel bir unsuru olarak düşünölmüştür<sup>266</sup>. Hesap uzmanlığının ve maliye müfettişliğinin yanında yine “vergi tetkik cihazı”nda işlev görmek üzere çeşitli amaçlarla oluşturulan “gelirler kontrolörlüğü” ve “vergi kontrol memurluğu (vergi denetmenliği)” kadro ve memuriyetleri de günümüzde “vergi müfettişliği” adı altında toplanmış olup; bu memurlar vergi incelemesi görevlerini yürütmektedirler. Buradaki unvan karmaşasına daha sonra değineceğimizi belirtmekle birlikte vergi incelemesi görevini yürütenlere ilişkin bu bilgileri vermektteki amacımız vergi incelemesinin ilgili ve ilişkili olduğu kavramları yerli yerine oturtmak adına idi. Şimdi bu ön irdelemelerden sonra vergi incelemesini tanımlamaya geçebiliriz.

Vergi incelemesine dair, literatürdeki tanımların Kanun'da belirtilen amacından hareketle yapıldığını yukarıda belirtmiştik. Buna göre halen yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK m. 134 f.1'de vergi incelemesinin amacı “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması*” olarak düzenlenmiştir. Ayrıca f.2'de de “*...lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir*” denilerek, incelemenin içeriğine ilişkin bir hüküm konulmuştur.

Belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanun'dan önce uygulanan 5432 sayılı VUK'ta incelemenin amacı daha dar bir şekilde düzenlenmiş idi. Söz konusu Kanun'un 124. maddesinde vergi incelemesinin amacı, “*defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olarak düzenlenmiş idi. Yine 213 sayılı VUK'un ilk halinde söz konusu maddede vergi incelemesinin amacı “*defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi lazım gelen vergilerinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olarak düzenlenmiş iken; 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında “*defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak*” yapılması şeklindeki kayıtlama kaldırılmış ve günümüzdeki halini almıştır.

---

<sup>266</sup> 5432 sayılı VUK Gerekçesi, s.5-6.

Vergi incelemesinin tanımının yapıldığı yegâne mer’i yasal metin “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”tir. Söz konusu Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinin “i” bendinde vergi incelemesi, “*İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet*” olarak tanımlanmıştır.

Bu yasal tanıma esas olmak kaydıyla ayrıca belirtmek gerekir ki; VDK Faaliyet Raporu’nda, vergi incelemesinin Kanun’da hükmedilen amacına ek olarak başka amaçları da sayılmıştır. Bunlar, “vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adaletin ve eşitliğin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması” olarak sayılmıştır<sup>267</sup>.

Vergi incelemesine dair literatürdeki tanımlara baktığımızda ise tanımlamaların çoğunun vergi incelemesinin yukarıda belirttiğimiz kanuni amaçtan hareketle amaçsal yönüne; fakat bazen muhasebe denetimi yönüne, bazen hukuki yönüne, bazen işlevsel yönüne, bazen revizyon yönüne bazen de araştırma yönüne ağırlık verilerek yapıldığını görmekteyiz. Şimdi bu tanımlamalardan seçtiklerimizi aşağıya alıyoruz:

Sakıp ŞEKER’e göre vergi incelemesi, “mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür<sup>268</sup>.”.

CAN’a göre vergi incelemesinde, yapılmış olan işlemlerin sonradan değerlendirilmesi söz konusu olduğu için vergi incelemesine, revizyon da denilmektedir. Ayrıca vergi incelemesi tanımının kapsamına, gelir idaresinin mükelleflerle olabildiğince sıkı ve sürekli bir ilişki içinde olması, vergilemede mükelleflere yardım edilmesi, eğitilerek yetiştirilmesi ve bunların sonucu olarak da

<sup>267</sup> VDK Başkanlığı, **Faaliyet Raporu (2012)**, s.22.

<sup>268</sup> Sakıp ŞEKER, “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 5, Mayıs 1993, s.53.

vergi sisteminin güvenliğinin ve moralitesinin sağlanması da girmektedir<sup>269</sup>.

Maliye Bakanlığı'nın "Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi" adlı eserinde (1967), vergi incelemelerinin vergi hukuku hükümlerine dayanılarak gerçekleştirilen mecburi mahiyette revizyonlar olduğu ifade edilmiştir<sup>270</sup>.

MUTLUER, Kanun'da belirtilen amacın, vergi incelemesinin sadece defter ve belgeler üzerinde yapılan bir inceleme olmadığını ortaya koyduğunun altını çizerek; defter ve belgeler üzerinde yapılan revizyonun dar anlamda vergi incelemesi olduğunu, geniş anlamda vergi incelemesi için sadece defter ve belgelerin gerekli ve yeterli olmadığını, defter ve belgelerini kaybetmiş olanlar veya ibraz ödevlerini yerine getirmeyenler hakkında da, mükellefe taraf olanlardan alınan bilgiler, vergi dairesi kayıtlarından elde edilen bilgiler, bazı hallerde de tanık ifadeleri gibi her çeşit kaynaktan yararlanılarak vergi incelemesi yapmanın mümkün olduğunu belirtmiştir<sup>271</sup>.

ÖZBALCI'ya göre vergi incelemesinin, "revizyon" ve "araştırma" olmak üzere iki yönü bulunmaktadır ki revizyon, defter, kayıt ve belgeler üzerinden; araştırma ise defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalınmadan, mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, her türlü delilden yararlanılarak tespit edilmesi faaliyetidir<sup>272</sup>.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN vergi incelemesini "beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma<sup>273</sup>" olarak tanımlamışlardır.

KARAKOÇ'a göre vergi incelemesi, vergi idaresinin vergi alacağını sağlıklı bir biçimde belirleyip tahsil edebilmek için yükümlülükle ilgili olarak gereksindiği ayrıntılı araştırmadır<sup>274</sup>.

---

<sup>269</sup> CAN, a.g.m. s.66.

<sup>270</sup> Maliye Bakanlığı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, s.36.

<sup>271</sup> MUTLUER, s.86-87.

<sup>272</sup> ÖZBALCI, s.433-434.

<sup>273</sup> Muallâ ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN), **Vergi Hukuku**, 20. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, Eylül 2011, s.100.

<sup>274</sup> KARAKOÇ, s.296.

EROL, vergi incelemesini kabaca, “hesapların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılması” olarak tarif etmiştir<sup>275</sup>.

ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK vergi incelemesi ile, “mükellef nezdinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemlerin derinlemesine incelenerek mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğru olup olmadığının araştırıldığını” belirtmişlerdir<sup>276</sup>.

AKDOĞAN vergi incelemesini, “mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde yapılacak muhasebe dışı envanterden elde edilecek bulgulara uygunluğunun araştırılarak; doğruluğunun saptanması veya sağlanmasıdır<sup>277</sup>.” şeklinde tanımlamıştır. Belirtmek gerekir ki AKDOĞAN bu tanımlamayı 2365 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikten önce yapmıştır.

KIRBAŞ vergi incelemesinin yoklamadan farklı olarak mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapma ihtiyacından doğduğunu belirterek; vergi incelemesinde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak için sadece defter ve belgelerin incelenmesiyle yetinilmediğini, tanık ifadesi, istihbarat arşivinden elde edilecek bilgiler, maddi kontrollerden elde edilecek bilgiler, fiili envanter yapılması ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesi yollarına da başvurulabileceğini ifade etmiştir<sup>278</sup>.

ÖZYER vergi incelemesini VUK m.134’teki amacından hareketle, “ödenmesi gereken bir verginin olup olmadığının belirlenmesi dâhil, ödenmesi gereken miktar ve mükellef olarak doğruluğunun tespiti ile tespit edilen verginin ödenmesinin sağlanması” olarak tarif etmekte olup; buradaki “sağlanması” ifadesinin, “inceleme sonucunda tespit edilen hususların vergi dairesine intikal ettirilerek, gerekli tarhiyat ve tahakkukun yaptırılması” şeklinde anlaşılması gerektiğine vurgu yapmıştır<sup>279</sup>.

---

<sup>275</sup> Ahmet EROL, **Vergi Felsefesi**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Yayını, Yayın Nu: 140, 2011, s.78.

<sup>276</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.134.

<sup>277</sup> AKDOĞAN, **Vergi İncelemesi**, s.4.

<sup>278</sup> Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 18. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, Eylül 2008, s.147.

<sup>279</sup> Mehmet Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması (VUK Şerhi)**, 4. Baskı, Ankara: HUD, Mart 2008, s.251.

CANDAN, vergi incelemesinin amacını gösteren VUK m.134'ten hareketle vergi incelemesini, "vergi mükellef ve sorumlularının vergi ile ilgili işlemlerinin yapılmasından veya yapılmaları gereken aşamadan sonra, vergi idaresinin buna yetkili elemanlarınca denetlenmesi" olarak tanımlamanın mümkün olduğunu ve bu denetimin de "vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili işlemlerinin görünüşteki durumları ile gerçek mahiyetlerinin, vergi hukukuna uygunluklarının, mükelleflerce noksan bırakılan kayıt ve işlemlerin, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerinin tespiti suretiyle ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarlarının hesaplanmasına yönelik" olduğunu ifade etmiştir<sup>280</sup>.

KIZILOT/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ'e göre vergi incelemesi ile "mükellef nezdinde vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm işlemler, derinlemesine incelenerek; ödenen verginin ödenmesi gereken vergi olup olmadığı araştırılır. Özellikle beyana dayanan vergiler açısından önem arz eden vergi incelemesi ile; mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğruluğu denetlenir<sup>281</sup>".

HUD'un eserinde verilen vergi incelemesi tanımı ise şöyledir: "Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanmasıdır<sup>282</sup>".

Vergi incelemesinin, "vergi mevzuatına uygunluk ve muhasebe denetimi" ve "araştırma" olmak üzere iki yönü olduğunun altını çizen N. ŞEKER, vergi incelemesini şu şekilde tanımlamıştır: "*Vergi incelemesi; vergi yükümlüleri ve sorumluları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları 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*

---

<sup>280</sup> Turgut CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2006, s.162.

<sup>281</sup> Şükrü KIZILOT, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ ve Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.122.

<sup>282</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.97.

*dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere yararlanılarak yapılan araştırma faaliyetidir.*<sup>283</sup> Ayrıca belirtmek gerekir ki N. ŞEKER'e göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması kapsamına yalnızca devletin lehindeki hususlar değil; aleyhindeki hususlar da girmelidir<sup>284</sup>.

Konuya hukuki açıdan yaklaşan BAŞARAN YAVAŞLAR vergi incelemesini, vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar hukuka uygun şekilde gerçekleşmesiyle görevlendirilmiş bulunan Türk Vergi İdaresi'nin, bu görevini yerine getirirken kullanabileceği araçlardan birisi; diğer araçlardan “yoklama” ve “bilgi toplama”ya göre çok daha kapsamlı, “arama”ya göre ise daha kolay kullanılabilir bir araç olarak tespit etmiştir. Yazar, bu bağlamda, vergi incelemesinin esas itibariyle, “mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yapılan bir hesap denetimi olduğunu; gerekli görüldüğü takdirde, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebildiğini” belirtmiştir. O'na göre burada şekli denetimin yani vergi ödevlisinin şekle ve usule ilişkin kurallara uyup uymadığının denetiminin çok ötesinde, bir gerçeklik denetimi yapılarak, defter, kayıt ve belgelerin gerçeğe uygun olup olmadığı araştırılmaktadır. Amaç, Kanun'un, üzerinden vergi alınmasını emrettiği “gerçek malî gücü” saptamaktır. Gerçek malî güç bu şekilde saptanamıyorsa da diğer her türlü delilden yararlanmak suretiyle saptanmaya çalışılmaktadır. O halde inceleme, “verginin mali güçle orantılı olması ilkesi”nin VUK'taki uzantısı ve bu ilkeyi gerçekleştirmeye yönelik önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>285</sup>.

Bu eleştiriler ve tanımlamalardan yola çıkarak ve bunlar çerçevesinde oluşturacağımız kendi tanımımızı vermeden önce ERDEM'in vergi incelemesinin tanımına ilişkin eleştirilerini ve tanımını da, tamamlayıcı işlev görmesi açısından, bu

---

<sup>283</sup> N. ŞEKER, s.34-35.

<sup>284</sup> N. ŞEKER, 14 numaralı dipnotu, s.36.

<sup>285</sup> Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 261, Haziran 2010, s.88-89. (Makale, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından 26-27 Nisan 2010 tarihlerinde İstanbul'da gerçekleştirilen “**Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**” başlıklı uluslararası sempozyumda sunulan aynı başlıklı tebliğe dayanmakta olup; Sempozyum kitabının künyesi şöyledir: Ankara: Seçkin Yayıncılık, Aralık 2010, Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (ed.).



başlığın kapsamına almak istiyoruz.

ERDEM, 6009 sayılı Kanun'la getirilen değişiklikler sonrasında yayımladığı eserinde, VUK m.134'teki amaç temelinde dile getirilen “kanuni” tanımlarda belirli unsurların eksik kaldığını; daha doğrusu, vergi incelemesi işlevinin aslî unsurunun yanında ikincil nitelikte görülen diğer bazı unsurlara yer verilmediğini ifade etmektedir. O'na göre, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu” ifadesi maddi vergi ödevine işaret ederken; vergi ödevinin şekli boyutu ve vergi ceza hükümleri ile vergi suçu teşkil edebilecek boyutu ihmâl edilmektedir. Zira gerek vergi denetimi gerekse de bunun en detaylı ve kapsamlı şekli olan vergi incelemesi, yalnızca maddi vergi ödeviyle ilgili olmayıp; bu ödevin yerine getirilmesi sürecinde önemli yer tutan şekli ödevlerin kontrolü ve denetimi ile bu alanda oluşabilecek vergisel kabahatlerin ve/veya vergi suçlarının araştırılması ve tespiti çalışmalarını da içermektedir. Bu noktada kanun koyucu, vergi incelemesinin odağında, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması amacının bulunduğunu belirlemekle birlikte; VUK'un şekle ilişkin hükümleri ile ceza hükümlerini düzenleyen dördüncü kitabı dikkate alındığında, doğruluğun VUK m.134 temelinde araştırılmasında vergi inceleme sürecinin şekle ilişkin ödevleri, vergisel kabahatleri ve suçlarını da doğal olarak kavrayacağı anlaşılmalıdır. Dolayısıyla VUK m.134'teki amaç yönündeki belirlemenin eksikliklerinin vergi incelemesinin tanımında tamamlanması gerekmektedir<sup>286</sup>.

ERDEM, vergi incelemesinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek açısından farklı yöntem ve tekniklerin kullanıldığı bir süreç olduğunu ifade ederek; söz konusu bu tekniklerin sunulan defter, kayıt ve belgelerin “revizyonu” olabileceği gibi bunların, harici bilgi ve belgelerle “kontrolü” ve sağlanmasının yapılması da olabileceğini belirtmiştir. Ayrıca bu süreçte ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasının yanında tespit edilmesi ve sağlanması aşamaları nedeniyle vergi incelemesi, araştırma, önleme ve düzeltme fonksiyonlarını da içeren etkili ve aktif bir inceleme yetkisini de bünyesinde taşımaktadır<sup>287</sup>.

---

<sup>286</sup> ERDEM, s.49.

<sup>287</sup> ERDEM, s.50.

Vergi incelemesi kavramı ile ilgili ve ilişkili kavramlara, bir çatı kavram olarak denetim kavramına ve türlerine ilişkin yukarıki konularda yaptığımız analiz ve irdellemelerimizi de göz önünde bulundurarak; vergi incelemesine ilişkin kavramsal çerçeveyi ve terminolojiyi tespit etmek istiyoruz. Bunun için öncelikle, vergi incelemesinin tanımına ilişkin yukarıya aldığımız eleştiriler ve tanımlamalardan yola çıkarak ve bunlar çerçevesinde, kapsamlı bir tanım yapacağız. Öyle ki bu tanım, ilerleyen bölüm ve başlıklarda çalışma konumuzu derinleştirirken, bir çıkış noktası olma işlevi görecektir. Tanımın ayrıntılı ve kapsamlı olması bu yüzden. Bu minvâlde, vergi hukukumuzdaki vergi incelemesi terimini şu şekilde tanımlamak istiyoruz:

Vergilendirmede yasallık, genellik, eşitlik ve mali güce (ödeme gücüne) göre vergilendirme ilkeleri gibi “Anayasal Vergilendirme İlkeleri” çerçevesinde, başta vergi toplamak ama bununla birlikte vergilendirmede adaleti sağlamak, katılımcı bir vergi sistemi kurmak ve uygulamak amacı doğrultusunda; idari karar, idari işlem gibi hukuki işlem ve uygulamaları ve diğer ilgili bütün faaliyetlerini hukuk devleti ve kanuni idare ilkeleri çerçevesinde hukuka uygun olarak gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiş bulunan Vergi İdaresi'nin; bu göreve özgülenmiş birimleri ve uzman, yetkin, yetkili ve sorumlu memurları (görevlileri) tarafından kullanılan yasal vergi denetim ve denetleme araçlarından biri olan vergi incelemesi, vergi yükümlüleri, vergi sorumluları ve/veya diğer incelemeye muhatap olanlar nezdinde ve onların hukukunu da gözetir şekilde, ödenmesi gereken vergilerin ve/veya şekli ve cezai kurallara uyulup uyulmadığının doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla; mümkün ise vergilendirmeye esas olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde, gerekirse iktisadi kıymetlerin envanterinin çıkartılması suretiyle, şayet bu tamamen ya da kısmen mümkün olamıyorsa her türlü bilgi ve belgeden yararlanmak suretiyle araştırma yapılarak; revizyon, kontrol, karşıt inceleme (çapraz kontrol), randıman incelemesi, analiz ve kanuni ölçülere uygunluk karineleri gibi yöntem, teknik ve usullerin kullanılarak yürütüldüğü ve raporlanarak sonuçlandırıldığı bir faaliyettir. İşbu faaliyet sonucunda üretilen raporlar ise idare hukuku alanında ve idari işlem terminolojisi içinde, yükümlü ve/veya sorumlular nezdinde gerçekleştirilen tarh işlemi ve/veya ceza kesme işleminin dayanağı olacak olan “hazırlık işlemi (ön işlem)” mahiyetindedir; meğerki söz konusu rapor yükümlü ve/veya sorumlu lehine olsun.

Bu ayrıntılı açıklama ve tanımlamalardan sonra bu başlığı, Türk Vergi Hukuku'ndaki vergi incelemesi teriminin yabancı dillerdeki karşılıklarını vererek kapatacağız.

İngilizce'de (ABD, Birleşik Krallık, İrlanda) vergi incelemesi için “**tax examination**” terimi kullanılmaktadır<sup>288</sup>. Belirtmek gerekir ki Birleşik Krallık'ta vergi incelemesi için “**tax enquiry**” terimi de kullanılmaktadır<sup>289</sup>.

Almanca'da (Almanya, Avusturya) vergi incelemesi için “**außenprüfung**” terimi kullanılmaktadır. Söz konusu terim Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO: Abgabenordnung) 193 ilâ 203. ve Avusturya Vergi Usul Kanunu'nun (BAO: Bundesabgabenordnung) 147 ilâ 153. maddelerinde yer alan düzenlemelerde geçmektedir<sup>290</sup>.

---

<sup>288</sup> Orhan ŞENER, **Maliye Sözlüğü: İngilizce – Türkçe/Türkçe - İngilizce**, İstanbul: Bahar Yayınevi, 2003, s.117 ve 242.; Uçar DEMİRKAN, **İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü**, Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın Nu.: 1993/331, 1993, s.245.; Bayram ÖZCAN ve Salih TANRIKULU, **Vergi, Muhasebe ve Denetim Terimleri Sözlüğü (Türkçe-İngilizce/İngilizce-Türkçe)**, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği, Mayıs 2008, s.159 ve 316.; Nazmi KARYAĞDI, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın Nu.: 2006/371, Kasım 2006, s.51-53.; The USA The Internal Revenue Service (IRS), “Tax Examination (Audit) Process (Information Note)”, (Erişim: [http://www.irs.gov/uac/The-Examination-\(Audit\)-Process](http://www.irs.gov/uac/The-Examination-(Audit)-Process) ; <http://irs.gov/irm/part4> (13.01.2014)); The Office of Revenue – Irish Tax and Customs, **Code of Practice for Revenue Audit**, (Erişim: <http://www.revenue.ie/en/practitioner/code-of-practice-revenue-audit.pdf> (13.01.2014)); Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), (Erişim: <http://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs> (13.01.2014)); OECD, **Glossary of Tax Terms**, (Erişim: <http://oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (13.01.2014))

<sup>289</sup> Sevil ŞİN, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul: İTO Yayını, Yayın Nu.: 2005/17, 2005, s.153, dn.386.

<sup>290</sup> AO, (Erişim: [http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao\\_1977/gesamt.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf) (13.01.2014)); BAO, (Erişim:

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940> (13.01.2014));

Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ağustos 2013, s.248-292.; **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyumu**'nda sunulan tebliğler: Markus HEINTZEN (Handan ÇELİK (çev.)), “Alman Vergi Hukuku'ndaki Tahkikat Metotları” ve Peter UNGER, “Avusturya'da Vergi Yükümlülerinin ve Üçüncü Kişilerin Bilgi Verme Yükümlülüğü”. (Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (ed.))

Fransızca’da vergi incelemesi için “**la vérification**” terimi kullanılmaktadır<sup>291</sup>.

### § 3. TARİHÇE

## II. VERGİ İNCELEMESİNİN TARİHÇESİ

### A. GENEL AÇIKLAMA

Türkiye’de vergi denetimi ve vergi incelemesinin hem hukuksal hem de kurumsal olarak bugünkü anlamıyla tesis edilmesine ve uygulanmasına ilişkin birtakım tarihi nitelikteki bilgileri bir önceki başlıkta kaçınılmaz olarak işlemiş ve irdelemiş idik. Kaçınılmaz olarak diyoruz çünkü kavramsal bir çerçeve çizerken çalışmaya alınan ve işlenen kavramların tarihi arkaplanını (*background*) gözardı etmenin mümkün olamayacağı kanısındayız.

Bu bölüm içinde “**Tarihçe**”yi ayrı bir başlık altında işleyecek olmamızın temel nedeni, kavramsal çerçevesini çizmeye çalıştığımız vergi incelemesini, hukuki bir müessese olarak etraflıca incelemeye geçmeden önce, yürürlükteki mevzuatın ve dahi vergi incelemesiyle yetkili ve görevli birimlerin tarihi arkaplanını hukuki boyutuyla görmek ve anlamak isteğimizdir. Zira yazılı olsun sözlü olsun toplumsal kurallarda olduğu gibi hukuk normlarının, bu normların uygulayıcılarının ve bu normlardan etkilenenlerin de birer hafızası bulunmaktadır. İşte bu hafıza ve uygulamalardır ki eski normların revize ve reforme edilmesine, yeni normların ihdas edilmesine ve yeni kurumların oluşturulmasına kaynaklık etmektedir.

Bu minvâlde olmak üzere bu başlık altında, vergi incelemesine ilişkin hukuki düzenlemelerin ve vergi incelemesiyle yetkilendirilmiş ve görevlendirilmiş personel ve birimlerin tarihi seyrini, modern anlamda vergiciliğe ve dolayısıyla beyan usulüne gerçek anlamıyla geçildiği 1950 Büyük Vergi Reformu’nun uygulamaya konulduğu 1950 yılından (hazırlık çalışmaları 1942 yılında başlamış olmakla birlikte<sup>292</sup>) günümüze

---

<sup>291</sup> DEMİRKAN, s.245.; Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, (Erişim: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3750-PGP?datePubl=12/01/2014> (13.01.2014)); Livre des Procédures Fiscales (Fransız Vergi Usul Kanunu) Erişim: (13.01.2014) [http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=F86800D78D5450CDB953F2574DB2B779.tpdj\\_o17v\\_1?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20070221](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=F86800D78D5450CDB953F2574DB2B779.tpdj_o17v_1?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20070221)

<sup>292</sup> TUNCER, “Kurucumuz ve Büyük Üstâdımız Ali Alaybek (1901 – 1986)”.

kadarki süreç itibariyle irdeleneceğiz. Fakat bu meyanda 1950 Reformu öncesine ilişkin yukarıda değindiğimiz bazı önemli düzenlemelerin üzerinden kısaca bir kere daha geçeceğiz.

1950 Büyük Vergi Reformu yürürlüğe girmezden önce karine, tahrir, tahmin ve/veya takdir gibi modern vergicilikten uzak ve onun gerisinde kalan esas ve usullere dayanılarak alınan birtakım vergiler yürürlükte idi. Söz konusu bu vergiler, ekonomisi büyük ölçüde tarıma ve kısmen de ticarete dayalı olan Osmanlı Devleti'nden tevarüs edilen vergilerdi. Bu vergilerden en önemlisi, “öşür” ve “dime” olarak da adlandırılan ve kelime anlamı “onda bir” olan Aşar Vergisi idi. Kelime anlamı her ne kadar onda bir olsa da Aşar Vergisi'nin oranı yıllar içinde yükseltilmiş ve nüfusun çoğunluğunu oluşturan tarımla uğraşan çiftçi kesimini zor durumlara düşürmüştür. Osmanlı Devleti'nin olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin de en önemli gelir kaynağı olması nedeniyle Aşar'ın kaldırılıp kaldırılmaması ya da ıslah edilmesi etrafında dolaşan tartışmalar mevcuttu; ancak 1923 yılında toplanan İzmir İktisat Kongresi'nde Aşar'ın kaldırılması yönünde ortak bir görüş de oluşmuş idi. Süregelen tartışmalar ve başarısız bir iki girişimden sonra Aşar Vergisi 552 sayılı Kanun<sup>293</sup> ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki finansman ihtiyacı nedeniyle, Aşar benzeri vergilerin uygulanmasına bir süre daha devam edilmiştir<sup>294</sup>.

Osmanlı Devleti'nden tevarüs edilen bir diğer önemli vergi de Temettü Vergisi idi. Tüccar ve esnafın tahmin ve takdir edilen yıllık kazancı üzerinden bir oran dahilinde alınan vergi ilk kez II. Mahmut döneminde 1824 yılında “İstihab Resmi” adıyla uygulanmaya başlamış; 1839 ve 1858 yıllarında bazı değişikliklere uğramış; 1907 yılında çıkarılan “Müstakil Temettü Vergisi Nizamnâmesi” ile müstakil bir vergi haline getirilmiş; “idari tahkikat” ve “zahiri karine” gibi esaslara göre, maktu ve nisbi olarak ve bu kez, hizmet erbaplarını da kapsayacak şekilde alınmaya devam edilmiş; 1914 yılında verginin mükellefleri arasına şirketler de dahil edilmiştir. Belirtmek gerekir ki 1914 yılında yürürlüğe giren Temettü Vergisi ilke olarak bina vergisine esas olan gayrisafi irad, çalıştırılan işçi sayısı gibi “dış karineler”e göre alınsa da bazı (yabancı)

---

<sup>293</sup> REGA: 23.02.1925 – 84.

<sup>294</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.101-106.

şirketler ve bankalar için beyanname usulünü de içermekteydi<sup>295</sup>. İlerleyen süreçte Temettü Vergisi, kaynak ihtiyacından dolayı TBMM tarafından da, 21.09.1920 tarih ve 24 sayılı Temettü Kanunu ile alınmaya devam edilmiş; ancak 1926 yılında çıkarılan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır<sup>296</sup>.

755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe giriş tarihi anlamlıdır. Zira 1926 yılında artık yüzünü Batı'ya dönen yeni Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulmuş ve her alanda yoğun bir reform ve devrim sürecine girilmiştir. Devletin kaynak ihtiyacı da buna bağlı olarak artmıştır; ancak modern devlet yapılanmasının gereği olarak söz konusu kaynak ihtiyacı modern ve çağdaş finansman yöntemleriyle karşılanmak istenmektedir. Devletin birincil finansman kaynağı eskiden olduğu gibi elbette ki “vergi” olacaktır; ancak artık verginin toplanmasına ilişkin politika, yöntem ve uygulamalar çağdaş hukuk müesseselerinin/sistemlerinin tesisiyle yapılmalıdır. İşte bu çağdaş müesseselerin ve sistemlerin vergisel alandaki tezahürü de eski usullere göre değil “beyana dayalı” gerçek usullerin hayata geçmesiyle olacaktır.

1950 Büyük Vergi Reformu gerçekleştirilmeden önce ve fakat Aşar, Temettü gibi eski devir vergilerinin kaldırılmasından sonra yürürlüğe giren Kazanç ve Muamele Vergileri yukarıki paragrafta bahsettiğimiz iradenin birer yansımasıdır. Zira bu vergilerde beyan usulüne, tam anlamıyla olmasa bile, yıldan yıla geniş şekilde yer verilmiş idi.

Kazanç Vergisi ve Muamele Vergileri'nin yürürlüğe girmesinden sonra beyannamelerin incelenme (tetkik edilme) ihtiyacının gündeme gelişini ve bu yönde atılan adımları çalışmamızın başında ifade etmiştik. Buna göre 755 sayılı ve özellikle 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunları'nda beyannamelerin tetkikine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup; bu işle yetkili ve görevli olmak üzere “Tahakkuk Teftiş Memurluğu” kadroları ihdas edilmiş idi. Adı geçen memurlar, maliye müfettişleri bir yana bırakılacak olursa, bugünkü anlamda vergi incelemesi işini yürütmekle ve kanunla görevlendirilmiş ilk memurlardı. Ancak inceleme yetkisiyle donatılan bu memurlar,

---

<sup>295</sup> Hüseyin Perviz PUR, “Türk Vergi Sistemi ve Kamu Yönetimi Reformu”, Dünya Gazetesi, 24.02.2004. (**Osmanlı'dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumunu (1838-2012)** adlı kitabın içinde, İstanbul: Otopsi Yayınları, 1. Basım, Ekim 2012, s.231.)

<sup>296</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.116-119.

mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren, böyle bir görevi yerine getirebilecek formasyona sahip olmadıklarından; beklenen sonuçlar alınamamıştır<sup>297</sup>. İlerleyen süreçte, ihtiyaç duyulan ehliyetli ve uzman inceleme elemanlarının piyasadan tedariki yoluna gidilmiş ve serbest çalışan muhasebeciler sözleşmeli olarak çalıştırılmaya başlanmıştır. “Hesap Mütahassısı” unvanı verilerek çalıştırılan bu uzmanlar, söz konusu vergilerde beyan usulünün gelişmesi ve mükellef sayılarının ve dolayısıyla iş hacminin artmasıyla birlikte, “Muamele Vergisi Hesap Mütahassısıları” ve “Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısıları” olarak, uygulamaya yeni koyulan söz konusu iki vergi türüne ilişkin beyannameleri tetkik etmek üzere, iki ayrı sınıfa ayrılmışlardır. Bu personelin sayıları zamanla artırılmış ve Defterdarlıklara bağlı olarak ve Baş Hesap Mütahassısı yönetimi ve gözetimi altında çalışmaya devam etmişlerdir<sup>298</sup>.

755 sayılı ilk Kanun’un yerine ihdas edilen 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ve 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girdiği 1934 yılına gelindiğinde beyanname usulü biraz daha genişlemiş ve inceleme elemanlarının iş hacmi daha da artmıştır. Bu Kanunlar, beyannamelerin tetkikine ve dolayısıyla hesap mütahassıslığı mesleğine ilişkin yeni düzenlemeler getirerek; mesleği yeni bir düzen ve disiplin altına almıştır. Asıl önemli olay ise Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısıları ve Muamele Vergisi Hesap Mütahassısıları’nın ilk kez vergi incelemesiyle yetkili ve görevli elemanlar haline getirilmeleri ve onlara yeni bir kimlik kazandırılmaları olmuştur<sup>299</sup>.

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nda yer alan, hesap mütahassısılarına ilişkin düzenlemelerden bazıları (m.40-43) şöyledir:

- Maliye Vekâleti’nin uygun göreceği şehirlerde kazanç vergisi beyannamelerinin tetkiki ile uğraşmak üzere “yeminli” hesap mütahassısıları kullanılır.

- Mütahassısların yüksek tahsil görmüş, Maliye Müfettişliği’nde, Divan-ı Muhasebat birinci sınıf murakıplığında veya âzâlığında veya malî ve ticari müesseselerde en az beş yıl başarıyla çalışmış, muhasebe usullerine, vergi ve ticaret kanunlarına vâkıf olmaları şarttır. Eşit şartlar durumunda lisan bilenler tercih olunur.

<sup>297</sup> HUD, “Tarihçe”, Erişim: <http://www.hud.org.tr/icerik/tarihce> (03.02.2014)

<sup>298</sup> TUNCER, “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”.

<sup>299</sup> TUNCER, “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”.

- Hesap mütehasşsılarının görevleri, sayıları, ne suretle çalışacakları, seçilme ve murakabe şekilleri nizamnâmede gösterilir.

- Beyannamelerin tetkiki sırasında hesap mütehasşsısı kullanılan yerlerde bu mütehasşsılar ve kullanılmıyan yerlerde varidat tahakkuk memurları, mükelleflerden verginin tayinine medar olacak her türlü hesabın ve bu hesaplara ait vesikaların kendileri tarafından veya vekilleri ile gönderilmesini yazı ile istemeye yetkilidirler.

- Tahakkuk memuru veya hesap mütehasşsısı, tetkiki sırasında, resmî dairelerden her türlü malûmat ve vesikaların ve noterlerden kazanç vergisi ile alâkalı ve mahrem olmayan malûmatın verilmesini; vazifesini kolaylaştırmaya yarayacak malûmatı verebilecek kimselerden her türlü malûmatın verilmesini; bankalardan, borsalardan, şirketlerden, ticaret odalarından ve umumî surette kazanç sahiplerinin mensup oldukları meslekî müseccel teşekküllerden vazifelerinin icap ettirdiği malûmatın bildirilmesini yazı ile isteyebilirler.

Bu düzenlemeler gösteriyor ki vergi incelemesi işi ve bu işi yürütecek uzmanlar, oldukça ciddiye alınmıştır. Hesap Mütehasşsıları'nın atanma koşullarının, niteliklerinin, yetkilerinin ve görevlerini yerine getirme şekillerinin kanunda düzenlenmiş olması da bunun net bir göstergesidir<sup>300</sup>.

1934 yılında yürürlüğe giren bu kanunların uygulanması sürecinde Muamele Vergileri Hesap Mütehasşsılığı Ali ALAYBEK tarafından 1936 yılında İstanbul Muamele Vergileri Müdürlüğü'ne bağlı bir hizmet birimi olarak; Kazanç Vergileri Hesap Mütehasşsılığı ise 1942 yılında İstanbul Defterdarlığı'na bağlı bir büro şeklinde, Beyanname Tetkik Bürosu olarak kurulmuş ve başına getirilen (Hoca) Rasim Saydar tarafından, ilerleyen yıllarda giderek güçlendirilmiştir<sup>301</sup>.

Belirtmek gerekir ki 3840 sayılı Kanun ile “Hesap Mütehasşsılığı” yeniden düzenlenirken, “yeminli” ibaresi kaldırılmış ve “Hesap Mütehasşsı Muavinliği” de sisteme dahil edilerek “Hesap Uzmanlığı” kariyerinin ilk adımı atılmıştır<sup>302</sup>. Başlangıçta

<sup>300</sup> TUNCER, “Hesap Mütehasşsılığından Hesap Uzmanlığına”.

<sup>301</sup> TUNCER, “Kurucumuz ve Büyük Üstâdımız Ali Alaybek (1901 – 1986)”; Selahattin TUNCER, “Az Bilinen Bir Üstad: Hoca Rasim Saydar (1901-1966) Müşavir Hesap Uzmanı”.

<sup>302</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.128.



ücretle çalıştırılan hesap mütehasşısıları sonradan 4644 sayılı Kanun<sup>303</sup>,la kadrolu olarak atanmışlar; ancak mahallî karakterli olma ve Defterdarlıklar bünyesinde çalışma durumları devam etmiştir<sup>304</sup>. Nihayet sonradan bu iki birim de 4709 sayılı Kanun'la kurulan Hesap Uzmanları Kurulu'nun ilk nüvesini oluşturmuştur.

1940'lı yıllara gelindiğinde ise yıllar içinde çeşitli değişikliklere uğrayarak uygulanan Kazanç ve Muamele vergilerinin de çağın gerisinde kaldığı görülerek; vergi sisteminde “gerçek anlamıyla bir reform” yapılmak amacıyla ön çalışmalara başlanmıştır.

Biz bu noktada “Tarihçe” konusunu vergi denetimi ve dolayısıyla vergi incelemesine ilişkin usuli düzenlemelerin tarihçesi ve vergi incelemesinde rol almış birimlerin tarihçesi olarak iki başlığa ayırıp işleyeceğiz.

## **B. VERGİ İNCELEMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN TARİHÇESİ**

### **1. 5432 sayılı VUK ve Beyan Usulü**

Vergi tekniğine ve dolayısıyla vergi denetimine ve incelemesine ilişkin ilk sistematik düzenlemeler 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu'nda yapılmıştır. Belirtmek gerekir ki 5432 sayılı VUK hayata geçmeden önce, 06.07.1939 tarih ve 3692 sayılı Kanun<sup>305</sup> ile usul hükümlerindeki sistemsizliğe ve değişik vergi kanunlarındaki dağınık hükümlerin biraraya toplanmasına ilişkin bir adım atılmış; tebligata ve kısmen de vergi yargısına dair çeşitli hükümler ayrı ayrı vergi kanunlarından çıkartılarak, umumi esaslar dahilinde tek bir kanunda toplanmaya çalışılmıştır. Ancak bu Kanun belli ölçüde faydalı olmuşsa da istenen amaca hizmet etmekte yetersiz kalmıştır<sup>306</sup>.

Taraflar arasındaki statü farkından kaynaklanan eşitsizliğin üst düzeyde hissedildiği “vergi ilişkisi”nde İdare'nin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale riski taşıyan takdir alanını kısıtlamak ve keyfiliği önlemek bakımından sıkı usul kurallarının varlığı gerekmektedir. Nitekim bu gerekliliği tespit eden yasa koyucu,

---

<sup>303</sup> REGA: 12.08.1944 – 5781.

<sup>304</sup> HUD, “Tarihçe”.

<sup>305</sup> REGA: 13.07.1939 – 4257.

<sup>306</sup> 5432 sayılı VUK Gerekçesi, s.1.

vergileendirme sürecindeki aşamaları usûl açısından da kavrayacak kapsamlı bir usûl kodu ihdas etmek ihtiyacı duymuştur<sup>307</sup>. İşbu konudaki beklenen netice ise Büyük Vergi Reformu kapsamında yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK ile sağlanmıştır. Söz konusu Kanun ile Türk Vergi Sistemi'nde ilk kez, usule ve şekle yönelik hükümleri kapsamlı bir şekilde düzenleyen bütüncül bir usul kodu oluşturulmuştur<sup>308</sup>.

Söz konusu Kanun, literatürde 1950 Büyük Vergi Reformu olarak anılan reform sonucunda, “yapılacak vergi reformunun ancak usul bakımından sağlam bir temele oturtulmasıyla mümkün olabileceğine inanan Maliye Bakanlığı'nın, vergi uygulamalarında yaşanan sistemsizliğe ve karışıklığa son vermek; vergilerin uygulamasına ait dağınık usul hükümlerini uyumlu ve ahenkli bir şekilde, belirli, genel ve sade hükümlere dönüştürmek amacıyla biraraya topladığı<sup>309</sup>” Vergi Usul Kanunu ile birlikte; Gelir Vergisi<sup>310</sup>, Kurumlar Vergisi<sup>311</sup> ve Esnaf Vergisi<sup>312</sup> Kanunları da yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunlar'ın yürürlüğe girmesi neticesinde, Kazanç Vergisi yürürlükten kalkmıştır. Belirtmek gerekir ki söz konusu reform, aslında, Tahsili Emvâl Kanunu'nun yerini alan 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>313</sup> ve Muamele Vergileri Sistemi'nin yerini alan 13.07.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu<sup>314</sup>, nun yürürlüğe girmesi ile tamamlanmıştır<sup>315</sup>. Ancak ne var ki benimsediği karine usulü nedeniyle gerçek geliri kavramak iddiasından uzak olan ve aslında küçük esnafı defter tutma yükümlülüğünün dışında bırakma amacıyla çıkarılmış bulunan Esnaf Vergisi; amacına ulaşamadığı gerekçesiyle ve baskı gruplarının da etkisiyle ancak, 20.05.1955 tarih ve 6582 sayılı

---

<sup>307</sup> ERDEM, s.37.

<sup>308</sup> ERDEM, s.38.

<sup>309</sup> 5432 sayılı VUK Gerekçesi, s.1.

<sup>310</sup> 03.06.1949 tarih ve 5421 sayılı Kanun. REGA: 09.06.1949 – 7228.

<sup>311</sup> 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kanun. REGA: 10.06.1949 – 7229.

<sup>312</sup> 03.06.1949 tarih ve 5423 sayılı Kanun. REGA: 10.06.1949 – 7229.

<sup>313</sup> REGA: 28.07.1953 – 8469. (Kanun halen yürürlükte.)

<sup>314</sup> REGA: 23.07.1956 – 9362.

<sup>315</sup> Tuncay KAPUSUZUOĞLU ve Mesut KOYUNCU, “Vergi Reform Komisyonu ve Ali Alaybek Üzerine Prof.Dr. Halil NADAROĞLU İle Yapılan Söyleşi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 243, Kasım 2001.; TUNCER, “Kurucumuz ve Büyük Üstadımız Ali Alaybek (1901-1986)”; A. Özkan BUYRUK, “Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 372, Ağustos 2012.

Kanun ile yürürlükten kaldırılabilmıştır<sup>316</sup>.

1950 Büyük Vergi Reformu'nun hazırlık çalışmaları 1942/43 yıllarına kadar geriye gitmektedir. Zira bu yıllardan itibaren Kazanç ve Muamele Vergileri'nin çağın gerisinde kalması ve malî ihtiyaçlara yeterince cevap veremez hale gelmesi nedeniyle bu alanda yeni bir reforma gidilmesi için çalışmalar başlatılmıştır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu reforma paralel olarak yeni bir vergi denetim sistemi kurmak için de adımlar atılmaya başlanmıştır. Büyük Vergi Reformu'nun yürürlüğe girdiği 1950 yılı öncesine kadar Reform'un hazırlık çalışmalarında “beyin takımı”nda yer alan iki isimin ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlardan birincisi gelir vergileri alanında bir otorite sayılan ve Maliye Bakanlığı'na danışmanlık da yapan Alman Profesör Fritz NEUMARK, ikincisi ise yine o yıllarda vergi alanında etkin bir şekilde çalışmalarını yürüten Müşavir Hesap Uzmanı Ali ALAYBEK'tir. Bu iki isime başta dönemin İstanbul Defterdarı Faik ÖKTE olmak üzere diğer isimler de eklenmiş ve bu kadro, “ülkenin vergi sistemini modernleştirmek ve rasyonelleştirmek için<sup>317</sup>” çalışmalarına başlamışlardır<sup>318</sup>.

Kurulan Komisyon'un 1944-1947 yıllarında gerçekleştirdikleri ortak çalışmalar sonucunda Büyük Vergi Reformu'nun ilke ve esasları ana hatlarıyla ortaya çıkmış ve bir rapor olarak Maliye Bakanlığı'na sunulmuştur. Bakanlık bürokratları da Kanun Taslakları'nı söz konusu bu Rapor'da yer alan ilke ve esaslar temelinde hazırlamışlardır<sup>319</sup>.

Büyük Vergi Reformu ile ilgili raporda Neumark ve dolayısıyla Alman Vergi Hukuku/Sistemi'nin etkisi görülmektedir<sup>320</sup>. Raporun oluşturulması sürecinde 1948 yılında toplanan II. Türkiye İktisat Kongresi'nde de “Vergi Reformu” konusu ana başlık olarak ele alınmıştır. Kongre'de Ahmet Hamdi BAŞAR ve NEUMARK'ın eleştiri ve

---

<sup>316</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.417-418; Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, c.i, 6. Basılış, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s.57.

<sup>317</sup> Fritz NEUMARK, **Boğaziçine Sığınanlar**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, 1982. (Erişim: <http://www.fritzneumark.blogspot.com.tr> (04.02.2014))

<sup>318</sup> TUNCER, “Kurucumuz ve Büyük Üstadımız Ali Alaybek (1901-1986)”.

<sup>319</sup> TUNCER, “Az Bilinen Bir Üstat: Hoca Rasim Saydar (1901-1966) Müşavir Hesap Uzmanı”.; Bedri GÜRSOY, “Türkiye’de Vergi Reformu ve Gelir Vergisi”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, c.4/1, 1949, s.262-263.

<sup>320</sup> BULUTOĞLU, s.56.; Ayrıca, o yıllardaki Alman Vergi Sistemi hakkında bilgi için bkz. Avni ZARAKOLU, “Alman Gelir Vergisi”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 1954, cilt: 9/3, s.111-130.

değerlendirmeleri dikkat çekici olmuş; “aile durumu”, “artan oranlı vergilendirme”, “ayırma ilkesi” eleştirilmiş olmakla birlikte; “beyan usulü”nün genişletilmesi konusunda büyük oranda mutabık kalınmıştır<sup>321</sup>.

Nitekim Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi’nde de “verimli ve adil bir vergi sistemi kurmanın temel çaresi olarak beyanname esasına geçilmesinin” ve bununla birlikte de “yeni bir vergi tetkik ve murakabe cihazı” kurmanın öneminin altı çizilmiştir<sup>322</sup>. Ali ALAYBEK bu süreçte kaleme aldığı bir yazısında gelir vergisini, “mükellefin vergi ödeme kabiliyetini esas tutan, beyan esasına dayanan, demokratik bir halk vergisi” olarak tanımlamış; “beyana dayalı vergilerin mükellefle işbirliği esasına dayalı olduğunu ve vergicilikte işbirliği, bilgi ve ihtisas ile geniş bir anlayış ve hoşgörülle davranmak gerektiğini” belirterek; modern vergiciliğin temel prensibini ortaya koymuştur<sup>323</sup>.

Belirtmek gerekir ki 1942/43 yılında başlatılan vergi reformu çalışmaları ilk meyvesini, reformun gerçekleşeceğinden emin olan Ali ALAYBEK’in uzak görüşlülüğü ve mücadelesi sayesinde, 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu’nun kurulmasıyla vermiştir<sup>324</sup>.

Bu noktada 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK’un beyan esasına ve dolayısıyla vergi incelemelerine yaklaşımına eğilmek istiyoruz.

5432 sayılı Kanun’da yeni vergi sisteminin üzerine oturacağı “beyan esası”na ve dolayısıyla tarhiyat şekillerine ilişkin ciddi düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, verginin ilke olarak, yükümlülerin beyan ettiği matrahlar üzerinden hesaplanarak alınması benimsenmektedir. Böylece yükümlüler, beyan ettikleri gerçek gelirleri üzerinden vergilendirileceklerdir. Beyan üzerine yapılan tarhiyatın eksik olduğunun

---

<sup>321</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.356-358.

<sup>322</sup> 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi.

(Erişim: <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf> (04.02.2014)) (KÜSMENOĞLU, Gerekçede yer alan eleştiri ve yanıtların Ali ALAYBEK’in 1947 yılında yayımladığı “**Gelir Vergisi Davamız**” adlı eserine aldığı eleştiri ve yanıtlarla benzerlik gösterdiğini belirtmiştir. (KÜSMENOĞLU, c.i, s.384))

<sup>323</sup> Ali ALAYBEK, “Gelir Vergisi Muvaffak Olacak mı?”, Muhasebe ve Maliye Mecmuası, Sayı: 22, 22.06.1949 . (Aktaran: PUR, **Osmanlı’dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumu (1838-2012)**, s.231-232.)

<sup>324</sup> PUR, a.g.e., s.291.

maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespiti halinde “ikmâlen tarhiyat”; vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilememesi halinde, “takdir komisyonu” tarafından takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılacak “re’sen tarhiyat” ile beyan üzerine tarh esası tamamlanacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu tarhiyat şekillerinin yanında “tahrir dayanan tarh” ve “götürü matrahlara dayanılarak yapılan tarh” da belli ölçüde sistemdeki yerini korumuştur. Yeni düzenlemelerden önce yürürlükte bulunan yedi komisyon da 5432 sayılı VUK ile, “takdir komisyonları”, “tahrir komisyonları” ve “tadilat komisyonları” olmak üzere üçe indirilmiştir<sup>325</sup>.

Beyan usulü, verginin tarhına esas oluşturan bütün bilgilerin yazılı olarak İdare’ye bildirilmesi ve İdare’nin de bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamasından oluşmaktadır. Bazı durumlarda yükümlünün kişisel ya da ailevi diğer birtakım bilgilerinin de sunulmasını gerektiren bu usulde, diğer tarh yöntemlerinin aksine, İdare’nin matrah belirlemede bir rolü bulunmamaktadır; ancak bunun olabilmesi için de İdare ile yükümlü arasında sıkı bir işbirliğinin mevcut olması gerekmektedir. Zira beyannamelerde belirtilen bilgilerin gerçeği yansıtmadığını, İdare ancak bir inceleme sayesinde öğrenebilecektir. İdare’ye beyan edilen bilgilerin gerçeği yansıtmadığı veya İdare’nin beyan edilen bilgileri dikkate almadan tarhiyat yaptığı anlaşıldığı takdirde, hem tarhiyatın düzeltilmesi hem de çeşitli müeyyidelerin devreye girmesi, sistemin sağlıklı işleminin olmazsa olmaz bir koşuludur<sup>326</sup>.

Bu sistemde beyanname vermeye mecbur olanlar ya mükellefin kendisi ya da muhasebeci, vekil, müşavir gibi üçüncü kişilerdir ki bu “dolaysız beyanname usulü” olarak adlandırılmaktadır. Başka bir durum da vergiyi doğuran olayın oluşmasında rol oynayan ve fakat asıl yükümlüden ayrı bir kişi olan vergi sorumlusunun vergi mükellefi adına beyanname vermesidir ki bu da “dolaylı beyanname usulü” olarak adlandırılmaktadır ve en tipik örneği stopaj, yani kaynakta kesme yoluyla alınan vergilerdir<sup>327</sup>.

<sup>325</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.450.; 5432 sayılı VUK Gerekçesi.

<sup>326</sup> Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s.76.

<sup>327</sup> TURHAN, s.450.

Beyanname usulü, yeterli bir denetim sisteminin mevcut olduğu varsayımı altında ve vergi tarife ve oranları dışarıda bırakıldığında, vergilendirmede adaletin sağlanmasına iyi hizmet edecek bir yöntemdir. Öte yandan “karine”, “takdir”, “tahmin” ya da “götürü” usullerinde olduğu gibi ödeme gücü ile vergi borcu arasında sağlıklı bir ilişki olamayacağı; yani ödenecek verginin matrahı gerçekten belirlenebileceği için verimli vergilemeye de hizmet edecek bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Ancak beyana dayalı sistemin sakıncaları da yok değildir. Zira İdare’nin ve özellikle denetim/inceleme birimlerinin iyi organize edilemediği sistemlerde hem vergilendirmede adaletin sağlanması hem de mükellef davranışları sekteye uğrayabilmektedir<sup>328</sup>.

İşte bu nedenlerden dolayı Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergileri olmak üzere üç esas vergi ile bütün vergilere şâmil bir ana tatbikat kanunu olan Vergi Usul Kanunu’ndan oluşan Büyük Vergi Reformu, çağdaş ve rasyonel bir sistem olan beyana ve dolayısıyla defter tutma temelli gerçek usule dayalı sistemi; ama bununla beraber de etkili bir vergi denetim sistemini kurmayı hedeflemiş idi.

Nitekim söz konusu Reform’un yaratıcılarından Ali ALAYBEK, 1947 yılında yayımladığı “Gelir Vergisi Davamız” adlı eserinde sistemin özünü: *“İdarenin beyannameye dayalı mükellefiyeti karşılamak bakımından maruz kalacağı zorluk, kendini daha ziyade beyannamelerin kontrolü içinde hissettirir. Hatta bu zorluk, mükelleflerin İdare ile olan bütün ilişkilerini de kapsar. Bu sebeple vergi reformu, uygulama bakımından, beyanname kontrolü işidir dense abartı sayılmaz.”* şeklinde açıklamıştır<sup>329</sup>.

5432 sayılı VUK Gerekçesi’nde de yapılacak vergi reformunun başarılı olabilmesi ve yeni vergi anlayışının ve sisteminin yerleşmesi, sağlam bir vergi tetkik cihazının kurulmasına ve işletilmesine koşul görülmüştür. Bunun koşulları ise “şahsiyet sahibi inceleme elemanlarının (hesap uzmanı) yetiştirilmesi”; “inceleme elemanlarının yeterli sayıda bulunması”; “vergi inceleme tekniğinin tekemmül ettirilmesi” ve “istihbarat arşivleri kurulması” olarak sıralanmıştır. Gerekçe’de bu dört koşuldan ilk

---

<sup>328</sup> TURHAN, s.451.

<sup>329</sup> Aktaran: HUD, Tarihçe.

ikisinin 1945 yılından beri tahakkuk yoluna girdiği ve istihbarat arşivlerinin nasıl kurulacağı ve ne için kullanılacağı açıklanmıştır. Bununla birlikte üçüncü koşul için yapılan açıklamalar, bize göre, yeni vergi sisteminin mükellefe bakışını da açıkça ortaya koymaktadır. Zira vergi incelemelerinin dairede değil mükellef nezdinde işyerinde yapılacak olması; inceleme zamanının mükellefe önceden bildirilmeyecek olması ancak gizli kapaklı inceleme yerine mükellefle işbirliği şeklinde açık inceleme usulü (mükellefe incelemenin konusunun ve inceleme neticelerinin bildirilmesi; mükellefin hata yapmasını önlemek üzere kendisine tavsiye ve uyarılarda bulunulması ve ihtilaflı hallerde inceleme sonuçlarının zapta alınarak tutanağa bağlanması ve bir örneğinin mükellefe tevdi) uygulanacak olması, mükellef hukukunu gözetir düzenlemelerdir.

## **2. 5432 sayılı VUK'tan Günümüze Vergi İncelemesi ile İlgili Hükümler**

### **a. 5432 sayılı VUK (1950 – 1960)**

5432 sayılı VUK sistematisindeki düzenlemeler, “I. Vergilendirme”, “II. Mükellefin Ödevleri”, “III. Değerleme”, “IV. Cezalar” ve “V. Vergi İhtilafları” olmak üzere beş kitaba ayrılmış; vergi incelemeleri ise “Yoklama ve İnceleme” başlıklı yedinci kısmının ikinci bölümünde, 124 ilâ 131. maddelerde düzenlenmiştir. İlgili kısmın diğer bölümleri “1. Yoklama”, “3. Arama” ve “4. Bilgi Toplama” şeklindedir.

Kanun'da, “Vergi İncelemesi” bölümündeki hükümler aşağıdaki gibidir<sup>330</sup>:

#### ***Maksat***

***Madde 124 – Vergi incelemesinden maksat; defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lazımgelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.***

#### ***İncelemeye Yetkililer***

***Madde 125 – Vergi incelemesi; hesap uzmanları, mahallin en büyük mal memuru, kontrol memurları veya vergi dairelerinin amirleri tarafından yapılır.***

---

<sup>330</sup> 5432 sayılı VUK'un yer aldığı REGA'nın dijital kopyasından alınmıştır.

*Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü yerlerde vergi incelemelerini yalnız, hesap uzmanlarına yaptırabilir.*

*Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş muavinleri ve gelir kontrolörleri her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdirler.*

*(Ayrıca belirtmek gerekir ki m.69 ile Takdir Komisyonları'na da Kanun'da yazılı görevleri dolayısıyla inceleme yetkisi verilmiştir.)*

### ***Hüviyet ibrazı***

***Madde 126*** – *Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmî bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.*

### ***İncelemeye tabi olanlar***

***Madde 127*** – *Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.*

### ***İnceleme zamanı***

***Madde 128*** – *Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecburi değildir.*

*İnceleme, tahakkuk zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir.*

### ***Yerinde inceleme***

***Madde 129*** – *Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır.*

*İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terkedilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.*



*Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.*

*İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmeleri için münasip bir mühlet verilir.*

### ***İncelemede uyulacak esaslar***

***Madde 130*** – *Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme esnasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:*

*1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;*

*2. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmî çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hüküm dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır.);*

*3. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika, nezdinde inceleme yapılmaya verilir.*

### ***İnceleme tutanakları***

***Madde 131*** – *İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.*

*Mükelleflerin hesap ve vergi durumu ile ilgili olmak üzere düzenlenecek raporların birer örneği inceleme sonunda vergi dairelerince mükellefe verilir.*

*Re'sen vergi tarh edilmesini icap ettiren haller varsa rapor örneklerinin, işin takdir komisyonuna tevdiinden evvel mükellefe verilmesi mecburidir.*

Doğrudan “vergi incelemesi” ile ilgili düzenlemeler böyle olmakla birlikte; Kanunkoyucu, “yoklama”, “arama” ve “bilgi toplama”yı da vergi denetimindeki diğer hukuki araçlar olarak tasarladığı için bu araçlara ilişkin maddelerde ve diğer kanunlarda da incelemeyle ilgili hüküm ve ibareler yer almaktadır.

“İncelemeye yetkililerin yoklamaya da yetkili olması (m.118)”; “inceleme esnasında vergi kaçakçılığına delâlet edilmesi ve arama (m.132)”; “arama yapılan hallerde incelemenin çabukça ve her işten önce yapılması (m.134)”; “kamu kurum ve kuruluşlarının vergi inceleme elemanlarına, isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur olması (m.138)”; “istihbarat arşivlerinde bilgi depolama ve bunların kullanılması (m.142)”; defter ve belgelerin inceleme için ibrazı mecburiyeti (m.240); “kurumlarda tasfiye muamelelerinin incelenmesi talebi (5422 sayılı KVK m.35)” gibi ibareler buna örnek verilebilir.

Süreç içerisinde, 1950 Büyük Vergi Reformu'nun uygulamasında birtakım başarısızlıklar ve aksaklıklar görülmüş<sup>331</sup> ve 5432 sayılı Kanun'daki vergi denetimi ve incelemesine ilişkin hükümleri de etkileyecek şekilde ve özellikle “kanuni müeyyidelerin takviyesi gerekçesiyle<sup>332</sup>”, 5815 sayılı Kanun<sup>333</sup> ile söz konusu Kanun'da bir tadilat yapılmıştır.

5815 sayılı Kanun ile vergi incelemesine ilişkin 5432 sayılı VUK'ta yapılan değişiklikler ve eklemeler şu şekilde olmuştur:

5432 sayılı VUK m.128'in sonuna, “herhangi bir mükellef nezdinde muayyen bir vergilendirme devresiyle ilgili olarak bir defa inceleme yapıldıktan sonra, zamanaşımı süresi içinde, gerek ihbar dolayısıyla gerekse de görülen lüzum üzerine, aynı döneme taalluk eden defter ve işlemler üzerinde bir defa daha inceleme yapılması

---

<sup>331</sup> BULUTOĞLU, s.57.

<sup>332</sup> 5815 sayılı Kanun Gerekçesi, Erişim: (08.02.2014)

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf>

<sup>333</sup> REGA: 24.07.1951 – 7866.

konusunda bir açıklık bulunmadığı gerekçesiyle<sup>334</sup>”, şu fıkra eklenmiştir: “*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmâlîne mani değildir*”<sup>335</sup>.”

5432 sayılı VUK m.131’in 1. bendinin sonuna, “tıpkı arama düzenlemesinde olduğu gibi (m.133) inceleme esnasında üzerinde vergi hileleri yapıldığı görülen defter ve belgelerin, tutanakla zaptedilmesine rağmen, daha sonradan mükellefin bunları yok etmesinin önüne geçmek için<sup>336</sup>”, şu fıkra eklenmiştir: “*Vergi hileleri ile ilgili defter ve vesikalar 133. maddedeki esaslar dahilinde incelemeyi yapan memur tarafından alınıp daireye getirilebilir ve suç delili mahiyetinde olanlar mahkemeye tevdi edilmek üzere alıkonulabilir*”<sup>337</sup>.”

İlerleyen süreçte, 27 Mayıs 1960 müdahalesi sonrasında, 1950 Reformu’nun uygulanmasından kazanılan deneyimlerden de yararlanılarak Türk Vergi Sistemi, omurgası korunarak, yeni bir anlayışla yapılandırılmak istenmiştir<sup>338</sup>.

## **b. 213 sayılı VUK (1960 sonrası)**

### **(1) 1960 – 1980 Dönemi**

27 Mayıs 1960’taki iktidar değişikliğinden sonra, o günkü vergi sistemindeki regülasyon ihtiyacı Milli Birlik Komitesi tarafından da görülmüş ve birtakım esaslı adımlar atılmıştır. Atılan bu adımlar sonucunda, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu tamamıyla yeniden yazılmış; Kurumlar Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu ve diğer çeşitli vergi kanunlarında da değişiklikler yapılmıştır<sup>339</sup>.

Yapılan değişikliklerin iki temel amacından birincisi, toplam vergi yükünü (hasılatını) bir miktar artırmak; ikincisi ise bu yükün çeşitli gelir katmanları arasındaki dağılımını daha adaletli hale getirmek idi. Bu yönde olmak üzere, yapılan değişikliklerle

<sup>334</sup> 5815 sayılı Kanun Gerekçesi.

<sup>335</sup> 5815 sayılı Kanun m.5.

<sup>336</sup> 5815 sayılı Kanun Gerekçesi.

<sup>337</sup> 5815 sayılı Kanun m.6.

<sup>338</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.487.

<sup>339</sup> BULUTOĞLU, s.58.; KÜSMENOĞLU, c.i, s.488.; BUYRUK, “1950 Büyük Vergi Reformu’nun Sonuçları ve Vergi Reform Komisyonu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:373, Eylül 2012, s.92.; Vergi Reform Komisyonu (Maliye Vekâleti), **Genel Vergi Reformu Raporu**, İstanbul, 15.07.1961, s.4.

bir yandan daha önce vergilendiril(e)meyen kesimler (zirai kazanç sahipleri, küçük esnaf vb.) vergi kapsamına alınmış; diğer yandan da servet beyanı gibi önlemlerle vergi kaçakçılığını önleyici/azaltıcı yeni güvenlik tedbirleri devreye sokulmuş ve Vergi Usul Kanunu da yeniden tedvin olunmuştur<sup>340</sup>.

Ancak vergi kanunlarında gerçekleştirilen bu düzenlemeler, askeri hükümetin devam etmekte oluşuna rağmen, mükellef cenahında tepkilere neden olmuştur. Nitekim düzenlemelerle güdülen amaçlar meşru olmakla birlikte düzenlemelerin etraflıca tartışılmadan, belki de aceleyle, yürürlüğe girmesi bazı teknik aksaklıkları da su yüzüne çıkarmıştır. Bunun üzerine Maliye Bakanlığı bütün düzenlemeleri ve bütün vergi sistemini bir komisyona tetkik ettirmeyi vaatlemiştir. Kurucu Meclis'in faaliyete geçmesinden itibaren (1961) de yeni vergi yükümlerinin bazılarında geri dönüşmeye başlanmış; ayrıca bütün vergi sistemini yeniden gözden geçirmek ve iktisadi kalkınmayı da destekler nitelikteki değişiklik önerilerini raporlar halinde hükümetin bilgisine sunmak görevi ile İstanbul'da bir "Vergi Reform Komisyonu (VRK)" kurulmuştur<sup>341</sup>.

13 Şubat 1961 tarihinde Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak sürekli görev yapacak şekilde kurulan; Ali ALAYBEK başkanlığında ve Maliye Bakanlığı temsilcileri, ticaret ve sanayi odalarından, esnaf konfederasyonlarından ve üniversitelerden gelen üyelerden oluşan Komisyon, misyonunu şu şekilde açıklamıştır: *"Yeni vergilerin bozulan taraflarını düzeltmek ve bilhassa girişilen reformu korumak, tamamlamak, ileri götürmek; değişen şartlara ve münasebetlere intibak ettirmek üzere kompetan bir reform heyetinin devamlı ilmî çalışmalarına ihtiyaç duyulmuştur."*<sup>342</sup>.

1972 yılına kadar on bir yıl kesintisiz olarak faaliyetini sürdüren Komisyon vergisel düzenlemelerin hayata geçmesine öncülük etmiş ve geride birçok çalışma, rapor ve doküman bırakarak misyonunu tamamlamıştır<sup>343</sup>.

1960'lı yılların başında askeri müdahale sonrası hükümet değişikliği, yeni anayasanın yürürlüğe girmesi, planlı ekonomiye geçiş ve Devlet Planlama Teşkilatı'nın

---

<sup>340</sup> BULUTOĞLU, s.58.; Vergi Reform Komisyonu, s.4.

<sup>341</sup> BULUTOĞLU, s.58.

<sup>342</sup> KAPUSUZUĞLU ve KOYUNCU, "Halil Nadaroğlu Söyleşisi".

<sup>343</sup> KAPUSUZUĞLU ve KOYUNCU, "Halil Nadaroğlu Söyleşisi"; TUNCER, "Kurucumuz ve Büyük Üstadımız Ali Alaybek (1901 – 1986)".

(DPT) kurulması gibi gelişmeler bütün alanları olduğu gibi vergilendirme alanını da etkilemiştir. 1950 Reformu'nun revizyonu ve regülasyonu da bu dönemde ele alınmıştır. Vergi yönetiminin, vergi denetiminin ve vergi yargısının da geliştirilmeye muhtaç olduğu kabul edilmiştir<sup>344</sup>. Geçen on yıl (1950-1960) vergiciliğimiz bakımından çok hareketli ve müspet bir inşâ dönemi olarak kabul edildikten sonra, vergi müessesesinin ekonomik ve sosyal şartlara uyum sağlaması gerektiği ve vergi reformunun statik değil dinamik bir mefhum olduğu anlayışıyla, vergicilikte sürekli reform misyonunu Vergi Reform Komisyonu üstlenmiştir<sup>345</sup>.

213 sayılı VUK, Milli Birlik Komitesi ve Hükümeti döneminde çıkarılan ve günümüze gelene kadar birçok değişikliğe uğrasa da, halen yürürlükte olan Kanun'dur.

10, 11 ve 12 Ocak 1961 tarihli Resmî Gazeteler'de üç parça halinde yayımlanan 213 sayılı Kanun'daki vergi incelemesine ilişkin düzenlemeleri 5432 sayılı Kanun'a göre farkları itibariyle aşağıya alacağız:

5432 sayılı VUK'ta olduğu gibi 213 sayılı VUK'ta da "Vergi İncelemeleri" birinci kitabın yedinci kısmının ikinci bölümünde; ancak bu kez 134 ilâ 144. maddelerde düzenlenmiştir.

213 sayılı VUK'ta, ödenmesi gereken verginin "defter ve hesaba dayanılarak" araştırılıp tespit edilmesi şeklindeki ibareye ek yapılarak, inceleme elemanının yetkileri artırılmıştır. Zira yeni düzenlemede, inceleme ile görevli olanlara "defter, hesap ve kayıtlara" dayanarak yapacakları araştırma ve tespitlerin yanısıra, maddeye eklenen fıkrayla, gerek görmeleri halinde "işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiilî envanterini yapma" yetkisi ve "beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurları" inceleme yetkisi tanınmıştır. Bu sayededir ki defter tutmayan götürü usule tabi yükümlüler ile defter ve kayıtlarda yer almayan servet ve gider bildirimlerinin incelenmesi (gelir vergisindeki servet bildirimini hükmüne de paralel olacak şekilde) mümkün hale gelmiştir.

Ancak bununla birlikte, yapılacak fiilî envanterin yükümlüye ek bir külfet getirmemesine özen gösterilerek; oluşacak giderlerin, incelemeyi yapan tarafından

---

<sup>344</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.489.

<sup>345</sup> Vergi Reform Komisyonu, s.3.

tasdiki koşuluyla Hazine tarafından ilgiliye ödenmesi öngörülmüştür<sup>346</sup>.

213 sayılı VUK m.135 ile vergi incelemesine yetkililer arasına “*hesap uzman muavinleri*” de katılarak; “*mahallin en büyük malmemuru*” ibaresi “*ilin en büyük mal memuru*” olarak değiştirilmiştir.

5432 sayılı VUK m.125 f.2’deki “*Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü yerlerde vergi incelemelerini yalnız, hesap uzmanlarına yaptırabilir*” hükmüne 213 sayılı VUK’ta yer verilmemiştir.

5432 sayılı VUK m.128’deki “*İnceleme, tahakkuk zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir.*” hükmü, “incelemenin neticesi alınmamış hesap dönemi içinde yapılabilmesi imkânını vermekte ise de uygulamada tereddüde yol açacağından ve usul hukukunda ‘tahakkuk zamanaşımı’ diye tayin edilmiş bir süre mevcut olmayıp; VUK m.104’te de sadece ‘tarh zamanaşımı’ süresi mevcut olduğundan, hükmün bu esasa göre daha açık bir şekilde düzenlenmesi gerekçesiyle<sup>347</sup>”, hüküm şu şekilde yeniden düzenlenmiştir<sup>348</sup>: “*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.*”

5432 sayılı VUK’ta yer alan “Yerinde İnceleme” başlıklı 129. madde 213 sayılı VUK’ta “İncelemenin yapılacağı yer” başlığı ile 139. maddede düzenlenmiş olup; madde içeriğindeki hükümler aynen korunmuştur.

Yukarıda belirttiğimiz 5815 sayılı Kanun değişikliğini de içeren 5432 sayılı VUK’un “İnceleme Tutanakları” başlıklı 131. maddesinin 1. fıkrasından sonraki fıkraları yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, mükelleflerin vergi hilesi yaptıklarından şüphelenilen defter ve belgelerinin incelenmek üzere alıkonulmasını ve daireye götürülmesini içeren düzenleme ile; ilgililerin tutanakları imzadan kaçınarak ileride

---

<sup>346</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.631.; 213 sayılı VUK Gerekçesi (Gerekçe, Maliye Bakanlığı tarafından 5432 sayılı VUK’un bazı maddelerini değiştiren VUK Tasarısı’nın gerekçesi olarak Milli Birlik Komitesi (MBK)’ne gönderilen metindir; ancak MBK 5432 sayılı VUK’u tadil etmek yerine, büyük oranda yine bu tadilat gerekçesine bağlı kalarak, 5432 sayılı VUK’u kaldırıp yerine 213 sayılı VUK’un ihdas olunması yoluna gitmiştir.)

Erişim: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/VUK/vuk\\_gerekce.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/VUK/vuk_gerekce.pdf) (08.02.2014)

<sup>347</sup> 213 sayılı VUK Gerekçesi.

<sup>348</sup> 213 sayılı VUK ile birlikte genel tarh zamanaşımı süresi üç yıldan beş yıla çıkarılmıştır.

aleyhlerine doğabilecek tarhiyat ve cezaları savuşturma yolları kesilmek istenmiştir<sup>349</sup>. Söz konusu 141. maddenin 2. fıkrası şu şekilde düzenlenmiştir: “İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.”

5815 sayılı Kanun’la değişik 5432 sayılı VUK m.131’de yer alan 3. ve 4. fıkra kaldırılarak; aynı konu, 213 sayılı VUK’un “İhbarnamenin Muhteviyatı” başlıklı m.35’in son fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir: “Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.”

213 sayılı VUK m.141’in 3. ve 4. fıkralarında ise “Arama” başlıklı bölümün “Aramada bulunan defter ve vesikalar” başlıklı 143. maddenin tamamına ve “İncelemede usûl” başlıklı 144. maddenin 4. ve 5. fıkralarına atıf yapılmıştır. Yapılan bu atıfın sebebi inceleme esnasında alıkonulan defter ve belgelerin “suç delili” olabilme ihtimâlidir. Zira alıkonulan defter ve belgelerin suç delili olduğu şüphesi var ise devreye “arama hükümleri (m.143 ve m.144)” girecektir.

1960’lı yılların başında yeni bir Anayasa, yenilenmiş/tadil edilmiş kanunları ve örgütüyle; yeni bir ekonomi anlayışıyla Türkiye Cumhuriyeti yeni bir döneme girmiş bulunmaktaydı. Vergicilik açısından bu döneme bakıldığında, Vergi Reform Komisyonu (VRK)’nın teşekkül edilmesi ve çalışmaya başlaması önemli bir aşama olmuştur. Özellikle 1960-70 döneminde etkin çalışan VRK’nın misyonunu “Türk Vergiciliği’nde ayrı bir görüş ve felsefenin temsilcisi ve savunucusu” olarak değerlendiren Halil NADAROĞLU, VRK’nın temel yaklaşımını şu şekilde özetlemiştir<sup>350</sup>:

---

<sup>349</sup> 213 sayılı VUK Gerekeçesi.

<sup>350</sup> KAPUSUZOĞLU ve KOYUNCU, “Halil Nadaroğlu Söyleşisi”.

- Vergiden optimal hasılayı sağlamak.
- Vergi sistemini sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını yerine getirecek şekilde düzenlemek.
- Vergi kanunlarını kolay anlaşılır, açık ve basit hale getirmek.
- Vergi hukukunu demokratik prensiplere göre düzenlemek.

Ayrıca belirtmek gerekir ki yine bu dönemin başında kurulan DPT ve hazırladığı kalkınma planları da önemli etkiler doğurmuştur. Nitekim bu planlarda vergi idaresi, vergi toplama ve vergi denetiminde mükelleflerle ilişkinin yeterli düzeyde olmadığı vurgusu yapılmıştır<sup>351</sup>.

Belirtmek gerekir ki izleyen dönemde vergi alanında gerçekleştirilmesi beklenen bu amaçlara dönük çabalar, genelde, ekonomik ve siyasi gelişmelerin gölgesinde kalmıştır.

213 sayılı VUK'un vergi incelemesine ilişkin hükümlerinde, 1960-1980 arasında, göze çarpan başkaca değişiklik olmamıştır.

## **(2) 1980'den Günümüze**

Bu dönem de askeri bir müdahale ile, 12 Eylül 1980 müdahalesiyle açılmış ve yönetime el koyan Milli Güvenlik Konseyi asker kökenli Bülend ULUSU'ya ara dönem hükümetini kurdurmuş ve yeni bir anayasanın çalışmalarını başlatmıştır.

1982 Anayasası'nın halkoyuna sunularak onaylanması ve yürürlüğe girmesiyle başlayan yeni dönem 6 Kasım 1983 genel seçimleri sonucunda, 24 Ocak 1980 Ekonomik Kararları'nın mimarı olan, dönemin DPT müsteşarı Turgut ÖZAL'ın Başbakanlığı'nda Anavatan Partisi ile hükümeti kurmasıyla başlamıştır. Bu dönemde ekonomi anlayışı tamamıyla değişmiş, bunun vergisel alandaki yansımaları da oldukça çeşitli şekillerde tazahür etmiştir. Aşağıda bu dönemde 213 sayılı VUK'ta yapılan değişiklikleri yine vergi incelemesi özelinde özetlemeye çalışacağız.

---

<sup>351</sup> KÜSMENOĞLU, c.i, s.499.



Dönemin ilk ciddî değişiklikler getiren kanunu 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun'dur. Kanun, Bülend ULUSU Hükümeti döneminde hazırlanmıştır. 1950 Reformu'nun o günün şartlarına göre ileri bir hamle teşkil ettiğinin altını çizen yasakoyucu bu günün şartlarında VUK'un bir kısım müesseselerinin eskidiğini belirterek; tadilat ihtiyacını ortaya koymuştur<sup>352</sup>. Vergi kaybının önlenmesi, vergi yönetiminin verimliliğinin sağlanması gibi amaçlarla maddî ve usulî vergi kanunlarında değişiklik yapılması gerekçesiyle ihdas edilen Kanun'un getirdiği önemli düzenlemeler şöyledir:

213 sayılı VUK m.3 "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlığı ile yeniden düzenlenerek, eski düzenlemede maddelerin nasıl anlaşılması ve uygulanması gerektiği konusuna ışık tutan bir yorum hükmü yok iken; Alman Vergi Usul Kanunu'nda benimsenen yöntemle paralellik kurulduğu arz edilerek; bilimsel yorumlama metodunu içeren yorum hükmü madde 3'ün A bendi olarak düzenlenmiştir. Madde 3'ün B bendi olarak da "maddi ve biçimsel delil sistemi" terk edilerek "serbest delil sistemi" düzenlenmiştir. Buna göre, *vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delille kanıtlanabilecektir*. Ayrıca kanıtlama aracı olarak tanık ifadeleri de vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgili bulunması halinde kullanılabilir. Belirtmek gerekir ki vergi terminolojisinde bu sistem "ekonomik yaklaşım/ekonomik delil sistemi" olarak ifade edilmektedir.

2365 sayılı Kanun m.3 ve m.4 ile ikmâlen ve re'sen tarhiyat hükümlerinde de bazı değişiklikler yapılmıştır.

Getirilen serbest delil sistemiyle paralellik kuracak şekilde, vergi incelemesinin amacını belirten VUK m.134 f.1 yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, "mevcut hükümde vergi incelemesi dar bir anlayış çerçevesinde tarif edildiği ve sadece defter ve belge incelemesiyle kısıtlandığı; ancak yeni vergi inceleme anlayışında delil serbestisi ilkesi geçerli olduğu<sup>353</sup>" gerekçesiyle; fıkra, "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*" şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>352</sup> 2365 sayılı Kanun Gerekçesi, Erişim: (10.02.2014)

[http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf)

<sup>353</sup> 2365 sayılı Kanun Gerekçesi.

Ayrıca Kanun Tasarısı'nda, maddenin sonuna eklenecek bir fıkra ile vergi inceleme elemanlarına bilirkişiye başvurma yetkisi verilmişse de; inceleme elemanlarının raporlarına itiraz için gerekçe hazırlanmış olacağı düşüncesiyle TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda bu hüküm metinden çıkarılmıştır<sup>354</sup>.

1983 yılında gerçekleştirilen 2791 sayılı Kanun<sup>355</sup> değişikliği ile artık vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden de re'sen tarhiyat yapılmasına cevaz verilmiştir. Buna göre, vergi inceleme raporunda belirlenen; ancak maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanmayan matrah veya matrah farkı, re'sen takdir olunmuş sayılacaktır<sup>356</sup>.

04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun<sup>357</sup> m.14 ile "Devamlı Bilgi Verme" başlıklı VUK m.149 tadil edilerek; vergi dairelerince ve Maliye Bakanlığı tarafından istenilmesi halinde, kamu kurum ve kuruluşlarının yanısıra "gerçek ve tüzel kişiler de" vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili bilgi vermekle yükümlü tutulmuştur<sup>358</sup>.

24.03.1988 tarih ve 3418 sayılı Kanun<sup>359</sup> ile 213 sayılı VUK'un 135. maddesinin 2. fıkrasına bir ekleme yapılarak "stajyer gelirler kontrolörleri"ne de vergi inceleme yetkisi verilmiştir.

24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun<sup>360</sup>'un 3. maddesi ile VUK m.135'in 1. fıkrası, "Vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır." şeklinde değiştirilerek; unvanları vergi denetmeni olan kontrol memurlarının yanında, bunların yardımcılara da vergi inceleme yetkisi ve görevi verilmiştir.

Ayrıca 4008 sayılı Kanun ile Re'sen Vergi Tarhı başlıklı VUK m.30'a, "*Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler*

---

<sup>354</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1224.; 2365 sayılı Kanun Gerekçesi.

<sup>355</sup> REGA: 22.01.1983 – 17936.

<sup>356</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1223.

<sup>357</sup> REGA: 11.12.1985 – 18955.

<sup>358</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1225.

<sup>359</sup> REGA: 31.03.1988 – 19771.

<sup>360</sup> REGA: 06.07.1994 – 21982.

*sırasında mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa; harcama ve tasarrufların vergiye tabi tutulmuş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun yapıldığı dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının takdirinde dikkate alınır.”* şeklinde 7. bent eklenmiştir. “Kaynağı izah edilemeyen harcama ve tasarruflardan hareketle dönem kazancının belirlenmesi yönteminin devreye girmesiyle güçlü bir oto-kontrol sistemi olarak denetimin etkinliğinin artırılacağı<sup>361</sup>” düşünülmüş olsa da KÜSMENOĞLU’na göre kaynak sorgulaması olarak adlandırılan bu maddenin uygulanmasında, dönem başı servetinin tespiti öngörülmediğinden, maddenin işlerliği bulunmamaktaydı<sup>362</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki daha sonra yürürlüğe giren ve “Malî Milat” olarak adlandırılan 4369 sayılı Kanun<sup>363</sup> ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>364</sup>’nda gerçekleştirilen yeni düzenlemeler ve yine bu Kanun’la değişikliğe uğrayan, kaynağı gösterilemeyen kazancın elde edildiği döneme ilişkin 7. bent hükmü birlikte değerlendirildiğinde o zamanki siyasi iradenin kaynak sorgulamasını etkin kullanarak vergi denetiminde bir oto-kontrol mekanizması kurmaya çalıştığı görülmektedir. Fakat ilerleyen süreçte 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun<sup>365</sup> ile yeni sistemin uygulaması ertelenmiştir. Uygulamadaki teknik ve hukuki yetersizlikler ve belki de en önemlisi, birtakım siyasi nedenlerden dolayı hem 4369 sayılı Kanun’daki düzenlemeler hem de VUK m.30/7 hükmü 4775 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmak istenmiş; ancak Cumhurbaşkanı’nın Kanun’u tekrar görüşülmek üzere iade etmesi sonucunda, nihai olarak 4783 sayılı Kanun ile yürürlükten kalkabilmiştir.

Vergi incelemesine yetkililer başlıklı 135. maddenin 2. fıkrası 4369 sayılı Kanun’un 81/A-25 bendi ile bir kez daha değişikliğe uğrayarak; “*Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar*”ın da her hâl ve takdirde vergi incelemesine yetkili olduklarına hükmedilmiştir.

---

<sup>361</sup> 4008 sayılı Kanun Gerekçesi.

<sup>362</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1223.

<sup>363</sup> 22.07.1998 tarihli Kanun’un yayımlandığı REGA: 29.07.1998 – 23417 (mük.).

<sup>364</sup> REGA: 06.01.1961 – 10700.

<sup>365</sup> REGA: 14.08.1999 – 23786.

213 sayılı VUK'un vergi incelemesine ilişkin hükümlerinde 1980 sonrasında gerçekleştirilen önemli düzenlemelerden ikincisi 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun<sup>366</sup> ile olmuştur. Bazıları 646 sayılı KHK ile dönüşüme uğrasa da büyük oranda halen yürürlükte bulunan yeni düzenlemeler, vergi incelemesine yetkililerin çalışmasına, vergi incelemesine alınacak mükelleflerin seçilmesine, vergi incelemesinde uyulacak usul ve esasların daha belirgin hale getirilmesine, vergi incelemelerinde uyulması gereken sürelerle, vergi incelemesinin kapsamına ve vergi incelemesine alınanların hak ve hukuklarına ilişkin olarak getirilen düzenlemelerdir.

Söz konusu Kanun'un Gerekçesi'nde, getirilen düzenlemelerin amaçları şu şekilde belirtilmiştir<sup>367</sup>:

- Gelir İdaresi'nin etkinliğinin ve mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçilmesi.

- Vergi incelemesine tâbi olanların belirli süreler dahilinde, her hal ve takdirde incelemeye alınması.

- Mükellef haklarının korunması bakımından, vergi incelemelerinin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi, öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması ve incelemelerde yöntem ve uygulama birliği sağlanması.

- Maliye Bakanlığı'nın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek ve "Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planı"nı hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu"nun oluşturulması.

6009 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'ta, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilatında yapılan değişiklik ve getirilen yeni düzenlemelerin vergi

---

<sup>366</sup> REGA: 01.08.2010 – 27659.

<sup>367</sup> 6009 sayılı Kanun Gerekçesi, Erişim: <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss536.pdf> (13.02.2014)

incelemesine ilişkin hükümleri de şu şekilde tasnif edilebilir<sup>368</sup>:

- İncelenecek mükelleflerin belirlenmesine yönelik düzenlemeler.
- Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kurulması.
- İncelemelerin kapsamı: "Tam İnceleme" ve "Sınırlı İnceleme".
- "İncelemeye Başlama Tutanağı"nın alınması.
- Vergi incelemelerinde uyulması gereken mevzuat.
- Vergi incelemelerinin tamamlanma sürelerinin belirlenmesi.
- "Rapor Değerlendirme Komisyonları" ile "Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu"nun oluşturulması.
- Vergi inceleme elemanlarının suç duyurusuna ilişkin usûl.
- Gelirler Kontrolörleri'nin statüsü.

Söz konusu Kanun ile yukarıda tasnif ettiğimiz değişiklikleri ve getirilen yeni düzenlemeleri aşağıya alıyoruz. Düzenlemeler halen yürürlükte olduğu için düzenlemelerin niteliğini, diğer düzenlemelerle birlikte bir sonraki bölümde irdedeceğiz.

6009 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile "İncelemede Uyulacak Esaslar" başlıklı 213 sayılı VUK m.140 f.1 b.1'den sonra gelmek üzere 2. bent eklenmiş olup; mevcut 2. ve 3. bentler 3. ve 4. bent olarak teselsül ettirilmiş, yine aynı fıkra 5. ve 6. bentler ve sonra gelmek üzere de 2 ilâ 6. fıkralar eklenmiştir. Söz konusu hükümler şu şekildedir:

*2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılabilecek şekilde verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.*

---

<sup>368</sup> Erkan YETKİNER, "6009 sayılı Kanun ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 359, Temmuz 2011.; Selçuk TEKİN, "Vergi Denetiminde Yeni Dönem", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 264, Eylül 2010.

5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na, düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

6. 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. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler nezdinde meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme

*konulmak üzere bağılı oldukları birime tevdi ederler.*

*135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğere memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.*

*Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğere rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özgelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özgelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'ndan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.*

*Bu maddede yazılı komisyonların başkan ve üyelerine her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir. Bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarı (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamaz.*

*Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğere usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.*

*Kanun'un 13. maddesi ile "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul" başlıklı VUK m.367 f.1 şu şekilde değiştirilmiştir:*

*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğere*

*memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*

Kanun'un 26. maddesi ile Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK'ya 33/B maddesi eklenerek; vergi incelemeleri ve denetimlerinde koordinasyonu sağlamak, belirlenen amaçlara ulaşmak, yıllık vergi inceleme ve denetim planları hazırlamak, vergi incelemeleri ve denetimlerine ilişkin standartlar ve etik ilkeleri belirlemek, inceleme sonuçlarını raporlamak gibi amaçları gerçekleştirmek ve çalışma esasları yönetmelikle<sup>369</sup> belirlenmek üzere "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu" kurulmuş olsa da daha sonra çıkarılan 646 sayılı KHK ile söz konusu madde ilgâ edilmiş ve Kurul da lağvedilmiştir.

Kanun'un 38. ve 40. maddeleri ile 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>370</sup>, da değişiklik yapılarak; Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı ibaresi Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı olarak değiştirilmiş ve Başkanlık da doğrudan Gelir İdaresi Başkanı'na bağlanmıştır. Böylece Gelirler Kontrolörleri "kurul" statüsüne getirilmiş; ancak danışma ve denetim birimi yerine ana hizmet birimi olarak kalmıştır<sup>371</sup>. Kurul'un görevleri ise 40. maddede sayılmıştır.

Kanun'un 39. maddesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na, mükelleflerin faaliyetlerini sektörler ve gruplar itibarıyla, oluşturulacak "risk analiz sistemi üzerinden" analiz ederek risk alanlarını tespit etmek görevi verilmiş idi. Ancak 646 sayılı KHK ile bu hüküm de kaldırılmıştır.

213 sayılı VUK'un, "Vergi İncelemeleri"ne ilişkin hükümlerinde yapılan son değişiklik ve düzenlemeler 646 sayılı KHK ile olmuştur. 646 sayılı KHK, vergi inceleme ve denetim birimlerinin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında birleştirilmesi ve hem Başkanlığın hem de Başkanlığa bağlı olarak çalışacak vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının yetki ve görevleri ile çalışma usûl ve esaslarının

---

<sup>369</sup> "(Mülga) Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Çalışma Usûl ve Esasları Hakkında Yönetmelik", REGA: 31.12.2010 – 27802. (31.10.2011 – 28101 sayılı REGA'da yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

<sup>370</sup> REGA: 16.05.2005 – 25817.

<sup>371</sup> TEKİN, a.g.m.



belirlenmesine ilişkin olarak ihdâs edilmiştir. Bu yeni durum 213 sayılı VUK'taki vergi incelemelerine ilişkin hükümleri de etkilemiştir. 646 sayılı KHK ile gerçekleştirilen değişiklikleri aşağıya alıyoruz.

İncelemeye Yetkililer başlıklı 135. madde şu şekilde değiştirilmiştir:

*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük malmemuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*

*Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hâl ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*

İncelemede Uyulacak esaslar başlıklı m.140 f.2 şu şekilde değiştirilmiştir:

*Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.*

Aynı maddenin son fıkrasındaki “*Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun önerisi üzerine*” ibaresi kaldırılmıştır.

Ayrıca VUK'ta geçen “*maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları; gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri; vergi denetmenleri*

ve vergi denetmen yardımcıları” unvanları “vergi mufettişleri” ve “vergi mufettiş yardımcıları” şeklinde değiştirilmiştir.

646 sayılı KHK ile yapılan diğer değişiklik ve düzenlemeleri ilerleyen konularda yeri geldikçe işleyeceğiz.

## **C. VERGİ İNCELEMESİNDE ROL ALMIŞ/ALAN BİRİMLERİN TARİHÇESİ**

### **1. Genel Açıklama**

Hukukun diğer alanlarında olduğu gibi, vergi mevzuatı kadar, bu mevzuatın uygulanması da önem taşımaktadır<sup>372</sup>. Vergi mevzuatının uygulanmasıyla yetkili ve görevli olan üst birim Maliye Bakanlığı (MB), Bakanlığa bağlı olarak teşkilatlanan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB)’dır. Belirtmek gerekir ki burada söz konusu edilen hukuk uygulamalarını, devletin maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bulunan Maliye Bakanlığı’nın yürüttüğü görevler çerçevesinde cereyan eden ve birtakım sonuçları olan hukuk uygulamaları olarak anlamak gerekmektedir. Bakanlığın bu hukuk uygulamaları ise “idare hukuku”, konumuz özelinde de “vergi hukuku” alanında etki ve sonuçlar doğurmaktadır. Diğer görevleri dışarıda tutacak olursak, gelir politikasını geliştirmek ve uygulamak, ilgili mevzuatı hazırlamak ya da hazırlık çalışmalarına katılmak, vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak gibi temel görevleri yürüten Maliye Bakanlığı, GİB ve VDK Başkanlığı, İdare’nin ‘Vergi İdaresi’ kolunun üçlü sacayağı olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>373</sup>.

Günümüzdeki yapı böyle olmakla birlikte, bu birimlerin vergi denetimi ve incelemesine ilişkin işlev, yetki ve görevlerinin tarihi süreç içerisinde birtakım değişikliklere ve dönüşümlere uğradığı; hatta bu sürecin özellikle 1980’lerden itibaren

---

<sup>372</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1434.

<sup>373</sup> 178 sayılı KHK; 5345 sayılı Kanun ve 646 sayılı KHK’deki görevlere ilişkin hükümler.

organizasyonel yapıya ilişkin tartışmalarla ilerlediği söylenebilir<sup>374</sup>. Biz bu süreci vergi denetimi ve incelemesinde rol almış ve halen almakta olan yetkili ve görevli birimler özelinde<sup>375</sup> ve bu birimlerin tarihçesi şeklinde işlemek istiyoruz.

## 2. Maliye Bakanlığı

Bugünkü Maliye Bakanlığı'nın kökeni çok eskilere dayanmakla birlikte vergi denetim örgütünü de içeren Bakanlık örgütünün temeli 22 Ocak 1880 tarihli "Maliye Nezareti Hey'etinin Teşkilatıyla Vez'aifini Şamil Nizamnâme"ye dayanmaktadır<sup>376</sup>. Mali İdare'nin yeniden kurulduğu ve bugünkü Mali İdare'nin temellerinin atıldığı I. Meşrutiyet Dönemi'nde çıkarılan Nizamnâme ile Maliye Nezareti Heyet-i Merkeziye ve Heyet-i Mülhaka adıyla merkez ve taşra teşkilatı ve bağlı idareler olarak kısımlara ayrılmış idi. Merkez teşkilatında yeralan birimlerden "Varidat İdare-i Umumiyesi"nin bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilk nüvesi olduğu düşünülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki 1880 Nizamnamesi'nde Heyet-i Teftiş-i Maliye olarak adlandırılan Maliye Teftiş Kurulu (MTK), dönemin yenileşme hareketlerine paralel olarak, Fransa'dan iktibas edilen, 1879 yılında çıkarılan "Teftiş-i Muamelat-ı Maliye Nizamnamesi" ile kurulmuştur<sup>377</sup>. O dönemde geleneksel vergiler yürürlükte olduğu için bugünkü anlamda vergi denetiminden söz etmek mümkün değildir. Dönemin Maliye Teftiş Heyeti doğrudan Maliye Nazırı'na bağlı olarak çalışmakta ve Nazır'a verilen gelir ve harcama işleri başta olmak üzere devlete ait tüm malî işlemlerin tetkiki ile merkez ve taşra teşkilatının teftişi (iç denetimi) görevlerini, tam yetkili şekilde yürütmekte idi<sup>378</sup>.

---

<sup>374</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1434.

<sup>375</sup> VUK veya diğer kanunlarca verilmiş bulunan, vergi inceleme yetkisini haiz "ilin en büyük malmemurları", "vergi dairesi müdürleri" ve "takdir komisyonları"ni ileriki başlıklarda irdedeceğiz.

<sup>376</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.237.; KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1434.; Maliye Bakanlığı, "Maliye Tarihçesi (Kronolojik)", Erişim: <http://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanlik%20Tarihcesi%20.pdf> (14.02.2014); Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (MBBÜMKOGM), **Maliye Teşkilatı Tarihçesi ve Mevzuatı**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, Yayın Nu.: 1993/22, Kasım 1993, s.19.; BELLEK, a.g.m.; Serkan AĞAR, "Geçmişten Bugüne Mali İdare", TBB Dergisi, Sayı: 73, 2007.

<sup>377</sup> BELLEK, a.g.m.

<sup>378</sup> MBBÜMKOGM, s.21, 26.; Maliye Teftiş Kurulu , Maliye Teftiş Kurulu'nun Kuruluşunun 130. Yıldönümü Nedeniyle Hazırlanan Belgesel, Erişim: (14.02.2014)

<http://www.mmd.org.tr/sidebar/maliye-mufettisleri/videolar>

1880 Nizamnâmesi'nde, 1889 yılında yapılan bir değişiklik ile Varidat İdare-i Umumiyesi ile Mesarifat İdare-i Umumiyesi birleştirilerek Muhasebe-i Umumiye-i Maliye kurulmuştur. Ayrıca yine aynı değişiklik ile Aşar ve Rüsumat İdaresi, Maatahri Vergi İdare-i Umumiyesi ve bir de Hukuk Müşavirliği kurulmuştur. Bu değişiklikten sonra 1908 yılına kadar önemli bir değişiklik olmamıştır<sup>379</sup>.

1908 yılında ilan edilen II. Meşrutiyet sonrasında Maliye Nazırlığı'na Cavit Bey getirilmiş ve Cavit Bey döneminde müşavirlik yapan (Fransız) Mösyö Laurent (Loran)'ın hazırladığı rapor doğrultusunda Mali İdare'de yeni birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre Nezaret, müdürlükler şeklinde yeniden örgütlenerek; "aşar" ve "ağnam" dahil tüm vergi ve resimlerin tarh ve tahsili ve gelir bütçesinin düzenlenmesi ile görevli "Varidat-ı Umumiye Müdüriyeti" oluşturulmuş; yine bu dönemde Muamelat-ı Umumiye-i Maliye Müfettişliği'ne dönüştürülen Maliye Teftiş Kurulu'na yeni ve modern bir yapı kazandırılmış ve ilk kez, denetimde/teftişte kariyer sistemine geçilmiştir<sup>380</sup>.

1927 yılında kabul edilen Bütçe Kanunu'nda Bakanlık teşkilatının genişlediği görülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki Osmanlı Devleti'nde 15. yüzyılın ilk yarısından itibaren farklı anlamda kullanılan Defterdar, 1929 yılında yapılan 1452 sayılı Kanun düzenlemesinde Maliye Vekâleti'nin taşradaki en üst düzey temsilcisi olarak gösterilmiştir. Defterdar, illerde, çeşitli işlerin yanısıra vergilere ilişkin görevler de üstlenmiştir. İlçelerde ise Varidat Umum Müdürlüğü'ne bağlı olan Malmüdürlükleri teşkil edilmiştir. 1452 sayılı düzenlemede Maliye Teftiş Kurulu'nun Teftiş Heyeti Reisliği olarak gösterildiğini görmekteyiz<sup>381</sup>.

Cumhuriyet döneminde Maliye Bakanlığı teşkilatına dair getirilen ilk önemli düzenleme 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanun olmuştur. Bu Kanun ile devlet gelirleriyle ilgili olarak merkezde Varidat Umum Müdürlüğü ve Tahsilat Müdürlüğü; illerde Defterdarlıkların yönetimi altında varidat ve tahsilat müdürlükleri ve ilçelerde de Malmüdürlükleri yer almıştır. Aynı Kanun'da Maliye Teftiş Kurulu Maliye Teftiş

<sup>379</sup> BELLEK, a.g.m.; MBBÜMKOGM, s.31.

<sup>380</sup> 05.07.1909 tarihli Umur-u Umumiye-i Maliye Müfettişleri'ne Dair Nizamnâme. MTK, Belgesel.; AĞAR, a.g.m.; BELLEK, a.g.m.; MBBÜMKOGM, s.51-55.

<sup>381</sup> BELLEK, a.g.m.; KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1436.

Heyeti olarak adlandırılmıştır<sup>382</sup>.

2996 sayılı Kanun 1942 yılında 4286 sayılı Kanun ile tâdil edilerek; Varidat Umum Müdürlüğü, Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü'ne; bu Kanun da 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun'la değiştirilerek Maliye Vekâleti Maliye Bakanlığı'na, Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri de Gelirler Genel Müdürlüğü'ne dönüştürülmüştür. 1945 yılında çıkarılan 4709 sayılı Kanun ile Bakanlığa bağlı olarak çalışacak Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur. 1950 yılında çıkarılan 5655 sayılı Kanun ile Tahsilat Genel Müdürlüğü Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatıyla birleştirilmiştir. 5655 sayılı Kanun ile taşra teşkilatında, illerde Defterdarlıklara ilçelerde de Malm d rl klerine bağlı olarak; ancak bazı ilçelerde malm d rl klerinden bağımsız şekilde, Defterdarlıklara bağlı çalışacak vergi dairesi müdürlüklerinin kurulması  ng r lm ştur. Bazı küçük ilçelerde de malm d rl kleri, vergi dairesi gibi çalışmaya başlamışlardır.

5655 sayılı Kanun'dan sonra 1983 yılında çıkarılan 178 sayılı KHK'ya kadar Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısında önemli bir değişiklik olmamıştır. Ancak ne var ki 1950 – 1980 döneminde, özellikle vergi idaresinin reorganizasyonuna dair tartışmalar süregelmiş ve bu konuda çeşitli raporlar hazırlanmıştır<sup>383</sup>.

178 sayılı KHK ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı adıyla yeniden örgütlenen Bakanlığın gelir politikaları geliştirme ve uygulama görevi merkezde Gelirler Genel Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri ve malm d rl kleri şeklindeki yapı çerçevesinde devam etmiştir. Belirtmek gerekir ki bu süreçte, vergi denetimi ve inceleme görevleri Bakan'a bağlı olarak  alışan Hesap Uzmanları Kurulu, Bakanlık bünyesindeki Maliye Teftiş Kurulu ve yine Bakanlık bünyesindeki Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında görev yapan vergi dairesi müdürleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri tarafından yerine getirilmekte idi.

Maliye Bakanlığı'nın, daha özelde de Gelirler Genel Müdürlüğü ve vergi denetimiyle ilgili birimlerin reorganizasyonuna dair tartışmaların 1980'li yıllardan sonra

<sup>382</sup> KüSMENOğLU, c.ii, s.1435.; 2996 sayılı Kanun.

<sup>383</sup> Bkz. KüSMENOğLU, c.ii, s.1437-1439.; Erhan IŞIL, " nemi Anlaşılamayan Mali  rg t ve Vergi  rg t  Sorunu", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 6, Şubat 1982.

hız kazandığı görülmektedir. Anılan süreçte DPT, hazırladığı kalkınma planlarıyla; IMF, imzalanan stand-by anlaşmaları çerçevesinde hazırladığı raporlarla; başta TOBB olmak üzere odalar ve sivil toplum kuruluşları, hazırladıkları raporlarla ve Maliye Bakanlığı, yaptığı çalışmalarla bu tartışmaya katılmışlardır<sup>384</sup>.

2005 yılına gelindiğinde uzun yıllardır süregelen eleştiri, öneri ve çalışmaların bir ürünü sayılabilecek 5345 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Kanun ile IMF'ye verilen 03.04.2002 tarihli niyet mektubunda taahhüt edildiği üzere, tam anlamıyla olmasa da, vergi idaresi reformu gerçekleştirilmiş ve Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. GİB, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleriyle kıyaslandığında, görev alanı daha dar bir şekilde tanımlanmış olduğu için statü kaybetmiş ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olduğu için de yarı özerk şekilde kurulmuştur<sup>385</sup>.

5345 sayılı Kanun'dan sonra vergi denetimi ve incelemelerine yetkili bulunan gelirler kontrolörleri ve yetkili ve görevli bulunan vergi denetmenleri, 646 sayılı KHK'ya kadar, GİB teşkilatı içinde faaliyetlerine devam etmişlerdir. MTK ve HUK'un Maliye Bakanı'na bağlılığı devam etmiştir; ancak 646 sayılı KHK sonrasında bunların hepsi, yine Maliye Bakanı'na bağlı olarak ama bu kez VDK Başkanlığı çatısı altında teşkil ettirilmiştir.

Sonraki başlıklarda MTK, HUK, Gelirler Kontrolörlüğü Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı'nın tarihçesini işlemek istiyoruz.

---

<sup>384</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1440-1446.

<sup>385</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1447-1449.

### 3. Maliye Teftiş Kurulu (MTK)

4910 sayılı Kanun ile ilk kez (Maliye) Teftiş Kurulu adını alan ve Bakanın emri ve onayı ile Bakan adına hem Bakanlık birimlerinin hem de diğer kurum ve kuruluşların teftişini gerçekleştirmekle yetkili ve görevli bulunan MTK; yukarıda da değindiğimiz gibi kökü çok eskiye dayanan bir teşkilat, maliye müfettişliği mesleği de çok önemli bir kariyer meslek idi. HUK Başkanlığı gibi MTK Başkanlığı da doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı iki esas denetim biriminden biri idi.

Aslına bakılacak olursa yukarıda “Teftiş ve Müfettiş” kavramlarını incelerken de değindiğimiz gibi Teftiş Kurulları, bakanlıkların kuruluşuna, görev esaslarına ve teşkilatlanmasına dair Kanun’da<sup>386</sup> “danışma ve denetim birimleri” içinde sayılmıştır. Bakanlıkların teşkilatında yeralan bu kurullar, Bakanlığın iç denetim faaliyetleri başta olmak üzere kendilerine verilen diğer görevleri de yerine getirmektedirler. İşte Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu da 646 sayılı KHK ile donuşturulene kadar boye bir yapı içerisinde kendisine yer bulmuş idi. Diğer bakanlıklar bir yana bırakılacak olursa Maliye Bakanlığı’nın ‘primus inter pares (eşitler arasında önde gelen)’ bir bakanlık olması hasebiyle; Maliye Teftiş Kurulu’nun yetki ve görevleri de diğer teftiş kurullarına nazaran daha geniş kapsamlı idi<sup>387</sup>. Zira 646 sayılı KHK ile değişmeden önce, halen yürürlükte bulunan 543 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK m.20’ye ve Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği ile yururluktan kaldırılan “Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği<sup>388</sup>” m.2’ye göre Maliye Müfettişleri, “Genel”, “Katma” ve “Özel” buteceli kuruluşlar ile iştiraklerin ve dernek, vakıf ve sendikaların malı yönden teftişine yetkili olmanın yanında, sair kanunların verdiği geniş yetkileri de haizdiler.

Tıpkı 5432 sayılı VUK’ta olduğu gibi, 646 sayılı KHK ile değişmeden önceki 213 sayılı VUK m.135 hükmü gereğince ve MTK Yönetmeliği’nin 2. maddesinde de belirtildiği üzere maliye müfettişleri, vergi inceleme yetkisini de haizdiler. Ancak belirtmek gerekir ki VUK’ta yetki verilmiş olmakla birlikte bu iş, hesap uzmanlarına

---

<sup>386</sup> Mevzuat bir çok kez değişikliğe uğrasa da; yürürlükte olan en son Kanun 643 sayılı KHK ile değişik 3046 sayılı Kanun’dur.

<sup>387</sup> IşIL, a.g.m.

<sup>388</sup> REGA: 21.05.1964 – 11708. (Süreç içinde bazı değişikliklere uğramışsa da uzun yıllar yürürlükte kalmıştır.)

verildiği gibi bir görev olarak maliye müfettişlerine verilmemiş idi<sup>389</sup>. Zira vergi incelemesi MTK'nın çok sayıdaki görevlerinin içinde küçük bir bölümdü. Maliye Müfettişleri diğer görevlerini yürütürken, görevlerinin bir uzantısı ve devamı olarak şayet gerekiyor ise vergi incelemesi müessesesini kullanıyorlardı. MTK'nın ne kuruluş amacı ne de varlık nedeni vergi incelemesi yapmaktı<sup>390</sup>. Bunu GİB'in yayımladığı faaliyet raporlarından da görmekteyiz ki; örneğin MTK'nın 2008 yılında yaptığı inceleme sayısı HUK'un yaptığı inceleme sayısının yüzde onu, toplam inceleme sayısının da yüzde biri kadar bile değildir<sup>391</sup>.

178 sayılı KHK m.19'da danışma ve denetim birimlerinden biri olarak sayılan MTK Başkanlığı, yerini 646 sayılı KHK m.1 ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bırakmıştır. Teftiş Kurulu Başkanlığı başlıklı 20. madde ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olarak değiştirilmiş olup; eski düzenlemede misyonuna uygun şekilde hasseten sayılmış bulunan görevleri, VDK Başkanlığı'na verilen görevleri haiz şekilde yeniden sayılmıştır. Maliye (Baş) Müfettişi (Yardımcısı) unvanları ve kadroları da Vergi (Baş) Müfettişi (Yardımcısı) olarak değiştirilmiştir.

Böylece Bakanlık teşkilatında bulunan ::bulunması gereken:: teftiş kurulu, Bakan'a bağlı olarak çalışacak olan VDK Başkanlığı çatısı altına girmiştir. Bundan sonra, söz konusu 20. maddedenin "ı" fıkrasında belirtilen "*Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak*" görevini diğer birimlerden gelen ve vergi müfettişi unvanını alan müfettişler de yapabilecektir. Ancak bununla birlikte, maliye müfettişliğinden gelenler de vergi incelemelerine hem yetkili hem de görevli olarak çalışacaklardır.

Yeni düzenleme ile maliye müfettişlerinin kamu kuruluşlarını, devletin iştirak ettiği tüm kuruluşları, dernek, vakıf ve sendikalar gibi kuruluşları malî açıdan teftiş etme yetkisi, başta vergi incelemesi olmak üzere verilen diğer teftiş ve soruşturma gibi

---

<sup>389</sup> İbrahim YUMUŞAK, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 360, Ağustos 2011, s.19.

<sup>390</sup> Ahmet EROL, "Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 186, Haziran 2008, s.26-27.; Haldun DARICI, "Vergi Denetim Birimi Olmak", Yaklaşım, Sayı:227, Kasım 2011, s.67-68.

<sup>391</sup> GİB, **Faaliyet Raporu (2008)**, Erişim: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1216&uid=1295> (15.02.2014)



görevlerle sınırlandırılmıştır<sup>392</sup>.

#### 4. Hesap Uzmanları Kurulu (HUK)

Yukarıdaki konularda da belirttiğimiz üzere Hesap Uzmanları Kurulu 1945 yılında, 4709 sayılı Kanun ile kurulmuştur. 4910 sayılı Kanun ile 2996 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik sonrasında da HUK Başkanlığı adı altında, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatının danışma ve denetim birimleri içinde, MTK Başkanlığı ile birlikte doğrudan Bakan'a bağlı olarak çalışan iki denetim biriminden biri olmuştur.

HUK'un kuruluşuna kadarki süreçte temellerinin ne amaçla ve nasıl atıldığını, ilk nüvesini ve geçirdiği değişimleri yukarıki konularda yer yer işlemiştik. Bu süreci, tekraren de olsa birkaç cümle ile özetleyecek olursak: Kazanç ve Muamele Vergileri'nin uygulandığı süreçte beyan usulünün bir gereği olarak inceleme elemanları çalıştırılmaya başlanmıştı. Çalıştırılan bu inceleme elemanlarının statüsüne ve çalışma esaslarına ilişkin olmak üzere, unvanlarının değiştirilmesi, sözleşmeli statüden kadrolu statüye geçirilmesi ve bir büroya bağlanmaları gibi birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Ancak özellikle Kazanç Vergisi'nin ömrünü tamamladığının görülmesi üzerine 1942/43 yıllarında başlatılan reform çalışmaları kapsamında, esas olarak beyana dayalı sistem üzerine inşa edilecek yeni vergi sisteminin yerleşebilmesi için ön koşul, iyi işleyecek bir vergi tetkik cihazının kurulması idi. Bu ise, "şahsiyet sahibi", "liyakatlı" ve "ehliyetli" "uzman personel" in istihdamı ile olacaktı. İşte bu minvâl üzerine HUK, 1950 Vergi Reformu'nun önde gelen hazırlayıcılarından olan Ali ALAYBEK'in basireti sayesinde, Reform henüz hayata geçmeden, 1945 yılında kurulmuş olacaktı. Nitekim konunun önemi, 4709 sayılı Kanun'un gerekçesinde yer alan, "...bazı varidat kanunlarının bahşettiği yetkiye dayanılarak, takriben on seneden beri istihdam edilen hesap mütehasısları ve muavinlerinin esaslı bir teşkilata bağlanarak; her bakımdan daha mazbut ve mümtaz bir hale getirilmelerindeki fayda ve zorunluluğun..." beyanı ile de açıkça anlaşılmaktadır<sup>393</sup>.

<sup>392</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.242.

<sup>393</sup> 4709 sayılı Kanun Gerekçesi.

Erişim: <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d07/c015/tbmm07015033ss0055.pdf>  
(16.02.2014)

25 Nisan 1947 tarihli 5432 sayılı VUK gerekçesinden anlaşıldığı üzere; “*sıkı ve ciddi bir imtihandan geçirilmek suretiyle mesleğe alınan ve meslek içinde yetiştirilmeleri hususunda büyük bir itina gösterilen genç unsurlarla, Hesap Uzmanları Kurulu’nun seneden seneye kuvvetleneceği ve kendisine verilen bu önemli görevi gerektiği gibi ifâ edecek bir duruma geleceği*” konusunda güvenli bir yaklaşım içerisinde olduğu görülmektedir. Nitekim HUK’un kuruluş amacına ve kurulduktan sonraki sürece bakıldığında da 1950 Reformu ile birlikte beyana dayalı sisteme geçilirken, VUK kapsamına giren vergilerle ilgili vergi incelemelerinin esas itibarıyla hesap uzmanları tarafından gerçekleştirileceğinin öngörüldüğü ve mevzuatın da bu doğrultuda hazırlandığı görülmektedir<sup>394</sup>.

4910 sayılı Kanun’la 2996 sayılı Kanun’da yapılan değişiklik sonrasında HUK’un çalışma esaslarının 4709 sayılı Kanun’a uygun şekilde, HUK Başkanlığınca hazırlandıktan ve Gelirler Genel Müdürlüğü’nün de düşüncesi alındıktan sonra Bakanlığın onayına sunulacağı belirtilmiş idi. 646 sayılı KHK ile ilgâ edilmeden önce 178 sayılı KHK’deki HUK ile ilgili 19/b ve 21. maddeler, HUK’un, Bakanlığın danışma ve denetim birimlerinden olduğu; 4709 sayılı Kanun ve diğer kanunlarla verilen görevlerin yanında, mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak, ayrıca Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak gibi görevlerinin olduğu da belirtilmiş idi.

4709 sayılı Kanun’dan sonra yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK’taki İncelemeye Yetkililer başlıklı 125. maddede hesap uzmanları, 4709 sayılı Kanun’a uyumlu şekilde, merkezdeki inceleme elemanları olarak yetkilendirilmiş ve görevlendirilmişlerdir. Zira 125. maddenin ilk fıkrasında vergi incelemesinin merkez ve mahallî inceleme elemanları tarafından yapılacağı; 3. fıkrasında ise maliye müfettiş ve muavinleri ile gelirler kontrolörlerinin “her hâl ve takdirde” vergi incelemesine yetkili oldukları düzenlenmiştir<sup>395</sup>. Bu durum 213 sayılı VUK döneminde de devam etmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki hesap uzman yardımcılarının inceleme yetkisi 213 sayılı VUK ile verilmiştir.

<sup>394</sup> İbrahim YUMUŞAK, “Tetkika Yetkililer”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 334, Haziran 2009.

<sup>395</sup> YUMUŞAK, “Tetkika Yetkililer”.

Esas görevi merkeze bağlı olarak vergi incelemeleri yapmak olan HUK ve dolayısıyla hesap uzmanlarının çalışma usul ve esaslarına, statüsüne, çalışma planlarına, mesleğe seçilme, yetiştirilme ve atanmalarına, eğitimlerine, bilgi ve görgülerini artırmak için yurtdışına gönderilmelerine, yürüttükleri vergi incelemeleri görevlerinin niteliğine ilişkin esasları içeren 08.07.1970 tarih ve 13542 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği”, süreç içerisinde bazı değişikliklere uğramışsa da uzun yıllar yürürlükte kalmıştır.

Vergi inceleme sonuçlarıyla ilgili istatistiklerde, Hesap Uzmanları Kurulu’nun, inceleme sayısı, incelenen matrah ve bulunan matrah farklarına ilişkin rakamları her zaman dikkate değer olmuştur<sup>396</sup>.

Hesap Uzmanlığı da tıpkı maliye müfettişliği gibi kariyer meslek olarak uzun yıllar sürdürülmüştür. Hesap Uzmanları en başından itibaren vergi reform komisyonlarında görev almışlar, vergi mevzuatının hazırlanmasında etkin rol oynamışlar ve bütün bunlara ek olarak, ürettikleri yayınlarla da hem meslek mensuplarının hem de vergi mükelleflerinin vergiye uyumunda önemli hizmetler yerine getirmişlerdir. Hesap uzmanları sadece mesleklerini icra etmekle kalmamış; Maliye Bakanlığı başta olmak üzere çeşitli yönetim kademelerinde ve dahi parlamenter olarak çok çeşitli görevler almışlardır<sup>397</sup>.

646 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK ve bu KHK’ya dayanılarak çıkarılan VDK Başkanlığı Yönetmeliği ile de HUK Başkanlığı, tıpkı MTK Başkanlığı gibi VDK Başkanlığı bünyesine katılmış; söz konusu Yönetmelik de ilgâ edilmiştir. Kurul’a bağlı olarak görev yapan (Baş) Hesap Uzmanı (Yardımcısı) unvanları ve kadroları Vergi (Baş) Müfettişi (Yardımcısı) unvanlarına dönüştürülmüştür.

---

<sup>396</sup> Bkz. GİB Faaliyet Raporları.

<sup>397</sup> Serdar KOYUTÜRK, “Çağdaş Vergi Denetimine Hesap Uzmanları Kurulu’nun Katkısı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 117, Mayıs 1991.; M. Hadi EKİCİ, “66. Kuruluş Yıldönümünde Değerleri ve Dinamizmiyle Hesap Uzmanları Kurulu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 358, Haziran 2011.

## 5. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)

### a. Genel Açıklama

646 sayılı KHK değişikliğine kadar vergi incelemesine yetkili ve vergi incelemesiyle görevli bulunan gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni unvanlarını bu başlık altında irdeleme nedenimiz; bu elemanların, yine 646 sayılı KHK'ya kadar, önceden Gelirler Genel Müdürlüğü ve 5345 sayılı Kanun ile de Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilatı içinde yer almasıdır.

Söz konusu dönüşüm sürecini, yukarıda “**1. Maliye Bakanlığı**” başlığı altında, GİB'in kuruluşuna kadar işlemiş idik. Bu başlıkta ise, vergi incelemesine yetkili ve görevli diğer birim ve elemanları alt başlık olarak işlemeyen önce, GİB'in kuruluşuna, yapısına ve görevlerine ilişkin birtakım irdelemeler yapmak gerektiği kanısındayız. Zira bu, ileride VDK'nın statüsüne ve çalışma esaslarına dair yapacağımız irdelemelerin temeli olacaktır.

5345 sayılı Kanun ile kurulan GİB'in eskiye göre statü kaybettiğini belirtmiş idik. Bu durum, 178 sayılı KHK ile Gelirler Genel Müdürlüğü'ne verilen görevler ile 5345 sayılı Kanun ile verilen görevlere bakıldığında, görülmektedir. Diğer görevler bir yana bırakılacak olursa 178 sayılı KHK m.12'de Gelirler Genel Müdürlüğü'ne verilen “*Vergi denetimini gerçekleştirir*” görevi, 5345 sayılı Kanun'un 4/j maddesinde “*Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak*” şeklinde tanımlanmış idi. Ancak belirtmek gerekir ki 5345 sayılı Kanun'da GİB'e verilen görevler arasında mükelleflerin vergiye uyumu, mükellef hakları, vergilendirmeye ilgili bilgi toplamak gibi görevler de sayılmış olup; bu görevlerin çoğu halen yürürlüktedir. Ancak 646 sayılı KHK ile vergi denetimi ve incelemesinin planlanmasına, koordinasyonuna, yetki ve görevlerine ilişkin hükümler ilgâ edilerek; bu görevler, Maliye Bakanı'na bağlı olarak yeni kurulan VDK Başkanlığı'nın görevleri arasına taşınmıştır.

GİB'in kurulmasından önce Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatında yer alan ana hizmet birimlerinden biri olan Gelirler Genel Müdürlüğü, vergi denetim ve

incelemeleri ve aynı zamanda teftiş işlerini, merkezde istihdam ettiği Gelirler Kontrolörleri<sup>398</sup> ile yürütmekte idi. Taşrada ise bu görevler, Bakanlığın ildeki en yetkili temsilcisi/en büyük memuru olan Defterdar; ilin en büyük makamı olan Defterdarlıklar'a, Gelirler Bölge Müdürlükleri'ne ve Vergi Dairesi Başkanlıkları'na bağlı olarak ve onların emrinde çalışan Vergi Denetmenleri<sup>399</sup> ve Vergi Dairesi Müdürleri aracılığıyla yürütülmekte idi.

5345 sayılı Kanun'dan sonra ise Bakanlığın taşra teşkilatının “gelir” ile ilgili birimleri kaldırılmış ve GİB bünyesinde yeni bir örgütlenmeye gidilmiştir. Söz konusu “gelir” ile ilgili birimler şöyle idi<sup>400</sup>: illerde defterdarlığın gelir birimleri (“başkanlık, müdürlük veya bağlı vergi dairesi şeklinde kurulan vergi daireleri” ve “gelir müdürlükleri”); ilçelerde Malmüdürlükleri ve bölgelerde de Gelirler Bölge Müdürlükleri.

İlerleyen süreçte 5345 sayılı Kanun ile GİB kurulunca, defterdarlıkların gelir kısımları devreden çıkarılmış; merkez teşkilatı, “ana hizmet”, “danışma” ve “yardımcı hizmet” birimlerinden; taşra teşkilatı ise doğrudan merkeze bağlı olarak çalışacak “vergi dairesi başkanlıkları” ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde “vergi dairesi müdürlükleri”nden (bunlar halen defterdarlıklara bağlı olarak çalışmaktadırlar) oluşmaktadır<sup>401</sup>. Halen 29 ilde kurulmuş bulunan vergi dairesi başkanlıkları, “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği<sup>402</sup>”ne göre grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, şubeler ile vergi dairesi müdürlükleri ve komisyonlardan oluşmaktadır. Belirtmek gerekir ki GİB'in taşra teşkilatının kurulumu henüz tamamlanamamıştır ve özellikle VDK'nın kurulmasından sonra, GİB ile VDK arasındaki denetim ve inceleme yetki, görev ve faaliyetlerine ilişkin karışıklık devam etmektedir. Bu konuları ileride yeri geldikçe irdelemeye çalışacağız.

<sup>398</sup> 178 sayılı KHK'nın “*Kontrolör İstihdamı*” başlıklı 43. maddesine göre istihdam ediliyorlardı.

<sup>399</sup> N. ŞEKER, s.101-103.; “(Mülga) Vergi Denetmenleri Yönetmeliği”, m.4,5 ve 6.; 27.12.1994 tarih ve 22154 sayılı REGA'da yayımlanan “(Mülga) Maliye Bakanlığı Gelirler Bölge Müdürlüğü Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”; 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı REGA'da yayımlanan “Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”.

<sup>400</sup> 543 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK Ek – 8,9 ve Ek – 11-16. (mülga) maddeler.

<sup>401</sup> 5345 sayılı Kanun, m.3 ve m.23.

<sup>402</sup> REGA: 08.02.2015 – 29261.

## **b. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı**

Gelirler Kontrolörleri 543 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK'nın 43. maddesine göre istihdam edilip; Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde, yine aynı KHK'da sayılan görevleri yerine getirmekle görevli idiler. Ancak daha sonra çıkan 5345 sayılı Kanun ile GİB bünyesinde merkez teşkilatı içinde çalışmaya başlamışlardır.

Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı 5345 sayılı Kanun'un ilk halinde (m.8), GİB'in ana hizmet birimleri içerisinde "Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı" olarak teşkil ettirilmiş idi. Ancak daha sonra çıkarılan 6009 sayılı Kanun m.38 ile doğrudan Gelir İdaresi Başkanı'na bağlanarak, "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" adıyla "kurul statüsünde"; ancak danışma ve denetim birimleri içinde değil, ana hizmet birimleri içinde teşkil ettirildi. Bu değişiklik sonrasında 5345 sayılı Kanun'un 14. maddesinde sayılan görevlerinden bazıları şöyle idi:

- Yıllık vergi inceleme ve denetim planına uygun olarak, vergi inceleme ve denetimlerinin yapılmasını sağlamak.
- Belirlenecek konularda etüt, araştırma ve incelemeler yapmak.
- Mevzuatla ve başkan tarafından verilecek diğer görevleri ifâ etmek.

Buna ek olarak, Gelirler Kontrolörleri'nin 30.11.1973 tarih ve 14728 sayılı Resmî Gazete'de, "Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği" adıyla yayımlanmış olan bir de yönetmeliği mevcut idi. 178 sayılı KHK'nın 12. ve değişik 43. maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 1995, 2004 ve 2011 yıllarında çeşitli değişikliklere uğrayan Yönetmelik'te, gelirler kontrolörlerinin mesleğe girişi, yetki alma, atanma, unvanlar, çalışma planları ve çalışma düzeni gibi konular düzenlenmekteydi. Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak grup merkezi esasına göre çalışan gelirler kontrolörlerinin yetki ve görevleri de ayrıntılı olarak sayılmaktaydı. Buna göre, Gelirler Genel Müdürü adına gelir idaresi kuruluşlarının bütün işlemlerini teftiş etmek ve incelemek; memur suçlarını soruşturmak; VUK gereğince yoklama, kayıt nizamı kontrolleri ve vergi incelemeleri yapmak; Gelirler Genel Müdürlüğüne verilen konularda etüdlar hazırlamak ve araştırmalar yapmak; mevzuat hazırlanmasına

katkıda bulunmak gibi yetki ve görevleri bulunan gelirler kontrolörleri; merkeze bağlı olarak, uzun yıllar bu unvanlarla çalışmışlardır.

Geçmişine bakacak olursak, Gelirler Kontrolörlüğü mesleği de diğerleri gibi, kökeni eskiye dayanan kariyer mesleklerden birisi idi. Bu kariyer mesleği şöyle bir tarihi seyir izlemiştir.

2996 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 1936 yılına kadar “müfettiş”, “pul tahakkuk müfettişi”, “tahsilat müfettişi” gibi kadrolarda görev yapan memurlar, 2996 sayılı Kanun'la birlikte, “Varidat Kontrolörlüğü” adıyla açılan kadrolarda “Varidat Umum Müdürlüğü” emri altında çalışacak denetim elemanları olarak istihdam edilmişlerdir. 1942 yılında yürürlüğe giren 4286 sayılı Kanun ile Varidat Kontrolörlüğü kadrolarının yanında bir de Tahsilat Kontrolörlüğü unvanı ve kadroları açılmıştır. Bu arada çıkarılan 4644 sayılı Kanun ile de Varidat Kontrolör Muavinliği kadrosu açılmıştır<sup>403</sup>. 1946 yılında yürürlüğe giren 4910 sayılı Kanun ile Varidat Kontrolörlüğü unvanı “Gelirler Kontrolörlüğü”ne dönüştürülmüş; 1950 yılında yürürlüğe giren 5655 sayılı Kanun ile de Varidat ve Tahsilat Kontrolörlüğü kadroları, yeni açılan “Gelirler Kontrolörü” kadrolarına aktarılmıştır<sup>404</sup>. Belirtmek gerekir ki ŞENGÖZ'e göre 14.09.1978 tarih ve 7/16374 sayılı “Fiyat Saptama Kontrol-Koordinasyon Komitesi Kurulması ve Çalışma Esaslarına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı”nın 4. maddesinde kullanılan unvana istinâden, Gelirler Kontrolörleri için ilk kez “Maliye Gelirler Kontrolörü” unvanı kullanılmıştır<sup>405</sup>.

Gelirler Kontrolörleri, Maliye Bakanlığı teşkilat kanunlarına ve yukarıda belirttiğimiz Yönetmeliğe (1973) göre, merkeze bağlı olarak, uzun yıllar hizmet vermişlerdir. Hizmetlerinin/görevlerinin önemli bir kısmı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatındaki birimlerinin teftişi ve soruşturması iken; kendilerine verilmiş bulunan yetki<sup>406</sup> ile de son yıllarda dikkate değer sayıda ve

---

<sup>403</sup> ORGAN, s.111.

<sup>404</sup> Yunus ŞENGÖZ, “Nev’i Şahsına Münhasır Bir Kuruluş: Maliye Gelirler Kontrolörlüğü, Yaş 75”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 274, Temmuz 2011.

<sup>405</sup> ŞENGÖZ, a.g.m.

<sup>406</sup> 646 sayılı KHK'dan önce, VUK m.135'e göre Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri “her hâl ve takdirde” vergi inceleme yetkisini haiz kılınmışlardı.

miktarda vergi incelemesi gerçekleştirmişlerdir<sup>407</sup>.

6009 sayılı Kanun kanunlaşmadan önce 1/536 sıra sayısı ile TBMM'ye gelen Tasarı'da<sup>408</sup> Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı'nın ana hizmet birimi olmaktan çıkarılarak; Maliye Bakanlığı – MTK gibi, GİB'in "Danışma ve Denetim Birimi" olarak teşkil ettirilmesi düşünülmüşse de, Tasarı bu haliyle kanunlaşmamıştır<sup>409</sup>. Yukarıda belirttiğimiz gibi "ana hizmet birimleri" arasında Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı olarak teşkil ettirilmiştir. Ancak kısa bir süre sonra çıkarılan 646 sayılı KHK ile Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı GİB bünyesinden çıkarılıp VDK bünyesine taşınmış; (Stajyer) Gelirler (Baş) Kontrolörü unvanları Vergi (Baş) Müfettişi (Yardımcısı) unvanlarına ve kadrolarına dönüştürülmüştür.

### **c. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı**

646 sayılı KHK sonrasında, VDK Başkanlığı'na bağlı olarak, uygun görülen yerlerde kurulacak olan grup başkanlıklarından "(a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı"na bağlı olarak çalışacak olan vergi denetmenlerinin (yardımcılarının) unvanları da vergi müfettişine (yardımcısına) dönüştürülmüştür<sup>410</sup>.

Vergi Denetmenliği mesleği de uzun yıllardır Vergi İdaresi Örgütü'nün içinde, özellikle taşra teşkilatında, kendine yer bulan ve vergi denetiminde önemli işlevleri olan bir meslek idi. Bu nedenle, söz konusu unvanın/mesleğin seyrini de, 646 sayılı KHK'ya kadar aşağıda özetlemeye çalışacağız.

2996 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 1936 yılına kadar Bakanlığın taşra teşkilatında çalışan Tahakkuk Müfettişleri ve Tahsil Müfettişleri unvan ve kadroları, 2996 sayılı Kanun ile, "Kontrol Memuru" unvan ve kadrolarıyla değiştirilmiştir<sup>411</sup>. Bu memurlar vilayet ve kazalardaki servisleri, defterdarlara bağlı olarak denetlemekle

<sup>407</sup> Bkz. **GİB Faaliyet Raporları (2006 – 2010)**.

<sup>408</sup> Erişim: <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss536.pdf> (20.02.2014)

<sup>409</sup> ŞENGÖZ, a.g.m.

<sup>410</sup> 646 sayılı KHK m.20 ve Geçici m.12.

<sup>411</sup> 2996 sayılı Kanun m.21 ve m.44.; Tahakkuk Müfettişleri'nin görevleri daha önce yürürlükte bulunan 03.06.1933 tarih ve 2265 sayılı Kanun'da (REGA: 13.06.1933 – 2426) gösterilmişti.; Coşkun ARAS, "62. Kuruluş Yıldönümünde Vergi Denetmenleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 66, Haziran 1998, s.97-98.



görevli idiler<sup>412</sup>. 2996 sayılı Kanun'da değişiklik yapan 4910 sayılı Kanun'da ise söz konusu unvan ve kadrolar “varidat kontrol memuru” ve “tahsilat kontrol memuru” olarak gösterilmiştir. Aynı Kanun'da değişiklik yapan 5655 sayılı Kanun'da, yine defterdarlara bağlı olarak çalışacak olan memurlar bu kez, “Gelir Kontrol Memuru”, “Tahsilat Kontrol Memuru” ve “Vergi Kontrol Memuru” unvanlarıyla gösterilmiştir. Belirtmek gerekir ki 5432 sayılı ilk VUK'ta da vergi incelemesine yetkili ve aynı zamanda görevliler arasında, hesap uzmanları, mahallin en büyük mal memuru ve vergi dairesi amirlerinin yanında, “kontrol memurları” da sayılmış idi.

1994 yılına gelindiğinde, vergi kontrol memurları, 543 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK m.43/c'ye göre “Gelirler Genel Müdürlüğünce, vergi incelemeleri ve taşra gelir birimlerinde denetim yapmak üzere; defterdarlıklar, gelirler bölge müdürlükleri ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde çalıştırılacak vergi denetmenleri olarak unvan değişikliğine uğradılar<sup>413</sup>. Hemen akabinde, bu hükme dayanılarak, 24.12.1994 tarihli Vergi Denetmenleri Yönetmeliği çıkarılmıştır. Teftiş, soruşturma, inceleme<sup>414</sup> ve sair denetim işlerini gerçekleştirmek üzere; defterdarlıklar ile gelirler bölge müdürlükleri ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde çalıştırmaya başlanan vergi denetmenlerinin, mesleğe girişi, denetmen yardımcısı olarak atanmaları, yetiştirilme usul ve esasları, meslekten çıkarılmaları, görev-yetki ve sorumlulukları, çalışma usul ve esasları, yıllık çalışma programları, çalışma sonuçları ve raporları konuları da söz konusu Yönetmelik'te belirlenmiş idi. Ayrıca belirtmek gerekir ki aynı tarihte çıkarılan “Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”nde de vergi dairesi başkanlıkları emrinde çalışacak olan vergi denetmenlerine ilişkin düzenlemeler mevcuttu.

İlerleyen süreçte, 5345 sayılı Kanun ile GİB kurulduktan sonra, vergi dairesi başkanlıkları emrinde çalıştırmaya başlanan vergi denetmenlerinin mesleğe girişleri ve atanmalarına, çalışma usul ve esaslarına ilişkin olmak üzere; hem 5345 sayılı Kanun'da hem 07.09.2005 tarihli “Vergi Dairesi Başkanlıkları'nın Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”nde ve hem de eski Yönetmeliği ilgâ eden 07.03.2010 tarihli Gelir İdaresi

<sup>412</sup> Bayram Turan ÇİFTÇİ, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenleri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:32, Eylül-Ekim 1995.; Nadir ÖZTÜRK, “Vergi İncelemesi ve Denetimi İle İlgili Yeni Düzenlemeler - I”, Yaklaşım Dergisi; Sayı: 219, Mart 2011, s.43.

<sup>413</sup> ÇİFTÇİ, a.g.m.

<sup>414</sup> Belirtmek gerekir ki bu düzenlemelere paralel olarak, 213 sayılı VUK'ta yapılan 4008 sayılı Kanun değişikliği ile Vergi Denetmen Yardımcıları'na da vergi inceleme yetki ve görevi verilmiştir.

Başkanlığı Vergi Denetmenliği Yönetmeliği<sup>415</sup>,’nde düzenlemeler yapılmıştı.

VDK Başkanlığı kurulmadan önce vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak çalışan vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi başkanlıkları teşkilatı içinde, yerine göre<sup>416</sup> “Denetim Grup Müdürlükleri” yerine göre de “Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlükleri” çatısı altındaki “Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları”nda faaliyet gösteriyorlardı<sup>417</sup>. Bu şekilde çalıştıkları süreçte vergi denetmenlerinin görevlerinden bazıları şöyle idi<sup>418</sup>:

- GİB tarafından oluşturulan denetim planlarını uygulamak.
- Yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçışın önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi, standart ve ilkelerin oluşturulması ile inceleme ve denetim rehberleri hazırlanması konusunda önerilerde bulunmak.
- Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak.
- Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerini yürütmek.

Vergi denetmenleri ve denetmen yardımcıları, haiz oldukları vergi inceleme yetki ve görevi uyarınca, taşra teşkilatı bünyesinde yürüttükleri vergi inceleme faaliyetleri ile vergi sisteminde önemli bir yer edinmişlerdir. Bunu, vergi inceleme sonuçlarına ilişkin yayımlanan istatistiklerden görmek mümkündür<sup>419</sup>.

Başta da belirttiğimiz üzere diğer inceleme birimleri ve elemanları gibi 646 sayılı KHK’nın yürürlüğe girmesiyle vergi denetmenleri de vergi müfettişi (yardımcısı)

---

<sup>415</sup> 27514 sayılı REGA’da yayımlanan bu Yönetmelik, VDK Yönetmeliği ile ilgâ edilmiştir.

<sup>416</sup> Vergi Dairesi Başkanlığı’nın yetki alanındaki ilin ekonomik durumu, mükellef sayıları, büyüklükleri, grupları, vergi türleri, sektörler, iş yükü ve diğer ölçütler dikkate alınarak farklı sayılarda grup müdürlüğü kurulmaktadır. (GİB, **Faaliyet Raporu (2010)**, s.5.)

<sup>417</sup> Bkz. GİB, **Faaliyet Raporu (2006)**.

<sup>418</sup> GİB, **Faaliyet Raporu (2006)**.

<sup>419</sup> Bkz. GİB, **Faaliyet Raporları (2006 – 2010)**.

olarak VDK Başkanlığı çatısı altında “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı”nda çalışmalarına devam etmektedirler.

## 6. Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu<sup>420</sup> (VİDKK)

Her ne kadar 646 sayılı KHK ile yürürlükten kalkmış olsa da; vergi denetimine/incelemesine yönelik olarak 6009 sayılı Kanun ile getirilen önemli düzenlemelerden birisi de “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu”nun kurulmasıdır. 6009 sayılı Kanun’un 26. maddesi ile 178 sayılı KHK’ya, 30/A maddesinden sonra gelmek üzere “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu” başlıklı 30/B maddesi eklenmiştir. VİDKK’nın kurulması, VUK’a getirilen yeni düzenlemeler ve çıkarılan yönetmelikler birlikte değerlendirildiğinde, “vergi incelemesi” konusunda ileri bir adım atılmış oluyordu.

Buna göre, “*Bakanlığın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek, Bakanlığın vergi inceleme ve denetim birimlerinin uygulayacağı yıllık vergi inceleme ve denetim planını hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu*” oluşturulmuştu.

VİDKK, “*Bakanın veya tevkil etmesi halinde Müsteşarın başkanlığında*<sup>421</sup>, *Gelir İdaresi Başkanı, Maliye Teftiş Kurulu Başkanı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanı, Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığının bağlı olduğu Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanı’ndan*” oluşturulmuştu. “*Kurulun sekreteryaya görevi Gelir İdaresi Başkanlığı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından*” yerine getirilecekti.

<sup>420</sup> Bkz. 6009 sayılı Kanun m.26 ve 6009 sayılı Kanun Gerekçesi.

<sup>421</sup> Tasarı’da, anılan komisyonun Gelir İdaresi Başkanı başkanlığında toplanması öngörülmüş iken; MTK ve HUK Başkanlıkları’nın doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı olmaları nedeniyle gösterilen tepki üzerine Tasarı’daki ifade değiştirilmiştir. KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1455.

*“Vergi incelemeleri, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, yıllık vergi inceleme ve denetim planına uygun olarak” yerine getirilecek; “vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel amaç ve hedefler, Gelir İdaresi Başkanlığı risk analiz sistemi üzerinden yapılan analizler de dikkate alınarak incelemeye tabi tutulacak sektörler ile mükellefler ve vergi incelemesi ve denetiminin uygulanması ve izlenmesine ilişkin diğer hususlar, gerekçeleriyle birlikte yıllık vergi inceleme ve denetim planında” belirlenecektir. “Teftiş, soruşturma, ihbar, şikâyet ve benzeri nedenlerle yıl içinde ortaya çıkabilecek vergi incelemelerinin yapılmasına dair usûl ve esaslara da yıllık vergi inceleme ve denetim planında” yer verilecek; “yıllık vergi inceleme ve denetim planı Bakanın onayı ile” yürürlüğe girecektir.*

*“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esaslar,” Kurul’un önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecektir<sup>422</sup>.*

Kurul’un, *“yıllık vergi inceleme ve denetim planı uygulama sonuçlarını ertesi yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna”* açıklaması öngörülmüştü.

GİB, MTK Başkanlığı, HUK Başkanlığı ile vergi incelemesine yetkili olanların, *“vergi incelemesi ve denetimine ilişkin görevlerini bu maddede ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan yönetmelikte<sup>423</sup> belirtilen usul ve esaslara uygun olarak”* yerine getirmesi öngörülmüştü.

Kurul’un *“çalışma usul ve esasları, yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesi ile bu maddede yer alan diğer*

---

<sup>422</sup> Söz konusu Yönetmelik, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” adı ile 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı REGA’da yayımlanmış; fakat daha sonra çıkarılan, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Yönetmelik ile ilgâ edilmiştir.

<sup>423</sup> Söz konusu Yönetmelik, “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu’nun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” adı ile 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı REGA’da yayımlanmış; fakat daha sonra çıkarılan, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Yönetmelik ile ilgâ edilmiştir.

*hususlara ilişkin usul ve esaslar Kurulun önerisi üzerine Bakanlıkça çıkarılan yönetmelikle<sup>424</sup>* belirlenecekti.

Başta da belirttiğimiz gibi VIDKK, VDK Başkanlığı'nın kurulması ile birlikte, pek çalışma fırsatı bulamadan lağvedilmiştir.

#### **§ 4. ÇALIŞMANIN KAPSAMI**

### **III. ÇALIŞMA KONUSUNUN SINIRLANDIRILMASI**

#### **A. GENEL AÇIKLAMA**

Bu başlık ile birlikte vergi hukukumuzda özel bir yeri olan vergi incelemesi müessesesini yakın konu ve müesseselerden ayırarak; çalışma konumuzu “tam anlamıyla” sınırlandırmak ve çalışmamızın kapsamını ortaya koymak istiyoruz.

Mali Hukuk alanında bir doktora tezi olarak tasarladığımız bu çalışmamızda, vergi incelemesi konusunu, “hukuki dayanakları ve hukuksal işlevi bağlamında vergi incelemesinin hukuksal çerçevesi; statü, yetki ve sorumlulukları ile hak ve yükümlülükleri bağlamında vergi incelemesinin tarafları; inceleme türleri, başvuru idari usuller, yöntem ve teknikler ile tutanaklar ve raporlar bağlamında vergi incelemesi süreci; inceleme sürecinde ortaya çıkan aksaklık ve sorunların nedenleri ve çözüm önerileri ve son olarak da tarh işlemine dayanak teşkil eden hazırlık işlemi (ön işlem) hüviyetindeki vergi incelemesinin (raporların) hukuki sonuçları” kapsamında irdelemek istiyoruz. Bu minvâlde olmak üzere çalışma konumuzun kapsamı dışında bırakılacak konular, genelden özele doğru, aşağıdaki gibidir:

Vergi incelemelerinin, ekonomi, maliye ve vergi politikalarındaki rolü ve işlevi ile bu bağlamda üretilen, vergi incelemelerine ilişkin performans istatistikleri ve bunların ekonomik sonuçları çalışma konumuzun kapsamı dışında olacaktır.

---

<sup>424</sup> Söz konusu Yönetmelik, “Vergi İnceleme ve Denetim Planı'nın Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” adı ile 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı REGA'da yayımlanmış; fakat daha sonra çıkarılan, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Yönetmelik ile ilgâ edilmiştir.

Geniş anlamda vergi denetimi faaliyetlerinin kapsamına giren bağımsız dış denetim faaliyetleri (SPK ve TTK kapsamındaki denetim) ve vergi idaresinin denetim birimleri ve personeli nezdinde gerçekleştirilen bütün iç (teftiş, soruşturma vb.) ve dış denetim (Sayıştay denetimi) faaliyetleri; vergi yükümlülerinin ve/veya sorumlularının kendi işletmeleri üzerinde gerçekleştirdikleri vergisel yönlü bütün iç denetim faaliyetleri; yükümlü ve/veya sorumluların vergi yasalarından kaynaklanan ve bir şekilde, ödenmesi gereken vergilerin doğru olarak ödenmesine hizmet eden defter tutma, kayıt nizamı, belge düzeni, saklama, bildirim ve beyanda bulunma gibi şekli ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin faaliyetler kapsam dışında bırakılacaktır.

Vergi müfettişlerinin Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m.38 f.1’de sayılan görevlerinden, “Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak” dışındaki görevleri, çalışma konumuzun dışında bırakılacaktır.

Vergi incelemesi sonucunda tarh edilmesi öngörülen vergilere ve kesilmesi öngörülen cezalara ilişkin olarak mükelleflere tanınan özel bir uzlaşma yöntemi olan tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ve şayet bu söz konusu olmaz ya da gerçekleşmezse; mükellef hakkında yürütülen tarh işlemlerine yönelik idari (tarhiyat sonrası uzlaşma vb.) ve yargısal süreçler de çalışma konumuzun kapsamı dışında tutulacaktır.

Vergi incelemesi sonucunda mükellefler hakkında tespit edilen ve hapis cezasını gerektiren vergi suçları nedeniyle ceza mahkemelerinde yargılanma prosedürleri de kapsam dışında olmakla birlikte; söz konusu cezaların tespit edilmesi sürecinde kullanılan ve olağan dışı bir vergi inceleme yöntemi olarak adlandırılan<sup>425</sup> “arama” ve/veya “aramalı vergi incelemesi (ya da incelemeli arama<sup>426</sup>)”, VUK’ta düzenlenen “incelemeye yönelik” denetleme yöntemlerinden biri olduğu için, vergi incelemesinin özel bir şekli olarak çalışma konumuzun kapsamına dâhil edilecektir.

Dar anlamda vergi denetiminin kapsamına giren, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasına, tespit edilmesine ve sağlanmasına yönelik olarak VUK’ta düzenlenen “yoklama (yaygın ve yoğun vergi denetimi)”, “bilgi toplama” ve “vergi

<sup>425</sup> N. ŞEKER, s.396.

<sup>426</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.88, 7. dipnotu.

istihbarat arşivi kurulması ve kullanımı” gibi “araştırmaya yönelik<sup>427</sup>” denetim faaliyetleri ile meslek mensuplarının denetimi kapsamındaki yeminli mali müşavirlik müessesesi kapsam dışında bırakılmakla birlikte; çalışma konumuzdan ayırmak amacıyla, “yakın konu ve müesseseler” kapsamında irdelenecektir. Ayrıca yine bu kapsamda olmak üzere, Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)’nun faaliyetleri ve 213 sayılı VUK kapsamı dışında tutulan “gümrük vergileri”ne yönelik vergi kontrol faaliyetleri de irdelenerek ayrılacaktır.

Son olarak belirtmek gerekir ki; kapsam dışında tutulacak konulara, tamamlayıcı ve karşılaştırmayı sağlayıcı özellikleri ölçüsünde yer verilecektir.

## **B. VERGİ İNCELEMESİNE YAKIN KONU VE MÜESSESELER**

### **1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Faaliyeti**

Günümüz ekonomik denetim düzeni içinde önemli bir yeri ve işlevi olan meslek mensupları, 3568 sayılı Kanun<sup>428</sup> kapsamında ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları/birlikleri<sup>429</sup> çatısı altında faaliyet göstermektedirler.

*“Maliye Bakanlığı’nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk Vergi Sistemi’nin yozlaşmasına mâni olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlâk unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyumsuzlukları asgariye indirebilmek<sup>430</sup>”* gerekçesiyle, 1989 yılında, vergi denetim sistemi içine entegre edil(ebil)en bu müessesenin tesisi, aslında daha önceleri düşünülmüş idi<sup>431</sup>.

1932 yılından beri mesleğin düzenlenmesi amacıyla çeşitli kanun tasarıları hazırlanarak yasama organına sunulmuş; ancak bunların hiç biri kanunlaşmamıştır<sup>432</sup>.

---

<sup>427</sup> ÇAVUŞ, s.18.

<sup>428</sup> Kanun’un adı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” iken; 10.07.2008 tarih ve 5786 Kanun’un 1. maddesi ile (REGA: 26.07.2008 – 26948) “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir.

<sup>429</sup> Bkz. Anayasa m.135 ve 3568 sayılı Kanun.

<sup>430</sup> 3568 sayılı Kanun Gerekçesi, s.3. Erişim: (28.02.2014)

<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c028/tbmm18028095ss0249.pdf>

<sup>431</sup> Ahmet BAYRAK, “Yeminli Mali Müşavirlik”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 58, Haziran 1986.

<sup>432</sup> 3568 sayılı Kanun Gerekçesi, s.2.

1940'lı ve 1950'li yıllarda Maliye Bakanlığı öncülüğünde yürütülen çalışmalar sonucunda “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları Kanunu” ve “Serbest Mali Müşavirlik Kanunu” tasarıları olarak<sup>433</sup>; 1960'lı yıllarda da Vergi Reform Komisyonu çalışmaları sürecinde “Serbest Hesap Uzmanları Kanunu Tasarısı” ve yine Bakanlık çalışmasıyla “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı” olarak gündeme gelen tasarılar kanunlaşma imkânı bulamamıştır<sup>434</sup>. Esasında konuya ilişkin ilk ciddi girişim, 1950 Büyük Vergi Reformu yürürlüğe girmeden önce, Hükümetin sunduğu VUK tasarısında öngörülen “vergi uzmanlığı” mesleğinin tanınması idi<sup>435</sup>.

Baştaki konularda da belirttiğimiz üzere Kazanç ve Muamele Vergileri döneminde vergisel hesapların ve beyanların tetkiki ile iştigal edecek görevlilerin piyasada serbest çalışan kişilerden tedariki yoluna gidilmişti. Hatta sözleşmeli olarak kamu adına çalıştırılacak bu görevlilere hesap mütehasısı unvanları dahi verilmişti. Ancak daha sonraları Maliye Bakanlığı bu işleri kendi bünyesinde yetiştirdiği uzman elemanlar aracılığıyla yürütme kararı almıştır. O dönemde uygulanan Kazanç ve Muamele Vergileri'nin uygulanması giderek uzmanlık gerektiren bir iş haline geldiği için “serbest muhasebeci”, “maliye mütehasısı”, “maliye müşaviri” gibi meslek mensuplarının sayıları da giderek artmış ve bu meslek, zamanla, bir meslek sınıfı olarak ortaya çıkmıştır. Nitekim 5432 sayılı kanunlaşan VUK Tasarısı'nda bu durumun tespit edildiği görülmektedir. Söz konusu tasarıda mesleğin “vergi uzmanlığı” adıyla tanınması, meslek mensuplarının hak ve yetkilerinin açıklığa kavuşturulması ve kurulacak mesleki teşekküllerin çatısı altında mesleğin disipline edilmesi öngörülmüş idi. Dünya uygulamaları ile paralelliği açıklanan mesleğin yürürlüğe girecek yeni vergi sisteminde önemli işlevi olacağına da altı çizilmiştir. Komisyon görüşmeleri sırasında, yürürlüğe girecek yeni vergi sisteminde “*mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında kendilerine görüş bildirmek, muhasebe kayıtlarının tutulmasında mükelleflere yardım etmek, vergi ve defter işlerinde rapor vermek, bilanço ve hesap özetleri ile vergi beyannamelerini çıkarmak ve doğruluklarını tasdik etmek gibi işleri yapmak üzere*” tanınacak yeni mesleğin ve oluşturulacak mesleki teşekkülün esaslarının belirlendiği

<sup>433</sup> Adnan BARLAS, “Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 18, Şubat 1983.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.59.

<sup>434</sup> Vergi Reform Komisyonu, **Vergi Reform Komisyonu Raporları**, c.ii, İstanbul: Damga Matbaası, 1969, s.377-431.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.59.

<sup>435</sup> 5432 sayılı VUK Gerekçesi, s.21.



görülmektedir<sup>436</sup>. Ancak ne var ki Tasarı'nın “vergi uzmanlığı”na ilişkin hükümleri kanunlaşmamıştır.

1980'li yıllara gelindiğinde 213 sayılı VUK da dâhil olmak üzere çeşitli vergi kanunlarına önemli değişiklikler getiren 3239 sayılı Kanun ile ilk defa “Yeminli Malî Müşavirlik” müessesesi düzenlenmiş idi. VUK m.141'i takiben eklenen ek madde ile Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lere verilen tasdik yetkisiyle, YMM'ler de vergi denetim sistemi içinde etkili bir yardımcı unsur olarak düşünülmüştü<sup>437</sup>. Ancak YMM'lerin verdikleri hizmetin “kamu hizmeti”, statülerinin de “kamu görevlisi” olması nedeniyle bu kurumun kanunla düzenlenmesi gerekirken; düzenleme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiş olması, Anayasa'ya aykırı görülerek iptal edilmiştir<sup>438</sup>.

Söz konusu iptal kararının ardından 13.06.1989 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ile YMM'lerin yanında “Serbest Muhasebeci<sup>439</sup>” ve “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)”ler de meslek mensubu olarak kabul edilmiş ve vergi (denetim) sistemine dahil edilmiştir.

Günümüzdeki yapı içinde, “*gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, malî tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek vb. işlerini yapmak; muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak ve bu konularla sınırlı kalmak üzere, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablolar ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor vb. düzenlemek ve tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme vb. işleri yapmak*<sup>440</sup>” işleriyle iştigal eden serbest muhasebeci malî müşavirler, geniş anlamda vergi denetimi içinde, sistemin yükünü taşıyan unsurlar olarak nitelendirilebilirler.

---

<sup>436</sup> 5432 sayılı VUK Gerekçesi, s.78-80 ve 90-91.

<sup>437</sup> 3239 sayılı Kanun Gerekçesi, s.5.

<sup>438</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı (AYMK), E.1986/5, K.1987/7, T.19.03.1987 (REGA: 12.11.1987 – 19632)

<sup>439</sup> 5786 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır.

<sup>440</sup> 3568 sayılı Kanun m.2/A.

“İşletmelerdeki faaliyet ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamayı, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirmeye ve denetlemeye tabi tutarak; gerçek durumu, ilgililerin ve resmî makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmayı hedefleyen<sup>441</sup>” 3568 sayılı Kanun ve 4008 sayılı Kanun ile değişik VUK m.227 (mük.) uyarınca, meslek mensuplarının yetki ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu suretle, 4 Sıra Numaralı Genel Tebliğ ile çeşitli vergi beyannamelerinin SMMM’lerce imzalanması zorunluluğu getirilmiş olup; imzalanan beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan ‘vergi ziyai’na bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden, mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır<sup>442</sup>. Burada, 3568 sayılı Kanun’da yer almayan mali sorumluluk hem SMMM’ler hem de YMM’ler açısından, VUK m.227 (mük.) ile Bakanlığa verilen yetki çerçevesinde düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki 18 Sıra No’lu GT’ye göre, beyannamelerini YMM’lere tasdik ettiren mükelleflerin, bu beyannameleri ayrıca SMMM’lere imzalatma mecburiyeti bulunmamaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki beyannamelerin elektronik ortamda düzenlenmesi ve gönderilmesine ilişkin olarak VUK m.257 (mük.) ile verilen yetki çerçevesinde Bakanlık tarafından çıkarılan 340 Sıra No’lu VUK GT<sup>443</sup>, de de konuya ilişkin düzenlemeler mevcuttur.

YMM’lerin çalışma konuları, statüleri, yetki ve sorumlulukları ise diğer meslek mensuplarına göre farklılık ve özellik arz etmektedir. Zira YMM’ler, 3568 sayılı Kanun’un 2/A fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı olan, yukarıki paragrafta saydığımız SMMM’lere verilen “müşavirlik (danışmanlık)” ve “denetim” işlerinin/görevlerinin yanısıra; 12. maddeye göre, “tasdik” yetkisini de haizdirler<sup>444</sup>. Tasdik yetkisinin yanında, belirli konularda mükelleflerin vergi iadesi ve mahsup işlemlerine ilişkin denetim ve incelemelerde de YMM’lere önemli görevler yüklenmiştir.

---

<sup>441</sup> 4 Sıra No’lu “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında VUK Genel Tebliği” (REGA: 29.06.1997 – 23034).

<sup>442</sup> 4 Sıra No’lu Genel Tebliğ, I-AMAÇ bölümü. (Bu GT’ye, 5 ve 6 Sıra NO’lu GT’ler ile eklemeler yapılmıştır.)

<sup>443</sup> REGA: 30.09.2004 – 25599.

<sup>444</sup> KÜSMENOĞLU, c.ii, s.1462.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.62.

YMM'lerin "müsavirlik işlevi" hem 3568 sayılı Kanun'da hem de meslek mensuplarının çalışma usûl ve esaslarına ilişkin Yönetmelik<sup>445</sup>'te belirtilmiştir. "Denetim işlevi" ise iki türdür. Bunlardan "muhasabe denetimi", dayanağını 3568 sayılı Kanun'un 2/A-c bendinde ve çalışma usul ve esaslarına ilişkin Yönetmeliğin 48. maddesinde bulan, işletme sahibi tarafından talep edilen, "finansal uygunluk denetimi" ve "faaliyet denetimi"dir<sup>446</sup>.

Vergisel denetim ise "tasdik işlevinin" bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Zira 3568 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Tasdik Yönetmeliği)<sup>447</sup>" ve buna dayanılarak çıkarılan "18 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği<sup>448</sup>"nin II-C Bölümüne göre, başta, "YMM'lerin sözleşme imzaladıkları mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinde inceleme yetkisi ve mükelleflerin işlemleriyle sınırlı olmak üzere 'karşit inceleme yetkisi'<sup>449</sup>"

<sup>445</sup> Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.19/a (REGA: 03.01.1990 – 20391).

<sup>446</sup> CANYAŞ, s.83-83.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.63.

<sup>447</sup> REGA: 02.01.1990 – 20390.

<sup>448</sup> REGA: 30.07.1995 – 22359.

<sup>449</sup> YMM'lerin ifâ ettikleri tasdik hizmeti nedeniyle tasdike konu olan hesap ve işlemlerin doğrulanması için, tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere YMM'lere verilen 'karşit inceleme' yetkisi, süreç içerisinde birçok tartışmaya ve ihtilâfa konu olmuştur. Öncelikle, 'defter ve belgelerin ibraz mecburiyeti'ne ilişkin, 4369 sayılı Kanun m.4 ile değişik VUK m.256'nın son cümlesi: "...Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir." şeklindedir. 3568 sayılı Kanun, 213 sayılı VUK ve Tasdik Yönetmeliği'ne dayanılarak çıkarılan genel tebliğlerde ve uygulamada ise YMM'lerin karşit inceleme yetkileri değişik şekillerde tenvir edilmeye çalışılmış; ancak bu yetkinin içeriği halen bile açıklığa kavuşturulamamıştır. Danıştay'ın konuya bakışında da belirli bir tutarlılık gösterilememiştir. İlk olarak 18 Seri No'lu GT'de zikredilen ve daha sonra çıkarılan 19 Seri No'lu GT'de daha ayrıntılı olarak açıklanan karşit inceleme yetkisi, bir Danıştay kararında (Dan. VDDGK Kararı E. 1995/438 K. 1997/301), "...karşit inceleme yetkisinin kamu idare ve müesseselerinden bilgi alınmak suretiyle yürütülmesi gereken bir yetki..." olduğuna hükmedilmiş; daha sonra, "...vergi inceleme yetkisinin yalnızca VUK m.135'te sayılan kişilere verildiği, 3568 sayılı Kanun m.12'ye göre YMM'lerin ancak, sözleşme yaptıkları mükelleflerin defter ve belgelerini inceleyebilecekleri, sorumluluğun bu çerçevede ile sınırlı olduğu, Tebliğ ile Kanunda yer almayan yetkinin kullanıldığı..." gerekçesi ile 19 Seri No'lu GT'nin iptali için açılan dava, önce reddedilmiş (Dan. 11. D. 04.11.1996 tarih 1996/3810 karar sayılı karar), sonra kabul edilmiş (Dan. 4. D. 07.05.1997 tarih ve 1997/1470 karar sayılı karar) ve 19 Seri No'lu GT'nin ilgili bölümü iptal edilmiştir. Bu meyanda, Danıştay VDDGK 11. Daire'nin red kararını onasa da daha sonra tashih-i karar ile YMM'lerin karşit inceleme yetkisinin, ancak, resmî merciler aracılığıyla kullanılabilmesine hükmederek ilgili kararı bozmuştur (Dan. VDDGK'nın 22.10.1999 tarih ve K.1999/439 sayılı kararı). Bunun üzerine Maliye Bakanlığı 27 Seri No'lu GT ile 19 Seri No'lu GT'nin ilgili düzenlemelerini yürürlükten kaldırmıştır. 20 Seri No'lu GT'de KDV iadelerinde karşit incelemeye ilişkin açıklamalar yapılmış iken; 27 Seri No'lu GT'de, VUK m.256 hükmü çerçevesinde YMM'lerin fiilen karşit inceleme yapmaları veya nezdinde karşit inceleme yapılan

olmak üzere, haiz oldukları yetkiler düzenlenmiştir.

mükellefin, varsa tam tasdik sözleşmesi yaptığı YMM aracılığıyla teyit yazısı alınması konuları düzenlenmiştir. Daha sonra çıkarılan 29 Seri No'lu GT ile "karşıt incelemenin yapılıp yapılmayacağı veya hangi aşamaya kadar yapılacağına tam tasdik işlemi yapan YMM'nin karar vereceği; ancak YMM'nin karşıt inceleme yapılmasını gerekli görmesi halinde, karşıt incelemenin 27 Seri No'lu GT esasları çerçevesinde yapılacağı belirtilmiştir. 29 Seri No'lu GT'de açıklanan önemli bir husus 'YMM'lerden bilgi istenmesi' hususudur. Buna göre, YMM'lerin tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin, mal veya hizmet alımında bulunduğu mükellefler ile ilgili olarak, bu mükelleflere tam tasdik hizmeti veren YMM'lerden tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere bilgi isteyebilecekleri, kendisinden bilgi istenen YMM'lerin ise harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri vermekle yükümlü oldukları ve Tebliğ'de belirtilen esaslara uygun yazılı bilgi taleplerini 15 gün içinde cevaplamaları gerektiği açıklanmıştır. Bilgi istenmesinin yazılı teyit istenmesinden farkı, bilgi isteme yazısına cevap veren YMM'nin sadece tam tasdik sözleşmesi yaptığı mükellefle ilgili verdiği bilgilerden; yazılı teyit veren YMM'nin ise hem tasdik hizmeti verdiği mükelleften hem de bu mükellefin tüm alt kademelerindeki mükelleflerin işlemlerinden sorumlu olmasıdır." 29 Seri No'lu GT'nin 'YMM'lerden Bilgi İsteme' ile ilgili düzenlemesine karşı iptal davası açılrsa da Danıştay bu davayı reddetmiş (Dan. 4. Daire'nin 19.03.2003 tarih ve K.2003/671 sayılı kararı); ancak daha sonra Danıştay VDDGK'nın "*nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin YMM'sinin bilgi vermek zorunda olmadığı*" kabul etmesi üzerine (Dan. VDDGK'nın 26.12.2003 tarih ve K. 2003/469 sayılı kararı), 4. Daire bu karara uymuştur (24.06.2004 tarih ve K. 2004/1518 sayılı karar). İlerleyen süreçte çıkarılan 35 ve 41 Seri No'lu GT'ler ile YMM'lerin yatırım indirimi istisnasının tasdikleriyle ilgili 27 ve 29 Seri No'lu GT'ler çerçevesinde karşıt incelemeler yapabilecekleri ve nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin YMM'sinden harici araştırmayı gerektirecek konular dışında bilgi isteneceği; ancak bunun da zorunlu olmadığı konusu düzenlenmiştir. Neticede Bakanlık 41 Seri No'lu GT ile; bilgi vermede zorunluluk olamayacağı gerekçesiyle Danıştay tarafından iptal edilen 29 Seri No'lu GT'nin ilgili bölümünde, üç yıl sonra, değişikliğe gitmiştir. Günümüzde, YMM'lerin tasdik konularında hizmet verirken Tasdik Yönetmeliği çerçevesindeki karşıt inceleme yetkileri konusunda 27, 35 ve 41 Seri No'lu GT'ler geçerli bulunmaktadır. Buna göre karşıt inceleme, nezdinde karşıt inceleme yapılması söz konusu olan mükellefin varsa tam tasdik sözleşmesi yaptığı YMM'den yazılı teyit alınması suretiyle ya da bilgi istenmesi suretiyle yapılabilen bir işlemdir. Karşıt incelemeyle ilgili diğer yöntem, nezdinde karşıt inceleme yapılacak mükelleflerin defter ve belgelerinin incelenerek; tutanak düzenlenmesi suretiyle gerçekleştirilmesidir. BAŞOĞLU'na göre "*bu üç yöntemden teyit alınmak suretiyle inceleme, zorunluluk olmadığı için, hemen hemen hiç kullanılmamaktadır. Bilgi isteme yoluyla inceleme ise yaygın olarak kullanılıyor; ancak burada da bir zorunluluk olmadığı için bu yöntem de etkin bir yöntem değildir. Son yöntem olan, karşıt inceleme yapmaya yetkili YMM'nin fiilen karşıt inceleme yapması, en uygun yöntem olarak gözükmesine rağmen; bu konudaki hukuki altyapının sağlıklı kurulamamasından dolayı, bu yetki verimli bir şekilde yürütülememektedir*". Cemil BAŞOĞLU, "3568 Sayılı Yasa Kapsamında Karşıt İnceleme Hukuku, Uygulaması ve İlgili Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 327, Kasım 2008. (Bu konudaki açıklamalarda büyük oranda BAŞOĞLU'nun makalesinden yararlanılmış olup; adı geçen Danıştay kararlarına, hem bu makaleden hem de "*Kazancı İçtihat Bankası*"ndan (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/anaindex.htm>) ulaşılmıştır.) Danıştay, her ne kadar tasdik konusuyla sınırlı olsa da, YMM'lere verilen bu yetkiyi VUK'taki vergi incelemesi yetkisi olarak görmekte ve VUK m.135'teki vergi incelemesine yetkililer arasında YMM'lerin sayılmadığı gerekçesiyle, "*sahip olmadıkları yetkinin kullanılmamasından dolayı sorumlu tutulmalarını*" hukuka uygun görmemektedir (Dan. 7.D. T.31.01.2004 E.2002/2514 K.2004/200; Dan. 9.D. T. 15.05.2002 E. 2000/3134 K. 2002/2416). YMM'lerin karşıt inceleme yetkisinin açıklandığı 27 Seri No'lu GT ve hatta VUK m.256'nın ilgili hükmü halen yürürlükte olmasına rağmen; nezdinde karşıt inceleme yapılacak mükellef ya da mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmekte istekli olmamalarından dolayı YMM'lerin karşıt inceleme yapamadıkları bilinmektedir. Öte yandan defter ve belge ibrazına olumlu yanıt verilse dahi; YMM'lerin bu işi, elemanları aracılığıyla yaptıkları ve bunun da hukuka uygun olmadığı, vaktîdir ve tartışma konusudur. YMM'lerin karşıt inceleme yetkisinin, tasdik ettikleri konulardan sorumlu tutulmalarının rasyonel bir sonucu olduğu konusunda tereddüt bulunmamakla birlikte; söz konusu sorumluluk ve yetkinin hukuki düzleminin daha sağlam temellere oturtulması görüşündeyiz. Aksi takdirde, fiilen kullanılmayan karşıt inceleme yetkisi ile yapılan tasdiklerin doğruluğundan sorumlu tutulmakta, hukuka uyarlık görünmemektedir.

Ayrıca yine aynı GT'nin II-D Bölümüne göre de: “YMM’ler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyeceklerdir. YMM’lerce tasdik edilecek yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olacaktır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tesbit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, YMM’ler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir.” Belirtmek gerekir ki bu denetim türü “doğruluk denetimi”dir<sup>450</sup>.

YMM’lerin “Tasdik işlevi” ise onları diğer meslek mensuplarından farklı ve özel kılan işlevdir. 3568 sayılı Kanun’un 12. maddesine göre YMM’ler, “gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler”. Tasdik Yönetmeliği m.4’e göre tasdik ise “...uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması” şeklinde ifade edilmiştir. YMM’lerin, tasdik hizmetini verirken yapacakları denetleme ve incelemelere ilişkin konular da Tasdik Yönetmeliği’nde düzenlenmiş olup; bu konulara ilişkin açıklamalar, gerek görüldükçe, çıkarılan genel tebliğlerle yapılmaktadır.

Belirtmek gerekir ki YMM’lerin inceleme yetkisi ve inceleme süreci, tasdik kapsamı ve konusuyla ilgili bilgi, belge, defter ve kayıtlarla ilgili olsa da; yaptıkları denetim hem uygunluk hem de doğruluk (gerçeklik) denetimi olduğu için, özellikle “kanıt toplama” ve “denetim teknikleri” itibarıyla vergi inceleme elemanlarının yetkilerine paralellik göstermektedir.

3568 sayılı Kanun’un 12. maddesine göre: “Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili

---

<sup>450</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.62.

*memurlarınca, tasdikın kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.”*

YMM’lik mesleğinin tanınması ve ona tasdik işlevi yüklenilmesindeki amaç, vergi denetimi özelinde, “*Mali tabloların, bildirimlerin ve beyannamelerin kamu görevlisi sıfatıyla<sup>451</sup> ama bağımsız ve tarafsız özel hukuk kişilerince incelenmesine imkân tanımak suretiyle, vergi idaresinin denetim ve inceleme yükünü hafifletmek ve idari süreçleri hızlandırmak<sup>452</sup>” şeklinde ifade edilebilir. Nitekim Tasdik Yönetmeliği’nin 5. maddesinde de belirtildiği üzere, (vergisel yönden) tasdikın amacı, “*mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak; mükelleflerin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak ve vergi idaresi-mükellef ilişkilerinde güveni kılmak*”tır.*

Tasdik işlevi, hukuki niteliği itibarıyla vergi incelemesi işlevine benzetilmektedir. Ancak bu benzerlik, iki müessesenin içinde bulunduğu yapılanmalar farklı olduğu için, amaçsal düzeyde bir benzerliktir<sup>453</sup>. Bağımsız dış denetim kapsamında gerçekleştirilen bir uygunluk ve doğruluk denetimi olan YMM tasdiki ve denetimi; doğruluk denetimi itibarıyla, mükellefin defter, kayıt ve belgeleriyle sınırlı olduğu için, vergi incelemesinin vergi revizyonu yönüne benzetilebilmektedir<sup>454</sup>. Ayrıca YMM ile mükellef arasında, tasdik sözleşmesi çerçevesinde kurulan ilişki, bir özel hukuk ilişkisidir. Tasdik hizmeti, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasına ve tespit edilmesine hizmet ettiği için de, kısmen, dar anlamda vergi denetimi içinde mütalâa edilebilir. Vergi incelemesi bütün vergi türlerine (gümrük vergileri hariç) ve bütün vergi mükelleflerine/sorumlularına şâmil iken; tasdikın kapsamı hem vergisel işlemler hem de tasdik ettirme ödevi bulunan mükellefler

---

<sup>451</sup> 3568 sayılı Kanun m.11’de yer alan ‘Yemin Metni’ne göre YMM’lik mesleğinin bağımsız, tarafsız ve dürüstlikle yürütülecek bir kamu hizmeti niteliğinde olduğu; yine aynı Kanun’un 47. maddesine göre, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre, TCK’nın kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılacak olmaları hasebiyle, YMM’lerin, kamu hizmeti gören kamu görevlileri olduğu sonucu çıkmaktadır. BAŞOĞLU, a.g.m.

<sup>452</sup> CANYAŞ, s.87.

<sup>453</sup> Nihal SABAN, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 143, Temmuz 1993.

<sup>454</sup> CANYAŞ, s.106.

bağlamında, daha sınırlıdır. Vergi inceleme elemanlarının inceleme yetkisi, kanundan doğan bir kamusal yetki olup; inceleme elemanı ile mükellef arasındaki ilişki de bir kamu hukuku ilişkisidir. Ayrıca tasdik raporları her ne kadar muteber kabul edilse de vergi inceleme yetkisini kısıtlamadığından dolayı, nihâî rapor olarak değerlendirilmemekte; ancak vergi incelemesi sürecinde birer araç olarak kullanılabilir.

Tasdikin kapsamı, kapsama ilişkin Maliye Bakanlığı'na verilen yetki, tasdik sözleşmesi, YMM'lerin yetkileri, yaptıkları tasdik dayandığı kayıt ve belgelere uygunluğundan ve tasdik doğruluğundan sorumlulukları, tasdik süreci ve tasdik raporlarına bağlanan sonuçlar, 3568 sayılı Kanun, 213 sayılı VUK ve bunlara dayanılarak çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerde düzenlenmiş bulunmaktadır.

## **2. Gümrük Vergileri Kapsamındaki Vergi Denetimleri/Kontrolleri**

Bilindiği gibi 213 sayılı VUK'un 2. maddesine göre gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanun'un kapsamı dışında bırakılmış olup; yine aynı maddede, söz konusu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu<sup>455</sup>'nin 242. maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gümrük Kanunu'nun 18.06.2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun'un 64. maddesiyle değişik 242. maddesinde, tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı yükümlülerin itiraz usulü düzenlenmiştir. Ödenmesi gereken gümrük vergilerinin tebliğ edilmeden önceki kontrollerine ilişkin düzenlemeler ise "hem bir vergi hem de bir usûl kanunu niteliğinde olan Gümrük Kanunu<sup>456</sup>" ve diğer ilgili gümrük mevzuatında düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu m.3/8-9-10'a göre gümrük vergileri, "ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin (ve diğer eş etkili vergiler ve malî yüklerin) ya da ihracat vergilerinin (ve diğer eş etkili vergiler ve malî yüklerin) tümünü" ifade etmektedir. Bu kapsamda, bir gümrük rejimine tâbi tutulmak istenen eşyanın yetkili gümrük idaresine beyan edilmesi ve beyannamenin tescilinden sonra bir gümrük

---

<sup>455</sup> REGA: 04.11.1999 – 23866.

<sup>456</sup> Murat KORKMAZ ve Musa ÜNAL, "Gümrükte Vergi Denetimi (Sonradan Kontrol)", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 223, Temmuz 2011.

yükümlülüğü doğması halinde gündeme gelen gümrük vergileri, şunlardır<sup>457</sup>: “İthalat Rejimi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararları<sup>458</sup> ekinde yer alan altı adet liste kapsamında tespit edilen gümrük vergisi”; “(ithalde alınan) Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi”; “Tek ve Maktu Vergi”; “Dampinge Karşı Vergi”; “Telafi Edici Vergiler” ve diğer vergi, ek mali yükümlülük, fonlar, ücret, pay ve maktu olarak alınan “Damga Vergisi<sup>459</sup>”. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu vergilere ilişkin cezalar da hem Gümrük Kanunu’na hem de 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun<sup>460</sup>, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>461</sup>, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu<sup>462</sup> ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu<sup>463</sup> hükümlerine göre<sup>464</sup> alınmaktadır.

Söz konusu Gümrük Vergileri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı örgütünde yer alan gümrük idareleri (gümrük müdürlükleri) tarafından yürütülmektedir. Buna göre gümrük idareleri “gümrük vergilerinin tahakkuk, tahsil, takip ve kontrolünü yapmak; ertelenmiş kontrol ve sonradan kontrol hizmetlerini yürütmek; ihtilafli durumlarda uzlaşmaya ilişkin işlemleri düzenlemek ve yürütmek; gümrük işleriyle ilgili istatistiki bilgileri üretmek, toplamak, değerlendirmek ve açıklamak<sup>465</sup>” ile görevli bulunmaktadır. Belirtmek gerekir ki gümrük idarelerinin görevleri sadece gümrük vergileriyle ilgili olmayıp; gümrüğe giren eşyaya bağlı olarak yapılması gereken bütün işlemleri kapsamaktadır. Bu minvâlde, gümrük vergilerinin kontrolü denildiğinde, ilgili eşyayla ilgili gerçekleştirilen ve gerçekleştirilecek bütün gümrük kontrollerinin içinde,

---

<sup>457</sup> Ekonomi Bakanlığı, “Gümrük Vergileri”,

Erişim: <http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=11C31E1C-D8D3-8566-4520A320CAB90A5B> (04.03.2014); Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği (Haz. Sefa YAYLA ve Bayram ÇELİK), “Gümrük Vergileri”,

Erişim: <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/BilgiBankasi/Kavrams/vergiler.html> (04.03.2014);

Gümrük Yönetmeliği EK-14, REGA: 07.10.2009 – 27369.; Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği EK-1, REGA: 27.08.2011 – 28038.

<sup>458</sup> 95/7606 ve 2013/5725 sayılı BKK’lar. (31.12.1995 ve 31.12.2013 tarihli REGA’larda yayımlanmıştır.)

<sup>459</sup> 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK)’na (REGA: 11.07.1964 – 11751) dayanılarak çıkarılan 45 Seri No’lu DVK Genel Tebliği (REGA: 27.12.2005 – 26036).

<sup>460</sup> REGA: 15.02.1984 – 18313.

<sup>461</sup> REGA: 02.11.1984 – 18563.

<sup>462</sup> REGA: 12.06.2002 – 24783.

<sup>463</sup> REGA: 31.03.2005 – 25772 (mük.).

<sup>464</sup> Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği (Haz. Haldun YAĞAN ve Coşkun ŞENOL), “İtirazlar”,

Erişim: <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/BilgiBankasi/Kavrams/itirazlar.html> (04.03.2014).

<sup>465</sup> 03.06.2011 tarih ve 640 sayılı KHK m.2-d. (REGA: 08.06.2011 – 27958 (mük.)); 4458 sayılı Gümrük Kanunu m.3/2; 3065 sayılı KDVK m.43/4, 47, 48 ve 4760 sayılı ÖTVK m.14/3 ve m.16’ya göre, ithalde alınan KDV ve ÖTV’nin tarh, tahsil ve düzeltme işlemleri, Gümrük Kanunu’na atfen, ilgili gümrük idarelerince gerçekleştirilmektedir.



gümrük kontrollerinden ayrı olmayan fakat yine de özel bir alan olan vergi kontrolleri anlaşılmaktadır. Gümrük terminolojisinde söz konusu denetimler (vergi denetimleri) için “kontrol” ve/veya “sonradan kontrol” terimleri kullanılmaktadır.

Gümrük Kanunu m.3/13’e göre “Gümrük Kontrolü”, “*Türkiye Gümrük Bölgesi ile diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımını ve serbest dolaşımında bulunmayan eşyanın durumunu düzenleyen gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatın doğru uygulanmasını sağlamak için gümrük idareleri tarafından yürütülen; eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü ile resmi araştırmalar ve diğer benzeri uygulamaları*” ifade etmektedir.

Gümrük vergilerinin beyannamelerinin kontrolü, tahakkuku, tebliği ve ödenmesine; teminat alınmasına; gümrük yükümlülüğünün sona ermesine; vergilerin geri verilmesi ve kaldırılmasına; vergi kaybına neden olacak işlemlere ve usulsüzlüklere uygulanacak cezalara ve yapılacak itirazların usulüne ilişkin hükümler ve açıklamalar, “4458 sayılı Gümrük Kanunu”nda ve “Gümrük Yönetmeliği<sup>466</sup>”nde düzenlenmiştir.

Gümrük vergileri kontrollerine ilişkin düzenlemeler de 640 sayılı KHK ve buna dayanılarak çıkarılan “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği<sup>467</sup>”; 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve buna dayanılarak çıkarılan “Gümrük Yönetmeliği” ve “Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği (SKY)<sup>468</sup>”nde bulunmaktadır. Söz konusu kontroller, Bakanlığın Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı çatısı altında yer alan, “Gümrük İnceleme ve Soruşturma Grup Başkanlığı” bünyesinde çalışan “Gümrük ve Ticaret Müfettişleri ve Yardımcıları” ve “Kontrolör ve Stajyer Kontrolörler” tarafından yürütülmektedir.

Yetki ve görevleri arasında, “ticari işletmelerde gümrük ve dış ticaret mevzuatı uygulamalarını incelemek, denetlemek, soruşturmak ve sonradan kontrole tâbi tutmak”

<sup>466</sup> REGA: 07.10.2009 – 27369 (mük.)

<sup>467</sup> REGA: 18.08.2012 – 28388.

<sup>468</sup> REGA: 27.10.2008 – 27037.

görevi bulunan “Gümrük İnceleme ve Soruşturma Grup Başkanlığı”, bu yetki ve görevlerini yukarıda saydığımız elemanları aracılığıyla kullanmaktadır. Bu elemanlar da çalışmalarını, SKY’de belirtilen usuller çerçevesinde yürütmektedirler.

Söz konusu Yönetmeliğin 4-e bendine göre sonradan kontrol, *“beyan edilen bilgilerin doğruluğu ve işlemlerin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı da dâhil; eşyanın gümrük işlemlerine ve/veya ticari işlemlerine ilişkin ticari belge ve verilerin ya da riskli kişi veya işlemlerin ilgili kişilere ait yerlerde kontrolünü”* ifade etmektedir. Buradan, sonradan kontrolün hem “uygunluk” hem de “doğruluk” denetimi olduğu sonucu çıkmaktadır. Gümrüklerde işlem tesis eden kişilerin işyerlerinde yapılan muhasebe kayıtlarının kontrollerini de içine alan sonradan kontrol, kapsamlı bir “vergi incelemesi” niteliğindedir<sup>469</sup>.

Beyan sahibine veya ilgili diğer kişilere ait yerlerde yapılacak sonradan kontrolün amacı, SKY’nin 7/1. maddesinde, *“kişilerin gümrük vergileri karşısındaki durumu ile gümrük mevzuatı ve ilgili diğer mevzuatta öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini belirlemek için”* yapılan kontroller olarak belirtilmiştir. Ayrıca m.7/2’de de *“sonradan kontrolün belirli konularla sınırlı olabileceği”* de belirtilmiştir.

Belirtmek gerekir ki sonradan kontrol kapsamına girmeyen, *“gümrük idarelerinde belge kontrolü veya ertelenmiş kontrol kapsamında işlem gören gümrük beyannamelerinin kontrol işlemleri, gümrük muayene memurları tarafından, Gümrük Yönetmeliği ve ilgili mevzuat çerçevesinde (m.5/2)”* yürütülmektedir.

*“Sonradan kontrol yapan merkez denetim elemanları, gümrük vergileri ile gümrük mevzuatı ve ilgili diğer mevzuatta öngörülen yükümlülüklerle ilişkin kişinin lehine ve aleyhine olan tüm hususları (m.12/1)”* incelemektedirler.

Sonradan kontrol sürecine ilişkin, “işe başlama”, “kontrol programı”, “kontrolün esasları”, “yükümlülükler”, “raporlama” gibi hususlar Yönetmelik’te düzenlenmiştir.

---

<sup>469</sup> KORKMAZ ve ÜNAL, a.g.m.

“Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği” m.55’e göre, sonradan kontrol raporu, “*ticari işletmelerde, eşyanın tesliminden sonra beyannamedeki bilgilerin doğruluğunun tespiti amacıyla ithalat, ihracat veya sonraki işlemlere ilişkin bilgi, belge ve verilerin kontrolü sonucunda düzenlenen rapor*” olarak tarif edilmiştir. Bu Yönetmeliğe göre daha eski olan SKY’de de “değerlendirme raporu” olarak geçen bu rapor, tespit ya da tespitler mevcut ise düzenlenmektedir. Aksi takdirde rapor düzenlenmesine gerek olmayıp; durumun yazılı olarak kişiye bildirilmesi yeterlidir. Şayet tespitler mevcut ise rapor, değerlendirmeye tabi tutulmadan önce ilgili kişiye gönderilir ve on beş gün içinde kişiye görüşlerini bildirme fırsatı tanınır. Ayrıca, kontrole tabi kişilerle yapılan nihaî görüşme sonucunda, bir tutanak düzenlenmektedir. Bu süreç sonucunda, sonradan kontrolü yapan merkez denetim elemanının genel tespitlerini, değerlendirmelerini ve idarece alınması gereken önlemleri içeren idari rapor tanzim edilerek ve buna değerlendirme raporu da eklenerek, ilgili grup başkanlığına gönderilmektedir (Madde 16).

Sonradan kontrol raporları Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı bünyesinde kurulan “Rapor Değerlendirme Komisyonları” tarafından da değerlendirmeye tâbi tutulmaktadır (RTB Yönetmeliği m.60-61). Komisyon sürecinden sonra tekrar Başkanlığa gelen raporlar, yürütülmek üzere ilgili gümrük idaresine gönderilmektedir. İlgili gümrük idaresi, tespit edilen gümrük vergilerini ve bu vergilere bağlı olsun ya da olmasın para cezalarını ilgililere tebliğ etmekle yükümlüdür. Bu andan sonra Gümrük Kanunu m.241’deki itiraz süreci başlamaktadır. Belirtmek gerekir ki muhataplar, “Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği<sup>470</sup>” kapsamında uzlaşmaya da başvurabilmektedirler.

Görüldüğü üzere VUK kapsamına girmeyen gümrük vergilerinde (ithalde alınan KDV ve ÖTV de dahil) vergi incelemesi, “sonradan kontrol” olarak adlandırılan inceleme süreciyle yürütülmektedir. Belirtmek gerekir ki KDV ve ÖTV, VUK kapsamına girmekle birlikte, VUK, KDVK ve ÖTVK’nın yukarıda andığımız, Gümrük Kanunu’na yapılan atıfları uyarınca, ithalde alınan KDV ve ÖTV’nin tarh, tahsil, inceleme ve düzeltme işlemleri ilgili gümrük idareleri eliyle yürütülmektedir.

---

<sup>470</sup> REGA: 27.08.2011 – 28038.

Gümrük vergilerinde inceleme, aslında yeni bir kurumdur. 2009 yılında yürürlüğe giren SKY ile tıpkı VUK'ta olduğu gibi gümrük vergilerine ilişkin vergi incelemeleri yapılmaya başlanmıştır. Ancak bu konuyu gümrük mevzuatının kendine özgü yapısı içinde değerlendirmek gerekir. Zira her ne kadar, “sonradan kontrol ve vergi incelemesi”, “Gümrük İnceleme ve Kontrol Grup Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”, “Vergi Müfettişi ve Gümrük ve Ticaret Müfettişi”, “Rapor Değerlendirme Komisyonları”, “Uzlaşma”; ve hatta “(yeminli) mali müşavirlik ve gümrük müşavirliği<sup>471</sup>” gibi konularda benzerlik görülse de; ayrışan noktalar da mevcuttur.

Bu açıklamalar muvacehesinde, gümrük vergilerindeki vergi kontrolü (incelemesi), çalışma konumuzun kapsamı dışında tutulacaktır.

### **3. Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) ve Faaliyetleri**

Günümüzde, Maliye Bakanlığı'nın ana hizmet birimleri arasında yer alan MASAK; 178 sayılı KHK'nın 14. Maddesine göre, “*Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun*<sup>472</sup>'un 19. maddesinde sayılan görevler ile çeşitli kanunlarla kendisine verilen görevleri” yerine getirmekle görevli olan ve kurul biçiminde örgütlenmiş bir birimdir.

MASAK'ın ilk faaliyete geçişi, kısa adı “Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun<sup>473</sup>” olan 4208 sayılı Kanun ile olmuştur. Aklama suçu ile mücadelenin genel çerçevesini de çizen bu Kanun ile hem MASAK'ın kuruluşu hem de görev ve yetkileri belirlenmiş idi. Ancak zaman içinde, gerek uluslararası boyutta aklama ile mücadele yöntemlerinin gelişmesi gerekse ekonomik ve finansal ilişkilerin karmaşıklaşması neticesinde, suç gelirlerinin aklanmasıyla mücadelede daha etkin

---

<sup>471</sup> Gümrük Müşavirleri, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 225 ilâ 230; Geçici ek m.5 ve m.6 ve Gümrük Yönetmeliği'nin 693 ilâ 720. maddelerinde düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu m.229/2'ye göre, “...Gümrük müşavirliğinin bir tüzel kişilik olması halinde, gümrük beyannamesi veya beyanname kabul edilen diğer belgeler üzerine imzasını atmış olanların vergi kaybına neden olan durumu bildiği veya bilmesi gerektiği hallerde, bunlar gümrük idaresine karşı bağlı buldukları tüzel kişilikle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Bu hallerde, ilgili gümrük müşavirinin kişisel cezai sorumluluğu saklı kalmak kaydıyla, işlemi yapan kişi ile birlikte tüzel kişilik de gümrük idaresince alınan vergiler ve verilen para cezaları yönünden müteselsilen sorumludur.”

<sup>472</sup> 11.10.2006 ve 5549 sayılı Kanun (REGA: 18.10.2006 – 26323).

<sup>473</sup> REGA: 19.11.1996 – 22822.

olabilmek ve bunun yanında, uluslararası standartlara da uyum sağlayabilmek amacıyla 5549 sayılı Kanun hayata geçirilmiştir<sup>474</sup>.

MASAK'ın görev ve yetkileri, 5549 sayılı Kanun'un 19. maddesinde sayılmış bulunmaktadır. Bu görev ve yetkileri şu şekilde özetlemek mümkündür:

Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi amacıyla politika hazırlamak ve uygulama stratejileri geliştirmek; bu amaçla, kurum ve kuruluşlar arasında koordinasyonu sağlamak; ortak çalışmalar yapmak; görüş ve bilgi alışverişinde bulunmak; suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi kapsamında veri toplamak; şüpheli işlem bildirimlerini almak, analiz etmek ve değerlendirmek; değerlendirme sürecinde gerek duyulduğunda kolluk ve diğer birimlerden kendi görev alanlarında inceleme ve araştırma yapılması talebinde bulunmak; Kanun kapsamına giren işlemler ile ilgili olarak, araştırma ve inceleme yapmak veya yaptırmak; yapılan araştırma ve inceleme sonucunda aklama suçunun işlendiği hususundaki olguların varlığının tespiti halinde, Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre gerekli işlemler yapılmak üzere Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmak; Cumhuriyet savcıları tarafından intikâl ettirilen konuları incelemek ve aklama suçunun tespitine ilişkin talepleri yerine getirmek; aklama veya terörün finansmanı suçunun işlendiğine dair ciddi şüphelerin mevcut olması durumunda konuyu ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına intikal ettirmek; yükümlülük denetimi yapılmasını sağlamak; kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan her türlü bilgi ve belgeyi istemek; uluslararası alanda bilgi ve belge değişiminde bulunmak.

Yine aynı maddeye göre MASAK Başkanlığı, aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi görevlerini denetim elemanları<sup>475</sup> vasıtasıyla yerine getirir. Görevlendirilecek denetim elemanları görevlendirme konusuna giren hususlarda bilgi

---

<sup>474</sup> Havva BÖREKÇİ ve Mehmet Onur YURDAKUL, **Avrupa Birliği ve Türkiye'nin Birliğe Katılım Sürecinde MASAK**, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın Nu.: 2011/411, Mayıs 2011, s.161.; 5549 sayılı Kanun Gerekçesi, s.1-3.

Erişim: <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c131/tbmm22131006ss1201.pdf> (14.03.2014); MASAK, "Sunuş", Erişim: <http://www.masak.gov.tr/tr/content/sunus/37> (14.03.2014)

<sup>475</sup> 5549 sayılı Kanun m.2/e'ye göre, MASAK'ta görevlendirilecek denetim elemanları, "vergi müfettişleri, gümrük ve ticaret müfettişleri, bankalar yeminli murakıpları, hazine kontrolörleri, sigorta denetleme uzman ve aktüerleri, BDDK uzmanları ve SPK uzmanları" arasından seçilip; "MASAK Başkanlığı'nın talebi üzerine ilgili birim amirinin teklifi ve bağlı veya ilgili buldukları Bakan'ın onayı ile (m.11/2)" belirlenmektedir.

ve belge istemeye, araştırma ve inceleme yapmaya, uygulamayı takip ve denetlemeye, bu maksatla her türlü evrakın tetkikine yetkili bulunmaktadır.

Belirtmek gerekir ki 4208 sayılı Kanun'da MASAK'ın görev ve yetkileri aklama suçu ile sınırlandırılmış iken; 5549 sayılı Kanun ile “terörün finansmanının önlenmesi kapsamında veri toplamak, şüpheli işlem bildirimlerini almak, analiz etmek ve değerlendirmek” görev ve yetkileri de kapsama dâhil edilmiştir. Ayrıca 4208 sayılı Kanun'un aksine, 5549 sayılı Kanun'da “yükümlülük denetimi” görev ve yetkisi de açıkça düzenlenmiştir<sup>476</sup>.

Bu yetki ve görevler bağlamında olmak üzere, MASAK'ın fonksiyonları, “politika belirleme ve mevzuat geliştirme”, “koordinasyon”, “veri toplama, analiz ve değerlendirme”, “yükümlülük denetimi” ve “inceleme” olmak üzere beş başlıkta toplanmaktadır<sup>477</sup>. Bu beş fonksiyondan ilk dördü, suçun oluşumundan önce etkili olan önleyici faaliyetlerle; “inceleme” fonksiyonu ise gerçekleştirilen değerlendirmeler ve incelemelerle, aklama ve terörün finansmanı suçlarını işleyenlerin yakalanması, soruşturulması, cezalandırılması ve aklamaya konu edilen malvarlığı değerlerinin müsaderesi (ve vergilendirilmesi) hususlarında cumhuriyet savcılarına verilen uzmanlık desteği faaliyetleriyle ilgili bulunmaktadır<sup>478</sup>. Biz bu fonksiyonlardan “veri toplama, analiz ve değerlendirme”, “yükümlülük denetimi” ve “inceleme”yi ve ayrıca aklama suçunu ve bu suçun tespitinde MASAK'ın işlevini, çalışma konumuzla ilgili olduğu ölçüde ve ondan ayırmak amacıyla, aşağıda kısaca açıklamaya çalışacağız.

Öncelikle şu tespiti ortaya koymak gerekir ki: dünyada “Financial Intelligence Unit (FIU)” olarak adlandırılan MASAK gibi birimler, finansal kurum ve kuruluşlardan ve diğer ilgili kişilerden şüpheli işlem bildirimini alan, bunları analiz eden, istihbâratını yaparak sonuçları ulusal ve uluslararası ilgili birimlere aktaran, “malî istihbarat

<sup>476</sup> BÖREKÇİ ve YURDAKUL, s.161.; MASAK, “Sunuş”.

<sup>477</sup> BÖREKÇİ ve YURDAKUL, s.162.; MASAK, “Görev ve Yetkiler”,

Erişim: <http://www.masak.gov.tr/tr/content/gorev-ve-yetkiler/39> (14.03.2014)

<sup>478</sup> BÖREKÇİ ve YURDAKUL, s.162-163.

birimleri”dirler<sup>479</sup>.

5549 sayılı Kanun’un 2/d maddesi ve ilgili Yönetmeliğe<sup>480</sup> göre, “bankalar, noterler, yatırım ortaklıkları, yatırım fonu yöneticileri, kambiyo mevzuatında belirtilen yetkili müesseseler, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü ile kargo şirketleri, finansal piyasalarda bağımsız denetim yapan kuruluşlar” gibi kurum, kuruluş ve kişiler; “kendileri nezdinde veya kendileri aracılığıyla yapılan ya da yapılmaya teşebbüs edilen işlemlere konu malvarlığının yasadışı yollardan elde edildiğine veya yasadışı amaçlarla kullanıldığına dair herhangi bir bilgi, şüphe veya şüpheyi gerektirecek bir hususun bulunması halinde”, söz konusu işlemi MASAK Başkanlığı’na bildirmekle yükümlüdürler. “Şüpheli işlem bildirimi” olarak adlandırılan bu yükümlülüğün yanında yine aynı kişilerin, “müşterinin tanınması”, “uyum görevlisi atanması”, “uyum programı oluşturulması”, “bilgi ve belge verme yükümlülüğü”, “muhafaza ve ibraz” ve “devamlı bilgi verme” yükümlülükleri de bulunmaktadır<sup>481</sup>. Kişi ve kuruluşların aklama ve terörün finansmanında kullanılmasını engellemek ve potansiyel aklayıcıların ve terörü finanse edenlerin ortaya çıkarılmalarını sağlamak amacıyla getirilen bu yükümlülüklerin denetimi ise MASAK’ın denetim elemanları vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir<sup>482</sup>. Bu minvâlde, denetim elemanları, “*kamu kurum ve kuruluşları da dâhil gerçek ve tüzel kişilerden ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan her türlü bilgi, belge ve kanuni defterleri istemeye ve bunlar nezdinde her türlü evrak ve kayıtları incelemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya yetkili olup; ayrıca diğer kanunların kendilerine verdiği yetkileri de kullanmaktadırlar ve kendi görev alanlarına ilişkin olarak kurumlarınca verilen görevleri yaparken tespit ettikleri yükümlülük ihlallerini Başkanlığa bildirmekle*” yetkili ve görevlidirler<sup>483</sup>. Belirtmek gerekir ki MASAK ile muadili istihbarat birimleri arasında imzalanan “mutabakat muhtıraları” çerçevesinde bu yetki ve görevlerin ve dolayısıyla incelemelerin kapsamı da genişlemektedir. Ayrıca

---

<sup>479</sup> Paul GLEASON and Glenn GOTTSELIG (ed.), **Financial Intelligence Units: An Overview**, Washington, D.C., USA, July, 2004, p.3. Erişim: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/FIU/fiu.pdf> (16.03.2014)

<sup>480</sup> Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik. (REGA: 09.01.2008 – 26751)

<sup>481</sup> MASAK, “Yükümlülükler”

Erişim: <http://www.masak.gov.tr/tr/content/yukumlulukler/87> (14.03.2014)

<sup>482</sup> BÖREKÇİ ve YURDAKUL, s.166.

<sup>483</sup> 5549 sayılı Kanun m.11.

5549 sayılı Kanun başta olmak üzere ilgili mevzuat ve mutabakat muhtıraları ile bilgi değişimleri ve paylaşımlarının esasları da belirlenmiştir<sup>484</sup>.

MASAK'ın bir diğer fonksiyonu "inceleme" fonksiyonudur. Analize tabi tutulan ve değerlendirilen ihbârlardan ve bildirimlerden, suçlunun tespitine yönelik ciddi emârelere ulaşmak üzerine inşâ edilen "inceleme" fonksiyonu ile; aklama veya terörün finansmanı suçunu işleyenlerin yakalanması, soruşturulması, cezalandırılması ve suça konu mal varlığı değerlerinin müsaderesi hususlarında Cumhuriyet savcılarında uzmanlık desteği sağlanmaktadır<sup>485</sup>.

5549 sayılı Kanun'un 2/g maddesine göre "aklama suçu", TCK<sup>486</sup> m.282'de düzenlenen suçu<sup>487</sup> ifade etmektedir. 4208 sayılı Kanun'da sayma yöntemiyle belirlenen öncül suçlar, 5549 sayılı Kanun ile TCK'nın söz konusu maddesinin kapsamına giren bütün suçlar olarak belirlenmiştir. Buradaki "öncül suç" suç gelirininde elde edilmesini mümkün kılan ve ona kaynak teşkil eden suçu ifade etmektedir. Aklama suçunun oluşabilmesi için ikinci aşama, işlenen bir suç (öncül suç) neticesinde elde edilen bir suç gelirininde varlığıdır. 4208 sayılı Kanun'da "karapara" olarak adlandırılan bu terim 5549 sayılı Kanun ile "suçtan kaynaklanan malvarlığı değeri" olarak belirlenmiştir. Aklama suçunun tamamlanmasındaki son aşama ise söz konusu suç gelirininde aklanmasıdır. TCK'nın ilgili maddesinin başlığında da belirtildiği üzere "suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama" suçu ve bu suça kaynaklık eden aklama, hem uluslararası sözleşmelerde hem de ilgili mevzuatta belirlenmiş bulunmaktadır. Örneğin Türkiye'nin de taraf olduğu "Sınırışan Organize Suçlara Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesi"nin, "Suç Gelirlerinin Aklanmasının Suç Haline Getirilmesi" başlıklı 6. maddesinde: "*Suç geliri olduğu bilinen malvarlığının yasadışı kaynağını gizlemek veya olduğundan değişik göstermek veya öncül suçun işlenmesine karışmış olan herhangi bir kişiye*

---

<sup>484</sup> MASAK, "Mevzuat"

Erişim: <http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-sucu-ulusal-mevzuat/52> (14.03.2014)

<sup>485</sup> BÖREKÇİ ve YURDAKUL, s.167.

<sup>486</sup> 5237 sayılı Kanun (REGA: 12.10.2004 – 25611).

<sup>487</sup> TCK m.282 f.1 ve f.2'ye göre, "Alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurtdışına çıkaran veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaât uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tâbi tutan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis ve 'yirmi bin' güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Ayrıca, anılan suçun işlenmesine iştirak etmeksizin, bu suçun konusunu oluşturan malvarlığı değerini, bu özelliğini bilerek satın alan, kabul eden, bulunduran veya kullanan kişi iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." Maddenin 3 ilâ 6. fıkralarında da söz konusu suça ilişkin diğer hükümler yer almaktadır.



*işlediği suçun yasal sonuçlarından kaçınmasına yardım etmek amacıyla dönüştürülmesi veya devredilmesi” fiili aklama suçuna kaynaklık eden fiillerden birisidir<sup>488</sup>.*

Belirtmek gerekir ki 5549 sayılı Kanun’un yanında 6415 sayılı “Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanun<sup>489</sup>” ve diğer ilgili mevzuat ile de terörizmin finansmanının önlenmesi amaçlanmaktadır. Buna göre, aklama suçunda işleme konu fonun kaynağının tespiti, terörün finansmanında ise daha çok fonun kullanım yeri önem arz etmektedir. Zira yasal bir fonun terörün finansmanında kullanılması bu fonu yasadışı bir niteliğe dönüştürmektedir<sup>490</sup>.

MASAK’ın ve faaliyetlerinin çalışma konumuzla ilişkisini çeşitli açılardan kurmak mümkündür. Öncelikle MASAK Başkanlığı da VDK Başkanlığı gibi Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak çalışan bir birimdir. MASAK’ın denetim elemanları portföyünün önemli bir kısmını vergi müfettişleri oluşturmaktadır. MASAK’ın denetim elemanlarının veri toplama, analiz ve değerlendirme yapma, araştırma ve incelemeler gerçekleştirme yetki ve görevleri vergi müfettişlerinin inceleme ve arama faaliyetlerine benzerlik göstermektedir. Ancak MASAK’ın denetim elemanlarının görevi terörün finansmanı da dâhil suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine veya aklama suçunun tespitine yönelik iken; vergi müfettişleri, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla vergi incelemelerine katılmaktadırlar.

Öte yandan VUK m.9/2’ye göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmamaktadır. Ancak “Kazanç Müsaderesi” başlıklı TCK m.55/1’e göre, suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddî menfaâtlar ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucunda ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesine karar verilmektedir. Bu halde, müsaderesine karar verilen ve Hazine’ye intikâl eden meblağlar üzerinden vergi alınıp alınmaması tartışması gündeme gelmektedir<sup>491</sup>. Biz burada, söz konusu meblağlar Hazine’ye intikal ettirildiği için nihâi

<sup>488</sup> MASAK, “Aklama Suçu”, Erişim: <http://www.masak.gov.tr/tr/content/aklama-sucu/57> (14.03.2014)

<sup>489</sup> REGA: 16.02.2013 – 28561.

<sup>490</sup> MASAK, “Terörün Finansmanı Niteliği”.

<sup>491</sup> Bu konudaki tartışmalar için bkz. Murat KAYA, “Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu”, Uzman Bakış Dergisi, Sayı: 1, 2013, ss.116-127.

Erişim: [http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/14\\_muratkaya.pdf](http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/14_muratkaya.pdf) (18.03.2014)

amacın gerçekleşmiş olacağını belirtmekle yetineceğiz.

MASAK faaliyetinin vergi denetimi/incelemesi ile başka bir ilişkisi de bulunmaktadır. Zira suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesinde alınan önleyici ve bastırıcı tedbirler, aynı zamanda, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele edilmesine de dolaylı yoldan hizmet etmektedir<sup>492</sup>. MASAK'ın 2012 Faaliyet Raporu'na göre, gelen ihbarların çoğı vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkindir ki bu suçlar “öncül suç<sup>493</sup>” olarak nitelendirilmektedir<sup>494</sup>. VUK m.359'da düzenlenen kaçakçılık suçları gündeme geldiğinde, MASAK denetimi ile VDK denetimi, yöneldiğı amaçlar bakımından farklı olsa da; denetim süreçleri itibariyle benzerlik göstermektedir<sup>495</sup>. Ayrıca MASAK bünyesinde çalışan vergi müfettişlerinin, formasyonları ve denetim gelenekleri vergi kayıp ve kaçakları üzerine kurulu olduğu için bu elemanlar, aklama suçu incelemelerini yürütürken vergi kayıp ve kaçakları konusunda daha duyarlı hareket etmekte ve sonuçları kendi birimleri ile de paylaşabilmektedirler<sup>496</sup>.

MASAK, aklama suçuyla mücadelede başvurduğu önleyici ve bastırıcı tedbirler kapsamında kayıtdışılıkla ve vergi kayıp ve kaçaklarıyla da mücadele sürecine katkı sağlamakta ve bu noktada GİB'e ve VDK Başkanlığı'na yardımcı bir işlev görmektedir. Ayrıca MASAK, mevcut durumu itibariyle aklama suçu ve terörün finansmanı suçlarıyla mücadelenin yanında; özellikle kayıtdışılıkla ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli düzeyde vergi istihbâratı sağlayan ve bu istihbâratı GİB ve VDK Başkanlığı ile paylaşan bir birim olarak işlev görmektedir<sup>497</sup>.

---

<sup>492</sup> Murat KAYA, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK'ın Rolü I”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:363, Kasım 2011.

<sup>493</sup> Bu konu da tartışmalı bir konudur; ancak çalışma konumuzun kapsamı dışında olduğundan bu tartışmayı işlemeyeceğiz.

<sup>494</sup> MASAK, **Faaliyet Raporu (2012)**, s.28.

Erişim: [http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/faalrap\\_2012.pdf](http://www.masak.gov.tr/media/portals/masak2/files/faalrap_2012.pdf) (18.03.2014);

MASAK, “Tipolojiler”, Erişim: <http://www.masak.gov.tr/tr/content/tipolojiler/68> (18.03.2014)

<sup>495</sup> ÇAVUŞ, s.9-10.

<sup>496</sup> Murat KAYA, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK'ın Rolü II”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:364, Aralık 2011, s.208.

<sup>497</sup> KAYA, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK'ın Rolü II”, s.213.

#### 4. Yoklama

Dar anlamda vergi denetiminin kapsamı içinde, İdare'nin mükellefleri veya mükellefiyetle ilgili maddî olayları denetlemesine yönelik hukuki araçlardan birisi olan “yoklama”; basit anlamıyla, “bir şeyin yerinde olup olmadığını araştırmak için gerçekleştirilen eylem<sup>498</sup>” olarak tarif edilmektedir.

213 sayılı VUK'un “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının, “Yoklama ve İnceleme” başlıklı yedinci kısmının, “Yoklama” başlıklı birinci bölümünün 127 ilâ 133. maddelerinde düzenlenen “yoklama” müessesesi, “bilgi toplama” müessesesi ile birlikte “vergi incelemesi”ne yakın ve onunla sıkı bir ilişki içinde ve hatta onun tamamlayıcısı olan vergi denetim müesseselerinden biridir.

VUK m. 127'de yoklamanın amacı, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” olarak ifade edilmiştir. Beyana dayalı sistemde tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapılabilmesi için mükelleflerin birtakım bildirimlerde bulunması gerekmektedir ki; bu tür bildirimler, mükellefler ve mükellefiyetler hakkında İdare'nin bilgi edinmesini sağlamaktadır. Ancak beyana dayalı sistemde bunu tamamen mükelleflerin inisiyatifine bırakmak mümkün olamayacağı için birtakım denetim müesseselerinin varlığı gerekmektedir. İşte yoklama müessesesi de “vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguların ortaya çıkartılması”, “vergiyi doğuran olayı etkileyen maddî olayların tespiti” ve “sürekli devam eden planlı ve sistemli bir kayıt ve belge düzeni kontrolü”nü kapsayan bir denetim aracı olarak işlev görmektedir<sup>499</sup>. Bu vergi denetim aracı, vergiyi doğuran olayın vukuuna ilişkin olarak, yerinde gerçekleştirilen bir faaliyet olduğundan; vergi denetimlerinin daha gerçekçi bir temele oturtulmasına hizmet etmektedir<sup>500</sup>.

---

<sup>498</sup> ÖZYER, s.243.

<sup>499</sup> Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın Nu.: 3434/698, Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/87, s.139.; İlhami SÖYLER, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Yayını, Yayın Nu.: 1987/295, s.32.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.129.; ÖZBALCI, s.431.; N. ŞEKER, s.20.; 5432 sayılı VUK Gerekçesi, s.5.

<sup>500</sup> AKTAN, a.g.m., s.22.

Belirtmek gerekir ki 3239 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK m.127’de yapılan değişiklik sonucunda, “hasılat tespitleri”, “belge ve kayıt düzeni kontrolü” gibi maddî kontrol yetkilerinin devreye sokulmasıyla birlikte, geleneksel yoklama yöntemlerinin kapsamı genişletilmiş olup; “yaygın ve yoğun vergi denetimi”nin etkinliğinin artırılmasına çalışılmıştır<sup>501</sup>. Burada açıklığa kavuşturulması gereken konu “yaygın ve yoğun vergi denetimi” konusudur. Söz konusu denetim türü VUK’ta birebir zikredilmese de<sup>502</sup>; literatürde, bu denetim türünün 1980’li yıllardan itibaren uygulamaya girdiği belirtilmektedir. Özellikle 1985 yılında yürürlüğe giren KDV ile birlikte, bu denetim türünün önem kazandığı görülmektedir. Nitekim VUK m.127’de yapılan 3239 sayılı Kanun değişikliği ile geleneksel yoklama yöntem ve yetkilerine ek olarak verilen yetkiler bu görüşü desteklemektedir<sup>503</sup>.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçuna teşebbüs fiilini oluşturan eylemin anında tespiti ile cezasının kesilmesi esasına dayanan maddî bir denetim şekli olup; bu denetim şeklinde, vergi ziyayı değil fakat vergi kaçırma eğilimi gösteren bir eylem tespit edilmekte ve tutanağa (yoklama tutanağı) bağlanmaktadır. Bu denetim türünün esas amacı, mükellefleri belge düzenine uymaya zorlamak olup; yoklamanın “kontrol” yönünü öne çıkarmaktadır<sup>504</sup>. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergiyi doğuran olayın vukuunu daha dinamik bir şekilde izleme yöntemi olarak uygulamaya sokulmuş ve yoklama müessesesinin bir parçası olarak düzenlenmiştir<sup>505</sup>. Yoklamada “mükellef ve/veya mükellefiyetle ilgili hususların tespiti” söz konusu iken; yaygın ve yoğun vergi denetiminde “vergi kanunlarına uyumun (etkili) denetimi” söz konusudur<sup>506</sup>. Nitekim o dönemde bu denetim türünü etkili kılmak için 01.01.1986 tarihinden itibaren uygulanmak üzere “işyeri kapatma cezası” getirilmişse de bu ceza, 5228 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır<sup>507</sup>. Biz yoklama müessesesine ilişkin açıklamalarımızı bu denetim türünü de içine alacak şekilde yapacağız.

---

<sup>501</sup> SÖYLER, s.32.; 3239 sayılı Kanun Gerekçesi, s.28.

<sup>502</sup> Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi terimi, “Vergi Dairesi Başkanlıkları’nın Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (2005)” m.16’da aynen zikredilmiştir.

<sup>503</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.138.

<sup>504</sup> Kemal KILIÇDAROğLU, “Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 120, Ağustos 1991.

<sup>505</sup> ÇAVUŞ, s.117.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.138.

<sup>506</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.139.

<sup>507</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.138.

Yoklama müessesesine başvurma nedeni, mükellef ve/veya sorumluların vergilendirmeye etki eden hususları ya hiç bildirmeyerek kayıtdışı bırakması, ya eksik bildirerek kısmen kayıtdışı bırakması, ya da geç bildirmesi nedenleriyle, vergi kaybına mahal verilmemesi isteğidir<sup>508</sup>. Yoklama, henüz mükellefiyet tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkartılması ve vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirmelerini sağlamaya yardımcı olması yönlerinden kayıtdışılıkla mücadele edilmesine ve vergilendirmede adaletin sağlanmasına hizmet etmektedir<sup>509</sup>. Bu amaçla düzenlenen yoklama müessesesinin kapsamı oldukça geniş olmakla birlikte; sınırı vergi incelemesidir. Zira vergi incelemesinde yoklamada ya da yoklamayla elde edilen bilgi ve bulgulardan da yararlanılmaktadır<sup>510</sup>.

3239 sayılı Kanun’la yapılan değişikliklerden önce yoklamaya yetkili memurlar, birtakım bildirimlerin doğru olup olmadığının tespiti, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak taşıt araçlarında yolcu listelerinin ve taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetini saptamaya ilişkin konularda yoklama faaliyetlerini sürdürmekte idiler. Söz konusu değişiklikten sonra yoklama elemanlarına verilen yetki ve görevlerin kapsamı genişletilmiştir<sup>511</sup>. Ancak bu yetki ve görevler, daha çok “özel yoklama yetkisi” çerçevesinde kullanılabilmektedir<sup>512</sup>.

Aşağıda önce geleneksel yoklama yöntemlerini daha sonra da yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamına giren spesifik yoklama yöntemlerini özetlemeye çalışacağız<sup>513</sup>:

- Beyanname vermemek, bildirimde bulunmamak gibi vergi tarhına imkân vermeyen bazı hallerde, re’sen veya idarece tarhiyata dayanak oluşturacak bilgiler yoklama yoluyla sağlanmaktadır.

- İşe başlama, iş değişikliği ya da işi bırakma gibi bildirimlerin doğruluğunun mahallinde araştırılması yoklama ile mümkündür.

---

<sup>508</sup> MUTLUER, s.85.

<sup>509</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.96.

<sup>510</sup> SÖYLER, s.39.

<sup>511</sup> SÖYLER, s.39.

<sup>512</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.130.

<sup>513</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.130.

- Mükelleflerin vergilendirilme usullerine ilişkin şartları sağlayıp sağlamadıkları yoklama yoluyla tespit edilmektedir.

- Muhtasar beyanname açısından, işverenlerin yanlarında çalıştırdıkları personel sayısı ve ilân, reklam ve tabela vergisi dolayısıyla alınan damga vergisinin ödenip ödenmediği yoklama yoluyla tespit edilmektedir.

- Her ne kadar yoklama memurlarının yetkisinde olmasa da işletmelerde fiili envanter çalışmalarında yoklama memurlarından yararlanılabilmektedir<sup>514</sup>.

Bunlar dışında yoklama memurları ayrıca, verilen yetki çerçevesinde, günlük hasılatı tespit etmek; ödeme kaydedici cihaz kullanımını denetlemek; defter, kayıt ve belge düzenini denetlemek<sup>515</sup>; nakil vasıtalarını denetlemek; belge bulundurmeyen taşıtları trafikten alıkoymak; taşınan malları bekletmek, muhafaza etmek veya koşulları varsa mallar üzerinde tasarrufta bulunmak gibi yetkileri de haizdirler<sup>516</sup>.

---

<sup>514</sup> KILIÇDAROĞLU, a.g.m.; GİB, **Faaliyet Raporu (2012)**, s.65.

<sup>515</sup> VUK m.127/c'de yer alan bu düzenlemenin son kısmında "...kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak..." şeklinde belirtilen hükmün Anayasa'ya aykırılığı, tartışma konusudur. Zira hem bu hüküm hem de yoklamaya ilişkin hükümlere dayanılarak çıkarılan 168 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği (REGA: 31.12.1985 – 18975)'ndeki bu hükme ilişkin açıklama, "arama ve elkoyma" müessesesinin sınırlarını zorlamaktadır. Hükmün Anayasa'ya aykırılığının gerekçeleri hakkında bkz. Bekir BAYKARA, "Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 190, Ekim 2005.

<sup>516</sup> ÖZYER, s.244-246.

VUK m.128’de yoklamaya yetkililer, “vergi dairesi müdürleri”, “yoklama memurları”, “yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler”, “vergi incelemesine yetkili olanlar” ve “gelir uzmanları” olarak sayılmış olmakla birlikte; 127. maddenin “a”, “b”, “c” ve “d” bentlerinde sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağı 168 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde açıklanmıştır<sup>517</sup>.

Yoklamaya ilişkin diğer maddelerde de (m.129-m.133), “yoklama elemanlarının hüviyet ibraz mecburiyeti”, “yoklamanın ilgiliye haber verilmeden her zaman yapılabileceği”, “yoklama neticelerinin geçirileceği, tutanak mahiyetindeki ‘yoklama fişleri’”, “yoklama neticelerinin ilgililere bildirilmesi” ve “toplu yoklama” konuları hakkındaki düzenlemeler yer almaktadır. Belirtmek gerekir ki yoklamanın nerede yapılacağına dair, Kanun’da açık bir hüküm bulunmamakla birlikte; yoklama, iş yerinde, ikametgâhta veya gerekirse başka bir yerde yapılabilmektedir. SÖYLER’e göre yoklama yerinin olayın özelliğine göre tayin ve tespit edilmesi gerekmektedir<sup>518</sup>.

Yoklama işlemi, yoklama anında bulunması gereken bulgu ve olguların bulunup bulunmadığının araştırılmasına ve tespit edilmesine yönelik bir işlemdir. Bunların bulunmadığına dair bir tespit söz konusu olduğunda, tutanağa bağlanan bu tespit, varsa vergi idaresinin keseceği usulsüzlük cezalarına ya da ileride yapılacak tarh işlemine hazırlık mahiyetindeki “ön işlem”e ilişkin delil tespiti olarak anlam kazanmaktadır<sup>519</sup>. Zira genellikle cari dönemde, ileriye yönelik olarak gerçekleştirilen yoklama işlemleri sonucunda vergi ziyayı da doğuracak tespit ya da tespitler söz konusu olursa, bu durumda “vergi incelemesi” yoluna gidilmektedir<sup>520</sup>. Belirtmek gerekir ki yoklama esas itibarıyla ileriye yönelik olarak cari dönemde yapılan bir işlem olmakla

---

<sup>517</sup> Buna göre, “Günlük hasılatı tesbit etme ile nakil vasıtalarını özel işaretle durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi dışında kalan ve maddede sayılan diğer yetkiler, tüm yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler tarafından kullanılacak ve bu memurlar “YOKLAMA YETKİ BELGESİ” taşıyacaklardır. Günlük hasılatı tesbit etme ve nakil vasıtalarını özel işaretle durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi, özel olarak bu işlemlerle de görevlendirilen memurlar tarafından kullanılacaktır. Bu yetkiye sahip memurlar, ayrıca maddedeki diğer yetkilere de sahip olacaklar ve “ÖZEL YOKLAMA YETKİ BELGESİ” taşıyacaklardır. Özel olarak görevlendirilmeyen, dolayısıyla “ÖZEL YOKLAMA YETKİ BELGESİ” verilmemiş olan memurların, günlük hasılatı tesbit ve nakil vasıtalarını durdurarak kontrol etme yetkileri bulunmamaktadır. Ancak, vergi inceleme yetkisine sahip olanların yoklama yetkilerinin sınırlandırılması söz konusu değildir. Vergi inceleme elemanları, yoklama işlemleri sırasında maddede belirtilen bütün yetkileri kullanabileceklerdir.”

<sup>518</sup> SÖYLER, s.67-68.

<sup>519</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.185-186.

<sup>520</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.135.

birlikte; geçmiş dönemlerle ilgili olup, vergi dairesince herhangi bir hususta bilgi edinilmesi veya idare ile mükellef arasındaki bir uyuşmazlık nedeniyle geriye yönelik (ex-post) olarak da yapılabilmesi mümkündür<sup>521</sup>.

Yoklama, “derinlemesine denetim” olarak değerlendirilen vergi incelemesinin aksine, cari dönemde gerçekleştirilen “yüzeysel (ama etkili) denetim” olarak değerlendirilmektedir. Zira yoklamada güncel işlemlere yönelik bulgular (kayıtlar, belgeler vb.) ve olgular dış görünüşleri itibariyle araştırılırken; incelemede, geçmişteki işlemlerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı daha ayrıntılı bir şekilde araştırılmaktadır<sup>522</sup>. Yoklama sonucunda tespit edilen bir uygunsuzluk sonucunda vergi idaresi, ilgili hakkında usulsüzlük cezası kesmektedir. Buna mukabil vergi incelemesinde, vergi ziyasına veya duruma göre vergi kaçakçılığına yönelik araştırmalar yapılmaktadır. Yoklama memurlarının uzmanlaşmaya varacak düzeyde eğitilmeleri zorunlu değildir. Vergi incelemelerinde ise mutlaka uzmanlaşmış personele ihtiyaç duyulmaktadır<sup>523</sup>. Vergi dairesi müdürleri hariç, yoklamaya yetkili olan memurların inceleme yetkisi bulunmazken, incelemeye yetkili olanlar her hâl ve takdirde, yoklamaya da yetkilidirler. Yukarıda da belirttiğimiz gibi yoklama (ve yaygın ve yoğun vergi denetimi) denetim türünün sınırı, ondan daha geniş kapsamlı ve daha derinlikli bir denetim türü olan “vergi incelemesi”dir. Ayrıca geniş yetkilere sahip bulunan vergi inceleme elemanları, yoklamada veya yoklamayla elde edilen bilgi ve bulguları da kullanabilmektedirler.

Vergi idaresinin yükümlülere denetleme araçlarından birisi olan “yoklama” çalışma konumuzun kapsamı dışında tutulacaktır.

## **5. Bilgi Toplama ve Malî İstihbârat**

213 sayılı VUK’un “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının, “Yoklama ve İnceleme” başlıklı yedinci kısmının, “Bilgi Toplama” başlıklı dördüncü bölümünün 148 ilâ 152. maddelerinde düzenlenen bu müessese, dar anlamda vergi denetimi kapsamında, araştırmaya yönelik olarak kullanılan hukuki araçlardan biridir. Ancak

---

<sup>521</sup> SÖYLER, s.63.

<sup>522</sup> KARAKOÇ, s.296.

<sup>523</sup> Kemal KILIÇDAROĞLU, “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 1, Eylül 1981.



belirtmek gerekir ki bu müessese, doğrudan kullanılan bir vergi denetimi aracı olmaktan ziyade; vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde etkisi bulunan, vergi denetiminde yararlanılan ve onu tamamlayıcı mahiyette bir müessesedir. Bununla birlikte bilgi toplama, pasif bir eylem olmayıp; belirli bir amaca yönelmiş, aktif bir çalışmadır. Bilgi toplama çalışmasında esas olarak, “bilginin toplanması”, “sınıflandırılması”, “yorumlanması/değerlendirilmesi”, “saklanması” ve “kullanıma sunulması” söz konusudur.<sup>524</sup>

Vergi idaresinin vergisel olaylara hâkim olabilmesi ve beyan edilen vergilerin doğru beyan edilip edilmediğini denetleyebilmesi, vergisel olayların gerçekleşmesinde taraf olanlardan veya bu olayların oluşmasında herhangi bir şekilde dahil bulunanlardan elde edilecek bilgilerin tam ve doğru bir şekilde öğrenilebilmesine bağlıdır. Bu nedendir ki vergi sistemlerinde “bilgi edinme/toplama” müesseselerine yer verilmektedir.<sup>525</sup> 5432 sayılı eski VUK Gerekçesi’nde de ortaya koyulduğu üzere, bilgi toplama ve vergi istihbarat arşivleri kurulması, etkin bir vergi denetim sisteminin vazgeçilmez bir parçasıdır.<sup>526</sup> Bilgi toplama müessesesi ile İdare’nin kendileri hakkında bilgi topladığını bilen yükümlüler üzerinde psikolojik etki yaratılarak, onların daha titiz davranmaları sağlanmaktadır. Diğer yandan bu müessese, vergi kayıp ve kaçaklarının saptanmasında vergi denetim elemanlarına büyük ölçüde yardımcı olmaktadır.<sup>527</sup> Bu müessesenin vergi denetimine yardımcı bir unsur olarak varlığı, bir yükümlü incelemeye alındığında, bu yükümlü ile işlem yapan kişilerden bilgi almak suretiyle, incelemenin derinleştirilmesine imkân sağlamaktadır.<sup>528</sup>

Konuya geniş açıdan bakıldığında, vergi idaresinin tarh ve takdir işlemlerini doğru bir şekilde gerçekleştirebilmesi için mükellef beyanları ile bağlı kalmayıp; çeşitli yollardan bilgi edinmesi ve edinilen bu bilgileri değerlendirmesinin icabettiğini tespit etmek gerekir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde; vergi incelemesi, arama ve yoklama

---

<sup>524</sup> Mehmet Ali ÇAKIR, “Vergilendirmede Bilgi Toplama”, Sayıştay Der., Sayı:32, Ocak-Mart 1999, s.29.

<sup>525</sup> Kâzım YILMAZ, “Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye’de ve ABD’de Bilgi Vermeme Cezaları: Bir Karşılaştırma”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 166, Haziran 1995.

<sup>526</sup> 5432 sayılı VUK Gerekçesi, s.6.

<sup>527</sup> Cumhuriyet İnan BİLEN, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 330, Şubat 2009.; MUTLUER, s.88.; ÖZBALCI, s.449.

<sup>528</sup> N. ŞEKER, s.380.

müesseseleri de bilgi toplamanın bir aracı olmaktadır<sup>529</sup>. Toplanan bilgilerden yararlanılması ve onların değerlendirilmesi söz konusu olduğunda ise bilgi toplama müessesesi, vergi denetiminde yararlanılan bir araç olmaktadır. Bilgi toplama sonucu elde edilen bilgilerin tasnifli bir şekilde yer aldığı vergi dairesi kayıtlarından ve/veya istihbarat arşivinden yararlanılması, vergi incelemesindeki “delil toplama” yollarından biri olarak nitelendirilmektedir. Zira delil toplamada, defter ve belgelerden yararlanılması, envanter ya da randıman incelemesi yapılması veya tanık/alıcı ifadeleri gibi türlü yollardan yararlanılması da mümkündür<sup>530</sup>.

Bilgi toplama müessesesinin varlığı ile, vergi incelemesi işlemleri, bir anlamda, yükümlü kesimi dışına taşmaktadır<sup>531</sup>. Zira vergiden muaf olan ya da vergisel yükümlülüğü bulunmayan kişilerden dahi bilgi istenmesi, vergi incelemesi ile bilgi toplama müessesesinin iç içe geçtiğini göstermektedir<sup>532</sup>.

Başta VUK olmak üzere diğer ilgili mevzuata bakıldığında, beyana dayalı sistemde denetim işlevinin tamamlayıcı bir parçası olan bilgi toplama müessesesinin belirli bir sistematik içinde düzenlendiği görülmektedir. VUK’un bilgi toplamayla ilgili maddelerine ve diğer ilgili düzenlemelere bakıldığında, bu müessesenin “devamlı bilgi verme”, “münferiden, talep üzerine bilgi verme” ve “istihbarat arşivi” olmak üzere üç konuya ayrıldığı görülmektedir<sup>533</sup>.

VUK m.148 münferit olarak verilecek bilgileri düzenlerken; m.149 ise devamlı olarak verilecek bilgileri düzenlemektedir<sup>534</sup>. 152 ve 152/A maddelerinde ise istihbârat arşivi ve uluslararası anlaşmaların bilgi değişimine ilişkin hükümleri çerçevesinde bilgi toplama konuları düzenlenmiştir.

“Devamlı Bilgi Verme” başlıklı VUK m.149’a göre, “*kamu hizmeti ifâ eden kurum ve kuruluşlar dâhil olmak üzere, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı veya vergi*

---

<sup>529</sup> BİLEN, a.g.m.

<sup>530</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.99.

<sup>531</sup> KARAKOÇ, s.305.

<sup>532</sup> BİLEN, a.g.m.

<sup>533</sup> SÖYLER; s.19.

<sup>534</sup> ÖZYER, s.265.

*dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla devamlı olarak yazı ile vermeye*” mecbur tutulmuşlardır. Bunun yanısıra, VUK m.150’de ise “*sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar; mahalle ve köy muhtarları; banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler; her ay, öğrendikleri ölüm olayları ile intikalleri ve mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin ad ve soyadını, alacağın türünü ve miktarını*” ertesini ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile devamlı olarak bildirmeye mecbur tutulmuşlardır. Ayrıca belirtmek gerekir ki VUK (mük.) m.257/4’e göre Maliye Bakanlığı, “*devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usûl ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnâmeleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye*” yetkili kılınmıştır. Verilen bu yetkiyle, bilgilerin ve bildirimlerin elektronik ortamda toplanması olanağı elde edilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini çeşitli genel tebliğ ya da sirküler düzenlemeleriyle kullanmaktadır<sup>535</sup>.

VUK m.148’de ise münferiden istenecek bilgilere ilişkin hükümler yeralmaktadır. Buna göre, “*kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye*” mecbur tutulmuşlardır. 148. maddede ayrıca, bilgilerin yazı veya sözle isteneceği; sözle istenen bilgileri vermeyenlere durumun yazı ile bildirileceği ve kendilerine uygun bir mühlet

<sup>535</sup> Bkz. 192, 193, 249, 256, 403, 413 ve 420 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği.

tanınacağı; bilgi istenmek üzere, ilgililerin vergi dairesine zorla getirilemeyeceği; memleket dışı imtiyazlardan yararlanan yabancı devlet memurlarının bilgi verme mecburiyetinde olamayacakları konuları da hüküm altına alınmıştır. Burada Bakanlığın ve vergi incelemesine yetkililerin, belirli amaçlar doğrultusunda münferiden isteyecekleri bilgilere ilişkin düzenlemeler söz konusudur.

VUK m.151’de, kendilerinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamayacakları; ancak, posta, telgraf ve telefon idaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu gizliliğin saklı olduğu; sağlık çalışanlarından hastaların hastalıklarının türüne ilişkin bilgilerin istenemeyeceği; avukatlardan ve dava vekillerinden, müvekkil adları ile vekâlet ücret ve giderlerine “ve ayrıca avukatlık ve dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla öğrendikleri konular hariç olmak üzere<sup>536</sup>”, kendilerine tevdi olunan işler ve görevleri dolayısıyla öğrendikleri konulara ilişkin bilgilerin istenemeyeceği; doğrudan doğruya vergi ile ilgili olarak doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler hariç olmak üzere, Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)<sup>537</sup> gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın içeriği hakkında bilgi istenemeyeceği konuları düzenlenmiştir.

VUK (mük.) 355. maddede ise bilgi vermek mecburiyetinde oldukları halde, çekinme sebebi olmaksızın, süresi içinde bilgi vermeyen, eksik bilgi veren ya da yanlış bilgi verenlere özel usulsüzlük cezası kesileceği konusu düzenlenmiştir. Ayrıca bilgi verme mecburiyetini özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yerine getirmeyenlere, yetkili mercilerce yeniden süre verilerek, keyfiyetin tebliğ olunacağı; verilen ek sürede de mecburiyet yerine getirilmezse söz konusu cezanın bir kat artırılarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır<sup>538</sup>. Belirtmek gerekir ki eski uygulamada, verilen sürede bilgi vermemenin tekrürü halinde bir aydan üç aya kadar hapis cezası öngörülmekte idi<sup>539</sup>.

---

<sup>536</sup> Bu ibare, 11.06.2013 tarih ve 6487 sayılı Kanun m.8 ile eklenmiştir.

<sup>537</sup> Kanun’da, 1412 sayılı (Mülga) Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu (REGA: 20.04.1929 – 1172) olarak geçmektedir.

<sup>538</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.110.

<sup>539</sup> ÖZYER, s.266.

Bilgi toplama ile ilgili düzenlemelerin üçüncü unsuru, “İstihbarat Arşivi” başlıklı 152. maddedir. Belirtmek gerekir ki 5432 sayılı VUK döneminde aynı hüküm 142. maddede yer almakta idi. Bu maddeye göre çıkarılan “Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği<sup>540</sup>”, 01.06.1989 tarihinde dönemin Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesindeki “Vergi İstihbarat Şubesi Müdürlüğü”nün kurulmasıyla fiilen; 2006/10933 sayılı “Bazı Yönetmeliklerin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik<sup>541</sup>” ile de resmen yürürlükten kaldırılmıştır<sup>542</sup>.

5432 sayılı eski VUK m.142’ye dayanılarak çıkarılan Yönetmeliğe göre, “toplanan bilgilerin vergi incelemelerinde kullanılmak üzere tasnif ve muhafaza edildiği istihbarat arşivinin kurulmasındaki amaç, “*çeşitli kaynaklardan toplanan bilgilere istinaden, vergi ile ilgili faaliyet ve muameleleri; mükelleflerin, vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını ve üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını, tayin, tespit ve kontrole imkân sağlamak*” olarak belirtilmişti.

213 sayılı VUK m.152<sup>543</sup>’ye dayanılarak kurulan Vergi İstihbarat Şubesi Müdürlüğü de hem merkezde hem de taşrada, “mükellefler nezdinde yürütülecek inceleme ve değerlendirmelerde esas alınmasında fayda görülen bilgileri toplamak; toplanan bilgilerin bilgisayar kayıtlarına geçirilmesini sağlamak; bilgisayarlardan alınan bilgilerle sistemli bir istihbarat arşivi oluşturmak ve buradan alınacak bilgileri periyodik olarak denetim birimlerine göndermek<sup>544</sup>” gibi çalışmaları yürütmekle görevli idi. Vergi istihbarat arşivinin oluşturulmasıyla, “vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin kolayca tespit edileceği”, “vergi inceleme ve denetiminin etkinliğinin artırılabacağı ve incelemelerin hızlandırılacağı” ve “vergi incelemesi yapan elemanlara sağlıklı bilgi

---

<sup>540</sup> 25.06.1951 tarih ve 3/13287 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Yönetmelik: REGA: 21.07.1951 – 7864.

<sup>541</sup> REGA: 05.10.2006 – 26310.

<sup>542</sup> Fazıl AYDIN, “**Özel Ek: Vergi İstihbarat Arşivi**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 167, Ağustos 2002, s.220.; N. ŞEKER, s.385.

<sup>543</sup> VUK m.152’ye göre, 150. maddedekiler hariç olmak üzere, bilgi toplamaya ilgili maddelerde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca yine aynı maddeyle, bu bilgilerden kimlerin ne suretle yararlanacağı konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir.

<sup>544</sup> Ali DAYIOĞLU, “Vergi İstihbarat Arşivi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:45, Kasım – Aralık 1989.

akışının sağlanması” öngörülmüştü<sup>545</sup>.

Süreç içinde GİB’in kurulmasıyla birlikte, Vergi İstihbarat Şubesi Müdürlüğü’nün görevleri, GİB bünyesindeki “Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı”na aktarılmıştır. 5345 sayılı Kanun’un 11. maddesine göre Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı’na, “işlemlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli bilgi işlem sistemlerini kurmak, teknolojik gelişmelere uygun bir şekilde geliştirmek ve bilişim faaliyetlerini yürütmek; tüm ekonomik faaliyetlere ilişkin ulusal malî bilgi altyapısını tek merkezden geliştirmek, yönetmek ve bu bilgileri ilgili birimlerin kullanımına sunmak; veri tabanları oluşturmak ya da veri tabanlarına katkı sağlamak; mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak ve işlemek” gibi görevler verilmiştir. Ayrıca yine aynı Kanun’un 13. Maddesine göre de “Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı’na, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı’nda oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak” görevi verilmiştir. Öte yandan GİB’in taşra teşkilatını oluşturan “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”nde vergi dairesi başkanlıklarına verilen görevler arasında, “yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak” da sayılmıştır. Aynı Yönetmelik’te, Vergi dairesi başkanlıklarının birimleri arasında sayılan “Denetim Grup Müdürlükleri”ne de “vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak” görevi verilmiştir.

Bu düzenlemelere ek olarak, vergi istihbarat arşivleriyle ilgili halen yürürlükte bulunan “Vergi İstihbarat Uzmanlığı Yönetmeliği<sup>546</sup>” ve “Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”ne göre çalıştırılan “vergi istihbarat uzmanları” da vergi istihbarat

---

<sup>545</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi İstihbarat Arşivinin Amacı ve Reçete Uygulaması**, Ankara, Ağustos 1989, s.3.

<sup>546</sup> 10.01.1997 tarih ve 22873 sayılı REGA’da yayımlanan “Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstihbarat Uzmanlığı Görev, Yetki, Çalışma ve Atama Yönetmeliği”, 28.03.2014 tarihi itibarıyla GİB’in web sayfasında görünmektedir. Ancak Yönetmeliğin dayanağı olan 178 sayılı KHK Ek madde 10, 5345 sayılı Kanun’un 35. maddesiyle ilgâ edilmiştir. Her ne kadar “Vergi Dairesi Başkanlıkları Kuruluş ve Görev Yönetmeliği”nde vergi istihbarat uzmanı kadro ismi geçse de GİB’in Faaliyet Raporu (2012)’ndan (s.24) görüldüğü üzere bu kadroda çalışan personel sayısı 5’tir.

sisteminin önemli bir unsuru olarak gözükmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki yukarıda belirttiğimiz düzenlemelerden anlaşıldığı kadar, GİB'in kurulmasından sonra, vergi istihbarat arşivi terimi kullanımdan kalkmış ve vergi istihbarat uzmanlığı kadrosu da artık çalıştırılmamaktadır. Bunun yerine, elektronik altyapının da gelişmesiyle birlikte elektronik ortamda toplanan bilgiler, bu bilgilerin tasnif edilip işlenmesi, değerlendirilmesi, veri tabanları oluşturulması; gerek istatistikler çıkarmak ve bu istatistikleri kullanarak vergi politikaları üretmek için gerekse başta denetim ve incelemeler olmak üzere çeşitli amaçlarla kullanıma sunulmaktadır<sup>547</sup>.

GİB hem devamlı hem de münferit bilgi toplama yetkisini kullanarak elde ettiği bilgileri, mükelleflerin sicil dosyalarına işlemekte ve çeşitli elektronik sistemler aracılığıyla değerlendirerek yetkililerin kullanımına sunmaktadır. İşte vergi inceleme elemanlarının vergi incelemelerinde ihtiyaç duyduğu bilgilerin bir kısmı bu yolla elde edilmektedir. Vergi dairesi kayıtlarına, mükelleflerin sicil/tarih dosyalarına başvurmak ve/veya istihbarat arşivlerinden (veri tabanlarından) yararlanmak, vergi inceleme elemanlarının delil toplama sürecinde başvurduğu yollardan sadece birkaçıdır.

Bununla birlikte vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara hasseten verilen bilgi isteme yetkisi de bulunmaktadır. Bu yetkiye ve VUK m.134'teki araştırma yapmaya ilişkin yetkiye dayanarak vergi inceleme elemanları, alıcıların ifadelerine başvurmak, defter ve belgelerden yararlanmak, randıman incelemesi yapmak, fiilî ya da kaydî envanter yapmak gibi çok çeşitli yollardan da delil toplamaya yetkilidirler.

Ayrıca belirtmek gerekir ki 6487 sayılı Kanun<sup>548</sup> ile eklenen VUK m.152/A, vergi incelemesine yetkili olanlar, usulüne uygun olmak kaydıyla, uluslararası anlaşmaların bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Kanun'un 1. maddesinde belirtilen şumülle sınırlı olmaksızın, bilgi toplamaya yetkilidirler.

“Bilgi toplama” konusunun kapsamını, vergi idarelerinde toplanan ve vergi incelemesine yetkililerin kullanımına sunulan bilgiler olarak tespit etmekteyiz. Bu şekilde elde edilen bilgiler inceleme elemanlarının delil kaynaklarından sadece biri olup; diğer delil toplama yol ve yöntemlerini çalışma konumuzun içinde işleyeceğiz.

---

<sup>547</sup> GİB, **Faaliyet Raporu (2012)**.

<sup>548</sup> REGA: 11.06.2013 – 28674.

## § 5. MUKAYESELİ HUKUK

### IV. VERGİ İNCELEMESİNİN GENEL ESASLARI BAĞLAMINDA ÜLKE ÖRNEKLERİ

#### A. GENEL AÇIKLAMA

Çalışma konumuz (vergi) usûl hukuku kapsamındadır. Bu alan, maddî vergi hukuku düzenlemelerine nazaran uluslararası hukuktan kaynaklanan düzenlemelere ve yükümlülükler daha az duyarlıdır. Maddî vergi hukuku düzenlemeleri (KDV, ÖTV vb.) vergi uyumlaştırması (*tax harmonisation*) kapsamında uluslararası hukuk kavram ve müesseselerinden daha fazla etkilenirken; vergi denetimi ve/veya vergi incelemesi gibi vergi usûl hukuku kavram ve müesseseleri, vergi yükümlüsü hakları başta olmak üzere çeşitli temel hak ve özgürlükleri etkilemedikçe, vergi idareleri ile idari işlem ve uygulamalara çeşitli işbirliği yükümlülükleri ve standartlar getirmediği egemen devletlerin nüfuz alanına bırakılmıştır. Örneğin aday olduğumuz Avrupa Birliği'nin mevzuat uygulamalarının yargısal denetim yeri olan Avrupa Birliği Adalet Divanı (Court of Justice of the European Union), ayırmıcılıktan kaçınıldığı sürece, vergi denetim usullerini üye devletlerin egemenlik yetkileri içinde görmektedir<sup>549</sup>.

İlerleyen konularda da yer yer irdeleneceğimiz üzere, vergi incelemesi müessesesiyle ilgili uluslararası düzenlemeler, Türkiye'nin üye olduğu birtakım uluslararası kuruluşlardan ve bu müessesenin uygulanmasını etkileyen yükümlülükler de akdedilen uluslararası anlaşmalardan ve imzalanan sözleşmelerden kaynaklanmaktadır. OECD'nin vergi idarelerinin çalışmasına ve işbirliğine yönelik olarak yaptığı çalışmalar, Avrupa Konseyi'nin çalışmaları, BM'nin ihtisas kuruluşlarının çalışmaları ve nihayet AB müktesebatında yer alan standartlardan vergi denetimi ve vergi idarelerine ilişkin olanlar, vergi denetimi ve vergi incelemesi müessesesini etkileyen ilkeler, düzenlemeler, standartlar ve yükümlülükler olarak kimi zaman bağlayıcı kimi zaman da yol gösterici düzenlemeler olarak değerlendirilmekte ve iç hukuktaki yasal düzenlemelere kaynaklık etmektedir.

---

<sup>549</sup> Markus HEINTZEN (Handan ÇELİK (çev.)), "Alman Vergi Hukukundaki Tahkikat Metodları", s.242. (ÖZTÜRK ve BAŞARAN YAVAŞLAR (ed.), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**, 2010, ss.229-266.)



Yukarıki konularda da belirttiğimiz üzere Türk vergi hukuku ve vergi sistemi, özellikle vergi usûl hukuku “Kara Avrupası” ekolünün etkisindeki Alman vergi hukukuna dayanmaktadır. Ancak bununla birlikte, özellikle son yıllarda, çeşitli vergi uygulamalarında ve vergi idarelerinin reforme edilmesinde “Anglo Sakson” ekolün etkileri de gözlemlenmektedir.

Aşağıda vergi incelemesi müessesesinin çeşitli ülke hukuklarındaki düzenlenişini, genel esasları bağlamında açıklamaya çalışacağız.

## B. ALMANYA’DA VERGİ İNCELEMESİ

Alman Anayasası (GG: Grundgesetz) ve Alman Vergi Usûl Kanunu (Abgabenordnung: AO) idari makamlara vergilendirme sürecini yasaya uygun ve eşit (gleichmäßig) şekilde gerçekleştirme görevini vermiştir. Kullanılan vergi denetim yöntemlerinden biri ve en önemlisi olan vergi incelemesi (*außenprüfung*) de bu amacı gerçekleştirmek üzere; vergi ödevlisinin hukuki ve fiili bütün vergisel durumlarının ve vergisel ilişkilerinin kapsamlı ve birbirleriyle bağlantılı şekilde araştırıldığı ve tespit edildiği bir müessese olarak kullanılmaktadır. AO’da vergi incelemesi diğer denetim yöntemlerinden ayrı olarak ve daha kapsamlı bir şekilde, m.193 ilâ m.207 arasında<sup>550</sup> düzenlenmiştir<sup>551</sup>. Bununla birlikte Alman Eyalet Temsilciler Meclisi’nin çıkardığı “İşletme İncelemesi Düzeni (Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000))”, GNOFAE<sup>552</sup> (1997) ve Federal Maliye Bakanlığı ya da eyalet üst düzey maliye makamları tarafından çıkarılan düzenlemeler de vergi incelemesi uygulamalarına

<sup>550</sup> AO: Abgabenordnung (Alman Vergi Usûl Kanunu), Erişim:

[http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao\\_1977/gesamt.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf) (11.11.2014)

<sup>551</sup> Belirtmek gerekir ki bugünkü anlamda vergi incelemesi müessesesinin Alman mevzuatına giriş tarihi 01.01.1977’dir. Bundan önce, “imparatorluk vergi usul kanunu” denilebilecek (RAO: Reichsabgabenordnung) yürürlükte idi ve bu Kanun’da ayrıntılı bir vergi incelemesi müessesesinden çok “işletme denetimi (Betriebsprüfung)” denilen şekli bir muhasebe denetimi mahiyetindeki vergi denetim aracı kullanılmaktaydı. Ali DEĞİRMENDERELİ, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, s.25. (**Kamu Maliyesinde Denetim** başlıklı 29. Türkiye Maliye Sempozyumu’nda sunulan Tebliğ, 16-20 Mayıs 2014, Antalya, s.25.)

Erişim: <http://malysesempozyumu.sakarya.edu.tr/tr/duyuru/goster/11867/maliye-sempozyumu-bildiriler-kitabi-taslak> (10.09.2014).

<sup>552</sup> Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, betr. Organisation der Finanzaemter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens.

kaynaklık etmektedir<sup>553</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki Alman hukukunda genel bir idari usul kanunu (Verwaltungsverfahrensgesetz) da bulunmaktadır.

Alman vergi sisteminde “bildirim usulünün” vazgeçilmez bir parçası olarak düzenlenen vergi incelemesi görevi, genel olarak, eyalet vergi dairelerindedir. Burada, vergilendirme yetkisiyle bir paralellik göze çarpmaktadır. Bu vergi dairelerinde yer alan inceleme servislerinde “alan yöneticisi”, “inceleme yetkisi almış uzman memurlar” ve bunların yardımcıları veya bunlara yardım eden memurlar bulunmaktadır. Belirtmek gerekir ki eyalet maliye makamlarının yanısıra Federal Merkez Vergi Dairesi (Bundesfinanzbehörden) de durumun gereklerine göre inceleme görevi yapmakta veya eyalet makamlarıyla eşgüdümlü olarak çalışmaktadır. Esasında vergilendirme yetkisine paralel olarak inceleme yetkisi de GG’de eyaletler ile federal makamlar arasında paylaştırılmıştır. GG’de federal makamların tekelinde bulunan vergilerde vergi incelemesi bu makam(-lar) tarafından; bunlar dışındaki, eyaletlere verilen vergilerin vergi incelemesi de eyalet vergi idarelerine (landesfinanzbehörden) bırakılmıştır. Münferit incelemelerde diğer mali makamların ve belediyelerin de incelemeye katılma hakkı bulunmaktadır<sup>554</sup>.

Vergi incelemesi müessesesini devreye sokulması, Alman idari makamlarının “takdir yetkisi” dâhilinde olmakla birlikte; bu yetki sınırsız değildir. İdarenin “re’sen araştırma” yetkisi çerçevesinde kullanılan inceleme yetkisi, incelemeye başlanılmasında, başlama zamanında, hangi mükellefler ile hangi vergilerin ve hangi dönemlerin inceleneceği konusundaki takdir yetkisi “hukuk devleti” ve “ölçülülük” ilkeleriyle sınırlanmaktadır. Buna göre İdare, kendi amaç ve sınırlarına uygun hareket etmek durumunda olup; eğer somut olayda (temel hak ve özgürlükleri etkileme olasılığı bulunan ‘ağır’ bir denetim aracı olan) inceleme aracı yerine daha hafif etkileri olan bir denetim aracı kullanılması mümkün ise veya incelemeye gerek yoksa incelemeye başvurmak hukuka aykırı hale gelecektir ve duruma göre ilgililerin buna itiraz hakları

---

<sup>553</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s.16,18,248.; DEĞİRMENDERELİ, a.g.t., s.25.; İsmail CAN, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, Maliye Dergisi, Sayı: 145, Ocak – Nisan 2004, s.28.

<sup>554</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s.268-272.; DEĞİRMENDERELİ, a.g.t., s.27-28.

bulunmaktadır<sup>555</sup>.

AO m.193'te inceleme kapsamında olan kişiler "özel bir gerekçe ya da şart olmaksızın incelenebilecek kişiler (sınırsız inceleme yetkisi)" ve "şarta bağlı olarak incelenebilecekler (sınırlı inceleme yetkisi)" olarak iki temel gruba ayrılmıştır. İncelemelerde öncelik ise ticari işletme veya zirai işletme işleten ya da serbest meslek faaliyeti icra edenler başta olmak üzere, bir yıl içinde 500.000 bin Avro'dan fazla safi gelir elde edip defter ve belgelerini altı yıl saklamak zorunda olanlardır. Ayrıca vergi sorumluları ile sınırlı bilgi akışının söz konusu olduğu devletlerdeki kredi kurumları üzerinden yurtdışı iş ilişkileri olanlar da incelemeye tâbidirler. Bunlara ek olarak "potansiyel vergi ödevlileri" de vergi incelemesine tâbi olabilmektedir. AO'da işletmeler "büyük işletmeler", "orta büyüklükteki işletmeler", "küçük işletmeler" ve "en küçük işletmeler" olarak dört gruba ayrılmaktadır. Alman uygulamasında, incelenecek kişiler tespit edilirken "işletmeler" ile "diğer vergi ödevlileri" arasında temel bir ayırım yapılmaktadır. İnceleme kararının verilmesi, AO'daki düzenlemelerin yanısıra BpO'daki düzenlemeler de dikkate alınarak, büyük işletmelerin daha sık incelenmesi, yüksek matrah farkı tespit edilecek kişi ve konuların incelenmesi gibi kriterlere bağlanmıştır. Bu minvâlde belirtmek gerekir ki, istatistikler büyük işletmelerin daha sık incelendiğini göstermektedir<sup>556</sup>.

Almanya'da vergi incelemeleri, esas olarak, bir plan dahilinde gerçekleştirilmektedir ve bu plan vergi idaresinin etkinliği ilkesi çerçevesinde yüksek matrah farkı bulunabilecek iş ve işlemlere yoğunlaşmaktadır. İncelenecek vergisel durumlar ise kendi içinde, "üzerinde yoğun çalışılacak olanlar" ile "diğerleri" şeklinde bir ayırımı tâbi tutulmaktadır. Öte yandan Alman uygulamasında, vergi dairesine yapılan beyan ve bildirimlerin tarh edilmesinde "inceleme kaydı" ile tarh müessesesi de kullanılmaktadır ki; bu, vergi tespit zaman aşımını dolana kadar ilgili mükellefi denetleme imkânını açık tutmaktadır. AO m.164 ve m.173'e göre, inceleme neticesinde, inceleme sonucuna göre ya inceleme kaydıyla yapılan tarhlar kaldırılmakta ya da önceki tarhta

---

<sup>555</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s.250-251.; DEĞİRMENDERELİ, a.g.t., s.28.

<sup>556</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s.254-257.; DEĞİRMENDERELİ, a.g.t., s.30-33.

değişiklik yapılması gerekiyorsa kayıt kaldırılarak tarhta değişiklik yapılmaktadır<sup>557</sup>.

Alman vergi idaresi, yapılan incelemeyi tek bir vergi türü üzerinden yürütebileceği gibi; birden fazla vergi türünü tek bir incelemenin kapsamına da alabilir. Tam (ayrıntılı) vergi incelemesi bir veya birden fazla dönemi de kapsayabilir. Buna mukabil, “daraltılmış (sınırlı)” veya “kısa inceleme” yapılması da mümkündür. Ayrıca “çapraz inceleme” kapsamında diğer ilgili kişiler de, çapraz kontrol amacıyla, incelenebilmektedir<sup>558</sup>.

AO m.196’ya göre vergi incelemeleri, “inceleme kararı”nın alınmasıyla resmîyet kazanmakta ve mükellef hakkında hukuki sonuç doğurmaktadır. AO m.196, m.197 ve BpO m.5’e göre, inceleme kararı, içinde incelemeye ilişkin bilgilerin yer aldığı yazılı bir idari işlem olup; incelemenin hukuki temelini oluşturmaktadır. Söz konusu kararın içinde incelemenin kapsamı ve mükellefin bu süreçteki hak ve ödevlerinin yer alması zorunludur. İncelemenin amacını tehlikeye düşürmemek kaydıyla, mükellefin hazırlık yapabilmesi ve/veya itiraz haklarını kullanabilmesi için inceleme kararının önceden mükellefe tebliğ edilmesi öngörülmüştür. Zira mükellefin, incelemenin öngörülen zamandan önce başlamasını isteyebilme hakkı olduğu gibi; incelemenin ertelenmesini de isteyebilme hakkı vardır<sup>559</sup>. Mükellefin ayrıca, incelemeyi yürütecek kişi ya da kişilerin reddini talep etme hakkı da bulunmaktadır. Alman vergi hukukunda yazılı inceleme kararına özel bir önem verilmiştir. Zira inceleme kararı olmadan ve/veya ilgisine tebliğ edilmeden vergi incelemesine başlanması hukuka aykırıdır. Vergi ödevlisinden ancak inceleme kararında belirlenen çerçevede incelemeye yönelik işlem ve eylemlere katlanması beklenir. Herhangi bir nedenle inceleme kararı bulunmazsa, yargı yerlerince kaldırılmışsa veya hukuka aykırılığı tespit edilmişse; incelemeye başlanamaz; incelemeye başlanılmış ise de devam edilemez. Ancak buna mukabil, inceleme kararına karşı açılan dava sonuçlanmadan inceleme bitirilip tarh yoluna gidilmişse ve bu işlem kesinleşmişse; sonradan dava kazanılsa dahi bu durum, tarhı

---

<sup>557</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s.252-259.

<sup>558</sup> DEĞİRMENDERELİ, a.g.t., s.34-35.

<sup>559</sup> Bu istekte, incelenen vergi ödevlisinin vergi danışmanının hastalık vb. nedenlerle hazırlık yapamaması nedeni, vergi danışmanına verilen önem açısından dikkat çekicidir.

kendiliğinden geçersiz kılmayacak olup; tarhın iptali için ayrı bir dava açılmalıdır<sup>560</sup>.

Alman hukukunda vergi incelemesinin incelenenin işyerinde yapılması esas olup; bunun istisnaları ise çok sınırlı şekilde düzenlenmiştir. İncelemeye başlama zamanı da zamanaşımını durdurucu etkisinden ve pişmanlık müessesesinden yararlanılması bakımından önem arz etmektedir ve mutlaka kayıt altına (AO m.198) alınmalıdır. İnceleme elemanının vergi ödevlisine personel kimliğini değil hizmet kimliğini ya da yazısını ibraz etmesi gerekir. İnceleme esnasında incelenen vergi ödevlisi incelemeye yardımcı bir unsur değil; incelemeye “birlikte etki eden” (AO m.200) bir unsur olarak öngörülmüştür<sup>561</sup>.

İncelemenin bitiminde inceleme elemanı ile incelenen vergi ödevlisi arasında bir “kapanış görüşmesi (konuşması)” (AO m.201) yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak bu görüşmenin tarafları bağlayıcı bir değeri bulunmamaktadır. İnceleme sonunda inceleme elemanı bir inceleme raporu tanzim ederek; bağlı bulunduğu makama tevdi eder. AO m.202’de inceleme raporunun içeriğinde bulunması gereken unsurlar düzenlenmiştir. Aynı maddede, ilgilinin yazılı talebi olması halinde, rapor işleme konulmadan önce kendisine yollanma zorunluluğu da getirilerek mükelleflere önemli bir hak tanınmıştır. Böylece mükellefe rapora karşı hukuki bir pozisyon alma imkânı verilmektedir. Raporun ilgiliye yollanmaması halinde, ilgilinin dava yoluna başvurması da mümkündür. Belirtmek gerekir ki buradaki inceleme raporu tek başına bir idari işlem olmayıp; ne ilgiliyi ne de idareyi bağlamaktadır. Öte yandan Alman hukukunda vergi ödevlilerinin idareden bağlayıcı bilgi isteme hakkı da bulunmaktadır. Buna göre idarenin, incelemede vardığı sonuç ve buna dayanarak geliştirdiği davranışından sapma/cayma olasılığına karşı, vergi ödevlisi idareden bağlayıcı bilgi isteyerek idarenin hareket sahasını daraltabilmekte ve kendisini güvenceye alabilmektedir<sup>562</sup>.

---

<sup>560</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s.277-279.; DEĞİRMENDERELİ, a.g.t., s.36-37.

<sup>561</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s.278-280.; DEĞİRMENDERELİ, a.g.t., s.36.

<sup>562</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s.281-288.; DEĞİRMENDERELİ, a.g.t., s.36-39.

### C. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ İNCELEMESİ

Federal devlet yapılanmasına sahip olan ABD vergi sistemi, federal (merkezi) devletin topladığı, eyaletlerin (federe) topladığı ve yerel idarelerin topladığı vergiler üzerine kurulu bir sistemdir. Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları, gelir vergisi ile maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler iken; federe düzeyde satış vergileri ile gelir vergileri; yerel düzeyde ise servet vergileridir. ABD'de toplanan vergileri, “(geniş tabanlı) kişisel gelir vergisi”, “şirket gelir (kurumlar) vergisi”, “satış ve tüketim vergileri” ile “net servet ve sermaye transfer vergileri” olarak kabaca dört gruba ayırmak mümkündür<sup>563</sup>.

Hazine Bakanlığı'na bağlı bir birim olarak çalışan ve ülkenin bütün idari birimlerine sirayet eden İç Gelir İdaresi (IRS: Internal Revenue Service), genel görevi bütün federal vergilerin toplanmasını sağlamak olarak tanımlanmış bir yapılanmadır<sup>564</sup>. IRS, genel olarak, ABD vergi kanunlarının yönetim ve uygulanmasından sorumlu bir idaredir<sup>565</sup>. Uzun bir geçmişi olan IRS, 1998 yılında çıkarılan “The IRS Restructuring and Reform Act” ile geniş kapsamlı bir reforma tâbi tutulmuştur. Buna göre IRS, mükellef türlerine bağlı olarak 4 ana daire altında yeniden organize edilmiştir. Belirtmek gerekir ki IRS'in yönetim yapılanması içinde mükellef temsilcileri de bulunmaktadır. IRS'in yapısı içinde vergi incelemeleri de dâhil IRS uyum faaliyetlerine itirazların değerlendirildiği ve idare ile mükellefler arasında alternatif bir uyuşmazlık çözüm ofisi olan “Temyiz Ofisi” de bulunmaktadır<sup>566</sup>.

Vergi incelemesi ABD'de “tax examination” terimiyle ifade edilmekte olup; vergi denetim (tax auditing) araçlarından biri ve en önemlisidir. ABD'de vergi incelemesi, temel olarak, beyannamelerle beyan edilen gelirlerin, indirimlerin, istisnaların ve diğer vergisel imkânların doğruluğunun teyit edilmesini ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığının tespit edilmesini ifade etmektedir<sup>567</sup>. Bu yönüyle vergi incelemesi faaliyeti, bir doğruluk ve gerçeklik denetimi faaliyeti

<sup>563</sup> KARYAĞDI, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, s.13-15.

<sup>564</sup> KARYAĞDI, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, s.13-15.

<sup>565</sup> Ersan ÖZ ve Tekin AKDEMİR, “ABD Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları, Sayı:168, Eylül 2002, s.16.

<sup>566</sup> KARYAĞDI, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, s.35-43.

<sup>567</sup> KARYAĞDI, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, s.47.

kapsamına girmektedir. Belirtmek gerekir ki ABD’de vergi incelemesine alınmak, beyan edilen bilgilerin doğru olmadığı ya da beyanda hile yapıldığı anlamına gelmemektedir. İnceleme yapılacak beyannamelerin ve/veya işlemlerin seçimi veritabanlarından tarama, tesadüfi örneklem çıkarma ya da gelir belgelerini karşılaştırma programı yoluyla veyahut da üçüncü kaynaklardan elde edilen veriler yoluyla yapılmaktadır. Mükellef hakkında yürütülen inceleme, müspet ya da menfi olarak sonuçlanabilmektedir<sup>568</sup>.

ABD’de vergi incelemeleri IRS bünyesinde, hem federal, hem federe hem de yerel düzeyde faaliyet gösteren denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu elemanlar, “inceleme elemanları (*tax examiners*)”, “gelir ajanları (*revenue agents*)”, “vergi denetçileri (*tax auditors*)” ve “gelir memurları (*revenue officers veya collectors*)” olarak sınıflandırılmaktadır. Bunlardan, inceleme elemanları, gerçek kişilerle ve bazen de küçük işletmelerle muhatap olan, beyannamelerin vergi oran ve hesaplamalarının kontrolünü yaparak sisteme girişini sağlayan, beyannamelerdeki bazı küçük hataların düzeltilmesi için mükelleflerle iletişim kuran personel kategorisindedirler. Gelir ajanları ise daha ayrıntılı ve karmaşık konuların incelenmesinde uzmanlaşmış personel kategorisindedirler. Bunlar, çeşitli alanlarda uzmanlaşmış ve deneyim kazanmışlardır. Büyük işletmelerin ve şirketlerin incelenmesinde gelir ajanları yetkilidir. Gelir ajanları işyerinde inceleme yapma yetkisini de haizdirler. Gelir memurları ise vadesi geçmiş vergilerin incelenmesinde ve takibinde çalışmaktadırlar. Mükelleflerin vergi borçlarına karşı iddia ve taleplerinin araştırması ve soruşturmasını yaparak iddiaların doğruluğunu tespit ederler. Her halde bu elemanlar, vergisel iş ve işlemlerin Amerikan kanunlarına uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini, objektif şekilde, denetlemektedirler<sup>569</sup>.

ABD’de vergi incelemeleri, diğer bütün konularla birlikte “vergi usul kanunu” mahiyetinde olan İç Gelir Uygulama Rehberi’nde (IRM: Internal Revenue Manual) ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır<sup>570</sup>.

---

<sup>568</sup> IRS, “Examination of Returns, Appeal Rights and Claims for Refund”, Publication 556.

Erişim: <http://www.irs.gov/publications/p556/ar01.html> (10.09.2014); ORGAN, s.86, dn.216.

<sup>569</sup> USA Department of Labor, “What Tax Examiners, and Collectors and Revenue Agents Do”.

Erişim: <http://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/tax-examiners-and-collectors-and-revenue-agents.htm#tab-2> (10.11.2014)

<sup>570</sup> IRS, **Internal Revenue Manual**. Erişim: <http://irs.gov/irm/index/html>

ABD’de vergi incelemeleri iki temel yöntemle gerçekleştirilmektedir. Bunlardan ilki posta yoluyla yürütülen incelemeler; ikincisi ise personelin ve mükellefin aktif olarak katıldığı, dairede veya mükellefin işyerinde (ve diğer ilgili mekânlarında) yürütülen incelemelerdir. Bazı incelemeler tamamıyla posta (ya da telefon) yoluyla yürütülür. İncelemeye alınan bir mükellefe bir mektup yollanarak, bundan haberdar edilir ve idareye beyan ettiği bilgilere ilişkin ek bilgiler kendisinden istenir. Mektupta bilgilerin gönderileceği son tarih ve gönderimin gecikmesi halinde gecikme nedeninin bildirileceği bir iletişim bilgisi yeralır. Mükellefin gönderdiği bilgiler, vergisini doğru şekilde ödemediğini gösteriyorsa, yani idare bunu kabul ederse; idare mükellefe kabule ilişkin bir mektup daha gönderir ve inceleme sona erer. Fakat idare vergilerin doğru şekilde ödenmediği sonucuna varırsa; mükellefe bu yönde bir mektup gönderir. Bu durumda mükellefin iki seçeneği vardır. Ya idareye uyacak ve aradaki farkı cezalarıyla birlikte ödeyecek; ya da idarenin kararına iştirak etmeyecek ve idareye katılmama nedenini delilleriyle birlikte bildirecektir. Eğer bunu yapmazsa normal süreç işlemeye devam edecektir. İdare, mükellefin savunmasını (*position*) yerinde bulursa inceleme sona erecek; fakat bunu kabul etmezse mükellef açısından bir başvuru süreci başlayacaktır. Bu aşamada mükellef ilgili inceleme birimine gelip uzlaşmaya çalışacak ya da çeşitli başvuru mercilerine itiraz başvurusunda bulunacaktır. Belirtmek gerekir ki ABD’de mahkeme yoluna başvurmak en son aşamada; yani idari mercilerle anlaşamadığı/uzlaşamadığı zaman mümkündür<sup>571</sup>.

İncelemede diğer bir yöntem, tarafların incelemeye aktif olarak katıldıkları ve mükellefin işyerinde veya diğer mekânlarında yapılan incelemedir. Bu yöntemde öncelikle, incelemeye alınan bir mükellef, bundan haberdar edilir ve gerekli hazırlıkları yapması, bilgileri toplaması istenir. Mükellef buna uyarsa incelemenin kısa sürede bitirileceği öngörülmüştür. Bu yöntemde işin durumuna göre inceleme, mükellefin işyerinde, evinde, avukatı ya da muhasebecisinin ofisinde yapılabilmektedir. Eğer bu yerler uygun olmazsa ve geçerli bir neden varsa inceleme elemanı farklı yollara da başvurabilir. Bu tip incelemelerde incelemenin mükellef nezdinde yürütülmesi esas olmakla birlikte; geçerli nedenlerin varlığı halinde inceleme, mükellef temsilcisi

---

<sup>571</sup> IRS, “The Examination Process (Audits by Mail)”. Erişim: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf> (11.11.2014)



nezdinde de yürütülebilmektedir. Ancak bu temsilcinin avukat, muhasebeci gibi uzman bir kişi olması gerekmektedir. İnceleme sonucunda idare, mükellefin beyanlarını kabul edebilir ya da etmeyebilir. Bu durumda İdare, mükellefe inceleme sonuçlarına ilişkin bir mektup (buna bir sözleşme de diyebiliriz) gönderecektir. Mükellef, idarenin kararına katılabilir ya da katılmayabilir. Bu durumda yukarıda bahsettiğimiz süreç işleyecektir. Belirtmek gerekir ki mükellef, inceleme sürecinde borcunu kabul ederek ödeme yapabilir. Bu durumda vergi ve cezalarına ilişkin faizlerin işlenmesi duracaktır<sup>572</sup>.

IRS bütün vergisel süreçler için geçerli olan bir “Mükellef Hakları Bildirgesi (*Declaration of Taxpayer Rights*)” yayımlayarak; kendisini ve personelini mükelleflere karşı sorumluluk altına sokmuştur<sup>573</sup>. 8 başlık altında toplanan bu haklar<sup>574</sup>: “haklarınızın korunması”; “gizlilik ve güvenilirlik (*vergi mahremiyetinin korunması*)”; “profesyonel ve nazik muamele edilmesi”; “temsilci kullanılması (...inceleme sürecinde temsilci kullanılabilir ve sesli kayıt yapılabilir...)”; “sadece doğru hesaplanmış vergileri ödeme (...ne eksik ne fazla...)”; “çözümlememiş vergi sorunlarıyla ilgili yardım alma (...mükellefin avukatı büroları...)”; “(idari) temyiz ve yargı yoluna başvurma”; “kesilen ceza ve gecikme zammının azaltılması” olarak kayıt altına alınmıştır. Belirtmek gerekir ki vergi inceleme sürecinin sonunda inceleme elemanının, mükellefin inceleme sonuçlarını kabul etmemesi halinde, mükellefe izleyeceği yolları ayrıntılı olarak göstermesi ve haklarını bildirmesi esastır<sup>575</sup>.

### Ç. İNGİLTERE’DE VERGİ İNCELEMESİ

İngiltere’de vergilerin toplanmasından ve vergi sisteminin yönetiminden sorumlu kuruluş, 2005 yılında “Commissioners for Revenue and Customs Act” adlı yasa ile İç Gelir İdaresi’nin (Inland Revenue and Customs and Excise) yerine kurulan Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC: Her Majesty’s Revenue and Customs) olarak anılan idaredir. Söz konusu vergiler, merkezi ve yerel düzeyde; bireylerden ve kurumlardan

<sup>572</sup> IRS, “The Examination Process”. Erişim: <http://irs.gov/pub/irs-pdf/p3498.pdf> (11.10.2014)

<sup>573</sup> IRS, “The Examination Process”.

<sup>574</sup> KARYAĞDI, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, s.70-72.

<sup>575</sup> IRS, “The Examination Process”.

toplanan çok çeşitli vergiler olup; bunların çoğu, beyannamelerle beyan edilmektedir<sup>576</sup>.

Bu beyannamelerin kontrol edilmesi, vergi dışı kalmış unsurların tespiti ve komplike vergi kaçakçılığının soruşturulması, HMRC'nin sorumluluğundadır. HMRC bu sorumluluğunu, genel adıyla “(senior) tax professionals” özel adlarıyla da tax inspectors” olarak anılan ve hem merkezi hem de yerel düzeyde HMRC çatısı altında faaliyet gösteren denetim elemanlarıyla yerine getirmektedir. Söz konusu denetim elemanları, HMRC adına bireylerin ve kurumların vergi borçlarının tam olarak ve zamanında ödenip ödenmediğini denetlemektedirler. Bunlar, HMRC adına bireylerin ve kurumların hesaplarını ve vergi borçlarını araştırmak ve incelemek suretiyle vergi yasalarına uyup uymadıklarını tespit etmek, ihtilafli olaylarda bağımsız başvuru makamları önünde HMRC'yi temsil etmek, vergi kaçakçılığı soruşturmaları yürütmek, vergi ödeyenleri (customers) bilgilendirmek gibi görevleri yerine getirmektedirler<sup>577</sup>.

İngiltere’de vergi ödeyicileri iş hacimlerine göre gruplandırılarak; inceleme yapacak birim buna göre belirlenmektedir. Vergi incelemeleri genellikle yereldeki vergi daireleri bünyesinde yürütülmekle birlikte; büyük işletmelerin vergi incelemeleri merkeze bağlı Özel Uyum Dairesi (Enforcement and Compliance Department) bünyesinde yürütülmektedir. Bu daire ayrıca, yereldeki vergi daireleri tarafından bildirilen, önemli tutarlarda vergi kaybı olabilecek konularda; profesyonel olarak çalışan malî müşavirlerin yaptıkları işlemlerin doğruluğu hakkında tereddütlerin bulunması halinde ve vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı konularında da incelemeler yürütebilmektedir. Öte yandan, İngiltere’de vergi incelemeleri tek tek vergi türleri bazında da yürütülebilmektedir<sup>578</sup>.

İngiltere’de vergi incelemeleri, işin durumuna göre, posta yoluyla yazı olarak, dairede veya incelenenin işyerinde görüşerek yürütülebilmektedir. İncelenecek beyannameler veri tabanlarına dayalı risk değerlendirmesi sonucunda veya tamamen rastgele (randomly) seçilmektedir. İnceleme sürecinde vergi ödeyicisinin sonradan

---

<sup>576</sup> HMRC, “About Us”. Erişim:

<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (10.09.2014)

<sup>577</sup> ŞİN, s.153.; ORGAN, s.69.; PROSPECTS, “Senior Tax Professional/Tax Inspector Job Description”. Erişim: [http://www.prospects.ac.uk/tax\\_inspector\\_job\\_description.htm](http://www.prospects.ac.uk/tax_inspector_job_description.htm) (10.11.2014)

<sup>578</sup> M. Bülent AYDIN, “Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Denetimi ve İdari Yapı”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Mayıs 2006.

vereceği beyannameler konusunda bilgilendirilmesine ve sonraki dönemler için incelenen kişilere güven tesis edilmesine ayrı bir önem verilmektedir. Belirtmek gerekir ki inceleme sürecinde incelemenin her aşamasında ilgili, kendisini temsil edecek ve/veya ona yardımcı olacak bir uzmandan yardım alabilir<sup>579</sup>.

İncelemeler, beyannamede yer alan tüm unsurları kapsayan “tam incelemeler (full enquiry)” ve beyannamedeki belirli unsurları kapsayan “yüzeysel incelemeler (aspect enquiry)” olarak sınıflandırılmaktadır<sup>580</sup>.

İnceleme sonucunda incelenenin beyanlarının doğruluğu teyit edilebilir veya beyanların düzeltilmesi talep edilebilir. İkinci durumda vergi ödeyicisinin idarenin önerisine katılmama ve çıkan uyuşmazlığı idari makamlara veya bağımsız yargı yerlerine (independent tribunals) taşıma hakkı bulunmaktadır<sup>581</sup>.

Son olarak belirtmek gerekir ki Birleşik Krallıkta da ABD’de olduğu gibi yükümlülerin hak ve yükümlülüklerini içeren bir bildirge (*Your Charter*) yayımlanmıştır. Bu bildirgede vergi idaresi, yükümlülerden idareye karşı vergisel konularda dürüst olmalarını, idari personele karşı saygılı olmalarını ve yükümlülüklerini doğru olarak ve zamanında yerine getirmelerini istemekte; buna karşılık da onların mahremiyetlerine saygılı olacağını, dürüst olacağını, nazik olacağını, yükümlülere haklarını bildireceğini; onların temsilci bulundurma hakları olduğunu, her zaman yardım edileceğini ve destekleneceklerini güvence altına almaktadır<sup>582</sup>.

#### **D. FRANSA’DA VERGİ İNCELEMESİ**

Fransa’da vergilerin toplanmasından ve vergi sisteminin yönetiminden sorumlu olan birim, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı (*Ministère des Finances et Comptes Publics*)’na bağlı olarak çalışan “Vergiler Genel İdaresi (*Direction Générale des Impôts*)”dir. Vergi denetim operasyonları bu teşkilat içinde yürütülmektedir. Söz konusu teşkilat, ulusal düzeyde (*DVNI:Direction for National and International Tax*

---

<sup>579</sup> ORGAN, s.69.; ŞİN, s.154-156.

<sup>580</sup> ŞİN, s.158.

<sup>581</sup> ŞİN, s.159-160.

<sup>582</sup> HMRC, “Your Charter”.

Erişim: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/91888/charter.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/91888/charter.pdf) (10.12.2014)

*Auditing*), cirosu yüksek olan büyük ölçekli işletmelerin ve grup şirketlerinin denetimini; bölgesel düzeyde (*DIRCOFI: Direction du Controle Fiscale*), orta ölçekli şirketlerin denetimini ve şube müdürlüğü düzeyinde (*DSF: direction des Services Fiscaux*) küçük ölçekli işletmelerin denetimini gerçekleştirmektedir. Belirtmek gerekir ki bu teşkilat ülkedeki bütün yerel birimlere kadar, vergi daireleri aracılığıyla, uzanan ve sıkı işbirliği içinde çalışan bir teşkilattır<sup>583</sup>.

Fransız Anayasası'na göre Devlet, yönetilenlerin vergi kaçırıp kaçırmadığını denetlemek zorundadır. Fransız uygulamasında vergi denetiminin hukuki, malî ve toplumsal (kamusal) olmak üzere üç boyutu bulunmaktadır. Vergi yönetimi, kişilerin vergi ödeme ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmede yaptıkları hataları, yanlışlıkları ve eksiklikleri düzeltmek ve tamamlamak zorundadır. Ayrıca İdare, bu misyon ile kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale teşkil edecek tehditler arasındaki dengeyi kurmakla da görevlidir. Fransız vergi mevzuatı, Anayasa ile birlikte, Vergi Genel Kanunu (*CGI: Code General des Impots*) ve Vergi Usûl Kanunu (*LPF: Livre des Procedures Fiscales*<sup>584</sup>) olmak üzere iki temel kanuna dayanmaktadır. Fransız Vergi İdaresi vergi denetim ve inceleme yetkisini VUK'tan almaktadır. VUK'a göre İdare, mükellefin sunduğu beyanlar ve belgeler hakkında tüm bilgi, açıklama ve ispatları isteyebilir (m.10); yasada öngörülme-yen sapmaları ve karşı gelmeleri araştırarak tespit edebilir (m.10/A); bir vergi suçuyla karşılaşıldığında elde ettikleri verileri Cumhuriyet Savcılığı'na sunar (m.10/B); vergi ve harç ödemekle yükümlü bulunan herkes denetime tâbidir (m.45); mükellefin, istenen bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmasındaki genel süre 30 gündür; denetim ve incelemeler işin durumuna göre ilgilinin işyerinde denetim ve inceleme yapılabilir (m.13); ihtiyaç duyulan hallerde idari yardımlaşma yapılabilir (m.45/A); denetim elemanları vergi mahremiyetini korumakla sorumludur (m.45/A); askeri ve sivil makamlar, ihtiyaç duyulduğunda, İdare'ye yardım etmekle mükelleftir (m.46)<sup>585</sup>.

---

<sup>583</sup> ORGAN, s.73-75.; ŞİN, s.144-146.

<sup>584</sup> Erişim:

[http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=F71FC6C7A74071F7E1120C68E9430C82.tpdjo17v\\_1?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20070221](http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=F71FC6C7A74071F7E1120C68E9430C82.tpdjo17v_1?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20070221) (10.13.2014)

<sup>585</sup> Fransız Anayasası m.101'de "...hiçbir vatandaşın kamu görevlilerine yardım gibi şerefli bir yükümlülükten muaf olmadığı..." belirtilmiştir. (ŞİN, s.145.); ŞİN, s.147-148.

Fransa’da vergi denetimine tâbi tutulacak mükellefler, muhasebe ve malî durum analizi, basında çıkan haberler, olağanüstü durumlar, mükelleflerin yaşam düzeyleri, önemli tutarlarda yapılan harcamalar gibi nedenlerle veya rutin incelemeler çerçevesinde denetim ve incelemeye alınabilmektedir<sup>586</sup>.

Fransa’da vergi denetim türleri çeşitlilik göstermektedir. Bunlar temel olarak kontrol (*le controle*) ve inceleme (*le vérification*) olarak gruplandırılabilir. Bunlardan ilkinde vergi denetim elemanı (*le agent vérificateur*) mükellefin işyerine gitmeksizin (dairede; masabaşında) onun beyanları üzerine şekli bir kontrol ve/veya mükellefin dosyasındaki bilgi ve belgelerle beyanlarını karşılaştırarak ve bu arada gerekirse mükellefle de iletişime geçerek bir “uygunluk denetimi” yapar. Bu yönetime “le controle sur pieces” denilmektedir. “*Lé verification*” olarak adlandırılan incelemede ise mükellefin işyerine gidilerek defter ve belgeleri ve diğer ilgili kayıt ve kişiler üzerinde derinlemesine bir denetim söz konusudur. Bu denetim türü, bir “doğruluk ve gerçeklik denetimi”dir. Bu yöntem de “le controle sur place” olarak adlandırılmaktadır<sup>587</sup>.

Fransa’da vergi denetimlerinin temel amacı vergi kayıp ve kaçığını, nedenleriyle birlikte tespit ederek; ödenmesi gereken vergiler ile bunların zam ve cezalarının hazineye intikalinin sağlanmasıdır. Vergi denetimleri sıkı bir yasal çerçeveye bağlanarak, İdare’nin yetki ve sorumlulukları ile mükelleflerin hak ve ödevleri garanti altına alınmıştır. Ayrıca yine Fransa’da diğer ülkelerde olduğu gibi, incelenen mükelleflere haklarının yerladığı bir belge (*Audited Taxpayer’s Charter*) yayımlanmıştır<sup>588</sup>.

Fransa’da yüksek riskli görülen mükelleflerin 3 yılda bir denetimleri öngörülmüştür<sup>589</sup>.

Fransa’da vergi idaresinin vergi denetim ve incelemelerinde önemli yetkileri bulunmaktadır. Fransız VUK’u m.16’ya göre İdare’nin mükelleflerden bir vergi

---

<sup>586</sup> ORGAN, s.75.

<sup>587</sup> Kemal KILIÇDAROĞLU, “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 12, Ağustos 1982.

<sup>588</sup> Public Finances General Directorate Annual Report 2012, s.17-18. Erişim: <http://www.gouvernement.fr/sites/default/files/locale/piece-jointe/2014/07/frenchpublicfinances2012report-1.pdf> (05.05.2014)

<sup>589</sup> **Public Finances General Directorate Annual Report (2012)**, s.18.

konusuyla ilgili açıklama ve ispatlama isteyebilme hakkı bulunmaktadır. Bu haklar, işin durumuna göre kullanılmakta olup; mükellef haklarıyla arasında bir denge gözetilmektedir. Bu durumlarda İdare, mükellefe açıklama yapabilmesi için 2 aydan az olmayan bir süre vermelidir. İdare'nin isteklerine cevap verilmediği takdirde mükellefe karşı İdare, dava açılması yoluna da gidebilmektedir. İdare'nin bilgi isteme hakkı ilgili bulunan 3. kişileri de kapsamaktadır. Fransız VUK'u m.16/B'de, İdare'nin mükellef nezdinde arama yapabilmesi düzenlenmiştir. Ancak hem arama hem de işyerinde inceleme sıkı usûl kurallarına tâbidir. İncelemeye başlamadan önce mükellefin haberdar edilmesi, incelemelerin, esas olarak, 3 ayda bitirilmesi, incelemenin sonuçları hakkında mükellefe bilgi verilmesi bunlardan bazılarıdır<sup>590</sup>.

Son olarak belirtmek gerekir ki Fransa'da, kişilerin beyan ettiği gelir vergisindeki samimiyetinin incelendiği ve beyan edilen gelir ile yaşam biçimleri ve harcamaları arasındaki bağların/oranların incelendiği özel bir inceleme türü daha vardır. Bu inceleme türü, “Kişisel Malî Durum Karşı incelemesi (Examen Contradictoire de la Situation Fiscale Personalla)” olarak adlandırılmaktadır ve işin durumuna göre mükellefin işyerinde, evinde veya diğer ilgili yerler ve kişiler nezdinde yürütülmektedir<sup>591</sup>.

#### **E. İSPANYA'DA VERGİ İNCELEMESİ<sup>592</sup>**

İspanyol vergi hukukunda vergi tarhi ve tahsili için bir idari işlemin varlığı aranmamaktadır. Normal usûl, vergi mükellefleri tarafından beyanname vermek ve borcunu ilgili bankaya yatırmak şeklindedir. Vergi denetimi çoğunlukla, İdare'ye verilen beyannamelerin eldeki verilerle denetlenmesi şeklinde gerçekleştirilir. Vergi incelemesi ise ön denetimler sonucunda tanzim edilen “geçici vergi ihbarnamesi”nin doğrulanması durumunda gündeme gelmektedir.

---

<sup>590</sup> ŞİN, s.150-151.

<sup>591</sup> ŞİN, s.152.

<sup>592</sup> Bu bölüm şu kaynaktan derlenmiştir: Pedro Herrera MOLINA ve Victor M. Sanchez BLAQUEEZ (İdris Hakan FURTUN (çev.)), “İspanyol Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, ss.268-298. (İstanbul Kültür Üniversitesi, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyumu** (Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (ed.)))

İspanya’da 1978’de başlayan yeni dönemle birlikte vergilendirme alanında da çeşitli reformlara girişilmiştir. Bu minvâlde İspanyol Vergi Usûl Kanunu revize edilmiştir. Bir yandan beyan sistemi genişletilirken; öte yandan vergi denetimleri alanında sıkı tedbirler getirilmiştir. İspanyol Anayasa mahkemesi’nin verdiği bir kararda, “...vergilendirmede adaletin gerçekleşmesi, vergi dairelerinin elinde etkili araçların bulunmasını gerektirmektedir.” denmiştir. Buna mukabil, 1998 yılında “Vergi Mükelleflerinin Hakları ve Güvencelerine İlişkin Kanun” gündeme gelerek, İspanyol VUK’undan ayrı bir kanun olarak yasalaşmış; 2003 yılında da İspanyol VUK’u ile birleştirilmiştir.

İspanya’da da diğer ülkelerde olduğu gibi çeşitli vergi denetim araçları (bildirimlerin ve beyannamelerin (dairede) denetlenmesi; bilgi toplama ve inceleme) bulunmaktadır. Vergi incelemesi bunlardan en detaylı ve en ciddi olan vergi denetim aracıdır. Vergi incelemesinin temel amacı, vergi borcunun ödenip ödenmediğinin ve diğer vergi ödevlerine uyulup uyulmadığının eksiksiz şekilde denetlenmesidir. Belirtmek gerekir ki İspanya’daki vergi incelemesi müessesesi Alman VUK’una paralel şekilde düzenlenmiştir.

İspanya’daki vergi incelemelerinde, İdare, delillerin yok edilmesi veya değiştirilip bozulmasını önlemek amacıyla, yeterli bir gerekçeyle, farklı ihtiyati tedbir kararları alabilmektedir. Vergi incelemesi re’sen başlamaktadır. İncelemenin kapsamı tam ya da kısmi olabilmektedir. Tam inceleme vergi idaresinin idarece kesin tarhı ile sonuçlanırken; kısmi incelemede geçici tarh söz konusudur. Ancak vergi mükellefinin başvurusu halinde kısmi inceleme altı ay içinde tam incelemeye dönüştürülmelidir. Bu halde, kısmi inceleme dört yıllık zamanaşımı süresini kesmeyecektir.

İnceleme süresi 12 aydan uzun olmamakla birlikte; vergi idaresi bu süreyi, belli koşullarda, 12 ay daha uzatabilmektedir. Eğer bu sürelerde inceleme bitirilememiş ya da mükellefin kusuru olmadan altı aydan fazla kesintiye uğramış olursa, yasa, işlemin geçersiz olmayacağını ancak, incelemenin zamanaşımı süresini kesmeyeceğini, gecikme faizinin doğmayacağını ve inceleme sonunda çıkan verginin cezalarından mükellefin bir pişmanlık dilekçesi ile kurtulabileceğini hükme bağlamıştır. Vergi incelemesi sırasında, hâkim kararı ile, arama yoluna da başvurulabilmektedir. Bölge vergi dairesinin vereceği

bir yetki ile vergi idaresi kredi kuruluşlarından mükellef hakkındaki bilgileri isteyebilir.

İspanyol VUK’u m.93’e göre, ister kamu ister özel, tüm gerçek ve tüzel kişiler vergi idaresiyle işbirliği yapmak zorundadır.

İspanyol uygulamasında, sahibi belli olmayan ihbarlar, vergi kaçırmanın belirtileri yeterince mevcut ise dikkate alınmaktadır.

İspat külfeti hakkı ileri sürene yüklenmiştir. Ayrıca, araştırma işlemleri ve inceleme raporları, karşıt bir delil gösterilmedikçe muteber delil mahiyetindedir. Ancak yasal karinelerin (yasada aksi öngörülmedikçe) çürütülmesi mümkündür. Aksi ispat olunamayan karineler sadece Parlamento tarafından getirilebilir.

Son olarak belirtmek gerekir ki vergi incelemesi dâhil, vergilendirme işlemlerinde “Mükelleflerin Hakları ve Güvencelerine İlişkin Kanun”, İspanyol VUK’unun bir cüzü olarak uygulamadır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ ve

#### HUKUKSAL ÇERÇEVESİ

### § 6. MÜESSESENİN GEREKSİNİM NEDENLERİ – AMAÇLARI - İŞLEVLERİ

#### I. GENEL AÇIKLAMA

Vergi mefhumu, hem doğumu hem de sonuçları itibariyle ekonomik ve malî bir mefhum olmasına rağmen; görünüm biçimi daima hukukidir. Bu nedenle öz, ekonomik ve malî olmakla birlikte; uygulamanın sağlanabilmesi için belirli hukuki normlar ve/veya müesseseler yaratılmak durumundadır<sup>593</sup>.

Tarihi arka plana bakıldığında, ilk demokrasi ve hukuk mücadelelerinin yönetenlerin vergi alma konusundaki keyfî uygulamalarına tepki olarak başladığı görülmektedir. “Anayasal hareketler” olarak olgunlaşan bu mücadeleler sonucunda, hükümdarın sınırsız vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve bunun da halk onayına dayandırılması mümkün olmuştur<sup>594</sup>. Vergilerin hukuk temeline dayandırılması, diğer bir deyişle kanunla alınması, “hukuk devleti” ilkesinin bir gereği ve aynı zamanda bir sonucudur. Zira “hukuk devleti” kabaca, anayasaya uygun bir egemenlik altında, kanunlara ve hukuk kurallarına göre yönetilen bir devleti ifade etmektedir<sup>595</sup>.

Vergilerin halkın rızası ile alınabilmesi, başka bir deyişle “temsilsiz (yapasız) vergi olmaz” ilkesi, Batı ülkelerinin ilk ve temel anayasal (ilke) kurallarından biri olarak yerleşmiştir<sup>596</sup>. Bugün “vergilerin yasallığı” ilkesi olarak ifade edilen anayasal vergilendirme ilkesi gereğidir ki; kaynağını anayasadan alan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi kanunları gibi “maddî vergi kanunları” ihdas edilmiştir. Ancak bu tür maddî vergi kanunlarının da tek başına

<sup>593</sup> Nusret BEYGO, “Vergi İncelemesinin Anlamı ve Yeri”, Vergi Dünyası, Sayı: 11, Temmuz 1982.

<sup>594</sup> Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.15.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.7.

<sup>595</sup> Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1995, s.12.

<sup>596</sup> ÇAĞAN, s.15.

verginin toplanmasına, bundan da öte vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesine yetmediği zamanla görülmüş; vergilerin nasıl, hangi usuller dairesinde toplanacağına ilişkin şekli/usulî hükümlerin biraraya toplandığı “usul kanunları” da yürürlüğe koyulmuştur.

Usul kanunları, vergi yükü koymayan, maddî bakımdan vergi borcu doğurmayan fakat maddî vergi kanunlarında yer alan hak ve ödevlerin nasıl uygulanacağını ve vergilendirmeye ilişkin diğer birtakım yöntem, teknik ve usulleri gösteren kanunlardır<sup>597</sup>. Belirtmek gerekir ki söz konusu usul kurallarına tek tek ilgili maddî vergi kanununda yer vermek mümkün ise de; bu, mükerrerlik ve dağınıklık yaratacağından, genel eğilim ayrı bir usul kanunu ihdas etmek yönündedir. Nitekim daha önce de belirttiğimiz gibi ülkemizde ilk defa, 1950 yılında yürürlüğe giren ve müstakil bir vergi usul kanunu olan 5432 sayılı eski VUK ile bu gereksinim karşılanmış, daha sonra da, halen yürürlükte bulunan, 213 sayılı VUK ile uygulanmaya devam edilmiştir.

VUK, vergilerin yasallığı ilkesinin gereği olarak idarenin keyfiliğine yer bırakmayacak şekilde, verginin tarhına, tebliğine, tahakkukuna ve tahsiline; yükümlülerin ödevlerine ve denetlenmesine; uygulanacak yaptırımlara; vergi uyuşmazlıklarında izlenecek yöntemlere ve vergi alacağını ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümlerin yer aldığı bir kanundur<sup>598</sup>. Bu bağlamda olmak üzere, vergi incelemesi müessesesi, çeşitli yönleri, yapılış biçimleri ve etkileri açısından değişiklik arz etse de, amacı ve sınırları belirlenmiş ve hukuk yönü ağır basan bir idare/vergi hukuku müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>599</sup>.

Günümüzde özgün bir ihtisas alanı olarak mütalaâ edilen vergi hukuku alanı, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına ve sona ermesine, vergi ödevine aykırı davranışlara uygulanacak yaptırımlara, vergi ödevinin tamamen ya da kısmen yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorunların/uyuşmazlıkların çözümüne ve

---

<sup>597</sup> BULUTOĞLU, s.8-9.; KIRBAŞ, s.26.

<sup>598</sup> Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, Yayın Nu.: 10, Mart 2008, s.126.

<sup>599</sup> BEYGO, a.g.m.

yükümlü haklarına ilişkin maddî ve şeklî hukuk kurallarını kapsamaktadır<sup>600</sup>. İdare hukukunun özel bir alanı olan vergi hukuku, başta anayasa hukuku olmak üzere ceza hukuku, uluslararası hukuk ve özel hukuk alanları ile de yakın ilişki içindedir. Vergi hukukunun, vergi usûl hukuku, vergi ceza hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılaması hukuku gibi alt ayrımları da bulunmaktadır. İşte vergi incelemesi müessesesi bu alt ayrımlardan vergi usûl hukukunun kapsamında yer almaktadır ki; vergi usul hukukunda, vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve görevlerin/ödevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma şekillerini gösteren ilkeler ve kurallar incelenmektedir<sup>601</sup>.

Bu bölümde öncelikle, vergi incelemesi müessesesinin gereksinim nedenlerini, amaçlarını ve işlevini ortaya koyacak ve vergi incelemesi faaliyetinin hukuki mahiyetini açıklamaya çalışacağız. Daha sonra da bu mahiyet bağlamında, müessesenin anayasal ve yasal dayanak ve sınırlarını tespit etmeye çalışacağız. Bu tespiti yaparken, müesseseyi çerçeveleyen hukuk ilke ve normlarını belirli bir sistematik içinde, normlar hiyerarşisi bağlamında, yukarıdan aşağıya doğru işleyeceğiz.

## **II. VERGİ İNCELEMESİNİN GEREKSİNİM NEDENLERİ, AMAÇLARI VE İŞLEVLERİ**

### **A. GEREKSİNİM NEDENLERİ**

Devletin kendisini finanse etmesi için gelir ihtiyacı içinde olduğunu, vergilerin de ihtiyaç duyulan bu gelirler içinde önemli bir yer kapladığını yukarıda belirtmiştik. Ancak geleneksel devletin modern devlete evrilmesiyle ve buna koşut olarak da modern vergi sistemlerinin kurulmasıyla birlikte, vergilerin gelir sağlama fonksiyonunun yanına “vergilendirmede ve gelir dağılımında adaleti sağlama”, “katılımcı bir vergi düzeninin kurulması”, “demokratik vergi idaresi” gibi diğer birtakım fonksiyonlar da eklenmiştir. Ayrıca bu süreç “vergilerin neden toplanacağı” sorusunu biraz arka plana iterek; “vergilerin nasıl toplanacağı” sorusunu ön plana çıkarmıştır. Yukarıda vergi incelemesinin tanımını yaparken “vergilerin nasıl toplanacağı” sorusuna da yanıt aramaya çalışmıştık. Bu bağlamda değerlendirilecek olursa, hukuki bir müessese olarak vergi incelemesi müessesesinin modern vergi sistemlerinde yer alma nedeni, devletin

<sup>600</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.2.; KARAKOÇ, s.58.

<sup>601</sup> ERGİNAY, s.27.

vergi toplama ihtiyacı ama bundan da önemlisi vergilerin hukuka uygun olarak, doğru bir şekilde toplanması ihtiyacıdır.

Vergi incelemesi müessesesi beyana dayalı vergi sisteminin olmazsa olmaz bir parçasıdır. Yükümlülerin yasalarla saptanan ilke ve kurallara uygun olarak hareket edip etmedikleri vergi denetimleriyle; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesi ve sağlanması da vergi incelemesi yoluyla gerçekleşmektedir<sup>602</sup>.

Beyana dayalı vergi sisteminde beyan usulünün içeriğini yukarıda etraflıca irdlemiştik. Vergilenecek unsurların ne olduğunun en iyi, yükümlüler tarafından bilinebileceği düşüncesine dayanan bu usulde yükümlü, vergi matrahını idareye yazılı olarak bildirmekte ve vergileme sürecine fiilen katılmaktadır. İdare de bildirilen bu bilgilere istinaden yükümlünün ödeyeceği vergiyi hesaplamaktadır. Ancak bu sistemde, beyan edilen vergilerin gerçeğe uygun olması, mükelleflerin dürüstlüğüne ve beyanların doğruluğuna bağlı olmaktadır<sup>603</sup>. İşte bu durumdan kaynaklanacak riski karşılayabilmek için devlet, yükümlülere göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak ve sapmaları önleyerek, beyan usulünün başarıyla yürütülebilmesi için usulün işlerliğini sağlamak ve beyanların doğruluk derecesini kontrol etmek amacıyla, mükelleflerin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde tutmaktadır<sup>604</sup>.

Vergi sistemlerinde vergi incelemesi müessesesinin yer almasına ilişkin gereksinim nedenleri, “ekonomik”, “malî”, “sosyal” ve “hukuki” nedenler şeklinde gruplandırılmaktadır. Devletin vergileme kapasitesini etkin şekilde kullanabilmesi; vergi kayıp ve kaçaklarını önleyerek ek gelir yaratılması; gelirin, vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle belirli kişi ve/veya grupların elinde toplanmasını önleyerek gelir dağılımı dengesini optimum düzeyde tutabilmesi; kaynakların etkin kullanımı ve ekonomik istikrarın sağlanması gibi nedenler daha çok “ekonomik - malî - sosyal nedenler” grubunda yer almaktadır.

---

<sup>602</sup> CAN, a.g.m., s.53.

<sup>603</sup> Belirtmek gerekir ki günümüz vergi sistemlerinde, mükelleflerin dürüstlüğü ya da iyi niyeti de beyanların ve bildirimlerin doğruluğu noktasında yetersiz kalabilmektedir. Zira başta vergi sisteminin karmaşıklığı olmak üzere birtakım yorum farklılıkları nedeniyle beyan edilen matrahlar ve/veya diğer bildirimler, İdare tarafından doğru olarak addedilmeyebilmekte ve bunun sonucunda doğan uyuşmazlıklar da yargıya taşınmaktadır.

<sup>604</sup> AKDOĞAN, s.3.; Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, Yayın Nu.: 337/17, 2000, s.246.

Vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi bakımından etkili bir araç olan vergi incelemeleri, özellikle vergi kaçırma gibi yasadışı yollardan haksız kazanç elde edilmesinin yarattığı rekabeti ve eşitliği bozucu durumların önlenmesi ve giderilmesinde de önemli bir hukuki araç niteliğindedir. Öte yandan vergi incelemesi müessesesi, yükümlülerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını önlemek suretiyle, kanunlara saygılı olmalarına olanak verecek ve kamu gücünü hafife almalarına imkân bırakmayacaktır. Vergi incelemesi müessesesinin bir hukuk müessesesi olarak düzenlenmesi sorunların hukuk içinde çözülmesine de hizmet etmektedir<sup>605</sup>. İdarenin kanuniliği ilkesi ve kuralı gereğince, vergi inceleme yetkisinin kanunda düzenlenmiş bulunması, İdare'nin keyfilik alanını kısıtlayarak yükümlülerin haklarını da güvence altına alacaktır.

Bu gereksinim nedenlerini çoğaltmak mümkündür. Vergi incelemesi müessesesi bu gereksinimleri karşılamak ve belirli amaçlara hizmet etmek üzere vergi sistemindeki yerini almıştır. Bu noktada vergi incelemesinden beklenen amaçları “vergi incelemesi müessesesinin varlığıyla hizmet ettiği amaçlar” ve “bu müessesenin işletilmesiyle gerçekleştireceği amaçlar” olarak iki grupta irdelemeye çalışacağız.

## **B. AMAÇLARI**

Anayasamız'de belirtilen “hukuk devleti” ilkesinin bir gereği olarak önceden belirlenmiş birtakım hukuki esas ve usullere göre yürütülen vergi ilişkisinde, vergi incelemesi müessesesinin bir hukuk müessesesi olarak yer alması çeşitli amaçlara hizmet etmektedir.

Kamusal yarar ile bireysel çıkarların çatıştığı bir alan olarak karşımıza çıkan vergi hukuku alanı, yükümlülerin yasal çerçeve içinde kalarak mümkün olan en az vergi yüküne maruz kalma eğilimi ile vergi idaresinin kamusal harcamaların kaynağını oluşturan vergiyi, ‘tam olarak’ ve ‘zamanında’ hazineye aktarması isteğinden doğan kamusal yarar üzerine kurulan bir denge üzerine binâ edilmiştir<sup>606</sup>. Gerek yükümlülerin çıkar eğilimleri ve kamu yararı, devletin mali egemenliği (kamu gücü) ve vergi ödevi gerekse de “yasallık”, “genellik”, “eşitlik”, “mali güce göre vergilendirme” gibi

<sup>605</sup> AKDOĞAN, s.6-10.

<sup>606</sup> GÜNEŞ, s.1-6.; ERDEM, s.53.

anayasal vergilendirme ilkeleri göz önünde tutulduğunda; söz konusu denge oldukça hassas bir denge olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle belirli bir egemenlik anlayışına dayanan vergi ilişkisinin, vergi yasalarında soyut olarak tanımlanan şekline uygun biçimde tesis edilebilmesi için bu ilişkide öngörülen yükümlülüklerle aykırı davranışların (dengeyi bozucu unsurların) engellenmesi gerekmektedir. Bu ise sağlıklı bir vergi denetim ve vergi ceza sisteminin kurulmasına bağlıdır<sup>607</sup>. Zira vergi sisteminin başarısı, vergi yasalarının iyi düzenmiş olmasının yanısıra etkin bir vergi denetimine de bağlıdır<sup>608</sup>.

İşte bu bağlamda, vergi incelemesi müessesesinin varlığı ile hizmet ettiği amaçlardan ilki devlet ile yükümlü arasında kurulan vergi ilişkisinden doğan hassas dengeyi korumaktır. Zira devletin vergi incelemesi yetkisini elinde bulundurması, yükümlüler üzerinde psikolojik bir baskı unsuru olmakta ve beyanların doğru bir şekilde ve zamanında yapılmasına hizmet etmektedir. Ancak bununla birlikte vergi incelemesi müessesesinin varlığı, yükümlülülere de hukuki güvenlik ortamı sağlamaktadır ki bu da yükümlü psikolojisini deneyeleyici bir unsur olarak nitelendirilebilir. Zira vergisel yükümlülüklerini olması gereken şekilde yerine getiren yükümlüler, bunun aksi yönde hareket eden yükümlülerin veya vergi dışı kalan maddi olayların vergi denetimleri sayesinde ortaya çıkarılacağını bildikleri ya da en azından buna inandıkları zaman vergi sistemine uyum sağlayacaklardır.

Ayrıca idarenin kanuniliği ilkesi gereği vergi incelemesi müessesesinin kanunla düzenlenmesi, vergi incelemesine alınan yükümlülerin İdare'nin nasıl hareket edeceğini (ve kendi haklarını) önceden bilmesi, hakkaniyetli ve demokratik bir inceleme süreci geçirmelerini sağlayacaktır. Yine aynı şekilde belli usûl kurallarının önceden bilinmesi, İdare'nin keyfi hareket etmesini önleyecektir. Ancak bu varsayım, incelemenin mutlaka vergi yükümlüsünü haksız çıkarmaya (matrah farkı tespit etmeye) yönelik kriminalistik bir soruşturma niteliğine bürünmediği takdirde amacına ulaşabilir<sup>609</sup>. Zira ideal bir vergi incelemesinde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasının kapsamına, yalnızca yükümlülerin aleyhindeki hususların

---

<sup>607</sup> ERDEM, s.53.

<sup>608</sup> Günter SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, Salih TURHAN (çev.), Dördüncü Bası, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın Nu.:2149, Fakülteler Matbaası, 1976, s.97.

<sup>609</sup> SCHMÖLDERS, s.100.

değil onların lehindeki hususların da araştırılması girmektedir<sup>610</sup>. Bu, AY m.73 f.1’de hüküm altına alındığı üzere, mali güce göre vergilendirmenin daha doğrusu mali gücün doğru bir şekilde tespit edilebilmesinin de bir gereğidir. Zira Anayasamız devlete, vergilendirmeyi kanunlara uygun ve adaletli bir şekilde gerçekleştirme görevi vermiştir. Bu bağlamda vergi denetimi/incelemesi, vergilendirme sürecinin bir bütün olarak işleyişinden sorumlu olan vergi idaresinin kendisine verilen “devlet gelirlerini tahsil etmek<sup>611</sup>” görevinin kapsamı içinde yer almaktadır. Başka bir deyişle vergilendirme sürecinin etkin ve verimli bir şekilde ve vergilendirmenin mümkün olduğunca gerçek mali gücü tespit ederek yürütülebilmesi için yükümlülerin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmesi gerekmekte olup; aksi takdirde vergi idaresi, vergilerin kanunlara uygun ve doğru bir şekilde ödenmesini sağlamak için gerekli her türlü önlemi almak ve işlemi yapmak durumundadır<sup>612</sup>. İşte vergi incelemesi müessesesi de vergilendirme sürecinde yaşanacak olumsuzlukların önlenmesi ve giderilmesi amacına hizmet eden bir müessese olarak sistemdeki yerini almıştır.

Yukarıdaki irdellemelerimiz vergi incelemesi müessesesinin varlığı ve içeriğiyle hizmet ettiği/edeceği amaçlara ilişkin idi. Belirtmek gerekir ki bu, teoriye dair ve bir anlamda varsayımsal bir irdeledir. Şimdi de vergi incelemesi müessesesinin işletilmesiyle ulaşılmak istenen somut amaçları irdelemeye çalışacağız.

VUK m.134 f.1’de vergi incelemesinin amacı, “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olarak ortaya konulmuştur. Başka bir deyişle vergi incelemesi, beyanların doğruluğunu denetlemek amacıyla yapılan bir faaliyet olarak ifade edilmiştir<sup>613</sup>. Bu anlamda inceleme faaliyeti, gerçeğe ulaşmak amacıyla girişilen ve “araştırma”, “tespit” ve “sağlama” unsurlarından oluşan bir faaliyet olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>610</sup> N. ŞEKER, s.36.

<sup>611</sup> Bkz. Maliye Bakanlığı ve GİB’in görevlerine ilişkin 178 sayılı KHK m.2 bent “e” ve 5345 sayılı Kanun m.4 bent “f”.

<sup>612</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.87-88.

<sup>613</sup> KARAKOÇ, s.296.; KANETİ, s. 142.

Vergi incelemesi, niteliği itibariyle geçmişe yönelik bir denetim faaliyeti olduğu için<sup>614</sup> vergi incelemesinde, vergi idaresine beyan edilmiş bulunan bilgilerin önceden belirlenen esas ve usullere uygunluğu ve aynı zamanda doğruluğu denetlenmektedir. Ayrıca beyan edilmiş bilgilerin sadece doğruluğu değil; aynı zamanda bu bilgilerin eksik olup olmadığı da denetlenmektedir.

Vergi incelemesinden beklenen bu amaç, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin, ödenmesi gereken bir vergi olup olmadığının, varsa bunun miktarının, mükellefin bu miktarı doğru olarak ödeyip ödemediğinin ya da ödenmesi için gerekli işlemleri hukuka uygun bir şekilde yapıp yapmadığının araştırılmasını, tespit edilmesini ve sağlanmasını içermektedir<sup>615</sup>.

Diğer yandan vergi incelemesi, inceleme süresince ortaya çıkan bilmemezlik ya da anlayamamazlık nedeniyle yapılmış bulunan hatalar konusunda yetkilileri bilgilendiren yönü ile yükümlülere eğitmeyi; gönüllü olarak doğru beyanda bulunmayı teşvik eden yönü ile vergi bilincini geliştirmeyi; vergi kaçırmanın olumsuz sonuçlarını giderme yönü ile de vergilendirmede adaletin tesisine katkı sunup vergilendirmede eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir<sup>616</sup>.

### C. İŞLEMLERİ

İşlev, TDK Büyük Türkçe Sözlüğü'nde "*bir kimse veya bir nesnenin gördüğü iş, iş görme yetisi, görev, fonksiyon; bir yapının gerçekleştirilebileceği ve onu başka yapılardan ayırt etme imkânı veren eylem türü*"<sup>617</sup> olarak açıklanmıştır.

Vergi incelemesi müessesesinin işletilmesi sayesinde yerine getirilen birtakım işlevler bulunmaktadır. Müessese, yukarıda açıklamaya çalıştığımız amaçlar doğrultusunda ve etkin işletilirse ona yüklenen işlevleri de yerine getirmiş olacaktır.

---

<sup>614</sup> VUK m.138 f.2 gereğince neticesi alınmamış hesap dönemi de incelemeye konu edilebilmektedir. Yeter ki vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve vergi borcu tespit edilebilir olsun. (BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.103.)

<sup>615</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s. 88.

<sup>616</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.97.

<sup>617</sup> TDKBTS, Erişim: (01.05.2014)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.53628d3b619976.72575985](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.53628d3b619976.72575985)



Literatüre bakıldığında vergi incelemesinden beklenen işlevlerin başta “araştırma”, “önleme” ve “eğitme” olmak üzere çeşitli ayırımlara tabi tutulduğu görülmektedir. Vergi incelemesinden beklenen amaçların yerine getirilmesi sırasında ya da sonucunda bunun birtakım işlevlerin yerine getirilmesine de hizmet ettiğini kabul etmek gerekir. Aşağıda bu işlevleri kısaca açıklamaya çalışacağız.

**Araştırma İşlevi<sup>618</sup>:** Vergi incelemesi her şeyden önce, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma faaliyetidir. Araştırma faaliyeti, incelemeye muhatap olanların defter ve kayıtlarındaki hata, eksiklik ve/veya hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik olup; kanunun izin verdiği üzere<sup>619</sup>, defter, belge ve kayıtlar üzerinden ve bunlar da dâhil olmak üzere her türlü veri/delil kullanılarak yürütülmektedir. Araştırma işlevi esasen arama (araştırma) ve bulma (tespit etme) olmak üzere birbirini tamamlayan iki eylemden oluşmaktadır. Belirtmek gerekir ki bu iki eylemin arasında “analiz etme” eylemi de vardır. Zira ilk bölümde de açıkladığımız üzere inceleme elemanı araştırmasını yürütürken topladığı verileri önüne koyarak bunları analiz edecektir. Örneğin finansal tabloları analiz ederek bir takım ekonomik sonuçlara ulaşacak; daha sonra da ulaştığı sonuçlar temelinde hukuki nitelendirme yapacaktır. Zira vergiyi doğuran olayın tespiti somut maddî olayın tespiti ve soyut vergi normunun bu olaya uygulanması olmak üzere iki temele dayanmaktadır<sup>620</sup>.

Araştırma işlevi vergi incelemesinin asıl işlevidir. Araştırma işlevinin hakkıyla yerine getirilmesi diğer işlevlerin de yerine gelmiş olmasını sağlayacaktır. Zira vergi idaresi vergi incelemeleri aracılığıyla vergi yasalarına aykırı olayları araştırarak tespit edip ortaya çıkaramıyorsa, vergi yasalarında öngörülen tarhiyatlara ve müeyyideleri işletemeyecek demektir. Öte yandan, yürütülen araştırmalar sonucunda vergi yasalarına aykırılık teşkil etmeyen ya da yükümlüler lehine olan olayların tespit edilebilmesi de araştırma işlevinin yerine getirilmesine bağlıdır. Zira bir doğruluk denetimi türü olan vergi incelemesi, aynı zamanda gerçeği arama faaliyetidir. Gerçeğin, idarenin ya da

---

<sup>618</sup> AKDOĞAN, s.10.; ORGAN, s.43-44.; HUD, **Denetim**, c.i, s.97-98.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.175.; N. ŞEKER, s.37-38.

<sup>619</sup> 213 sayılı VUK m.3/B f.2: “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.”

<sup>620</sup> Mustafa AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım (Ekonomik Yaklaşım)**, Ankara: Turhan Kitabevi, Aralık 2002, s.13.

yükümlülerin lehine veya aleyhine olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

**Önleme İşlevi:** Vergi incelemesi, yükümlülerin bilincinde, incelenme olasılıklarını canlı tuttuğu miktarda ve nitelikte yapıldığı takdirde, vergi incelemesinin önleme işlevi de yerine gelmiş olacaktır. Önleme işlevinin tam anlamıyla gerçekleşebilmesi için hem yükümlü sayıları hem de matrah büyüklüğü olarak incelenme oranlarının belli bir büyüklükte olması gerekmektedir. Bunun yanında araştırma faaliyetinin de pozitif sonuçlar vermesi yani varsa, ortaya çıkartılan hata, eksiklik ve/veya hilelerin yargı sürecinde sonradan reddedilmemesi gerekmektedir<sup>621</sup>. İnceleme sonucu yapılan tarhiyatlardan ve kesilen cezaların yargıdan dönme oranı ne kadar düşük olursa yükümlülerin yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirme ve hileli yollara sapmama oranları da o kadar yüksek olacaktır. Önleme işlevinin caydırıcılığı sağlama yönü olarak ifade edebileceğimiz bu yönün yanında, bir de hata yapılmasını önleme yönü bulunmaktadır. İnceleme sürecinde yükümlülerle yapılan işbirliği çerçevesinde, inceleme elemanının uyarılarının ve yükümlülerin izahlarının karşılıklı olarak dikkate alınması, sonraki süreçte yapılması muhtemel hataları önleyecektir<sup>622</sup>.

**Eğitme İşlevi:** Vergi incelemesinin eğitici işlevi son yıllarda ön plana çıkmış bir işlevdir. Önceleri önleme işleviyle birlikte değerlendirilen bu işlev, önleme işlevini yerine getiren etkenlerden biri olarak mütalâa edilirken; içeriğinin genişlemesiyle birlikte artık ayrı bir başlık altında değerlendirilmektedir<sup>623</sup>. Belirtmek gerekir ki eğitme işlevi kimi kaynaklarda düzeltici işlev olarak, kimilerinde ise düzeltici işlevden ayrı olarak değerlendirilmektedir<sup>624</sup>. Bize göre bu işlevi düzeltici işlevden ayırmak kabil değildir. Zira “yükümlülerin inceleme elemanları tarafından uyarılmasını, onlara bilgi verilmesini ve yardımcı olunmasını ve böylece yapılan hataların düzeltilmesini kapsayan düzeltici işlev<sup>625</sup>”, eğitme işlevine dahildir. Eğitme işlevi ayrıca, önleme işlevinin yerine getirilmesinde de etkili olmaktadır.

---

<sup>621</sup> N. ŞEKER, s.38.; HUD, **Denetim**, c.i, s.98.

<sup>622</sup> AKDOĞAN, s.11.

<sup>623</sup> AKDOĞAN, s.11.

<sup>624</sup> ORGAN, s.44.; N. ŞEKER, s.39.

<sup>625</sup> ORGAN, s.44.

Gerçekten de vergi incelemesi sürecinde yükümlüleri aydınlatıcı ve bilgilendirici görüşmeler yapılması, yapıcı eleştiriler yapılması, onların eğitilmesini sağlayacak ve ilerideki beyanlarının doğruluğuna olumlu katkı sunacaktır. Bu bağlamda yükümlüler incelemeye alındıklarında aynı zamanda, bir eğitim sürecine de tabi olmuş olacaklardır. Eğitim işlevinin yerine gelmiş olması sadece beyanların doğruluğunu değil; bununla birlikte, vergi bilincinin de olgunlaşmasına ve dolayısıyla vergi kültürünün yerleşmesine katkı sağlayacaktır. Nitekim vergi incelemeleri sürecindeki bu eğitim faaliyeti vergi idaresinin yükümlüleri eğitme görevinin de yerine getirilmesine katkı sunacaktır. Ancak bunun gerçekleşebilmesi belli davranışların yapılmasına bağlıdır. İnceleme elemanlarının asıl görevinin matrah farkı ya da hata bulmak değil gerçeği aramak olduğunun bilincinde olmaları; yükümlülerin de incelemeye alındıkları için tedirgin olmamaları gerekmektedir.

Öte yandan bu eğitim işlevinin idare ve inceleme elemanları için de geçerli olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zira her inceleme, inceleme elemanının bilgi birikiminin ve deneyiminin artmasına katkı sağlayacaktır. Son olarak belirtmek gerekir ki eğitim işlevinin tam anlamıyla gerçekleşmesi demokratik vergi idaresi idealinin gerçekleşmesine yol açacaktır.

## § 7. HUKUKİ NİTELENDİRME

### III.VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

#### A. GENEL AÇIKLAMA

Vergi incelemesinin hukuki çerçevesini çizmeden, yani onun hukuksal dayanak ve sınırlarını belirlemeden önce hukuki niteliğini, başka bir deyişle onun kimliğini ortaya koymak gerekmektedir.

Vergi incelemesi, gerçekleştirilme amacı (amaç), kimler tarafından, nerede ve ne zaman yürütüleceği (yetki), kimler nezdinde yürütüleceği, yürütülme usulü (şekil), konusu (konu), sebebi (sebebe), olası sonuçları ve inceleme sonunda nasıl hareket edileceği önceden kanunla ve buna dayanılarak ihdas edilen diğer mevzuatla belirlenmiş ve öngörülmüş olan; fakat içeriğe ilişkin sonuçları önceden bilinmeyen, idari bir faaliyettir. İncelemeye yetkili ve görevli elemanlarca yürütülen bu faaliyet, beyanname usulüne ve defter ve belge düzenine uyulup uyulmadığını ve bu düzenlerin yansıttığı biçimsel görünüşün gerçeğe uyup uymadığını araştırma ve bu yoldan, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etme faaliyeti olarak tanımlanmaktadır<sup>626</sup>. Vergi incelemesi faaliyetinin kapsamı önceden kanunla belirlenmiş; yani çerçevesi önceden çizilmiştir. Bu, idarenin aslında kanunlar çerçevesinde çizilen görevlerden ibaret olmasının, başka bir deyişle “idarenin kanuniliği ilkesi”nin bir gereğidir. Zira bu ilkeye göre idare, ancak kanuna dayanarak faaliyet ve hizmette bulunabilmekte; hatta yürüttüğü faaliyet ve hizmetleri mutlaka kanuna dayandırmak zorundadır<sup>627</sup>.

Kanun’a göre, inceleme faaliyeti, VUK ya da diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler nezdinde (VUK m.137); vergi müfettişleri, müfettiş yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi dairesi müdürleri veya GİB’in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından (VUK m.135); neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar her zaman (VUK

---

<sup>626</sup> KANETİ, s.107.

<sup>627</sup> Lütfi DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın Nu.: 2956/648, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s.36-37.

m.138) yapılabilmektedir. İncelemenin ne zaman yapılacağıın önceden haber verilmesi zorunlu olmayıp; evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmâlîne mani değildir (VUK m.138). Vergi incelemeleri, esas itibariyle, incelemeye tabi olanın işyerinde yapılmak zorundadır; ancak işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terkedilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin işyerinde yapılması imkânsız olur veya mükellefler ya da vergi sorumluları isterlerse, inceleme dairede de yapılabilir (VUK m.139). Vergi incelemesi yapanlar incelemeye tâbi olana, işe başlamadan önce, incelemenin konusunu açıkça izah etmelidirler. Vergi incelemesine başlanıldığını bir tutanağa bağlayarak bir nüshasını incelemeye tabi olana vermelidirler. İnceleme esnasında, lüzum görülen hallerde, vergilendirmeye ilgili olaylar ve hesap durumları, tutanaklar ile ayrıca saptanır ve varsa itirazlar da bu tutanaklara geçirilir. Ayrıca inceleme bitince de bu durumu gösteren bir vesika, nezdinde inceleme yapılanı verilmelidir (VUK m.140-141).

Nitelik itibariyle, vergisel yükümlülüklerin kontrol ve denetimini kapsayan vergi incelemesi, vergi hukuku ilişkisinden doğan vergi yükümlülüğünün uzantısını teşkil etmektedir. Dolayısıyla vergi ilişkisine hakim olan zorlayıcılık ve cebrilik unsurları, vergi incelemesi için ve inceleme sürecinde de geçerlidir. Bu nedenle vergi incelemesi süreci içinde de incelemenin amacına ulaşmasını engelleyici birtakım hareketler, çeşitli yaptırımlara bağlanmıştır. Nitekim vergi incelemesi de içerdiği bu zorlayıcılık ve cebrilik unsurları gereğince, vergi ödevinin bir parçası olarak sistemdeki yerini almıştır<sup>628</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki vergi incelemesi süreci her ne kadar vergi ödevinin bir parçası ise de ve pasif taraf, nezdinde inceleme yapılan olsa da 'kanunilik', 'ölçülülük' gibi ilkeler gereğince, vergi ilişkisinin tarafları arasında her zaman bir haklar bloku mevcuttur. İşte bu haklar blokudur ki İdare'nin yetkilerinin sınırsız olmadığını, bunun karşısında yükümlülerin de haklarının olduğunu teyit eder ve güvence altına alır.

Vergi incelemesinin hukuki niteliğini unsurlarına ayırmak da mümkündür. Birincisi, vergi incelemesi faaliyetinin olası sonuçları önceden bellidir. Zira ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasına ilişkin bulunan vergi incelemesi

---

<sup>628</sup> ERDEM, s.57.

faaliyeti, nezdinde inceleme yapılanın ya lehine sonuçlanacak ve vergi inceleme raporunda, İdare'ye ilgili hakkında herhangi bir tarhiyat ve/veya ceza kesme önerisinde bulunulmayacak; ya da aleyhine sonuçlanacak ve raporda, ilgili hakkında İdare'ye tarhiyat ve/veya ceza kesme önerisinde bulunulacaktır<sup>629</sup>. Bunun yanında, inceleme sırasında vergi kaçırıldığı konusunda şüphe uyandıran emareler bulunması halinde inceleme faaliyeti, incelemeyi yürüten görevlinin “arama” yetkisini de içerecek şekilde (yargıç kararı alınmak kaydıyla) özel bir şekle bürünecek ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasının yanında, konusu suç teşkil eden şüpheli işlemlerin de araştırılmasını kapsayacak nitelikte bir faaliyet olacaktır. Belirtmek gerekir ki VUK m.142'ye göre aramalı inceleme bir ihbar neticesinde de söz konusu olabilmektedir<sup>630</sup>. Vergi kaçakçılığının söz konusu olduğu durumdaki inceleme faaliyeti de ilgililer lehine ya da aleyhine sonuçlanacaktır. Kaçakçılık suçlarını ve cezalarını düzenleyen VUK m.359'da yeralan suçların tespit edilmemesi halinde ilgili hakkında vergi suçu raporunun düzenlenmesi söz konusu olmayacak; ancak inceleme sonucunda matrah farkı bulunması halinde vergi incelemesi raporunda bu durum belirtilecektir. Söz konusu suçların tespiti halinde ise düzenlenen vergi suçu raporu, suçun soruşturulması için VUK m.367 çerçevesinde Cumhuriyet Başsavcılığı'na iletilecektir. Ayrıca düzenlenecek olan tarhiyat ve ceza kesme önerisini içeren vergi inceleme raporu da İdare'ye tevdi edilecektir. Bu minvâlde, tekrar vurgulamak gerekir ki vergi incelemesi faaliyeti olası sonuçları önceden belli olan fakat içeriğine ilişkin sonuçları önceden bilinmeyen bir faaliyet niteliğindedir.

Bu başlık altında vergi incelemesi faaliyetinin hukuki niteliği, bir kolluk faaliyeti olup olmadığı, eğer öyleyse ne tür bir kolluk faaliyeti olduğu konusu irdelendikten sonra; “hazırlık işlemleri” içinde yeralan vergi incelemesi sürecinin idari işlem teorisi içindeki yeri saptanmaya çalışılacaktır.

---

<sup>629</sup> 04.12.1963 tarih ve 66 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği.; Tarhiyat önerilerinin vergi idaresi tarafından kabul edilip edilmemesine ve vergi inceleme elemanlarının re'sen matrah takdirine (VUK m.30) ilişkin tartışmalara biraz ileride değineceğiz.

<sup>630</sup> Aslında uygulamaya bakıldığında arama müessesesinin devreye girmesi (arama kararının verilmesi), çoğunlukla ihbârlara dayanmaktadır. Rutin vergi incelemesi faaliyeti sırasında arama kararının verilebilmesi için somut olayı değerlendirmek gerekmektedir.

## B. KOLLUK FAALİYETİ OLARAK VERGİ İNCELEMESİ

Literatüre bakıldığında vergi incelemesi faaliyetinin cezaî olayların araştırılması, delil toplanması ve ortaya çıkarılmasına ilişkin yönü itibariyle, bir tür kolluk faaliyetine benzetildiği görülmektedir<sup>631</sup>. Burada kastedilen kolluğun “kamu düzenini sağlayan, koruyan ya da bozulduğunda eski durumuna getiren (ya da gideren) yönetsel (idari) etkinlikler<sup>632</sup>” anlamında kullanıldığı açıktır. Ancak burada açıklanması gereken konu, vergi incelemesi faaliyetinin “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması yönüyle mi”; “vergisel kabahatlere ilişkin cezaların (vergi ziyayı ve usulsüzlükler) kesilmesine yönelik araştırma yapılması ve tespit edilmesi yönüyle mi”; “hapis cezasını gerektiren suçların işlendiğinin tespitine (veya soruşturulmasına) ilişkin araştırmalar yönüyle mi”; yoksa “bu unsurların hepsini içeren araştırma faaliyetleri itibariyle mi” bir tür kolluk faaliyeti olduğudur. Bu soruya yanıt verebilmek için öncelikle kolluk faaliyeti hakkında bilgi edinmemiz gerekmektedir.

Kolluk faaliyetinin temel amacı düzeni sağlamak ve korumak olup; devlet, kolluk gücü sayesinde bireylerin toplum içindeki tutum ve davranışlarını gözetip denetleyerek kamu düzenini gerçekleştirmektedir. Kamu düzeni ise toplumun barış, güven ve gelişme içinde yaşamını sürdürmesi hali olarak tanımlanmaktadır. Kamu düzeni, temelde, bireyler üzerinde olumsuz etkiler yaratan bir düzenleme ve yaptırım gücü ile gerçekleştirilmekte olduğu için; bu bakımdan kolluk, esas itibariyle, idarenin bireylere ve topluluklarına yönelttiği emir ve yasaklar biçiminde tezahür etmektedir. Bu minvâlde İdare, emir (ödev) ve yasalara uyulup uyulmadığını izlemekte ve uyulmasını sağlamakta olup; gerektiğinde kuvvet de kullanarak, kamu düzenine aykırı durum ve eylemleri önlemekte, engellemekte, kaldırmakta veya gidermektedir<sup>633</sup>. Bu noktada kolluk faaliyetinin genel amacının ‘kamu düzenini korumak’ olduğu tespitini yapabiliriz. Nitekim yetkili kolluk makamının yürüttüğü kolluk faaliyeti, ancak kamu düzenini sağlama veya koruma amacıyla gerçekleştiriliyorsa, hukuka uygun ve meşru olacaktır<sup>634</sup>.

<sup>631</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.183.

<sup>632</sup> GÖZÜBÜYÜK, s.270.

<sup>633</sup> DURAN, s.248-249.

<sup>634</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.577.

Genel amaç kamu düzenini korumak ve sağlamak olmakla birlikte, kamu düzeninin tam olarak ne anlama geldiğinin belirlenmesinde de güçlük yaşanmaktadır. Bu güçlük, çeşitli hukuk disiplinlerinin kavrama yüklediği farklı anlamlardan kaynaklanmaktadır<sup>635</sup>. Literatüre bakıldığında, kavramın tanımlanmasının güç olduğu belirtildikten sonra çeşitli açılardan izahına çalışıldığı görülmektedir. Bu durumu göz önüne alan Anayasa Mahkemesi, bir kararında kamu düzeni kavramının, “*toplumun huzur ve sükûnunun sağlanmasını, devletin ve devlet teşkilatının muhafazasını hedef tutan her şeyi ifade ettiğini; bir başka deyişle cemiyetin her alandaki düzeninin temelini teşkil eden bütün kuralları kapsadığını*”<sup>636</sup> ifade etmiştir. Kamu düzeni, bozulduğunda kamu yararını olumsuz etkileyen ve bozulmasının önlenmesiyle ya da olumsuz sonuçların giderilmesiyle kamu yararı gerçekleşen bir düzeni ifade etmektedir; ki bu bağlamda düşünülünce, kamu düzeninin korunması ile kamu yararı eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir<sup>637</sup>. Öte yandan kamu düzeni kavramının unsurlarına ayrıldığı da görülmektedir. Bu unsurlar “kamu güvenliği”, “kamu huzuru (esenlik, dirlik, intizam, toplumun dış ve maddi düzeni)”, “kamu sağlığı”, “genel ahlak”, “insan onuru”, “kamusal estetik”, “bireylerin kendilerine karşı korunması” başlıklarında toplanmaktadır<sup>638</sup>.

Bu minvâlde, “hukukun temel ilkeleri veya temel değerleri, yasaların temelinde yeralan temel adalet anlayışı, yasaların dayandığı genel siyaset, Anayasa’da yeralan temel hak ve özgürlükler, evrensel hukuk ilkeleri, özel hukuka dair hüsnüniyet prensibine dayalı normlar, medeni toplulukların müştereken benimsedikleri ahlak ilkeleri ve adalet anlayışının ifadesi olan hukuk prensiplerine, toplumun medeniyet seviyesine, siyasi rejimine, toplumun iktisadi düzenine ve temel insan haklarına ilişkin

---

<sup>635</sup> Arda ATAKAN, “Kamu Düzeni Kavramı”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XIII, Sayı: 1-2, 2007, Ss. 59-136, s.59.

<sup>636</sup> AYMK, T.28.01.1964, E.1963/128, K.1964/8, REGA: 17.04.1964 – 11685, Erişim: <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a34330a1-f933-4562-9605-66c572f1daa6?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (09.05.2014)

<sup>637</sup> Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, 7. Bası, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003, s.246.; Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, c.iii, 3. Bası, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966, s.1479.

<sup>638</sup> GÖZÜBÜYÜK, s.271.; DURAN, s.254-255.; GÖZLER, s.577-579.; ONAR, s.1479-1483.; GÜNDAY, s.246-249.; Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA (AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA), **Türk İdare Hukuku**, 1. Basım, Ankara: Seçkin Yayınevi, Kasım 2009, s.472-474.



kurallar<sup>639</sup>” kamu düzeninin kapsamına girmektedir. Bu bağlamda, Anayasamız’ın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünün “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesindeki “*herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olması*” ve “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olması*” hükümlerine dayanarak faaliyet gösteren vergi idaresinin, yine bu temelde işleyen vergi sistemindeki düzeni bozucu eylem veya olayları, vergi denetim ve incelemeleri yoluyla saptayarak kamu yararını gerçekleştirme ve düzeni eski haline getirmesi faaliyetinin kamu düzenine ilişkin olduğunu söyleyebiliriz. Bir başka deyişle, ödenmesi gereken vergilerin doğru bir şekilde ödenmesi ve bunun yanında, yasa koyucunun vergi sisteminin işleyişine ilişkin öngördüğü diğer maddî ve şeklî yükümlülüklerin yürürlükteki yasal düzenlemelere uygun bir şekilde yerine getirilmesi kamu düzeninin kapsamına girmektedir. Şimdilik bu tespiti burada bırakarak kolluk faaliyetine ilişkin açıklamalarımıza devam edelim.

Kolluk teşkilatı ve kolluk personeli idari kolluk-adli kolluk ayırımına tâbi olmamakla birlikte; kolluk faaliyeti “idari kolluk faaliyeti” ve “adli kolluk faaliyeti” olarak ikili bir ayırımı tabi tutulmaktadır. Böyle bir ayırım yapılması hem hukuki rejim hem de yargı düzeni bakımından gereklidir; çünkü idari kolluk faaliyetlerine idare hukuku uygulanmakta ve bu faaliyetten kaynaklanan uyuşmazlıklar da idari yargı sürecine tabi tutulmaktadır. Buna mukabil adlî kolluk faaliyeti ise ceza usul hukukunun alanına girmekte olup; bu faaliyetten kaynaklanan uyuşmazlıklara da adli yargıda (ceza mahkemelerinde) bakılmaktadır<sup>640</sup>.

DURAN’a göre idari kolluk, kamu düzeninin sağlanması, korunması ve bozulduğunda geri getirilmesi amacıyla, bireylerin toplum içindeki tutum ve davranışlarının düzenlenmesi, gözetilip izlenmesi ve aykırı eylem ve durumların, gerektiğinde kuvvet de kullanılarak önlenmesi, engellenmesi ve kaldırılmasıdır<sup>641</sup>.

---

<sup>639</sup> Cemile DEMİR GÖKYAYLA, **Yabancı Mahkeme Kararlarının Tanınması ve Tenfizde Kamu Düzeni**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001, s.27-28. (Aktaran: ATAKAN, a.g.m., s.64)

<sup>640</sup> GÖZLER, s.580.

<sup>641</sup> DURAN, s.250.

Adli kolluk ise suçun işlenmesinden sonra, failer hakkında bir ceza davasının açılmasına imkân vermek amacıyla, fail ya da failleri teşhis etmek ve yakalamak, delilleri toplamak ve fail ya da failleri adli makamlara teslim etmek amacını gütmektedir. Bu nedenle adli kolluğa “suç kolluğu” da denilmektedir<sup>642</sup>.

İdari kolluk kamu düzeninin bozulmasını önlemeye yöneldiği halde; adli kolluk, kamu düzenine aykırı eylem ve olguların ortaya çıkması amacıyla, saptanmasına ve soruşturulmasına yöneliktir. Adli kolluğun kendisi cezalandırma yetkisini haiz olmayıp; bu yetkiyi haiz makam ve mercilerin yardımcısı durumunda iken; idari kolluk ::bâzan:: cezalandırma veya müeyyide (yaptırım) uygulama yetkisini de haizdir<sup>643</sup>.

İdari kolluk ve faaliyeti, “genel idari kolluk” ve “özel idari kolluk” olmak üzere ikili bir ayırıma tabi tutulmaktadır. Genel idari kolluk, kamu güvenliği, kamu huzuru ve genel sağlık amacıyla, belirli bir coğrafi alan üzerinde bulunan her birey, her grup ve her çeşit faaliyet hakkında yetkisi bulunan kolluk olup; kamu düzenini sağlamak amacıyla, yetkili olduğu sahada herkes ve her çeşit faaliyet hakkında kolluk tedbir ve işlemleri tesis etmeye yetkili ve görevli olan kolluktur<sup>644</sup>. Özel idari kolluk ise bütün faaliyetler hakkında değil, sadece belirli bir faaliyet kategorisine veya belirli bir gruptaki kişi ya da kişiler hakkında yetkili olan kolluğu ifade etmektedir. Özel koruma ihtiyacı, daha ağır müeyyide ihtiyacı veya uzmanlık gerektiren faaliyetler gibi nedenlerle oluşturulan özel idari kolluk, genel kolluk görevi dışında, belirli görevleri olan; yani sadece belirli tür faaliyetler konusunda görevli olan kolluktur. Özel kolluk faaliyetinde, genel kolluğun korumaya çalıştığı klasik kamu düzeninden farklı bir düzen, farklı bir usulde korunarak toplumun ihtiyaç duyduğu belirli gereksinimlerin karşılanması söz konusudur. Orman kolluğu, banka ve sigorta kolluğu, maliye kolluğu, gümrük kolluğu, çevre kolluğu, hudut ve sahil koruma kolluğu gibi kolluk türleri özel idari kolluk türleri arasında yer almaktadır<sup>645</sup>.

Bu bilgileri edindikten sonra vergi incelemesi faaliyetinin hangi tür kolluk faaliyetinin ya da faaliyetlerinin kapsamına girdiği sorusuna yanıt arayabiliriz. Yalnız

<sup>642</sup> GÖZLER, s.580.; DURAN, s.250.

<sup>643</sup> DURAN, s.251.

<sup>644</sup> GÖZLER, s.584.

<sup>645</sup> GÖZLER, s.584-585 ve 587.; GÜNDAY, s.252-253.; DURAN, s.258.

bu meyanda, vergi incelemesi faaliyetinin hangi tür kolluk faaliyetinin kapsamına girdiği irdelemesi yapılırken; bu faaliyetin, kapsamına girmediği “ekonomik kolluk” faaliyetini de açıklamamız gerektiği kanısındayız. Zira özellikle 1980’lerden sonra gelişme gösteren ekonomik kolluk faaliyeti, vergilerin ekonomik neden, etki ve sonuçlarının da olmasından dolayı, kamu düzeni kapsamında mütalâa edilen “ekonomik düzen”in korunmasıyla ilişkilendirilebilir niteliktedir. Ancak vergi sisteminin iyi işlemesi ekonomik düzenin korunmasına katkıda bulursa da; doğrudan ekonomik düzene içkin bir unsur olarak mütalâa edilemez.

Ekonomik kamu düzeni, serbest rekabet ilkesine işlerlik kazandırmak için piyasa ekonomisinin asli yetkili organı olan devlete verilen yetki çerçevesinde hayat bulmaktadır. Söz konusu bu yetki, devletin kamu düzenini gerçekleştirme görevinin bir parçası olarak ortaya çıkmakta; “ekonomik kamu düzeni”ni sağlama amacına yönelmektedir. Bu nedenle kamu düzeni kavramı, ekonomik kamu düzenini de içerecek şekilde genişletilerek yorumlanmaya başlanmıştır<sup>646</sup>. Büyük oranda serbest piyasa ekonomisini benimsemiş olan Türkiye Cumhuriyeti Devleti, Anayasa’ya göre, piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemleri için çeşitli önlemler almakla görevlendirilmiş (AY m.167) ve bu anlamda da “düzenleyici devlet” rolünü üstlenmiştir. İşte devletin ekonomik alandaki düzenleyici işlevi, özel bir kolluk türü olarak “ekonomik kolluk” kavramını ortaya çıkarmıştır<sup>647</sup>. Kolluk kavramının hukuki anlamının düzeni sağlamak olduğu dikkate alınır, serbest piyasa ekonomisi de kurlsız bir ekonomi anlamına gelmediği için ekonomide düzeni sağlamaya yönelik düzenleme ve denetlemeler de özel bir kolluk türü olan ekonomik kolluk faaliyetini teşkil etmektedir. Bir başka deyişle ekonomik kolluk, Anayasa’da belirlenen ekonomik düzenin gerçekleşmesini sağlamak üzere, özel girişim özgürlüğüne müdahale ve getirilen sınırlamaların tümünü içeren özel kolluk türüdür<sup>648</sup>.

---

<sup>646</sup> Ahmet Fatih ÖZKAN, “Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 67, Sayı:4, Güz 2009, s.82. (Bkz. Makale’nin 21 numaralı dipnotu.)

<sup>647</sup> Turgut TAN, “Anayasal Ekonomik Düzen”, Ankara:AYM Başkanlığı, Anayasa Yargısı Dergisi, Sayı:7, 1990, s.166-167.

<sup>648</sup> ÖZKAN, a.g.m., s.83. (Bkz. Makale’nin 26 ve27 numaralı dipnotları.)

Bu amaçla devlet, AY m.167 ve diğer maddelerdeki görevleri yerine getirebilmek için<sup>649</sup> “bağımsız idari otoriteler<sup>650</sup>” aracılığıyla söz konusu kolluk görevini kullanmaktadır. Ekonomik kolluğun varlık amacı, Anayasa ile temel nitelikleri belirlenen ekonomik düzenin tesisi ve korunması olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>651</sup>.

Her ne kadar vergilerin toplanması ve bu süreçte uygulanan politikalar ve idari prosedürler ekonomik kamu düzenini etkilese de bu etki, dolaylı bir etkidir. Bu nedenle, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik olan vergi incelemesi faaliyeti, ekonomik düzenden ziyade devletin mali düzeni ile ilgilidir ve bu düzenin korunmasına ilişkin faaliyetin ekonomik kolluk faaliyetiyle adlandırılması söz konusu olamaz.

Asıl konumuza dönecek olursak, vergi idaresinin denetim birimleri tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin, konumuz özelinde de vergi incelemesi faaliyetinin devletin kolluk faaliyeti kapsamına girdiğini baştan ortaya koymak gerekir. Çünkü vergilerin, kamu giderlerini karşılamak üzere, herkesten, mali gücüne göre alınması ve vergi yükünün de adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılması kamu düzenine içkindir. Zira hem bu amaç ve görevin yerine getirilmesi hem de bu amaç ve görevlerin gereğince yerine getirilebilmesi için sağlıklı işleyen bir vergi sistemi ve vergi ilişkisi kurulması devletin görevidir. Kurulu vergi sistemini/vergi ilişkisini (kamu düzenini) bozucu aykırılıkların önlenmesi ve/veya giderilmesi gereği de bu görevin nedenini teşkil etmektedir.

Vergi hukukunun konusu bakımından vergi ilişkisi, birçok şekli ve maddi ödevi kapsamına almaktadır. Bu ödevler ilgisinin iradesinden bağımsız olarak ve çoğu zaman onların iradesine rağmen doğmaktadır. Dolayısıyla bu ödevlerin gereği gibi yerine getirilmesi ve vergi ilişkisinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi, bu ödevlerin ihlâl edilmesi durumunda uygulanacak yaptırımlarla mümkün olmaktadır. Buradaki amaç, kendisine maddî ya da şekli vergi ödevi yüklenenlerin, bu ödevleri yaptırım tehdidi

---

<sup>649</sup> AY m.167 f.1 şöyledir: “Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler.” (Ayrıca bkz. AY m.35-45-48-166-168-172 ve 173)

<sup>650</sup> RTÜK, SPK, BDDK, EPDK, TAPDK, BTK gibi kurum ve kurullar bunlara örnek olarak verilebilir.

<sup>651</sup> ÖZKAN, a.g.m., s.85. (Bkz. Makale'nin 37 numaralı dipnotu.)

altında yerine getirmelerini sağlamak ve bu yolla da vergi ilişkisinin korunmasına çalışmaktır. Bu itibarla, öncelikle devlet hazinesi ve buna bağlı olarak da kamu düzeni korunacak ve kamu yararı gerçekleştirilecektir<sup>652</sup>.

Bu nedenle vergi denetimleri, konumuz özelinde de vergi incelemesi faaliyeti, bu temelde yürütülen bir kolluk faaliyetidir. Ancak buradaki asıl soru başta da belirttiğimiz gibi vergi incelemesi faaliyetinin ne tür bir kolluk faaliyeti olduğu sorusudur.

YALTI'ya göre, “Vergi suçlarının tespitinde gerek vergi ziyai cezası gerekse hapis cezasına bağlanan fiillerin ortaya çıkarılmasında yetki kullanan, denetim yapan ve delil toplayan makam İdare'dir ve bu görevi bakımından bir anlamda kolluk faaliyeti ifâ etmektedir<sup>653</sup>. VUK'un vergi ceza sisteminde cezaî olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasında oluşturduğu denetim sistemi bir tür kolluk faaliyetidir. Bu faaliyet, idari kolluktan ziyade adli kolluk görevine yaklaşmaktadır. Zira vergi denetim elemanları, örgütsel olarak İdare içinde yer almakla birlikte, görevlerinin niteliği ve amacı adli kolluğa benzemektedir. Nitekim, hapis cezası uygulanan kaçakçılık suçundaki takip şartı da bu değerlendirmeyi desteklemektedir<sup>654</sup>.”

SABAN da YALTI gibi, VUK'un vergi ceza sisteminde cezai olayların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasında oluşturduğu denetim sisteminin bir tür kolluk faaliyeti olduğunu benimseyerek; AYM'nin “...*Vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde, belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu hatta bir tür “mali kolluk” önlemi olarak değerlendirilebilir...*<sup>655</sup>” biçimindeki, kolluk işleminden yola çıkarak yaptığı nitelenin, sistem içinde varolan “idari kolluk” ve “adli kolluk” kavramlarının arasında bir değerlendirmeyi gösterdiğini vurgulamış ve söz konusu faaliyeti, görevin

---

<sup>652</sup> Tahir ERDEM, “Vergisel Kabahatlerin Tanımlanmasında Çerçeve Kanun Hükmünün İdarenin Düzenleyici İşlemiyle Doldurulmasının Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 276, Eylül 2011.

<sup>653</sup> Billur YALTI, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 144, Eylül 2000, s.118.

<sup>654</sup> Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Bası, İstanbul: Beta Yayınevi, Eylül 2006, s.113.

<sup>655</sup> AYMK, T. 15.10.1991, E. 1990/29, K. 1991/37, REGA: 05.02.1992 – 21133.

niteliği ve amacı itibariyle adli kolluğa benzetmiştir<sup>656</sup>.

Konuyu “vergisel arama” yönünden inceleyen TAŞDELEN ise “VUK m.367 hükümleri karşısında, gerek doğrudan vergi inceleme elemanının ihbâr üzerine veya inceleme sırasında vergi kaçırıldığına ilişkin emare bulması; gerekse Cumhuriyet Savcılığı tarafından vergi kaçakçılığı yönünde inceleme yapılmasının talep edilmesi durumunda, yapılan inceleme faaliyetinin ‘vergisel suç kolluğu’ niteliği taşıdığı” sonucuna varmıştır. TAŞDELEN, “Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği<sup>657</sup>”nin kapsamını belirleyen m.2 ve kolluğun tanımını veren m.4’e dayanarak; kolluk tanımının vergi inceleme elemanlarını kapsamadığını belirterek; bu nedenle, ilk bakışta söz konusu Yönetmeliğin vergisel aramalarda kullanılmayacağı sonucu çıksa da VUK m.147’de yapılan CMK atfı dolayısıyla Yönetmeliğin, belirli konularda uygulama alanı bulabileceğini ifade etmiştir. TAŞDELEN ayrıca, “İdarenin Yardımı” başlıklı VUK m.7’ye vurgu yaparak, vergisel arama kararlarının vergi inceleme elemanları tarafından yerine getirilebilmesi için, çoğu zaman, birtakım güvenlik önlemlerinin sağlanması gerektiği ve bu nedenle de inceleme elemanlarıyla birlikte genel (adli) kolluğun da görev yapmasının söz konusu olduğunu belirtmiştir. Ancak genel (adli) kolluğun buradaki görevinin vergisel amaçlı arama kararının yerine getirilmesinde gerekli güvenliğin sağlanması olduğunu; vergisel arama kapsamında bir suç kolluğu niteliğinde görevi bulunmadığını da ifade etmiştir<sup>658</sup>.

Bize göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik olarak yürütülen vergi inceleme faaliyetinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasını kapsayan maddi yükümlülüklerin denetimi ve tesis edilen vergi sistemine şeklen uyulup uyulmadığının denetimini kapsayan diğer şekli yükümlülüklerin denetimi açısından ayrı; VUK m.359’daki vergi kaçakçılığına ilişkin olan ve sonuçlarına hapis cezası bağlanan fiillerin tespiti faaliyeti açısından ayrı değerlendirmek gerekmektedir. Zira vergi suçları, her ne kadar vergilendirme alanına dâhil olsalar da vergi ilişkisi boyutunu aşan ve toplumsal bir tehlike ya da ihlâlâ dönüşen daha ağır nitelikteki hukuka aykırılıklar olarak

---

<sup>656</sup> SABAN, s.183-184.

<sup>657</sup> REGA: 01.06.2005 – 25832.

<sup>658</sup> Aziz TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2003, C.:5, Sayı:2, ss.159-190, s.167,175.

nitelendirilmektedirler ve bu suçların cezalandırılma süreci idare ile yükümlü arasında kalmayıp adlî yargı (ceza yargısı) alanına bırakılmıştır. Nitekim VUK'un ceza sistematüğinde de (VUK m.331) idari yaptırıma bağlanmış olan vergisel kabahatler (vergi ziyayı ve usulsüzlükler) karşısında, vergi ilişkisi içindeki dar anlamda suç teşkil eden bu eylemler istisnai mahiyette olduğundan ve ortaya çıkan cezalandırma ilişkisi de vergi ilişkisinin bir parçası olarak görülmediğinden, bu eylemlere uygulanacak cezalar için “diğer cezalar” terimi kullanılmıştır<sup>659</sup>. Öte yandan kanunkoyucunun vergi ceza sistemini kurarken aykırılıklara uygulanacak yaptırımları “vergi cezaları” ve “diğer cezalar” olarak ayırmasının da belirli bir amacı bulunmaktadır. Buradaki amaç ise şöyle açıklanabilir: Cebirlik özelliğiyle, kişilerin mal varlığına devletin el atması olarak ortaya çıkan vergi olgusuna uyum sağla(ya)mayan yükümlülerin, daha büyük malî tehditlerle sisteme uyum sağlaması amaçlanmış ve mevcut vergi ceza sistemiyle de vergi ilişkisinin amacını ve niteliğini gözetmek üzere, esasen İdare ile yükümlü arasında kalacak bir alan açılmıştır. Bu noktada, İdare ile yükümlü arasında ortaya çıkan cezalandırma da vergi ilişkisinin bir parçası olarak varlık kazanmakta ve vergi ilişkisinin bir uzantısını teşkil etmektedir. Bu nedenle İdare tarafından kesilen ve idari işlem kimliği taşıyan, uyuşmazlık halinde de idari yargı alanına taşınan cezalara (yaptırımlara) “vergi cezaları” denilmektedir<sup>660</sup>.

Vergi suçlarının tespiti faaliyeti ile ödenmesi gereken vergilerin ve uyulması gereken kuralların denetimi ile bu denetimin bir uzantısı olarak gündeme gelebilecek idari yaptırımların araştırılması, tespiti ve sağlanmasına ilişkin faaliyeti ayırdıktan sonra, bu faaliyetlerin hangi tür kolluk faaliyetlerinin kapsamına girdiğini açıklayabiliriz.

Bize göre vergi incelemesi faaliyeti esas olarak “idari kolluk” faaliyeti; faaliyeti vergi idaresi uhdesinde yürüten yetkili ve görevli elemanlar da “idari kolluk”tur. Zira yukarıda da ifade ettiğimiz üzere bu faaliyetin temel işlevi devletle yükümlü arasında kurulan vergi ilişkisinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine hizmet

---

<sup>659</sup> Tahir ERDEM, **Vergisel Kabahatler**, 1.Bası, İstanbul: Beta Yayınevi, Ağustos 2010, s.191-192.

<sup>660</sup> Tahir ERDEM, “Vergi Kabahatlerimizin Normatif İçeriğini Sorgulama, Vergi Ziyayı Kabahatinin Vergi Kaybını Önlemeye Uygunluğu Sorunu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 302, Kasım 2013. (Yazarın Notu: Bu makale, 22.03.2013 tarihinde Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde gerçekleştirilen “Uluslararası Vergi Hukuku Sempozyumu” kapsamında, aynı başlıkla sunulan Tebliğ'in özet metnidir.)

etmektedir. Faaliyet sonucunda, eğer bulunursa, yükümlüler nezdinde uygulanacak tarh ve ceza kesme (idari yaptırım) işlemlerinin tek taraflı olması, bireysel işlemler olması<sup>661</sup>, doğacak uyuşmazlıkların idari yargının görev alanına girmesi<sup>662</sup> gibi etmenler bu tezi desteklemektedir. Ayrıca “cezayı gerektiren olayın tespiti” ve “ceza kesme yetkisi” başlıklı VUK m.364, m.365 ve m.366’ya bakıldığında, vergisel kabahatlere ilişkin vergi cezalarının kastedildiği ve bu cezaların İdare tarafından kesilmesine ilişkin prosedürün düzenlendiği görülmektedir.

Ancak bu meyanda belirtmek gerekir ki söz konusu faaliyetin, kabahatin işlenmesinden sonra ve uygulanacak cezaların (idari yaptırımların) belirlenmesi amacıyla, araştırma, delil toplama gibi etkinliklerde bulunulması yönüyle, adli kolluk faaliyetiyle benzeştiği de yadsınmaz. Çünkü idari yaptırımların da temel amacı, vergi

---

<sup>661</sup> İdari kolluk makamları hem bireysel hem de düzenleyici işlemler yapabilirler. Buna karşılık adli kolluk makamları düzenleyici işlem yapamazlar. (GÖZLER, s.582-583.) İdari kolluk makamı olarak Maliye Bakanlığı’nın vergi sisteminin düzgün çalışmasına yönelik düzenleyici işlem tesis edebildiğini biliyoruz. Ör. belge düzeni, bidirim ve/veya beyanlara ilişkin işlemler.

<sup>662</sup> Burada önemli bir ayrıntıyı da açıklığa kavuşturmakta fayda vardır: Bilindiği gibi 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK)’nun (REGA: 31.03.2005 – 25772 (mük.)) yürürlüğe girmesinden sonra daha önce TCK içinde yer verilen kabahatler, TCK’nın dışına taşınarak Kabahatler Kanunu çerçevesinde ele alınmış, bununla birlikte; Kabahatler Kanunu da TCK’nın suçlara ilişkin bulunduğu gibi, kabahatler açısından genel kanun niteliğini haiz şekilde düzenlenmiştir. Ancak geçiş hükümleri konulsa da vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarına da şâmil olan Kabahatler Kanunu’nun genel kanun niteliği tartışma yaratmıştır. Anayasa Mahkemesi’ne taşınan, genel kanun niteliğini düzenleyen KK m.3 AYM tarafından iptal edilmiş (AYMK T. 01.03.2006 E. 2005/108 K. 2006/35 REGA: 22.07.2006 – 26236) ve söz konusu madde 5560 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramıştır. KK m.3’ün ilk halinde, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının da dâhil olduğu, kamu gücüne dayanılarak ve idare hukuku esaslarına göre tesis edilen ve idari işlem şeklinde varlık kazanan yaptırımların denetiminin idari yargı alanından çıkarılıp adli yargı alanına taşınması söz konusu iken; AYM tarafından, “...*idare hukuku esaslarına göre tesis edilen ve idari işlem kimliği öne çıkan ceza kesme işleminin denetiminin, işlemin sadece para cezası içermesine bakılarak, idari yargı alanından çıkarılıp adli yargıya bırakılmasının mümkün olmadığı...*” gerekçesiyle iptalinden sonra, 5560 sayılı Kanun ile bu kategorideki kabahatler (vergisel kabahatler dâhil), “diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması kaydıyla” KK kapsamının genel hükümlerine tâbi tutulmuştur. Böylece vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları da eskisi gibi, hukuk düzeninde idari yaptırım olarak varlık kazanan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilerek; “idare hukuku ilişkisi ağır basan, idari işlem kimliği taşıyan ve idari faaliyetlere bağlı olarak uygulanan yaptırımlar” olarak görülmüş ve ceza hukuku yanı sıra ikinci plana atılarak kanun yolları bakımından idari rejime tabi tutulmuştur. (Belirtmek gerekir ki her ne kadar idari para cezası olarak uygulanan bu tür idari yaptırımların kanunilik özelliği AY m.38 temelinde olmak üzere, KK m.4 f.2 çerçevesinde net olarak hüküm altına alınsa da; hangi eylemlerin kabahat oluşturduğuna ilişkin KK m.4 f.1 hükmü, suçta ve cezada yasallık ilkesi açısından, halen tartışmalıdır. Ancak bu tartışma şimdilik konumuz dışındadır.) Sonuç olarak, vergisel kabahat olarak nitelendirilen vergi ziyayı ve usulsüzlüklere uygulanan yaptırımların uygulanması ve denetimi, VUK kapsamında, idari rejime tâbi olduğu için vergi incelemesi faaliyetinin olası sonuçlarından olan (vergi ziyayı ve/veya usulsüzlük) ceza kesme işlemleri itibarıyla de vergi incelemesi faaliyeti “özel idari kolluk (mali kolluk; maliye kolluğu)” faaliyeti kapsamında değerlendirilmelidir. (Açıklamalar için Tahir ERDEM’in “Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu’nun Genel Kanun Niteliği” adlı makalesinden yararlanılmıştır. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 231, Aralık 2007)



sistemine aykırı eylemleri “önlemek” ve failleri “cezalandırmak”tır<sup>663</sup>.

Öte yandan vergi incelemesi faaliyeti genel idari kolluk – özel idari kolluk ayırımında özel idari kolluk faaliyeti; faaliyeti yürüten kişiler ya da makamlar da özel idari kolluk statüsündedir. Çünkü söz konusu faaliyet “kamu güvenliği”, “kamu huzuru” veya “genel sağlık” dışında belirli bir faaliyet kategorisinde (vergi ilişkisi) ve belirli kişi ya da kişiler (vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu vb.) nezdinde yürütülen faaliyettir. Ayrıca vergi ilişkisinin özel koruma, daha ağır müeyyide uygulama gibi ihtiyaçlar duyması ve yürütülmesinin uzmanlık gerektirmesi de bunu desteklemektedir. Özel idari kolluk kategorisi içinde ise vergi incelemesi faaliyeti, hem tarhiyat hem de buna bağlı olarak ortaya çıkan vergisel kabahatlere ilişkin ceza kesme işlemleri kapsamında, bir “mali kolluk (ya da maliye kolluğu) faaliyeti”dir.

Sonuçlarına hapis cezası bağlanan fiillerin tespiti amacıyla yürütülen vergi incelemesi faaliyeti ise literatürde “aramalı inceleme (incelemeli arama; vergisel arama)” denilen özel bir faaliyete dönüşmektedir. Bu itibarla da adli kolluk faaliyetine yaklaşmakta ve belirli ölçüde bu faaliyetin tanımına oturmaktadır. Ancak burada şunun altını çizmek gerekir ki aramalı inceleme, inceleme faaliyetinden önce ve vergi suçlarını araştırmak ve tespit etmek amacıyla tek başına gündeme gelebileceği gibi; normal bir vergi incelemesi faaliyeti yürütülürken de gündeme gelebilmektedir. Öte yandan, her ne sebeple olursa olsun, “vergi suçunun işlenmesi de, vergisel ödevlerin doğru bir biçimde yerine getirilmediğinin bir göstergesi olduğundan, (normal) vergi incelemesinin amaçları arasında, dolaylı olarak, vergi suçlarının tespiti de yer almaktadır. Ancak böyle bir saptama olsa dahi kamu davası açılıp açılmamasında son kararı Cumhuriyet Savcısı verecektir<sup>664</sup>”. Bizim burada belirtmek istediğimiz nokta: incelemenin konusu baştan VUK m.359'daki suçların araştırılması ve tespiti de olabilir; yapılan bir vergi

---

<sup>663</sup> Vergide amaç kamu giderlerinin karşılanması için kaynak sağlanması iken; parasal vergi cezalarında amaç ise vergi yasalarına karşı işlenen eylem nedeniyle, devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam olarak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve yasaya aykırı eylemleri önlemektir. (KANETİ, s.220.); “...vergi cezası, kamu giderlerini karşılamak üzere idarece tahsil edilen ve vergi karakteri taşıyan bir mali yüküm değildir. Vergi cezası, vergi kanunlarına aykırı hareketleri önlemek için, bu tür davranışları cezalandırmak üzere kesilir. Kamu giderlerini karşılamakta kullanılırsa da bu amaçla tahsil olunmaz.” Dan. İBK, T.12.06.1980, E.1977/1, K.1980/2); “...VUK hükümlerine dayanılarak kesilen para cezaları teknik anlamda ceza niteliğinde bulunduğu...” (Dan. İBK, T.16.02.1989, E.1988/1, K.1989/1); Kararlar, ÇAVUŞ, s.89-90, dn.308'dan alınmıştır.

<sup>664</sup> Süheyl DONAY, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Birinci Bası, İstanbul: Beta Yayınevi, Haziran 2008, s.118.

incelemesi sırasında bu suçların işlendiğine ilişkin emareler bulunursa ya da bu yönde bir ihbar söz konusu olursa inceleme, aramalı incelemeye de dönüşebilir. Bu durumda incelemenin sonuçları tarh ve ceza kesme işlemleri bakımından ayrı (vergi inceleme raporu), vergi suçları bakımından ayrı (vergi suçu raporu) olacaktır.

VUK m.359’da düzenlenen ve sonuçlarına hapis cezası bağlanan suçlara ve bunun araştırılma ve tespit usulüne bakıldığında, konunun karmaşıklaştığı görülmektedir. Bu yüzden, bu durumlardaki inceleme faaliyetinin adli kolluk faaliyeti ile ilişkisini kurmadan önce bu suçların araştırılması ve tespitine ilişkin birtakım ön irdelemelerde bulunmakta fayda vardır.

VUK m. 359’da sayılan birtakım fiilerin dar anlamda suç teşkil ettiğini ve sonuçlarına hapis cezası bağlandığını yukarıda belirtmiştik. İlgili maddede bu suçlar üç grup halinde sayılmıştır. Söz konusu suçların cezalandırılmasına ilişkin usul ise m.367’de düzenlenmiştir. Buna göre, yaptıkları inceleme sırasında VUK m.359’daki suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığı’na bildirilmesi gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki söz konusu incelemeler vergi idaresine yapılan bir ihbar neticesinde de başlatılabilir. Ayrıca Cumhuriyet Başsavcılığı’na, inceleme elemanları ya da birimleri tarafından yapılacak bildirim de “ihbâr” niteliğinde bir bildirimdir<sup>665</sup>.

Yine VUK m.367’ye göre, m.359’daki suçların işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet Başsavcılığı, hemen, ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep edebilmektedir. Cumhuriyet Başsavcılığı’nın suçların işlendiğine dair bilgi edinmesi ihbâr, şikâyet, suç duyurusu ya da daha başka yollardan da olabilir. Bu durumda kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığı’na bildirilmesine kadar ertelenecektir.

---

<sup>665</sup> Turgut CANDAN, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın Nu.: 95, Mayıs 2010, s.406.

Kanun'a göre, yapılan inceleme sırasında/sonucunda tespit edilen kaçakçılık ve/veya kaçakçılığa iştirak suçlarının Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesi zorunludur. Ancak burada söz konusu suçların "tespitinin" içeriği ve ne anlama geldiği biraz tartışmalıdır. Kanun'a ve İdare'ye göre söz konusu "tespit", suçların işlendiğinin tespiti. Ayrıca vergi inceleme elemanı yaptığı inceleme sırasında, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek ve isteyerek kullanılıp kullanılmadığını değerlendirecek ve ilgilinin bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varırsa bildirecektir<sup>666</sup>. Bu görüşe karşın CANDAN, bir Yargıtay kararından hareketle<sup>667</sup>, "buradaki durumun suçun manevi unsuruyla ilgili olduğunu, suçun manevi unsurunun oluşup oluşmadığını ancak ceza mahkemesinin değerlendirebileceğini; dolayısıyla bu konuda inceleme elemanının bir takdir yetkisinin olmadığını; inceleme elemanlarının söz konusu suçların varlığını suçun maddi unsuru olan eylemlerin varlığına bakarak belirlemek ve tespit ettikleri eylemleri bildirmek zorunda olduklarını<sup>668</sup>" ifade etmiştir. Biz, bu konuda CANDAN'ın görüşüne katılmaktayız.

Öte yandan DONAY'a göre ise söz konusu suçların tespiti, vergi araştırması evresinde henüz, incelemeye tâbi tutulan kişinin suç işlediği şüphesi başlamadığı için; bu evrede, hakkında bir araştırma yapılan kişi, henüz suç şüphesi altında bulunan bir kişi değildir ve burada sadece böyle bir şüphenin varolup olmadığının tespiti yapılmaktadır. Zira inceleme elemanı tarafından yürütülen bu evre bir nev'i 'ön soruşturma' evresi olduğundan ve soruşturma evresi de yetkili mercilerce (savcılık makamı) suç şüphesinin öğrenildiği anda başladığından, ilgili savcı gelen inceleme sonucuna göre kamu davası açmaya karar verecektir<sup>669</sup>.

Bize göre de Kanun'daki "...suçların işlendiğini tespit eden..." ifadesi ceza mahkemesinin suçun işlendiğine karar vermesiyle karıştırılabilecek mahiyette olduğundan, doğru bir ifade olmayıp; buradaki inceleme (araştırma), suç şüphesinin araştırılmasına yöneliktir ve şüphenin varolup olmadığına dair bir tespittir.

---

<sup>666</sup> Bkz. VUK m.367 ve 306 ve 400 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

<sup>667</sup> YARGITAY CGK'nın 16.12.2001 tarih ve 11-212/219 sayılı kararı. (Nuri OK ve Ahmet GÜNDEL'in **Vergi Kaçakçılığı Suçları** adlı kitabından alıntı. Ankara: Seçkin Yayınları, 2002, s.248.)

<sup>668</sup> CANDAN, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.404.

<sup>669</sup> DONAY, s.117.

Bu açıklama ve irdellemelerden sonra “suçların tespiti” kapsamındaki inceleme faaliyetinin adlî kolluk faaliyetiyle ilişkisini kurmaya geçebiliriz. Ancak burada öncelikle vergi inceleme elemanlarının adlî kolluk görevlisi olup olmadığının yanıtını arayacağız.

Başta da belirttiğimiz gibi adlî kolluk faaliyeti, idari kollukta olduğu gibi, İdare içinde yer alan makam ve ajanlar tarafından yerine getirilen, belirli bir suç ile ilgili olarak yürütülen ve suçun işlenmesinden sonra, failer hakkında bir ceza davasının açılmasına imkân vermek amacıyla, faileri teşhis etmek ve yakalamak, delilleri toplamak ve faileri adlî makamlara teslim etmek amacını güden; bu nedenle suç kolluğu da denilen bir faaliyeti kapsamaktadır<sup>670</sup>.

Bir suçun işlenmesinden sonra bu suçun izlerinin araştırılması uzmanlık gerektirdiği için bu nitelikteki uzmanlara adlî kolluk denilmektedir. 5271 sayılı CMK’da adlî kolluk müessesesi görev itibariyle düzenlenmiş; fakat hangi kolluk görevlilerinin adlî kolluk sayılacağı Yönetmeliğe bırakılmıştır. CMK m.164’e göre adlî kolluk, “4.6.1937 tarihli ve 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu’nun 8, 9 ve 12 nci maddeleri, 10.3.1983 tarihli ve 2803 sayılı Jandarma Teşkilat, Görev ve Yetkileri Kanunu’nun 7 nci maddesi, 2.7.1993 tarihli ve 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 8 inci maddesi ve 9.7.1982 tarihli ve 2692 sayılı Sahil Güvenlik Komutanlığı Kanunu’nun 4 üncü maddesinde belirtilen soruşturma işlemlerini yapan güvenlik görevlilerini” ifade etmektedir. Ayrıca “Adli Kolluk Yönetmeliği<sup>671</sup>” m.3’e göre adlî kolluk görevlileri, CMK m.164’te sayılan Kanun, KHK ve bunların yönetmeliklerinde belirtilen soruşturma işlemlerini yapmak üzere, bunların tâbi olduğu atama usulüne göre görevlendirilen amir, komutan, memur ve diğer görevlileri; “Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği<sup>672</sup>” m.4’e göre de jandarma, polis, sahil güvenlik ve gümrük muhafaza görevlilerini ifade etmektedir. Buna göre vergi inceleme elemanlarının bu belirlemenin kapsamı dışında olduğu açıktır. Yani vergi inceleme elemanları bu görevleri itibariyle olsa dahi adlî kolluk görevlileri arasında yer almamaktadır. Ancak yine de idari kollukta

<sup>670</sup> DURAN, s.250.; GÖZLER, s.580.

<sup>671</sup> REGA: 01.06.2005 – 25832.

<sup>672</sup> REGA: 01.06.2005 – 25832.

olduğu gibi, görevlerinin niteliği itibariyle ve bu özel faaliyet çerçevesinde inceleme elemanlarına “vergisel suç kolluğu” da denilebilir<sup>673</sup>.

Konuya adlı kolluk faaliyeti açısından bakıldığında ise durum farklıdır. Öncelikle CMK m.2’ye göre soruşturma, “Kanun’a göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi” ifade etmektedir. VUK m.367’ye göre ise soruşturmanın başlaması için ilgili kişi ya da makamlardan gerekli mütalaanın ve/veya talebin gelmesi gerekmektedir ve kamu davasının açılması da inceleme sonucunun (mütalaanın) başsavcılığa bildirilmesine kadar ertelenmektedir<sup>674</sup>. Dolayısıyla başsavcılığın suç şüphesini öğrenene kadar geçecek inceleme safhası, soruşturma evresinin içinde olmayıp; bu safha, teknik bir ifade olmamakla beraber, “ön soruşturma” olarak adlandırılabilir<sup>675</sup>. İşte bu safhada gündeme gelen, incelemeyi yürüten inceleme elemanının arama yetkisi ve şayet suç şüphesini tespit ederse bunu başsavcılığa ihbar yükümlülüğu veyahut da başsavcılığın talebi üzerine yapılan tespitlerin bildirilmesi yükümlülüğu nedeniyle inceleme faaliyeti, adlı kolluk faaliyeti niteliğinde bir faaliyettir. Zira VUK’un “arama”ya ilişkin düzenlemeleri uyarınca arama, ancak vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesi ve sonucunun rapor ile açıklanmasını amaçlayan bir hukuksal müessesedir ve bu düzenlemelere ek olarak CMK’nın arama ile ilgili hükümleri de uygulanabilmektedir<sup>676</sup>. Ayrıca bu tür suçların söz konusu olduğu durumlarda faaliyetin uzmanlık gerektiren bir faaliyet olması hasebiyle vergi inceleme elemanları arama sürecinde geniş yetkilerle donatılmıştır ve arama sürecinin baş yürütücüsü olarak görev yapmaktadırlar<sup>677</sup>. Öyle ki bu süreçte, VUK m.7’ye dayanarak, çeşitli güvenlik önlemlerinin alınabilmesi için adlı kolluktan da yardım alınabilmektedir.

Vergi suçlarının soruşturulmasına ve kovuşturulmasına hizmet ettiği, hatta bazı durumlarda bu işlemlerin başlatılmasını sağladığı için aramalı vergi incelemesi

---

<sup>673</sup> TAŞDELEN, a.g.m., s.175.

<sup>674</sup> DONAY, s.117.; CANDAN, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.406.

<sup>675</sup> DONAY, s.117.

<sup>676</sup> TAŞDELEN, a.g.m., s.167.

<sup>677</sup> Belirtmek gerekir ki bazı durumlarda eğer vergi kaçakçılığı suçlarını da içine alan kapsamlı bir suç soruşturması söz konusu olursa, aramaya adlı kolluk personeliyle birlikte, yetkili ve görevli vergi inceleme elemanları da katılabilmektedir. Böyle bir durumda inceleme elemanları, aramanın yürütücüsü olmaktan ziyade, uzmanlığına başvuru yardımı olarak mütalâa edilebilir.

faaliyetine bir tür adlî kolluk faaliyeti denilebilir. Ancak altını çizmek gerekir ki bu faaliyet türü özel bir adlî faaliyettir. Soruşturma evresinin öncesine ilişkindir ve vergi inceleme elemanları bu faaliyetlerini yürütürken, adli kolluk gibi, başsavcılıktan (ya da ilgili savcıdan) emir ve talimat almazlar. Çünkü VUK m.367'ye göre başsavcılık, ilgili idari birimden inceleme yapılmasını talep eder. Bu, CMK m.161 ile de uyumludur. Zira CMK m.161'e göre Cumhuriyet Savcısı, doğrudan doğruya veya emrindeki adlî kolluk görevlileri aracılığıyla her türlü araştırmayı yapabildiği gibi; gerçeğe ulaşmak için bütün kamu görevlilerinden her türlü bilgiyi istemeye de yetkilidir.

### **C. HAZIRLIK İŞLEMİ (ÖN İŞLEM) OLARAK VERGİ İNCELEMESİ**

Vergi incelemesi sürecinin, amacına uygun şekilde ilerlemesini engelleyen davranışların yaptırıma bağlanması bir yana bırakılacak olursa; inceleme, asıl olarak vergilendirmeye bağlı maddî ve şeklî ödevlerin sıhhatini hedeflediği için, şayet tespit edilirse, tarhiyat ve/veya yaptırım uygulanmasını gerektiren bir süreci başlatmaktadır. Zira vergi ilişkisinde, olması gereken durumu tespit etme işlevi gören vergi incelemesi sonucunda, raporlar aracılığıyla önerilen tarhiyat ve yaptırımlar, vergi idaresi tarafından bu raporlar dayanak alınarak uygulama alanı bulabilmekte ve hukuki sonuç doğurabilmektedir<sup>678</sup>. Vergi incelemesi süreci İdare lehine bulgularla sonuçlanır ise süreç sonunda yazılacak raporlarla somutlaştırılacak bulgu ve değerlendirmeler, inceleme yapılan nezdinde yürütülecek tarh ve ceza kesme işlemlerine hazırlık işlemleri olarak mütalaa edilmekte ve esas işlemlere hazırlayıcı ön işlemler olarak adlandırılmaktadır<sup>679</sup>. Söz konusu bu hazırlık işlemleri etkilerini ancak tarh ve/veya ceza kesme işlemi olarak adlandırılan nihaî işlemlerle göstermektedir<sup>680</sup>. Ancak bu sürece ve vergi incelemesi sonucunda yazılacak raporlara göre bazı özel durumlar da yok değildir. Aşağıda konuyu biraz daha derinleştirmeye çalışacağız.

Literatüre bakıldığında, inceleme neticesinde düzenlenen ve çeşitli bulgu ve değerlendirmeleri içeren inceleme raporu, tek başına yükümlü nezdinde doğrudan bir hukuki sonuç doğurmadığı, yani kesin ve yürütülmesi zorunlu (lâzımülicra) idari işlem olmadığı için, bu raporun, asıl işleme hazırlık mahiyetinde olan hazırlık işlemi ya da ön

<sup>678</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.57-58.; BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.89.

<sup>679</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.99.

<sup>680</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.58.

işlem olarak nitelendirildiği görülmektedir<sup>681</sup>. Esasında inceleme süreci inceleme sırasında tutulan tutanaklar ve inceleme sonunda ortaya çıkan inceleme raporu ile belgelendirilmektedir. Bu yüzden söz konusu tutanakların ve özellikle inceleme raporunun varlığı, ileride yükümlüler hakkında sonuç doğuracak işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti için hayati önemdedir. Böyle olmakla birlikte vergi inceleme raporları, esas olarak, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler arasında kabul edilmemekte; ancak tarh ve ceza kesme işlemlerinin yapılabilmesi için varlığı mutlaka aranan belgeler olarak değerlendirilmektedir. İnceleme raporu ile belgelenen inceleme süreci, tarh ve ceza kesme işlemlerine dayanak alınan ve bu işlemlerin hazırlayıcı işlemi olmakla birlikte; inceleme raporu ile hukuk alemine çıkan vergi incelemesi de kendi içinde bir idari işlem olarak kabul edilmektedir. Zira incelemenin başlamasından bitmesine kadar, nezdinde inceleme yapılanların hakları muhtel olabilmekte ya da menfaatleri etkilenebilmektedir. Bu yüzden bir hazırlık işlemi olan inceleme işlemi de idari işlemlerin unsurlarını haizdir ve bu unsurlar yönünden, işlemin sakatlanma olasılığı bulunmaktadır. Ancak bu unsurlara ilişkin sakatlıklar, esas olarak, idari prosedürün tamamlanmasından ve nihaî idari işlemin tesisinden sonra, bu işlemle birlikte iptal davasına konu edilebilmektedir. Biz bu noktadan itibaren vergi incelemesini ve inceleme raporunu, asıl işleme dayanak ve onun hazırlık işlemi olması bakımından ve bir idari işlem (ön işlem) olarak; idari işlem teorisi çerçevesinde irdelemek istiyoruz.

Bilindiği gibi vergilendirmede normal tarh yöntemi beyana dayalı tarh yöntemidir. Bu yöntemde yükümlü, vergiye tabi matrahını kendisi hesaplamakta ve vergi idaresine beyan etmektedir. Vergi idaresi de bu beyan üzerine vergiyi tarh etmekte ve bir tahakkuk fişiyle bunu yükümlüye bildirmektedir. Bu durumda tarh ile tahakkuk birlikte ve aynı anda gerçekleşmektedir. Ancak olağan yöntem bu olmakla birlikte, belli durumlarda matrahın idarece saptandığı yöntemler de sistemin içinde mevcuttur. Re'sen, ikmâlen veya verginin idarece tarhı gibi tarh yöntemlerinde matrahın idare tarafından saptanması söz konusudur. Ancak bu durumlarda matrahın saptanabilmesi için birtakım ön çalışmalara, ön hazırlıklara ve ön işlemlere gerek duyulmaktadır. Biz

---

<sup>681</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.99.; KARAKOÇ, s.299.; BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.89.; CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.169-170.

burada çalışma konumuz itibariyle, bu olağandışı tarh yöntemlerini ve bunlara ilişkin hazırlık çalışmalarını dikkate alacağız.

Vergi alınmasında aslî idari işlem tarh işlemi olmakla birlikte; tarh işleminin ilgililer nezdinde sonuç doğurabilmesi için, tarh işleminin gerekçelendirilmesi gerekmektedir<sup>682</sup>. İşte vergi incelemesi faaliyeti de vergi idaresinin vergi kayıp ve kaçığına yönelik araştırma eylem ve işlemlerinden oluşan bir faaliyettir. İnceleme sürecinde, varsa, vergi idaresinin bilgisinden kaçmış vergi doğurucu olaylar veya matrah farkları ve bunlara ilişkin faiz, zam ve cezalar tespit edilecek, bunlara ilişkin matrahlar takdir edilecek ya da takdir komisyonunun takdirine sevk edilecek ve sonucunda, vergi idaresi de bilgilendirilerek, ödenmesi gereken vergilerin ödenmesi sağlanacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki inceleme sonucunda, iade ve düzeltme gibi işlemler de söz konusu olabilmektedir. Ancak yukarıda da belirttiğimiz gibi bütün bu eylem ve işlemler hukuka uygun şekilde gerçekleştirilmek zorundadır. İdari bir işlem olarak nitelendirilen tarh işlemi bu bağlamda idare hukuku alanına dâhildir ve idari işlem kuramı çerçevesinde incelenmelidir.

Tek-yanlı idari işlemler kategorisi içinde, bireysel idari işlemlerden (idari kararlardan) olan tarh işlemi, İdare'nin ilgilisi hakkında hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olarak hukuk alemine çıkmaktadır. Ancak tarh işleminin hukuk alemine çıkması ve ilgilisi hakkında sonuç doğurması için, beyana dayalı tarh yönteminden ayrı olarak, matrahın idare tarafından saptanması gerekmektedir<sup>683</sup>. Bu ise belli hazırlıkları gerektirmektedir. Zira idari kararlar, biri “hazırlık aşaması” diğeri de “karar aşaması” olmak üzere iki aşamada alınmaktadır<sup>684</sup>. İşte tarh işleminin yapılabilmesi için idarenin hazırlık çalışması yapması, bu kuralın bir gereğidir. Öte yandan nitelik itibariyle bakıldığında tarh işleminin, gerek organik gerekse maddî anlamda bir idari işlem olduğu görülmektedir ve bu yüzden idari işlem teorisinde tanımı yapılan tek-yanlı idari işlemler hakkında söylenebilecek olanların tümü, tarh işlemi için de geçerlidir. Kesinliği bakımından aslî, borçlandırıcı (yükümlendirici), kişisel (sübjektif) bir idari işlem olan tarh işlemi; VUK m.20'deki tanımdan da çıkarılabileceği

---

<sup>682</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.99.

<sup>683</sup> Burada “takdir komisyonları”nın özel durumunu, İdare'ye dâhil olup olmadığını saklı tutuyoruz.

<sup>684</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, 26. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, Eylül 2007, s.159.



üzere kurucu (inşâî) değil açıklayıcı, belirtici, tespit edici bir idari işlemdir<sup>685</sup>. Çünkü kurucu olay vergiyi doğuran olaydır. İşte bu nedenlerden dolayı, re'sen, ikmâlen tarh gibi vergi matrahının idare (veya takdir komisyonu) tarafından tespit edildiği durumlarda vergi incelemesi gibi hazırlık işlemleri tarh işleminin bu tespit edici, açıklayıcı yönünü ortaya çıkarmaktadır.

İdari işlem teorisi içinde “hazırlık işlemi”, bir idari kararın alınmasından (idari işlemin yapılmasından) önce yapılması gereken belli hazırlıkları veya belli mercîlerden alınması zorunlu olan görüşleri ifade etmektedir<sup>686</sup>. Hazırlayıcı işlemler de denilen bu işlemler, idari kararların alınmasından önce yapılan tavsiye, teklif ve temenni, verilen mütalaa ve rapor gibi yetkili makamı yöneltici ve aydınlatıcı belgelerdir<sup>687</sup>. Literatürde bu nitelikteki hazırlık işlemlerine “hazırlık çalışması”, “ön işlem”, “öneri işlemleri”, “danışma işlemleri”, “yardımcı işlemler” de denilmektedir<sup>688</sup>. Hazırlık işleminin temel özelliği, ardından asıl işlemin yani sonuç doğurucu işlemin gelmesidir<sup>689</sup>. Bu temelde bakıldığında vergi incelemesi süreci ve sürecin sonunda ortaya çıkan ve süreci somutlaştıran vergi inceleme raporu, ön işlem niteliğinde bir işlem olarak tarh işleminin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Bu noktada vergi hukuku ve tarh işlemi özelinde, ön işlemler bakımından ince bir çözümlenmeye ihtiyaç vardır. Zira her ne kadar idari işlem teorisinde ön işlemler, esas itibariyle usulî güvence niteliği taşıyan ve idari kararı oluşturan asıl iradenin parçası olmayan işlemler olsa da ve bu anlamda karar almaya yetkili makamı bağlamayan işlemler olarak izah edilse de<sup>690</sup>; tarh işleminin tesis edilebilmesi için bazı ön işlemlerin yapılması gerekmektedir. Ayrıca bu gereklilik, söz konusu ön işlemlerin tarh işleminin şekil unsurunu oluşturması bakımından da mevcuttur. Zira şekil, idari işlem ve kararlarda iki anlama gelmektedir: Birincisi, idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımalarının maddi biçimi; ikincisi de idari işlemin yapılmasında izlenen usuldür. Belli başlı şekil kuralları içinde mütalâa

---

<sup>685</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.10-11.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.90-91.; KANETİ, s.96.

<sup>686</sup> GÜNDAY, s.133.; BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.89, 8 numaralı dipnotu.

<sup>687</sup> DURAN, s.398-399.

<sup>688</sup> GÖZLER, s.297.; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.370.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.99.; GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s.159 ve 221. (Biz burada “ön işlem” tabirini kullanmayı tercih ediyoruz.)

<sup>689</sup> AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.370.

<sup>690</sup> DURAN, s.399.; GÖZLER, s.297.

edilen hazırlık işlemlerinde de idari işlem ve kararların alınmasından önce belli hazırlıkların yapılmış veya belli mercilerin görüşlerinin alınmış olması öngörülmüş olabilir. Aksi durumda, idari işlem ve kararların hukuka aykırılığı sonucu doğabilmektedir<sup>691</sup>. VUK'a bakıldığında (m.34 ve m.35 ve m.366), ikmâlen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerin ve/veya kesilen cezaların ilgiliye bildirilmesi için kullanılan belgeye “(vergi-ceza) ihbarname(si)” denildiği görülmektedir. Bu, idari işlemin dış dünyaya yansımalarının maddî biçimi anlamında şekil unsurunu oluşturmaktadır ve hem ihbarnamede öngörülen şekil unsurlarına hem de bunun tebliğine ilişkin usule ve şekle uyulmaması idari işlemi sakatlamaktadır<sup>692</sup>. Öte yandan tarh işleminin tesisinden önce vergi idaresi tarafından izlenmesi gereken usûl kuralları da VUK'ta belirtilmiştir. Buna göre vergi idaresi tarh işlemi tesis etme yetkisini kullanmadan önce, bu usûl kurallarına uygun işlem yapmak, örneğin vergi incelemesi yaptırmak, matrah takdir ettirmek veya vergi mükellefinden açıklama istemek zorundadır<sup>693</sup>. Bu da idari işlemin yapılmasında izlenen usûl/yol anlamında şekil unsurunu ifade etmektedir. Gerçekten de VUK'a bakıldığında re'sen, ikmâlen ya da verginin idarece tarhı durumlarında, hem belli koşulların oluşması gerektiği hem de ilgiliye ihbarname yollanmadan önce birtakım ön işlemlerin yapılmasının zorunlu olduğu görülmektedir. Örneğin inceleme sonucuna göre re'sen vergi tarhı yapılabilmesi için rapor düzenlenmesi gerektiğini, VUK m.30/1 ve m.35/son'dan çıkarmak mümkündür. Nitekim m.30/1'de, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilmiş sayılacağına; m.35/son'da ise inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği hususu hüküm altına alınmıştır<sup>694</sup>.

Re'sen tarh, ikmâlen tarh ya da verginin idarece tarh edilmesi durumlarında vergi idaresinin nasıl hareket edeceği VUK'un ilgili maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre matrah veya matrah farkı, bazı durumlarda vergi inceleme raporu, bazı durumlarda

<sup>691</sup> GÜNDAY, s.132-133.; Mukbil ÖZYÖRÜK, **İdare Hukuku Ders Notları**, Ankara, 1977, s.81.

<sup>692</sup> İhbarnamenin tarh işleminin şekil unsurunu mu oluşturduğu; yoksa yalnızca bir tebliğ aracı mı olduğuna ilişkin tartışma için bkz. CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.20-22.

<sup>693</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.19. (Ayrıca bkz. 15 numaralı dipnotu: Re'sen vergi tarhının bir takdir kararına veya inceleme raporuna dayanılarak yapılabileceği; sadece yoklama fişi, takdir kararı veya inceleme raporu olmadığından, bu fişe dayanılarak re'sen vergi tarh olunamayacağı hk. (Dan. 3.D., 17.12.1986, E.1986/530, K.1986/2599))

<sup>694</sup> KARAKOÇ, s.299.

takdir komisyonu kararı, bazı durumlarda inceleme süreci sonunda takdir komisyonuna sevk ve komisyonun aldığı karar, bazı durumlarda da vergi idaresi işlemi üzerine belirlenecektir<sup>695</sup>. Görülüyor ki hepsinde de tarh işleminin tesisinden önce uyulması gereken usûl kuralları bulunmaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi idaresi bir bütün olsa da kendi yapılanması içinde çeşitli işlemler çeşitli birimlerin yetki ve görev alanına girmektedir. Belli durumlarda tarh ve/veya ceza kesme işlemiyle sonuçlanacak süreç vergi dairesinin sonradan bilgilendirildiği şekilde (VUK m.140/2) başlayabilmektedir. Örneğin kendi görev tanımı itibariyle vergi incelemeleri yapan VDK, yıllık iş planlarına, ihbarlara, şikâyetlere veya alınan kararlara göre yetkili elemanları aracılığıyla inceleme faaliyetlerini yürütmektedir. İncelemeler sonucunda nezdinde inceleme yapılanlar hakkında tarh ve/veya ceza kesme işlemi yapılması söz konusu olursa bu durum, inceleme raporuyla, bağlı olunan grup başkanlığı aracılığıyla ilgili vergi dairesine bildirilmektedir. VUK m.4'e göre vergi dairesi, "*mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden*" daire olduğu için tarh kararı alma yetkisi de ilgili vergi dairesinin uhdesindedir. Bu noktada kendisine bağlı mükellefler hakkında başlatılan ve yürütülen incelemeler neticesinde hazırlanan ve tarh ve/veya ceza kesme önerisi içeren inceleme raporları üzerine vergi dairesinin nasıl hareket edeceği sorusu gündeme gelebilir. Bu konuda birbiriyle çelişen değil ama; bize göre birbirini tamamlayan iki görüş bulunmaktadır. Öncelikle vergi dairesi, kendisine bağlı bulunmayan inceleme birim ve elemanları tarafından başlatılan inceleme süreci üzerine, kendisini bilgilendiren ve idari işlem yapması konusunda yönlendiren inceleme raporunu işleme koymakla görevlidir<sup>696</sup>. Bu, her ne kadar idarenin iç işlemi olsa da vergi idaresinin görev bölüşümü gereği inceleme biriminin ya da inceleme elemanlarının vergi dairesine bağlı olup olmaması bir şeyi değiştirmemektedir. Zira VDK Yönetmeliği m.9'a göre, grup başkanlıkları ve vergi dairesi başkanlıkları çalışmalarını eşgüdüm ve işbirliği içinde yürütmekle görevlendirilmişlerdir. Ayrıca Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği m.6'ya göre vergi dairesi başkanlıkları, vergi inceleme elemanlarından gelen takdir işlemlerini yapmakla görevlidirler. Bu durum, idari işlem

---

<sup>695</sup> KANETİ, s.106-108.

<sup>696</sup> KANETİ, s.107.; KARAKOÇ, s.300.

tesisine yetkili tek makamın vergi dairesi olduğu ve inceleme raporunun da idareyi bilgilendiren ve yönlendiren bir hazırlık işlemi (ön işlem) olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Ancak diğer bir görüşe göre, yetkili vergi dairesi, inceleme raporunda önerilen idari işlemleri yapmak ya da aynen önerildiği şekilde yapmak zorunda değildir. Zira vergi dairesi yetkilisi eğer inceleme raporunda hukuka aykırılık olduğuna ya da yeterli inceleme yapılmadığına inanıyorsa, raporu hazırlayan inceleme elemanının bağlı olduğu birime, iç hiyerarşik yapı içerisinde yapacağı bir başvuru ile raporun tekrar değerlendirilmesi, geçersiz kabul edilmesi ya da yeniden inceleme yapılmasını sağlayabilir<sup>697</sup>. Yoksa bu yetki raporun keyfi olarak işleme konulmamasını değil; raporun hukuka aykırılığı ya da yetersizliği nedeniyle işleme konulmamasını içeren bir yetkidir. Aksi halde hukuka uygun olmayan incelemeler neticesinde hazırlanan raporların dahi işleme konulması zorunluluğunu ortaya çıkarır ki bu, idare hukukunun genel ilke ve esaslarına aykırılık teşkil eder. Çünkü yetkili vergi dairesi ancak, bağlı bulunduğu üst makamlardan gelen emir ve talimatları yerine getirmek zorundadır ve inceleme elemanı ya da bağlı olduğu grup başkanlığı vergi dairesi başkanlığının üst mercii değildir<sup>698</sup>. Bize göre yürürlükteki mevzuat bunları ast-üst ilişkisi içinde değil eşgüdüm ve işbirliği içinde çalışmaya yönlendirdiği için; VUK m.30/1, m.35/son ve m.366/son hükümleri gereği vergi dairesinin kendisine gelen inceleme raporlarını işleme koymamak gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak bu yetki, gelen her raporu otomatik olarak işleme koymayı da içermemektedir. Zira yukarıda da belirtildiği gibi gelen raporlarda bir eksiklik ya da hukuka aykırılık tespit edilirse, söz konusu raporları tekrar incelenmek üzere, ilgili birime iade edip; incelemenin hukuka uygun yapılmasını sağlayabilir.

Bütün bunlar bize, tarh, ceza kesme, düzeltme ya da iade işlemleri olsun İdare'yi idari işlem tesis etmeye yönelten, nihaî işlemin oluşmasına hazırlayan işlemlerin, yani hazırlık işlemlerinin “aşamalı idari işlemler” çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir. Nitekim vergi incelemesinin başlangıcı, yürütülmesi ve sonuçları ile bunlar üzerine tesis edilen nihaî işlemler birlikte düşünüldüğünde, tek bir irade açıklaması ile oluşan işlemler (basit ya da tek iradeli

<sup>697</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.106.

<sup>698</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.106.

işlemler) dışında, aşamalı olarak biraraya gelmek suretiyle nihaî işlemi oluşturan birden fazla irade açıklaması ve usuli muamele gerektiren işlemler söz konusudur<sup>699</sup>.

İdari işlemin birbirini izleyen birçok safhadan oluşan gerçek bir işlem dizisiyle ortaya çıkacağı kabulünden hareketle, bu işlem dizisinin oluşturduğu süreç, bir yandan kamu yararı (ya da kamu düzeninin tesisi) amacını gerçekleştirmek için objektif bir idare politikası ve perspektifi içinde seçim imkânının kullanılması, diğer yandan da ön inceleme ve araştırma olgularını içermektedir ki böyle bir süreçten geçen birçok işlem de bu olgulardan yola çıkılarak oluşturulmaktadır. Bu işleyiş sürecinde, idari işlemlerin hazırlanması ve icrası sırasındaki tüm aşamalar, sürekli olarak (nihaî) idari işlemi takip eden birer “gölge” gibidir ve böyle bir süreç de olgun ve ideal bir kararın ortaya çıkmasının garantisi olmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki nihaî işlemin ortaya çıkması sürecindeki, çeşitli safhalarda gerçekleştirilen işlemler de aslında hukuki birer işlem olarak da değer taşımaktadır. Dolayısıyla bu işlemlerin her birine egemen olan hukuki rejim de çeşitli farklılıklar göstermekte; bunların hukuki analizleri de birbirlerinden ayrılmaktadır<sup>700</sup>.

Hazırlık işlemleri ve ön işlemler yönünden, hazırlık aşamaları ve tamamlanma kronolojileri ne şekilde oluşursa oluşsun, idari karar alma sürecinin tamamlanması gerekmektedir. Bu noktada, nihaî işlemin bu belirgin hukuki yapısı ve niteliğine karşın; kendisini oluşturan prosedural işlemler bakımından aynı gözleme varabilmek pek mümkün değildir. Zira bu tür işlemler, çoğunlukla, hukuksal düzende bir etki yaratmaya yönelik olmadıklarından, varolan hukuksal durumlara da herhangi bir katkıda bulunmamaktadırlar. Bu nedenle nihaî işlem oluşturulmadığı takdirde, prensip olarak, hukuk düzenine hiç girmemiş kabul edilmektedirler. Buna karşılık, prosedural nitelikte bulunmakla birlikte, nihaî işlemde bağımsız ve ayrı olarak hukuksal değer taşıyabilen ve yapıldığı anda birtakım hukuki sonuçlar doğurabilen işlemler ise farklı hukuki rejimlere tabi olabilmektedirler ki; “zincir işlem kuramı” ve “ayrılabilir işlem kuramı”

---

<sup>699</sup> Murat SEZGİNER, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı (Ayrılabilir İşlem Kuramı)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.55.; ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.58.

<sup>700</sup> Celal ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği (İdari İşlemin Kimliği)**, Ankara: Danıştay Yayınları, Yayın Nu.: 51, 1990, s.121.; ERDEM, s.58-59.

da bu bakımdan önem taşımaktadır<sup>701</sup>.

Yirminci yüzyılın başlarında ortaya atılmış bulunan ‘zincir işlemler kuramı’ ve yine, ilerleyen yıllarda ortaya çıkan ve zincir işlemler kuramına yeni bir boyut kazandıran ‘ayrılabilir işlemler kuramı’, idari prosedür içinde yeralan işlemlerin hukuki niteliğine ışık tutmak bakımından önemli işlevler üstlenmiştir<sup>702</sup>. Biz de burada bir hazırlık çalışması ve bir ön işlem olarak vergi incelemesini ve süreç sonunda ortaya çıkan inceleme raporunu, nihaî işlem olan tarh işlemiyle ilişkisi çerçevesinde ve zincir işlemler kuramı ve ayrılabilir işlemler kuramı bağlamında irdelemeye çalışacağız.

İdari faaliyetlerin büyük bir kısmını belirli bir idari işlemin ortaya konulabilmesi amacıyla gerçekleştirilen prosedür işlemler oluşturmaktadır. Zincir işlemler adı altında ele alınan bu tür işlemler, nihaî kararın ortaya çıkarılabilmesi için zorunlu olarak öngörülen bir zincirin parçaları niteliğindeki her türlü inceleme, araştırma ve hazırlık işlemleri olarak tanımlanmaktadır. Zincir içinde yeralan halka işlemler de kendilerine göre bir icrai nitelik taşımakta olup; belirli bir zaman dilimi içinde, söz konusu idari sürecin ilerlemesini sağlamaktadırlar. Ayrıca bu halka işlemler kendilerinden sonra gelen halka işlemler bakımından ise, sadece, hukuki bir dayanak oluşturmaktadır. İdari süreç ise amaçlanan nihaî kararın ortaya çıkmasıyla sona ermektedir<sup>703</sup>.

Zincir işlemleri, belirli ve nihaî bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir işlem olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanımdan hareketle zincir işlemlerin iki özelliği ön plana çıkmaktadır. Birincisi, nihaî işlemin ortaya çıkabilmesi için zinciri oluşturan halkaların belirli bir süreklilik ve devamlılık içinde birbirlerini izleme gereğidir. İkinci özellik ise halka işlemlerin düzenleyici nitelikte olmayan bir dizi işlemde meydana gelmesi ve bunların arasında gerçek anlamda bir hukuki bağ bulunmasıdır. Bu hukuki bağdır ki halkaları oluşturan işlemlerin birbirleri ile veya nihaî işlemle olan bağlarının hem doğrudan hem de zorunlu nitelikte olmasını gerektirmektedir<sup>704</sup>. Bu süreçte, amaçlanan nihaî işleme ayrı bir değer atfedilmiş; nihaî

---

<sup>701</sup> ERKUT, s.121.; ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.59.

<sup>702</sup> ERKUT, s.121-122.

<sup>703</sup> ERKUT, s.122.

<sup>704</sup> ERKUT, s.122.; SEZGİNER, s.56.

işlemin tesisi, işlemi yapacak olan makamın birden fazla işleminin veya bu makam dışındaki diğer makamların işlemlerinin bu sürece katılmasına bağlanmıştır. Buradaki halka işlemler, nihaî işlemin aşamaları durumunda olup; işlemin hazırlanması, oluşumu ve dış dünyaya yansımından önceki usuli muameleler olarak da değerlendirilmektedir<sup>705</sup>.

Zincir işlemler kuramında, öngörülen halka işlemler arasındaki hukuki bağıllığın niteliği, bunların “seri işlemler”den ayrılığını belirlemektedir. Zira seri işlemlerde birbirinden tamamen bağımsız bir işlemler dizisi söz konusudur ve her bir aşamada gerçekleştirilen işlem, diğerlerinden farklı bir hukuksal statüye sahiptir. Ayrıca bunlar, bir zorunluluk sonucunda öngörülmedikleri gibi; aralarındaki hukuki bağ da sadece bir sebep-sonuç ilişkisinin varlığına dayanmaktadır. Buna karşılık, zincir işlemlerdeki hukuki bağıllığın doğrudanlığı ve zorunluluğu, halka işlemlerin zincirden koparılmaksızın başlıbaşına bir hukuki varlık oluşturamayacakları ve dolayısıyla iptal davasına konu edilemeyecekleri hususlarını da ortaya koymaktadır<sup>706</sup>.

Bu temeller üzerine biçimlendirilen zincir işlemler kuramında, birbirine böylesine katı bir hukuki bağ ile bağlı bulunan halka işlemlerin bütünlük arzemesi, halka işlemlerin gerçekleştirilme amacının nihaî işlemi yaratmaktan ibaret olduğu, halka işlemler hakkında bağımsız bir iptal davası açılmayacağı, bu konuda ortaya atılan hukuka aykırılık iddialarının ise ancak, nihaî işleme karşı açılacak iptal davası ile birlikte ileri sürülebileceği ilkeleri benimsemiştir<sup>707</sup>. Çünkü bir işlemin hazırlanışında, işlemin muhatabı olan kişiye yapılan önceden bildirim, dinlenilme, keşif, bir başka makamın görüş ya da önerilerinin alınması gibi işlemler kanun tarafından öngörüldüğünde, ortada gerçek anlamda bir dava konusu olabilecek kararlar değil; basit şekiller ve işlemin unsurları bulunmaktadır. Bu sebeple de iptal davası ancak final işleme karşı açılabilir. Usulî işlemde yapılmış olan hukuka aykırılıklar da bir şekil bozukluğu olarak değerlendirilir ve final işleme karşı açılmış bulunan iptal davasıyla birlikte ele alınır<sup>708</sup>.

---

<sup>705</sup> SEZGİNER, s.57.

<sup>706</sup> ERKUT, s.123.

<sup>707</sup> ERKUT, s.123.

<sup>708</sup> SEZGİNER, s.69.

Buna mukabil, bir işlemi oluşturmak üzere biraraya gelmiş bulunan çok sayıdaki işlemin bir bütünlük içinde ele alınması, onların nihaî işlemin bir parçası, unsuru olarak görülmesi de eleştirilmiştir. Her bir işlemi tek tek ele almak, onları hukuki yapıları, etkileri bakımından bir ayırıma tabi tutmak gerektiği ifade edilmiş ve ortaya çıkan sorunları çözmek için de “ayrılabilir işlemler kuramı” geliştirilmiştir<sup>709</sup>. Özellikle, zincirin parçası durumundaki halka işlemler ile nihaî işlem arasındaki hukuki bağın zayıf ve çözülebilir nitelikte olması halinde, bu işlemlerin zincirden koparılarak, bağımsız olarak iptal davasına konu edilebileceği ilkesini getiren ‘ayrılabilir işlemler kuramı’, bu bakımdan zincir işlemler kuramına yeni bir boyut kazandırmıştır. Halka işlemlerden kendi başlarına ve nihaî işlemde ayrı bir nitelikleri ve etkileri bulunanların, idari prosedürden çözülebilir ve ayrılabilir nitelikte olmaları, bu kuramın hayata geçmesi için bir çıkış noktası olarak kabul edilmektedir<sup>710</sup>. Birçok hukuki işlem kategorisi bakımından uygulanabilir özellikteki ‘ayrılabilir işlemler kuramı’ sayesinde, hazırlık işlemlerinin de iptal davasına konu edilebilmesi olanağı doğmuştur. Zira buna göre, hazırlık süreci içindeki bir işlem, daha o aşamada genel hukuksal durumlarda bir değişiklik yaratabiliyorsa, sürecin tamamlanması ve nihaî işlemin oluşması beklenmeksizin, bu işlem hakkında iptal davası açmak mümkün hale gelmiştir<sup>711</sup>.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, vergi dairesinin tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemleriyle (bunlara iade ve düzeltme işlemlerini de ekleyebiliriz); bu işlemlerin dayanağını teşkil eden vergi incelemeleri (vergi inceleme raporları) arasındaki bağın aşamalı şekilde oluştuğu ve bu tip işlemlerin de zincir işlem kuramına uyduğunu tespit etmek mümkündür. Zira vergi incelemesine dayalı tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemleri, vergi inceleme raporu olmaksızın hukuken dayanaktan yoksun bulunacağı için, sürecin başlamasından bitişine kadar birbirini takip eden aşamalar ve ön işlem kimliğindeki inceleme raporu; en sonda da nihaî işlem olmak üzere, bir zincir işlem niteliği söz konusudur<sup>712</sup>. Vergi incelemesinin mevzuunun, işe başlamadan önce nezdinde inceleme yapılana açıkça izah edilmesi; vergi incelemesine başlanıldığının bir tutanağa bağlanarak bir örneğinin nezdinde inceleme yapılana, bir örneğinin bağlı

---

<sup>709</sup> SEZGİNER, s.58.

<sup>710</sup> ERKUT, s.124.

<sup>711</sup> ERKUT, s.140.

<sup>712</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.60-61.



bulunduğu birime bir örneğinin de ilgili vergi dairesine verilmesi/gönderilmesi; inceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılana verilmesi; incelemenin kapsamına göre süresi içinde bitirilmesi, süresi içinde bitirilemiyorsa ek süre istemenin gerekçesinin bildirilmesi; vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan ve vergi dairesine tevdi edilmeden önce rapor değerlendirme komisyonlarının onayından geçmesi (ayrıca bazı durumlarda özgelilerin değerlendirilmeleri için kurulan komisyonlar da bir aşama olarak devreye girebilir); tarhiyat öncesi uzlaşma talebini dikkate almak ya da bazı durumlarda uzlaşmaya davet etmek; inceleme sırasında diğer idari makamlardan görüş sorulması, hepsi birer aşama olarak, inceleme raporlarının, yani ön işlemin oluşumunda ve bu da nihai işlemin oluşmasındaki aşamalardır.

Vergi incelemesinin (sürecin sonuçlandığı ve somutlaştığı inceleme raporunun) de kendi başına bir idari işlem niteliğinde olduğunu yukarıda belirtmiştik. Bu nedenle de vergi incelemesi (raporu) faaliyeti (işlemi), hem idari işlemin unsurlarını haiz; hem de tasniflenebilir bir işlemdir. VUK'taki incelemeye ilişkin hükümler ve bu hükümlere dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerdeki düzenlemeler mucibince inceleme, incelemeye yetkili kişiler tarafından<sup>713</sup>, kamu yararı (ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak yoluyla kamu düzenini korumak) amacıyla, belirli usullere ve şekil kurallarına uyularak, sınırları belli konularda (tam ya da sınırlı inceleme) ve belirli hukuki ve maddî sebeplere (kanun; ihbar, şikâyet, risk analizi sonucu oluşturulan yıllık plan gibi inceleme sebebi) dayanılarak yürütülen bir faaliyettir.

Ayrıca vergi incelemesi, icrai olup olmama açısından “hazırlayıcı”; maddi açıdan belirli bir yükümlü nezdinde yürütüldüğü ve tamamlandığı için “birel (sübjektif)”; içerik bakımından “inşai (kurucu) değil tespit edici (belirleyici)”; muhatabı üzerindeki etkisine göre ve usulünce nihaî işleme bağlandığı takdirde “yükümlendirici” ve açıklanan iradenin şekline göre de “sarih (açık)” bir idari işlem kimliğindedir.

Ayrıca inceleme raporu, bir anlamda, nihaî idari işlemin gerekçesini de teşkil etmektedir. Zira “sebeup” unsurundan farklı olarak, idari işlemin gerekçesi, işlem

---

<sup>713</sup> “...yetkisiz vergi denetmenince düzenlenen rapora dayanılarak re’sen vergi tarhedilemeyeceği...” hk. Dan. 9. D., 17.06.1997 tarih E.1997/4452, K.1997/2096 sayılı karar.

metninin yani ihbarnâmenin bir parçasıdır. İdari işlemleri gerçekleştiren makam, o işlemi yapma sebeplerinin en azından bir kısmını; niçin, nasıl ve hangi şartlarda o işlemi yaptığını ve neden bir başka içerikte işlem yapmadığını; gerekçe ile ortaya koymaktadır. Bir başka deyişle gerekçe, işlemin sebebiyle ilgili olarak işlemin muhatabına bilgi vermedir ve işlemin yöneldiği kişinin doğru karar verildiği yönünde iknâ olmasına yardımcı olan açıklamaları içermektedir<sup>714</sup>. Bu nedenle ihbarname ilgiliye tebliğ edilirken bir örneğinin eklenmesi zorunluluğu bulunan inceleme raporu, söz konusu tarh ve/veya ceza kesme işleminin gerekçesi mahiyetindedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki iade ve düzeltme işlemleri için de aynı durum söz konusudur.

Son olarak belirtmek gerekir ki iptal davasının konusunu oluşturması bakımından inceleme raporlarının niteliğini, iptal davasına konu olup olmayacağını ve ayrılabilir işlem kuramı çerçevesinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunu son bölümde irdeleneceğiz.

## **§ 8. HUKUKSAL ÇERÇEVE**

### **IV. VERGİ İNCELEMESİ MÜESSESESİNİN HUKUKSAL DAYANAK**

#### **ve SINIRLARI**

##### **A. GENEL AÇIKLAMA**

Bu başlık altında, yukarıda niteliğini belirlemeye çalıştığımız vergi inceleme müessesesinin hukuksal dayanak ve sınırlarını, hem ulusal ve uluslararası hukuk düzeyinde hem de normlar hiyerarşisi çerçevesinde belirlemeye ve irdelemeye çalışacağız. Bunu yaparken çıkış noktamız, genelde vergi denetimlerinin, özeldede vergi incelemesinin dayanağını teşkil eden yetkinin, aslında, devletin (malî) egemenliğinin, vergilendirme yetkisinin ve dolayısıyla bütçe hakkının bir uzantısı olduğu; vergi inceleme sürecinde ihlâl edilmesi olası birkısım temel hak ve özgürlüklerin kaynağının da anayasal ve bunlara dayanılarak çıkarılan yasal düzenlemeler olduğu gerçeğidir.

---

<sup>714</sup> Bahtiyar AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü (İdari İşlemin Yapılış Usulü)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.200.

Anayasal temelde kurulan ve en nihâyetinde idare hukuku ilişkisi çerçevesinde düzenlenen “vergi ilişkisi”nin de “vergi yasalarında tanımlanan şekline uygun biçimde tesis edilebilmesi<sup>715</sup>” ve yasalara (hukuka) uygun şekilde yürütülmesinin sağlanması için yükümlülerin denetlenmesi, iş ve işlemlerinin, defter ve kayıtlarının incelenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu denetleme/inceleme faaliyeti, gerçek mali gücün tespiti bakımından, Anayasa’da yer alan genellik, mali güce göre vergilendirme gibi ilkelerin/kuralların gerçekleştirilmesine<sup>716</sup>; bu sayede de vergilendirmede eşitlik ilkesinin ve diğer ilgili ilkelerin gerçekleşmesine hizmet etmektedir.

Kanunlarda düzenlenmiş bulunan maddî ve şeklî vergi yükümlülüklerine uyulup uyulmadığının denetlenmesini de kapsayan vergi ilişkisinin bir uzantısı, bir görünümü olan vergi incelemesi, “idari usûl” çerçevesinde yaşam alanı bulabilmektedir ve bu yönüyle de söz konusu ilişki, hukuki bir ilişki olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle vergilendirme yetkisi de vergi inceleme yetkisi de, hem anayasal temelde hem de yasal temelde bakıldığında, sınırsız bir yetki değildir. Zira “vergilendirme yetkisinin niteliği, özellikleri ve kapsamı anayasal kurullarla belirlenmekte olup; bu yetkinin kullanılma biçimi ve sınırları, çoğu kez, anayasalarda düzenlenmektedir<sup>717</sup>”. Nitekim vergilendirme ve vergi denetimi/incelemesi, Anayasa ile teminat altına alınan “kişi özgürlüğü ve güvenliği”, “özel yaşamın gizliliği”, “konut dokunulmazlığı”, “haberleşme özgürlüğü” gibi kişilerin (yükümlülerin) temel hak ve özgürlüklerine; sosyal ve ekonomik durumlarına elatmanın yoğun olarak gerçekleştiği idari eylem alanlarındandır<sup>718</sup>. İşte Anayasa ile teminat altına alınan bu hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ve hatta sınırlamanın sınırına ilişkin çerçeve de yine Anayasa ile çizilmiştir. Anayasal düzeydeki durum böyle olmakla birlikte, söz konusu hukuki ilişkinin bir gereği olarak, yükümlüleri (ya da incelemeye muhatap olanları) “idari usul süreci” içinde koruyan birtakım yasal “usûli haklar” da bulunmaktadır.

<sup>715</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.53.

<sup>716</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.m., s.88-89.

<sup>717</sup> ÇAĞAN, s.6.

<sup>718</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.130.

Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümleri vergilendirme yetkisinin sınırları yönünden<sup>719</sup>; İdare'nin yargı denetimine ilişkin hükümleri vergilendirme işlemlerinde hukuka uygunluğun sağlanması bakımından; kanunların yapılışına ilişkin hükümleri vergi yasalarının kabulü açısından; bütçe ile ilgili hükümleri yürütme organına verginin tahsil yetkisinin verilmesi bakımından vergi hukuku ile ilgili bulunduğu için<sup>720</sup>, vergi incelemesinin anayasal dayanak ve sınırları da bu çerçevede irdelenecektir.

Öte yandan, anayasal vergilendirme ilkeleri ve yine anayasalarda teminat altına alınan temel hak ve özgürlükler ile İdare'nin işlem yaparken (karar alırken) yürüttüğü idari usûl sürecinde, yükümlülere tanınan güvence ve haklar; vergilendirme yetkisinin bir uzantısı olarak vergi incelemesi yetkisinin ve kamu gücüyle yürütülen vergi incelemesi sürecinin de sınırlarını belirlemektedir. Konuyu bu dayanak ve sınırlar bağlamında irdelemeye çalışacağız.

## **B. ANAYASAL DAYANAKLARI ve SINIRLARI**

### **1. Anayasal Dayanakları**

#### **a. Malî Egemenlik**

Egemen kamu gücüne sahip, hukuksal bir kişilik olan devletin varlık koşulları, “ülke (coğrafi alan)”, “nüfus (insan topluluğu)” ve “egemenlik” olarak ortaya koyulmuştur<sup>721</sup>. Soyut ve ideolojik bir kavram olan “egemenlik”, bağımsızlıkla özdeşir ve anayasayla verilmiş bir yetkiler demetinden ibaret olan “siyasal iktidar” kavramıyla somutlaşmaktadır. Hukuki açıdan egemenlik ise devletin sınırsız ve koşulsuz bir bağımsızlığa sahip olmasını, diğer devletlerle hukuken eşit durumda bulunmasını ve ülke içinde kendisine rakip bir başka gücün bulunmamasını ifade etmektedir<sup>722</sup>. Devletin sahip olduğu ve onun varlık koşulu olan egemenlik; onu toplum içindeki diğer

---

<sup>719</sup> “Vergi yoluyla hemen hemen bütün hak ve özgürlüklere müdahale edilebilir; bunların kullanımı sınırlandırılabilir.” (Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”, Referans Gazetesi, (08.07.2010))

<sup>720</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, “Anayasa ve Vergi”, Dünya Gazetesi, 15.11.2001.

<sup>721</sup> A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, Ankara: S Yayınları, 1986, s.13.; Erdoğan TEZİÇ, **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**, 13. Bası, İstanbul: Beta Yayınevi, Ekim 2009, s.117.

<sup>722</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, s.14.

güçlerden ayıran ve ona devlet niteliğini kazandıran, üstün emretme ve zorlama gücü vermektedir. Nitekim devlet, bu gücüne dayanarak, ülkesi üzerinde yaşayan gerçek ve tüzel kişilere, yerine getirilmesi zorunlu emirler verebilmekte; getirilmediği takdirde yaptırım uygulamaktadır. Çağdaş anlayışa göre, bölünmez niteliğini korumakla birlikte, egemenlik; sınırsız, denetimsiz ve keyfi bir güç de değildir<sup>723</sup>. “İç” ve “dış” olmak üzere iki cephesi bulunan egemenliğin “iç egemenlik” cephesi, ülke sınırları içindeki üstünlüğünü; “dış egemenlik” cephesi ise öteki devletlerle hukuken eşit olduğunu, bir başka devlete tâbi olmadığını; dolayısıyla onun bağımsızlığını ifade etmektedir<sup>724</sup>. Çağdaş anlayışa göre, iç hukuktaki emretme gücünün nisbi de olsa maddî zorlamaya dönüşebileceği, yani kısıtlanabileceği; dış hukukta ise devletin bağımsızlığının belli koşullarda sınırlandırılabilmesi mümkün bulunmaktadır<sup>725</sup>.

Egemenliğine dayanarak varlığını sürdürmekte ve amaçlarına ulaşmaya çalışmakta olan devlet; sahip olduğu egemenlik sayesinde, hukukun kendisine verdiği yetkileri serbestçe kullanabilmekte ve diğer devletlerle eşit haklara sahip olarak ilişki kurabilmektedir<sup>726</sup>.

Devletin sahip olduğu ve kullandığı egemenlik, soyuttan somuta indirgenğinde, çeşitli alanlarda görünür olmaktadır. İşte malî egemenlik de egemenlik kavramının malî alandaki görünümüdür. Çeşitli yetkilerden oluşan malî egemenlik, devletin egemenliğinin varlık koşulu olmasının yanısıra; onun sürekliliğini sağlamakta ve onu yürütmektedir. Malî egemenliğin iç hukuk bakımından anlamı, devletin egemen olduğu alanlarda “vergilendirme”, “harcama yapma”, “bütçe yapma”, “borçlanma”, “kamu mallarını yönetme” yetkilerini haiz olması; uluslararası hukuk bakımından ise devletin diğer devletlere karşı bağımsız ulusal malî politika saptama ve izleme yetkisini haiz olmasını ifade etmektedir. Ancak malî egemenlik de, doğal olarak, sınırsız değildir. Devlet egemenliğinin tâbi olduğu sınırlarla bağlıdır ve ait olduğu devlet yapısının koşullarını ve niteliğini taşımaktadır<sup>727</sup>.

---

<sup>723</sup> ÇAĞAN, s.1-2.

<sup>724</sup> TEZİÇ, s.125.

<sup>725</sup> ÇAĞAN, s.2.

<sup>726</sup> ÇAĞAN, s.2

<sup>727</sup> ÇAĞAN, s.2-3.

İç hukuk bakımından egemenlik, günümüzde, bir “yetki” olarak kabul edilmektedir. Zira AY m.6’da “egemenliğin kayıtsız şartsız milletin oluşu”, ulusa ait olması bakımından; “milletin, egemenliğini anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili devlet organları eliyle kullanması”, egemenliğin bir “yetki” olarak ortaya çıkması (somutlaşması) bakımından; “kaynağını anayasadan almayan bir devlet yetkisinin mevcut olamayacağı”, kullanılan yetkinin sınırını çizmesi bakımından; bu kabulü ortaya koymaktadır. Ayrıca yine Anayasa’nın 11. maddesindeki, “*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.*” hükmü, devletin, egemenliğine dayanan hukuki faaliyetlerinin tümünün Anayasa ile sınırlı birer yetki olarak öngörüldüğünün göstergesidir<sup>728</sup>.

İşte vergilendirme yetkisi de malî egemenliğin somutlaştığı alanlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **b. Vergilendirme Yetkisi**

Devletin ülkesi (ve vatandaşları) üzerindeki egemenliğinin malî alandaki görünümü olan vergilendirme yetkisi, bir devletin egemenliğine dayalı olarak ve uluslararası hukuk çerçevesinde sahip olduğu yetkilerden biridir. Dolayısıyla, vergilendirme yetkisinin egemenliğin bir türü olmadığını veya bu kavramların birbirlerine denk düşmediklerini söylemek yanlış olmayacaktır. Vergilendirme yetkisi, egemenlik ile aynı zaman ve yerde varolan, egemenliği ::doğal olarak:: takip eden; fakat aynı zamanda da egemenlikle sınırlı olan bir yetkidir. Egemenlik olmaksızın vergilendirme yetkisi olamayacağı gibi; sadece bir “egemen”, yani bir devlet, vergilendirme yetkisini kullanabilir<sup>729</sup>.

Vergilendirme yetkisi devletin egemenliğinin bir uzantısı; fakat sadece “egemenliğin vardığı noktaya kadar bir uzantısı” olarak kabul edildiğinde; yalnızca bu egemenliğin dâhilindeki kişilere ve olaylara uygulanabilecektir. Bu nedenle de

---

<sup>728</sup> TEZİÇ, s.128.

<sup>729</sup> Billur YALTI SOYDAN, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları (Vergi Anlaşmaları)*, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 1995, s.14.

egemenliğin sınırlarının tespiti önem kazanmaktadır<sup>730</sup>.

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü ifade etmektedir. Devletin varlık koşullarından biri olan bu yetki, devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli malî kaynaklara olan ihtiyacı nedeniyle, devlete verilmiştir. Devlet kavramının ilk belirtisi malî talepte bulunması olduğu için; vergilendirme yetkisinin kullanılması, öncelikle siyasal bir zorunluluktur. Zira devletin, kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için, bu hizmetlere karşılık olan kaynakları, vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir<sup>731</sup>. Nitekim AY m.5'e göre devletin temel amaç ve görevleri, *“Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.”* şeklinde düzenlenmiştir. İşte devletin bu ve Anayasa'nın diğer maddelerinde sayılan amaç ve görevleri yerine getirmek için düzenli malî kaynaklara duyduğu ihtiyaç ::esas olarak:: vergilerle karşılanmaktadır ve devlete verilen vergilendirme yetkisinin altında yatan temel neden budur. Nitekim AYM de verdiği kararlarda vergilendirme yetkisini bu temelde ele almıştır<sup>732</sup>.

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği ise her devrin devlet görevi ve egemenlik anlayışına uygun olarak açıklanmıştır. Bu minvâlde çağdaş devlet anlayışı vergilendirme yetkisini, kamu hukuku yaklaşımı çerçevesinde, devlet egemenliğine dayandırmaktadır. Bizim de dâhil olduğumuz “Batı” tipi çağdaş demokrasi anlayışında,

---

<sup>730</sup> YALTI SOYDAN, **Vergi Anlaşmaları**, s.14.

<sup>731</sup> ÇAĞAN, s.3-4.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.33.

<sup>732</sup> Bkz. AYMK, T.11.12.1996, E.1996/49, K.1996/46 ve T.14.05.1997, E.1996/75, K.1997/50; Ayrıca AYM, kararlarında, *“...Çağdaş toplum düzeninde devlet tüzel kişiliğine, gerçek kişilere verilmeyen üç temel yetki verilmiştir. Bunlar, vergi salma yetkisi, zor kullanma yetkisi ve para basma yetkisidir. Bu üç yetki sayesinde, devlet egemenliği veya devletin üstün iradesi gerçekleşmektedir. Toplumsal yaşamı adalet ve istikrar içinde mümkün kılan unsur, devletin bu üstün iradesidir.”* demiştir. (AYMK, T.27.09.1988, E.1988/7, K.1988/27; T.27.09.1988, E.1988/9, K.1988/28; T.27.09.1988, E.1988/16, K.1988/29)

vergilendirme yetkisine ve bunun kullanımına özel bir önem verilmektedir<sup>733</sup>.

Vergilendirme yetkisi, çeşitli yönleri göz önüne alınarak sınıflandırılabilir. Herşeyden önce dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içermektedir. Geniş anlamda ise bu yetki, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit malî yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsamaktadır<sup>734</sup>.

Vergilendirme yetkisini vergilendirme sürecinin değişik aşamalarına göre sınıflandırma olanağı da bulunmaktadır. Bu anlamda vergilendirme yetkisi, vergi ve vergiden muafıklar ve istisnalar koymak, değiştirmek ve kaldırmak açısından, vergilendirme konusundaki “yasama yetkisi”ne ilişkindir. Bu alanda kural olarak yasama organı yetkili olmakla birlikte; anayasal yetki devri koşulları varsa yürütme organı da yetkili kılınabilmektedir. İkinci olarak vergilendirme yetkisi, sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkileri açısından İdare’ye verilen idari yetkinin de kapsamı içine girdiği bir yetkidir<sup>735</sup>. İşte bu nedenle vergi denetimleri ve dolayısıyla vergi incelemesine ilişkin yetkinin de, vergilendirme yetkisinin kapsamı içinde değerlendirilmesi ve bu yetkinin görünüm alanlarından birisi olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bir devletin vergilendirme yetkisinin kaynağını oluşturan uluslararası hukuk kuralları ortaya konulduğunda, uluslararası hukukun iki ilkesi, devletin yer ve kişi bakımından yetkisinin çerçevesini ve niteliğini belirlemede ve bu konuda bir düzen getirmektedir. Söz konusu iki ilke ise “mülklik (ülkesel egemenlik)

---

<sup>733</sup> ÇAĞAN, s.4-5.

<sup>734</sup> ÇAĞAN, s.5; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.33. Ayrıca AYM de bir kararında, “...Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusundaki hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan malî kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini; geniş anlamda ise çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her türlü malî yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. (AYMK, T. 16.09.1998, E. 1997/62, K. 1998/52)” diyerek; bu yönde görüş bildirmiştir.

<sup>735</sup> ÇAĞAN, s.5.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.34.



ilkesi” ve “şahsilik (kişisel egemenlik)” ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>736</sup>. Buna göre “ülkesel egemenlik”, devletin yetkilerinin yer itibariyle sınırını göstermektedir ve devletin, yetkilerini ancak ülkesi üzerinde kullanabileceğini ifade eder. Devlet yetkileri ülkeyle sınırlı olduğundan, bir devlet, ülkesi dışında ve/veya bir başka ülkede bu yetkilerini kullanmaya yetkili değildir. Ülkesel egemenlik, bir ulusal hukuk düzeninin devletin ülkesinde bulunan bütün kişi ve şeylere ya da olaylara uygulanabileceğini göstermektedir. “Kişisel egemenlik” ise bir ulusal hukuk düzenine dâhil kuralların, devletin egemenliği altında bulunan kişilere uygulanmasını ifade etmektedir. Devletin egemenliği altındaki gerçek ve tüzel kişilere hükümlerini gösteren bu ilke gereğidir ki; bu kişiler nerede bulunurlarsa bulunsunlar devlet bu kişileri kendi hukuk kurallarının kapsamına alabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, devletin yetkileri ülkesi dışına taşmakta; ve fakat devlet, kendisiyle hukuksal bağı bulunan kişiler üzerinde, kamu gücünü bunların buldukları yerlere götürmeksizin, birtakım yetkilere sahip olmaktadır. Devletin egemenliği altında bulunan kişiler ise devlete “uyrukluk (tâbiyet)” bağıyla bağlı olan kişilerdir. Bu kurallar çerçevesinde devletler, gerek ülkesel gerekse kişisel egemenliğe dayanarak, vergi konuları ve vergi yükümlülerine bağlanabilmekte ve vergilendirme yetkilerini kullanabilmektedirler<sup>737</sup>.

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanma alanının belirlenmesinde de bu iki ilke esas alınmaktadır. Daha açıklayıcı olmak gerekirse, devletin vergi yükümlüleri ve/veya vergi sorumlularıyla kurduğu hukuki ilişki, vergi yükümlüsünün veya vergi konusunun, ya devletin ülkesel egemenliği (mülkîlik) ya da kişisel egemenliği (şahsilik) altında olmasını ifade etmektedir. Devlet ile yükümlü arasındaki hukuki ilişkinin meşruluk kaynağı olan bu uluslararası hukuk kuralı, yasalarda düzenlenen birtakım vergilendirme ilkelerine dönüşmüştür. Bu ilkeler ise “kaynak”, “ikametgâh” ve “uyrukluk” ilkeleridir<sup>738</sup>. Bu takdirde, uluslararası çifte vergileme sorununu da açıklayan iki mükellefiyet türü, “kişisel vergi mükellefiyeti” ve “kişisel olmayan vergi mükellefiyeti” olarak saptanmaktadır. Kişisel vergi mükellefiyeti, vergi mükellefinin vatandaşlık, ikametgâh ve oturma yeri gibi kişisel durumuna dayandırılmaktadır. Kişisel

<sup>736</sup> Söz konusu iki ilkeye verilen çeşitli adlandırmalar için bkz.: Gülşen GEDİK, **Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları (Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları)**, 1.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, Nisan 2014, s.41, dn.149.

<sup>737</sup> YALTI SOYDAN, **Vergi Anlaşmaları**, s.16.

<sup>738</sup> YALTI SOYDAN, **Vergi Anlaşmaları**, s.17.

olmayan vergi mükellefiyetinde ise, bir devletin kendi sınırları içinde kazanılan veya elde edilen gelir üzerinde, bu geliri elde eden kişinin kişisel durumuna bakılmaksızın vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır<sup>739</sup>. Kişisel olmayan, yani kaynağa bağlı vergi mükellefiyetinde “kaynak ilkesi” ile vergileme söz konusudur. Burada, vergi matrahlarının kaynağı olan ekonominin (devletin) vergilendirme yetkisine sahip olması söz konusudur<sup>740</sup>. Kişisel, yani kişiye bağlı vergi mükellefiyetinde ise “uyrukluk” ve “ikametgâh” ilkesi söz konusudur. Bu ilkelere de kendi tâbiyetinde olan kişilerin veya kendi tâbiyetinde olmasa bile ikametgâhı kendi ülkesinde bulunan kişilerin (veya belirli bir süre kendi ülkesinde oturan kişilerin) yurtiçi ve yurtdışında elde ettikleri bütün gelirler üzerinden vergilendirilmesi söz konusudur.

Bu ilkelerin uygulanma alanı, uygulanma şartları ve istisnaları bulunmaktadır. Çalışma konumuz itibariyle burada bizim için önemli olan konu, devletin vergilendirme yetkisinin kapsamı ve uygulanma alanının, vergi incelemeleri açısından da belirleyici olduğudur. Zira bu ilke ve yöntemler çerçevesinde kullanılacak vergilendirme yetkisi sonucunda vergi doğurucu olaylar üzerinden vergi alınması söz konusu olursa, vergilenen kaynağın ve/veya kişilerin vergi incelemesine de muhatap olacağı, tabiidir. Ancak vergi incelemesi konusundaki uluslararası anlaşmalar veya bunlara dayanılarak çıkarılan yasalardaki kısıtlamaları saklı tutmak gerekir. Bu konuya ileride yeri geldikçe değineceğiz.

### **c. Bütçe Hakkı**

Devletin malî egemenliğinin görünüm biçimlerinden birinin de “bütçe yapma yetkisi” olduğunu yukarıda belirtmiştik. Vergilendirme yetkisinden ayrı düşünülemeyecek olan bütçe yapma yetkisi, devletin “bütçe hakkı”ndan kaynaklanmaktadır. Yukarıda sözünü ettiğimiz anayasal hareketler sonucunda, keyfi vergilendirmenin önüne geçilmesi ve vergilendirme yetkisinin halkı temsil eden parlamentolara, koşullu şekilde verilmesi, demokratik parlamenter sistemin temelini oluşturmaktadır. Bütçe hakkını da kapsayan bu temel, esas olarak, devletin vergilendirme hakkı ve yetkisi, harcama yapma hakkı ve yetkisi ve bütçe hakkı ve

<sup>739</sup> Selahattin TUNCER, *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Eskişehir İ.T.İ.A Yayını, Yayın Nu.: 112/66, Ankara: Sevinç Matbaası, 1974, s.14.

<sup>740</sup> BULUTOĞLU, s.11.

yetkisi üzerine kuruludur. Bu üçlü sacayağı devletin egemenliğini tesis etmesine ve sürdürmesine hizmet etmektedir.

Vergi ve sair kaynaklardan elde edilen gelirlerle, kamu harcamalarının nev'i ve miktarını belirleme ve tasdik etme hakkını ifade eden bütçe hakkı, “vergi alma hakkı”, “harcama yapma hakkı” ve “yıllık bütçeyi onama hakkı” olmak üzere üç aşamada gerçekleşmektedir. Batı orijinli bir kavram olan bütçe hakkının elde edilmesi, demokratik parlamenter sisteme geçiş süreçleriyle paralellik arz etmektedir<sup>741</sup>. Zira halklar öncelikle, alınacak vergilerin genel meclisler (daha sonra parlamentolar) tarafından onanması hakkını; sonra, ödenekler aracılığıyla giderlerin onanması hakkını ve daha sonra da gelir ve giderlerin onama işlemlerinin sürekli hale getirilmesi ve yıllık bütçenin onanması hakkını elde etmişlerdir<sup>742</sup>. İşte bütçe hakkı da bu üç aşamadan geçerek günümüzdeki anlamını kazanmıştır.

Devlete, egemenliğine dayanarak bütçe yapma yetkisi veren bütçe hakkı, anayasalarda belirlenen temellere göre kullanılmaktadır. Bizim Anayasamız'a göre (m.87; m.160-164) TBMM'nin uhdesinde bulunan bütçe hakkı, yasama organının, halk adına kamu gelirlerini toplama ve yine halk adına harcama yapma konusunda yürütme organına, sınırlarını belirleyerek yetki vermesini ve sonuçlarını denetlemesini içermektedir<sup>743</sup>. Böylece, kamu hizmetlerinin cinsi ve tutarının belirlenmesi ve harcamaların yapılması ile bu hizmetlerin bedelini karşılayacak kamu gelirlerinin toplanması hakkındaki karar verme yetkisi, bütçe kanunu vasıtasıyla, yürütme organına verilmektedir<sup>744</sup>. Yürütme organı ise devraldığı bu yetkiyi İdare eliyle ve hukuka uygun şekilde kullanmakla yetkili ve sorumlu tutulmuştur.

Özetle bütçe hakkının kullanımı, bütçenin hazırlanması aşamasından başlayıp uygulama süresince devam eden ve nihayet, uygulama sonuçlarının denetimiyle son bulan bir bütün olup; “bütçe” ve “kesin hesap”, bütçe hakkı nedeniyle, birer kanun

<sup>741</sup> Dilek YILMAZCAN, “Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları”, **Anayasal Mali Düzen** konulu XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın Nu.:12, İstanbul, 2000, s.163.

<sup>742</sup> Ömer Faruk BATIREL, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Yayın Nu.: 24, Aralık, 2007, s.186-187.

<sup>743</sup> AYMK, T.28.02.2013, E.2011/21, K.2013/36. (REGA: 06.03.2014 – 28933)

<sup>744</sup> Mehmet Selim BAĞLI, “Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı”, Yasama Derneği, Yasama Dergisi, Sayı:20, Ocak-Nisan 2012, ss. 39-77, s.47.

olarak parlamentolarca onaylanmaktadır<sup>745</sup>.

Maddî anlamda değil; ama şeklî anlamda bir kanun olan bütçe kanununun<sup>746</sup> ise vergi hukuku açısından özel bir önemi bulunmaktadır. Bütçenin vergi hukuku ile ilgili yönü, harcamaların yapılabilmesi için gerekli olan vergilerin toplanmasına “izin” vermesidir. Zira bütçe kanunu olmadan o yılın gelirleri tahsil edilemez<sup>747</sup>. Vergi kanunlarının da diğer kanunlar gibi “genel” ve “soyut” nitelikte hükümler getirmesine rağmen, “süreklilik” konusunda diğer kanunlara göre önemli bir farkı bulunmaktadır. Bu fark şöyle açıklanmaktadır: 5018 sayılı Kanun m.13/i’ye göre “*Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.*” Bu nedenle kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu harcamalarının yapılmasına, her yıl, ‘bütçe kanunu’ ile izin verilmektedir. Ayrıca yine 5018 sayılı Kanun’un *Gelirin Dayanakları* başlıklı 37. maddesine göre “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır...Bütçelerde yeralan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir...*”. Bir verginin toplanmasına, ilgili yılda bütçe kanunu ile izin verilmemesi, ilgili vergi kanununun yürürlükten kaldırılması sonucunu doğurmamakla birlikte; o yıl için uygulanmasını durdurmaktadır<sup>748</sup>. Bu durumda bir verginin toplanabilmesi için (tarh, tahakkuk ve tahsili için) vergi kanununun varlığı yeterli olmamakta; aynı zamanda bütçe kanununda da izin verilmiş olması gerekmektedir<sup>749</sup>. Bu gereklilik ise tahsiline devam olunacak vergi konularıyla ilgili mevzuatın ilgili yıl bütçe kanununun ‘C’ Cetveli’ne konulması yoluyla gerçekleştirilmektedir; ki buna “ön-izin” ilkesi denilmektedir<sup>750</sup>. Yasama organı tarafından, belli bir malî yıl içinde, vergilerin ve diğer malî yükümlülüklerin toplanması için yürütme organına bütçe kanunu ile izin verilmesini ifade eden “ön-izin” ilkesi ile vergilerin tarhı, tahakkuku ve tahsili, vergilerin kanuniliği ilkesi yanında ek bir kurala, yani vergilerin her yıl bütçe kanunu ile uygulanması koşuluna da bağlanmış olmaktadır. Bu ilke, güçler ayrılığı kuramı açısından bakıldığında, yasama organının vergilendirme yetkisini

<sup>745</sup> BAĞLI, a.g.m., s.51.

<sup>746</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.14.

<sup>747</sup> N. ŞEKER, s.50.

<sup>748</sup> KARAKOÇ, s.85-86.

<sup>749</sup> KIRBAŞ, s.25.

<sup>750</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.14.; KARAKOÇ, s.86.; ÇAĞAN, s.104.

güçlendirmektedir.

Uygulamada, çeşitli yıllarda çeşitli vergilerin bütçe kanunlarında yer almaması nedeniyle toplanmadığı (ya da toplanamadığı) görülmüştür. Örneğin, Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu 1974, 1975 ve 1976 yıllarında, bütçe kanunlarında yer almadığı için uygulanmamıştır<sup>751</sup>.

Vergi incelemesi müessesesinin devletin vergilendirme hak ve yetkisinin bir uzantısı, bir görünümü olduğu göz önünde tutulduğunda bu müessese, bütçe hakkı, bütçe yapma yetkisi ile de ilişkilendirilebilmektedir. Zira vergilerin toplanması, onların tarhını, tahakkukunu ve tahsilini ifade ettiğinden; belirli durumlarda devreye giren vergi incelemesi müessesesinin de bütçe hakkı, bütçe uygulaması ve vergi kanunlarına ilişkin “ön-izin” ilkesiyle ilişkili olduğu söylenebilir. Çünkü ilgili bütçe yılında öngörülen ve yükümlüler tarafından beyan edilen vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve ödenmesinin sağlanması gerekmektedir. Bu durumda vergi incelemesi müessesesini, kaynağını Anayasa’dan alan “bütçenin zorunlu ve yıllık olması ilkesi (AY m.161/2)” ile bağlantılandırmak mümkündür<sup>752</sup>. Fakat bu ilişkinin doğrudan bir ilişkiden ziyade dolaylı bir ilişki olduğunu da belirtmek gerekir.

Öte yandan, her ne kadar az rastlanan bir durum olsa da, bir verginin toplanmasına ilgili yılın bütçesiyle izin verilmemiş ya da verilememiş olması durumunda, ilgili yıl veya yıllarda o vergi için vergi incelemesi ve/veya tarhiyat yapılamayacağı da tabiidir.

#### **ç. Vergi Ödevi**

##### **(1) Genel Açıklama**

Vergi incelemesi müessesesinin devlet (idare) ile yükümlü arasında kurulan ve vergilendirme yetkisinin kullanımından doğan “vergi hukuku ilişkisi”ne dayanan bir müessese olduğunu; vergilendirme yetkisinin ise devletin egemenlik hakkının bir sonucu olarak ortaya çıktığını ve devlet egemenliğinin bir görünümü olan malî

---

<sup>751</sup> ÇAĞAN, s.104.

<sup>752</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.50-51.

egemenliğin de hukuksal bir tezahürü olduğunu yukarıda belirtmiş idik.

Vergilendirme yetkisinin daha da görünür olması ve bu yetkinin kullanımının sonuçlarının denetlenebilmesi için anayasalarda somutlaştırılması, normatize edilmesi gerekmektedir. Nitekim bizim Anayasamız'da da “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmın “Siyasi Hak ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünde “Vergi Ödevi” kenar başlığıyla düzenlenen m.73 ile vergilendirme yetkisinin yöneldiği amaç ve kişiler ve bu yetkinin nasıl kullanılacağı konuları hüküm altına alınmıştır.

Bu noktada, Anayasamız'da düzenlenen ‘vergi ödevi’nin içeriğine girmeden önce, niteliğine dair bir tartışmaya da burada değinmeyi gerekli görmekteyiz. Söz konusu tartışma, vergilendirmenin bir vatandaşlık ödevi mi; yoksa kişinin hakları ve ödevlerinden olan mülkiyet hakkına bir müdahale mi olduğuna dairdir. Ancak belirtmek gerekir ki literatüre bakıldığında, tartışmanın belirli taraflar üzerinden değil de; çağdaş demokratik devlet ve toplum anlayışının gerekleri temelinde, vergilendirme konusunun niteliğine dair ‘yeni’ bakış açıları üreten ve ‘yeni’ görüşler ortaya koyan bilim insanlarının aldıkları pozisyonlar üzerinden geliştiği görülmektedir. Burada bir taraf, *“vergi ödevinin kişi hakları temelinde değerlendirilmesi ve hak ve ödev kavramlarının koşutluğu içinde, demokratik toplumda paylaşılan özgürlüklerin sınırlılığı temelinde ele alınmasını ve vergi ödevinin aslında, genelde bireyin hak ve özgürlüklerinin, özelde de mülkiyet hakkının öteki yüzü olarak demokratik topluma karşı bireyin ödevlerinin ama bununla birlikte de haklarının olduğunu”*<sup>753</sup> savunmaktadır. Karşı taraf olarak da devletin malî egemenliğini ve vergilendirme yetkisini, esas olarak, anayasalarda bir “vatandaşlık ödevi” olarak düzenleyen iradeyi, bu temelde yasalar çıkaran yasama organını, bunları uygulayan yürütme organını ve son olarak da vergi ödevini bir vatandaşlık ödevi olarak nitelendiren veya vergilendirme konusunda devletin geniş takdir yetkisi olduğunu savunan ulusal ya da uluslararası bütün mahkemeleri ve dolayısıyla yargıçları gösterebiliriz.

Aşağıda, tartışmanın anahatlarını özetlemeye çalışacağız. Belirtmek gerekir ki bu değinmedeki amacımız, tarihi akışın (özellikle 1980’lerden itibaren),

---

<sup>753</sup> Billur YALTI SOYDAN, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 254, Ekim 2002.

vergilendirmede, bireyin temel hak ve özgürlükleri temelinde ele alınan “mükellef (yükümlü) hakları” yaklaşımına doğru evrilmesidir. Çalışma konumuz itibariyle de vergi ödevi-vergi incelemesi ilişkisi ve vergi incelemesi sürecinde söz konusu olan yükümlü haklarının özünün bu yaklaşıma dayandığı ve ancak bu bakış açısıyla görünür olduğu gerçeğidir. Daha sonraki başlıkta da verili durumu; yani vergi ödevinin anayasa sistematigindeki yerini ve içeriğini irdelemeye çalışacağız.

## (2) Vergi Ödevi'nin Niteliği

Vergilendirmenin bireyin mülkiyet hakkına bir müdahale; daha doğrusu, hak ve ödev kavramlarının koşutluğu çerçevesinde, ‘vergi ödevi’nin, bireyin demokratik toplumda güvence altına alınan, başta mülkiyet hakkı olmak üzere bütün hak ve özgürlüklerinin öteki yüzü olarak, demokratik topluma karşı ödevi<sup>754</sup> olduğunu savunanlar, vergi ödevini salt vatandaşlık bağına dayandıran anlayışın bugün artık önemli ölçüde miâdını doldurduğunu<sup>755</sup> ve çağdaş anlayışın, vergi ödeme yükümlülüğünü, vatandaşlıkla değil; malî egemenlik temelinde, demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı, yani demokrasinin bedeli olarak nitelendirmektedirler<sup>756</sup>.

Bu bakış açısıyla, vergi ödevinin günümüzdeki anayasa sistematiginde ‘kamusal (siyasi) hak ve ödevler’ arasında değil; ‘kişisel hak ve ödevler’ arasında yer alması gerektiği savunulmaktadır. Çünkü JELLINEK<sup>757</sup>’in sınıflandırmasına göre siyasi hak ve ödevler “aktif statü hakları” olarak nitelendirilmektedir ve bu haklar, kişilerin devlet yönetimine katılmasını sağlayan, “katılma hakları” grubu içinde mütalâa edilmektedir. Ancak bu durumda, ödev niteliği taşıyan verginin, vatandaş ile devlet arasında kurulan bir ilişki olmaması nedeniyle bir çelişki meydana gelmektedir. Çünkü siyasi hak ve ödevlerin ayırtecdici özelliği, vatandaşlar için söz konusu olmasıdır; ancak vatandaş olmayanlar da vergi ödemekte ve/veya birtakım vergisel yükümlülüklerin

<sup>754</sup> YALTI SOYDAN, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği...”.

<sup>755</sup> Nami ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s.149.

<sup>756</sup> YALTI SOYDAN, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği...”.

<sup>757</sup> Georg JELLINEK (Almanya, 16.06.1851 – 12.01.1911), klasikleşen ayırımına göre kamu haklarını, “negatif statü”, “pozitif statü” ve “aktif statü” hakları olarak üç gruba ayırmıştır. GÖZLER, Hukuka Giriş, s.284.

*altına girmektedirler*<sup>758</sup>. Öte yandan, “devlet ile birey arasındaki vergi ilişkisi gerçekten de kamusal nitelikte bir borç-alacak ilişkisidir ve bireyin vergi yükümlülüğü sıfatı konusunda bir seçim hakkı yoktur. Devletin vergilendirme yetkisi, bir ‘hak’ veya ‘yetki’ iken; bireyin vergi ödeme yükümlülüğü ise bir ‘ödev’dir. Zorlama dayanan ve eşit olmayanlar arasında kurulan bu ‘dikey’ ilişki, kamu hukuksal nitelik taşımaktadır. Vergilendirme ilişkisi, akçal bir konuda devletle bireyi karşı karşıya getirir; yani bu ilişki parasal, maddî bir ilişkidir<sup>759</sup>”. Ancak her ne kadar durum böyle olsa da devlet, yükümlülük getirmek suretiyle vergilendirme yetkisini kullanırken kişinin temel hak ve özgürlüklerinin alanına girer ve bu alanlarda birtakım sınırlamalar yapar. Bu çerçevede, “mülkiyet hakkı”, “özel yaşamın gizliliği”, “yerleşme ve seyahat özgürlüğü” gibi birdizi temel hak ve özgürlük alanına müdahale edilir. Özellikle her vergi ya da malî yüküm, mülkiyet hakkına yönelen bir müdahale niteliğindedir<sup>760</sup>.

Verginin dayanağı “mülkiyet hakkı” olarak ele alındığında ise bu hakkın, kişisel hak ve ödevler grubunda düzenlendiği ve Anayasa’nın bu bölümünde düzenlenen hakların hukuki düzenine tâbi olduğu görülecektir. Bu durumda sınırlamalar, AY m.13 çerçevesinde yapılacaktır. Vergi ödevi siyasi hak ve ödevler kategorisinden, kişisel hak ve ödevler kategorisine taşındığında ise başta mülkiyet hakkı olmak üzere diğer kişisel hak ve özgürlükler de devreye girecek ve gerçek anlamda sistematik bir değerlendirme yapılabilecektir<sup>761</sup>. Zira AY m.12’ye bakıldığında, “*kişinin hak ve ödevlerinin birbirini izlediği ve vergi ödevinin de bu bağlamda bireyin hak ve özgürlüklerini izlediği görülecektir. Ancak vergi ödevinin bu kategoride değil siyasi hak ve ödevler kategorisinde düzenlenmesi, verginin hâlâ bir vatandaşlık ödevi, yükümlünün de ödevli vatandaş olarak algılanmasının bir sonucu olsa gerektir*<sup>762</sup>”.

<sup>758</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.20-21.

<sup>759</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.2-3.; Billur YALTI SOYDAN, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 143, Ağustos 2000, s.159-160.

<sup>760</sup> GÜNEŞ, s.41’deki 177 numaralı dipnotunda ve YALTI SOYDAN, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, s.160’taki 38/b dipnotunda belirtildiği üzere, bir AYM kararında, “Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar. (T.07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42)”; YALTI SOYDAN, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, s.160.

<sup>761</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.21-22.

<sup>762</sup> YALTI SOYDAN, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği...”.



Vergilendirme yetkisi mülkiyet hakkına müdahale ile okunduğunda, “Anayasa düzleminde, ‘kişinin hakları ve ödevleri’nden ‘temel haklar ve ödevler’e gelinir ve burada da kişi ve üyesi olduğu demokratik toplum kavramları bulunmaktadır. Bu kavramlar ise kişi-vergi mükellefi ve üyesi olduğu demokratik toplum-demokratik toplumun finansmanı (kamu giderlerinin karşılanması) ile eşleşmektedir. ‘*Hak ancak hak sahibi tarafından kullanıldığı zaman hukuki ödev doğar*’ tespiti de; kişi olarak hak var ise bu hak kullanıldığında ödev de oluşur. O halde vergi mükellefi, hak ve ödevleri olan kişidir ve bu anlamda vergi ödevinin siyasal haklar ve ödevler bölümünde düzenlenmiş olması ve sadece ödevleri olan bir kişi gibi değerlendirilmesi doğru değildir<sup>763</sup>”. Öte yandan “*vergi ödevinin kişi hakları temelinde okunması ve hak ve ödev kavramları ile açıklanması gibi; demokratik bir toplumdaki malî egemenliğe dayalı olan vergi alma hakkı da devletin ödevleri ile okunmak durumundadır. Bu durumda vergi ödevinde zora dayalı olma durumu, demokratik bir toplumda sosyal hukuk devletinin yerine getirmesi gereken ödevler ile okunduğunda vergi yükümlüsü, ‘vergi ödevlisi vatandaşı’ olarak algılanamaz. Aksine vergi idaresi önünde vergi yükümlülükleri, idare edilen vergi ödevlisi vatandaşlar olarak değil; kendilerine hizmet ve edim sunmak görev ve yükümlülüğü bulunan ‘yararlananlar’ olarak anlaşılır*<sup>764</sup>”.

Vergi ödevinin temel haklar ve ödevler içinde, kişinin hakları ve ödevleri kapsamında mülkiyet hakkına bir müdahale olarak ele alınması gerektiğini savunan görüşleri benimsediğimizi belirtmeliyiz. Çünkü uygulamalar göstermektedir ki vergi ödevinin salt bir vatandaşlık ödevi olarak algılanması durumunda birey-devlet dengesi devlet lehine ve birey aleyhine bozulmaktadır. Bu görüş gerçekten de ulus devlet doktrininin güçlü olduğu XIX. yüzyıla ait bir görüştür ve bugün misyonunu tamamlayarak miâdını doldurmuştur. Kaldı ki devlet aygıtının hantal yapısı içinde, bu hantal yapıdan kaynaklanan başarısız bütçe yönetimleri, Anayasa’da tanımlanan devletin niteliğine uygun düşmemektedir. Uygulamalar göstermektedir ki ‘sosyal devlet’ beyanının içi hakkıyla doldurulamamaktadır ve devlet yönetimlerinin finansal başarısızlıkları bireylere ek vergi yükü olarak yansımaktadır. Öte yandan, konuya hukuk tekniği açısından bakıldığında, AY m.73’te vergilendirmede eşitlik ile ilgili bir

<sup>763</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.22-23.

<sup>764</sup> YALTI SOYDAN, “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği...”.

düzenleme olmamasına rağmen AY m.10'daki eşitlik normuna; ya da vergilendirmeden kaynaklanan çeşitli adaletsizliklerin giderilmesi için “çalışma hakkı”, “yerleşme ve seyahat özgürlüğü”, “özel yaşamın gizliliği” gibi diğer temel hak ve özgürlüklere ilişkin norm ve ilkelere başvurulmaktadır.

Devlet-birey dengesinde bireyin haklarının ve vergi hukuku alanında vergi yükümlüsünün haklarının en azından vergi ödevi kadar ön plana çıkamaması (ya da çıkarılmaması) ciddi adaletsizliklere sebep olmaktadır. Bugün, vergi yükümlüsünün hakları dendiğinde, “*anayasa, uluslararası sözleşme, yasa gibi birtakım hukuk metinleri ve bunların içerdiği normlar aracılığıyla, hukukun vergi yükümlüsüne tanıdığı, yükümlünün devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkiler*<sup>765</sup>” anlaşılmalıdır. Ancak bununla birlikte, “*söz konusu haklardan, bu alana özgü haklardan ziyade, bireyin genel hukuk düzeni içerisinde zaten varolan temel haklarının vergi hukukunda ve vergi yükümlüsü özelinde yeniden şekillenmesi anlaşılmalıdır*<sup>766</sup>”.

Belirtmek gerekir ki günümüzde halen ne ulusal ne de uluslararası hukuk düzeyinde vergilendirmede kişi/yükümlü hakları zaviyesinden bir bakış ve değerlendirme tam olarak yerleşmemiştir. Ancak tarihi akış, kişinin hak ve ödevleri yönündedir. Zira taraf olduğumuz<sup>767</sup>, kısa adı “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)” olan (*European Convention on Human Rights*), “İnsan Haklarını ve Temel

<sup>765</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.3.

<sup>766</sup> Gülsen GÜNEŞ ve Ertunç ŞİRİN, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:197, Şubat 2005, s.137.; YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.3.

<sup>767</sup> Avrupa Konseyi (Council of Europe) bünyesinde, temel insan hakları ve özgürlükleri konusunda üye devletleri hukuken bağlayıcı nitelikte hazırlanan ve 04.11.1950 tarihinde imzalanıp 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe giren İHAS, birtakım temel hak ve özgürlükleri kapsamına alarak bunları koruyucu bir denetim mekanizması getirmiştir. Bugüne kadar Sözleşme’ye ek 16 Protokol hazırlanmış, bunların 14’ü yürürlüğe girmiş ve bunlardan 1., 4., 6., 7., 12. ve 13. Protokoller tanınan hakların kapsamını genişletmiş olup; diğerleri ise denetim organlarının yetki ve işleyişlerine ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Türkiye, Sözleşme’yi 04.11.1950 tarihinde imzalamış, 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı Kanun ile (REGA: 19.03.1954 – 8662) onaylamıştır. Bununla birlikte, hakları genişleten ek protokollerden 1., 6. ve 13. Protokolleri uygun bulup onaylamış ve taraf olmuşken; 4., 7. ve 12. Protokollere henüz taraf olmamıştır. Ayrıca denetim mekanizmasını bütünüyle yeniden düzenleyen 11. Protokol’e de taraf olmuştur.

(Bilgiler, Avrupa Konseyi Antlaşmalar Ofisinin sitesindeki

<http://conventions.coe.int/Treaty/Commun/ListeTraites.asp?CM=8&CL=ENG> linkinden (23.07.2014) ve Leyla ATEŞ, **Vergilendirmede Eşitlik**, İstanbul: Derin Yayınları, Yayın Nu.:84, 2006, s.82-83 eserinden alınmıştır.)

Özgürlükleri Korumaya Dair Avrupa Sözleşmesi (*Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms*)’nin denetimini gerçekleştiren İnsan Hakları Avrupa Komisyonu (İHAK) ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), vergilendirmenin, ‘Mülkiyetin Korunması’na ilişkin Protokol 1 m.1<sup>768</sup> f.1’de garanti altına alınan haklara müdahale teşkil ettiğini ilke olarak kabul etse de; bu müdahalenin, f.2’deki istisna çerçevesinde meşru olduğunu ifade etmiş ve üye devletlerin bu konuda ‘geniş takdir yetkisi’ bulunduğunu belirtmiştir. Vergilendirme söz konusu olduğunda, devletin diğer alanlara nazaran daha geniş bir takdir yetkisinin bulunduğuna ilişkin Komisyon içtihadı, uzun bir süre, verilen kabul edilmezlik kararlarının temel çekirdeğini oluşturmuştur. Vergi davalarının İHAM mekânına taşınması ise ancak 1995 yılında (*Gasus Dossier davası 23.02.1995*) gerçekleşebilmiştir. Fakat yine de bu tarihten sonra bile vergilendirme alanında açılan davaların çok azında ihlâl kararı verilmiştir. Bu kararlardaki öncelikli yaklaşım yine, vergilendirme alanında ulusal mercilerin geniş takdir yetkisi bulunduğu yönündedir<sup>769</sup>.

Ulusal düzeyde bakıldığında ise Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru imkânının getirilmesi, temel hak ve özgürlüklerin ihlâlinin iç hukukta denetimi açısından olumlu yönde bir gelişme olmuştur; ancak uygulama henüz yeni olduğu için sonuçlarını izlemek gerekmektedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki “mülkiyet hakkı” açısından olmasa bile vergilendirmede ihlâl edilen çeşitli kişi hakları hem ulusal hem de uluslararası alanda, kabul edilebilirlik ölçüsünde, denetlenebilmektedir.

---

<sup>768</sup> İlgili madde şöyledir: “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.” Avrupa Konseyi, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi** Türkçe Metin (11. ve 14. Protokollerle değiştirilen metin), (Erişim: Council of Europe - [http://www.echr.coe.int/Documents/Convention\\_TUR.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf) (23.07.2014))

<sup>769</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.44.

### (3) Vergi Ödevi'nin İçeriği

'Vergi Ödevi', Anayasa sistematğinde "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmın "Siyasi Hak ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünün "Vergi Ödevi" kenar başlıklı m.73'te düzenlenmiştir. Yani günümüzdeki verili durum bu şekildedir.

AY m.12'de Temel Hak ve Hürriyetler'in niteliği, 1. fıkrada, "*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.*" denildikten sonra; 2. fıkrada, "*Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.*" denilmiştir. Ayrıca, AY m.2'de sayılan 'Cumhuriyetin Nitelikleri' arasında yeralan "sosyal devlet niteliği" gereği, vergi almak, devlet açısından bir yetkinin ötesinde bir görev olarak mütalâa edilmekte<sup>770</sup>; kişiler açısından ise, sosyalliğin gereği olarak, bazı özel haklar ve güvenceler yanında ve bunların öteki yüzü olarak birtakım yükümlülükler getirilmesi de öngörülmektedir<sup>771</sup>. Bu anlamda olmak üzere, özgürlüklerin içeriğinde bir sınır olarak yeralan vergi, bireyin topluma ve diğer kişilere karşı bir ödevi olup; özgürlüklerin 'kamu yararı' amacıyla sınırlandırılmasını ifade etmektedir<sup>772</sup>.

1961 Anayasası'nda da "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde düzenlenen vergi ödevi, Anayasa gerekçesinde, "*vatandaş vazifelerinin en önemlilerinden biri*" olarak görülmüştür<sup>773</sup>. 1982 Anayasası'nın gerekçesine bakıldığında ise ilk başta "Malî ve Ekonomik Hükümler" başlıklı dördüncü kısımda düzenlenen "vergi ve benzeri malî yükümlülükler" kenar başlıklı m.173, "*verginin bir ödev olması*" gerekçesiyle "vergi ödevi" kenar başlıklı m.73 olarak kabul edilmiştir<sup>774</sup>.

<sup>770</sup> Ahmet G. KUMRULU, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Ankara, 1981, C. XXXVI, Sayı:1/4, s.152.

<sup>771</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.107.

<sup>772</sup> Billur YALTI SOYDAN, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramlarıyla Okumak", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:119, Ağustos 1998, ss. 98-118, s.115. (Yazarın notu: Makale, **Anayasal Mali Düzen** konulu XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda (14-16 Mayıs 1998) sunulan yorum tebliğine dayanmaktadır.)

<sup>773</sup> 1961 Anayasası Gerekçesi, Erişim:

[http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TM\\_/d00/c002/tm\\_00002034ss0035.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TM_/d00/c002/tm_00002034ss0035.pdf) (23.07.2014)

<sup>774</sup> 1982 Anayasası (2709 sayılı Kanun) Gerekçesi, Erişim:

[http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c007/mgk\\_01007118ss0450.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c007/mgk_01007118ss0450.pdf)(23.07.2014)

Ayrıca bir AYM kararında<sup>775</sup>, “*Usulüne uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen ‘vergi mükellefiyeti’ni kabullenmek, bir vatandaşlık görevidir.*” denilmiştir.

Halen yürürlükte olan ‘Vergi Ödevi’ kenar başlıklı AY m.73 ise şöyle düzenlenmiştir:

*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilir.*

Bu noktada önce ‘vergi ödevi’nin içeriğinin belirlenmesi gerekmektedir.

İdare ile kişiler arasında, vergilendirmeden doğan ilişkiye vergi hukuku ilişkisi dendiğini bilmekteyiz. Genel idare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü olan bu ilişkinin, aslında, “vergi ödevi ilişkisi” ve “vergi borcu ilişkisi” olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Vergi borcu ilişkisi, mamelekle ilgili yani maddî edime ilişkin hak ve yükümleri kapsamakta iken; vergi ödevi ilişkisinin konusu, bir şeyi yapmak ya da yapmamak veya bir şeye katlanmaktan oluşan yükümler/görevler ve haklardır. Bu anlamda vergi ödevi ilişkisi ‘genel’, vergi borcu ilişkisi ise “özel” bir ilişki türüdür. Nitekim vergi ödevi ilişkisi İdare’nin yükümlüler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de

---

<sup>775</sup> AYM, T.27.09.1988, E.1988/7, K.1988/27, (REGA: 26.12.1988 – 20031); Ayrıca bkz. Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti’ni düzenleyen AY m.23/5’in eski halindeki sınırlama ifadesi (vatandaşlık ödevi) ve buna dayanılarak uzun süre uygulanan 15.07.1950 tarih ve 5682 sayılı Pasaport Kanunu (REGA: 24.07.1950 – 7564) m.22 ve 6183 sayılı Kanun m.36/A ve AYM’nin bu yöndeki yaklaşımı için AYM, E.1963/190 ve E.2007/4 kararı. E.2007/4 kararında AYM, “...*Vergi borcu, AY m.73’e göre vatandaşlık ödevidir. Anayasa ve yasalarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, yasalarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır...*” demiştir.

içine almaktadır. Vergi ödevlisi olarak tabir edilen kişiler İdare'ye karşı sadece maddî borcu olan kişiler olabileceği gibi; vergi borcunun ödenmesine aracı olan ya da birtakım şekli ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olan (vergi sorumlusu) kişiler de olabilmektedir<sup>776</sup>.

AYM de bir kararında<sup>777</sup>, “Kişi ile devlet arasında vergiden kaynaklanan hukuksal ilişki, sadece alacak-borç ilişkisi değil; aynı zamanda AY m.73'ün niteliği gereği bir ödev ilişkisidir. Bu karşılıklı ödev gereği, mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi; İdare'nin de vergiyi zamanında tarh, tahakkuk ve tahsil etmesi gerekir. Vergi yasalarının vergiyi bağladığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğan vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” diyerek vergi ödevinin içeriğine dair bir yorum yapmış; ancak bu ödevin aynı zamanda İdare'nin de bir ödevi olduğunu belirtmiştir. GEREK ve AYDIN ise kişilerin söz konusu ödevini yerine getirebilmesini devletin de üzerine düşen görevini yerine getirmesine bağlayarak; buradaki dengeyi vurgulamışlardır<sup>778</sup>.

Bu tespitler muvacehesinde anlıyoruz ki kişiler açısından vergi ödemek, haklarına içkin olan bir ödev ve devlet tarafından güvence altına alınan haklarının bedeli/karşılığı, topluma karşı bir ödev ve sosyalliğin gereği olan bir katılma payıdır. Devlet açısından bakıldığında ise Devlet, Anayasa'da verilen görevlerin<sup>779</sup> yerine getirilmesi için ve kaynağını Anayasa'dan alan bir yetki ile ve kamusal giderleri finanse etmek amacıyla vergi almakla görevlendirilmiştir.

Devlet, doğrudan doğruya bir ödün vermeksizin vergilendirme yapmak suretiyle özel mülkiyete el atarak, kamu özgürlükleri alanında bir sınırlama yapmak ve bunu Anayasa'daki amaçlar doğrultusunda kullanmak durumundadır<sup>780</sup>.

<sup>776</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.71.

<sup>777</sup> AYMK, T.15.10.2009, E.2006/124, K.2009/146, REGA: 08.01.2010 – 27456.

<sup>778</sup> Şahnaz GEREK ve Ali Rıza AYDIN, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2010, s.27.

<sup>779</sup> Devletin Temel Amaç ve Görevleri AY m.5'te sayılmış olup; diğer çeşitli görevleri de Anayasa'nın çeşitli maddelerinde belirtilmiştir. Örneğin “ekonomik temelli” olanlar, 35., 45., 48., 166., 167., 168., 172. ve 173. maddelerinden okunabilmektedir.

<sup>780</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.107.

Vergi Ödevi'ni düzenleyen AY m.73'e döndüğümüzde, bu düzenleme ile vergi ödevi, anayasal bir kurum haline getirilmekte ve vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin hukuksal sınırı çizilmektedir<sup>781</sup>. Zira AY m.11 ile ortaya konulan Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü hükmü ile vergi kanunlarının da Anayasa'ya aykırı olamayacakları teyit edilmiş olmaktadır<sup>782</sup>. Son tahlilde, vergi incelemesi müessesesinin anayasal dayanaklarını aramaya çıktığımızda, başlangıç noktamız işte bu AY m.73 düzenlemesi olacaktır. Çünkü vergi incelemesi aygıtı, genelde vergi ilişkisinin, özelde de vergi ödevi ilişkisinin bir unsuru, bir bileşeni hatta bir tamamlayıcısı mahiyetindedir.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, vergilendirme yetkisinin yöneldiği amaç, uygulanacağı kişiler, söz konusu yetkinin hangi sınırlar dâhilinde kullanılacağı, anayasal düzeyde, AY m.73 ile düzenlenmiştir. Anayasal düzeyde 'temel ölçü norm'<sup>783</sup> olan AY m.73 ise bizi "vergilendirme ilkeleri"ne götürmektedir. Genelde anayasa hukuku ve Anayasa'dan, özelde de AY m.73'ten kaynaklanan ve vergilendirmeye ilişkin birtakım ölçü normlar getiren "vergilendirme ilkeleri", vergisel düzenlemelerin kapsamının ve yapısının belirlenmesine hizmet etmekte olup; sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak nitelendirilmektedir<sup>784</sup>. Ayrıca bu ilkeler, vergilendirmenin "hakça" yapılmasını ifade eden ve esasında soyut bir kavram olan vergi adaletinin (vergilendirmede adaletin) gerçekleştirilmesinde birer ölçü norm olarak işlev görmektedirler ve soyut vergi adaleti kavramının normatif düzeyini teşkil etmektedirler<sup>785</sup>.

Ancak belirtmek gerekir ki AY m.73 orijinli ilkeler vergilendirme ilkeleri olarak kabul edilmekle birlikte; "(sosyal) hukuk devleti", "eşitlik" gibi Anayasa'nın çeşitli maddelerinden çıkarılan (anayasal) ilkeler de vergilendirmede ve vergi ilişkisinde birer dayanak ve hatta birer sınırlandırma nedeni olarak kullanılmaktadırlar<sup>786</sup>.

---

<sup>781</sup> ÇAVUŞ, s.38.

<sup>782</sup> Gülsen GÜNEŞ, "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:237, Haziran 2008.

<sup>783</sup> YALTI SOYDAN, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...", s.100.

<sup>784</sup> GÜNEŞ, "Verginin Anayasal Temelleri..."; SABAN, **Vergi Hukuku**, s.47.

<sup>785</sup> YALTI SOYDAN, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...", s.98-99.

<sup>786</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.47.

Nitekim literatürde bu ilkeler, sosyal hukuk devleti<sup>787</sup> ilkesinin somutlaştırılmış ilkeleri/parçaları olarak değerlendirilmektedirler<sup>788</sup>. Bu anayasal ilkelerin tümünü yeri geldikçe irdedeleyeceğiz.

Devletin vergi incelemesi yapma yetkisi de vergilendirme yetkisinin bir parçası ve vergi ödevinin bir gereği olduğu için; Anayasa'dan kaynaklanan bu yetkinin hukuksal dayanaklarının önemli bir kısmını oluşturan anayasal dayanaklar ve ilkelerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çünkü devletin organik uzantısı olan vergi idaresi, bir yükümlüyü incelerken, vergilendirmeye ilgili tüm anayasal ilkeler ve bunlara dayanılarak çıkarılan yasal düzenlemeler, incelenen yükümlüde kişiselleştirilmektedir. Bu durumda ise bir tarafta devletin hak ve yetkileri diğer tarafta da bireyin hukuku karşı karşıya gelmektedir<sup>789</sup>.

Sonuç olarak, başta m.73 ve Anayasa'nın diğer hükümlerinden çıkarılabilecek, "verginin alınması zorunluluğu", "kanuni idare", "verginin zorla yürütüm yoluyla alınması", "verginin yasallığı", "verginin genelliği", "verginin mali güçle orantılı olması", "vergilendirmede eşitlik", "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" gibi birtakım ilkeler ve normlar, vergi incelemesi müessesesinin de anayasal dayanakları olarak mütalâa edilebilirler. Aşağıda bu dayanakları tespit etmeye çalışacağız.

#### **d. Verginin Yasallığı İlkesi, Verginin Alınması Zorunluluğu, Verginin Zorla Yürütüm Yoluyla Alınması ve Kanuni İdare İlkesi**

AY m.6 f.3'ün ikinci cümlesinde, "...Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz."; m.8'de, "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir."; m.73 f.1'de, "Herkes kamu giderlerini

<sup>787</sup> AYM'ye göre "sosyal hukuk devleti", "...İnsan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için, sosyal, iktisadi ve mali tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir." (AYMK, T.18.02.1985, E.1984/9, K.1985/4 REGA: 26.06.1985 – 18793)

<sup>788</sup> KUMRULU, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", s.151-152.; GÜNEŞ, s.108-109.; YALTI SOYDAN, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...", s.100.

<sup>789</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.49.; ÇAVUŞ, s.41.



*karşılama üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”; m.123 f.1’de “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.”; m.73 f.3’te ise “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denmiştir.*

Bu hükümler bize vergilendirme yetkisinin Anayasal bir yetki olduğunu, İdare’nin, yürütme görevini kanun çerçevesinde yerine getirmekle yükümlü olduğunu<sup>790</sup> ve vergilerin ancak kanunla konulabileceğini, değiştirilebileceğini veya kaldırılabilceğini göstermektedir. Verginin yasallığı ilkesi uyarınca, her türlü vergi yükümünün yasa ile konulması (kaldırılması veya değiştirilmesi) ve çerçevesinin de yasa ile belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre, vergiler ancak, parlamentodan çıkan bir yasa ile öngörülebilecek (temsilsiz vergi olmaz); vergiyi sadece yasa düzenleyebilecek (yasadışı vergi olmaz) ve bu yasanın vergi ile ilgili tüm unsurları içeren bir vergi yasası olması (verginin belirgin olması) gerekecektir<sup>791</sup>. Bu ilke uyarınca, vergi alacağının öğelerinin (yükümlü, konu, matrah, oran, muaflık ve istisnalar...) yasaya içkin olmasının yanında; vergiden doğan ödev ve usûl ilişkilerinin de yasa ile düzenlenmesi gerekmektedir<sup>792</sup>. Nitekim vergi incelemesi müessesesi de bir vergi usûl hukuku müessesesi olduğu için bu Anayasal dayanak gereği usule ilişkin bir yasada (VUK); ama ayrıntılı bir şekilde düzenlenmelidir. Zira usule ilişkin vergilendirme hükümlerinin yasalarda tüm detaylarıyla düzenlenmesi, vergi incelemesi yetkisinin kullanıldığı usuli hususları da kapsayacaktır<sup>793</sup>. Aksi halde, konunun İdare’nin takdirine bırakılması, keyfiliklere ve hak ihlallerine neden olacaktır<sup>794</sup>.

<sup>790</sup> KUMRULU, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, s.151.

<sup>791</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.12-17.; ÇAVUŞ, s.43.

<sup>792</sup> KUMRULU, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, s.150.; GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.17.

<sup>793</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.52.

<sup>794</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.52; KANETİ, s.34.; Referans verilen AYM Kararına göre: “...Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümlünün kanunla konulmasını buyururken, keyfî ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir malî yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Malî yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usûlleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yükümlü bu yönleri dolayısıyla, yasayla "yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfî uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan malî yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.” (T.31.03.1987 E.1986/20 K.1987/9 REGA: 28.05.1987 – 19473)

Ayrıca, “verginin yasallığı ilkesi” gereğince nasıl ki bireyi koruyan sınırlar çiziliyorsa; devlete de vergisel işlemleri gerçekleştirmesi için bir buyruk verilmektedir<sup>795</sup>. M.73 f.1 ile vergi alacağının Anayasal temeli ortaya konulurken; koşullar gerçekleştiğinde<sup>796</sup>, devletin alacağını alma yetkisinin varlığı da tekrarlanmış olmaktadır. Bir başka deyişle, yukarıdaki Anayasa hükümleri ve verginin yasallığı ilkesi gereğince devlete, vergi alma yetkisinin kullanılması olanağı verilmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki devletin işlevleri, Anayasa’nın devlete yüklediği görevler<sup>797</sup> ve direktifler, kamu giderlerini karşılamak için kanun çerçevesinde vergi almak, devlet için bir yetki olmaktan öte bir görev de sayılmaktadır<sup>798</sup>.

Buna ek olarak, “idarenin kanuniliği (ya da kanuni idare)” ilkesi gereği, idare teşkilatı ile görev ve yetkilerinin kanunla düzenlenmesi öngörüldüğü gibi; ‘ajanlara’, ‘vergilere’ ve ‘mallara’ ilişkin statülerin de yasal nitelikte olması gerekmektedir<sup>799</sup>. Bu yönüyle verginin yasallığı ilkesi idarenin kanuniliği ilkesinin kapsamına girmektedir<sup>800</sup>. Buna göre İdare, yasama organı tarafından önceden kanunla düzenlenmemiş bir alanda faaliyette bulunamaz. İdari faaliyette bulunabilmesi için mutlaka kanundan aldığı bir yetkiye sahip olmalıdır. İdarenin kanuniliği ilkesinin bir diğer boyutu, İdare’nin, kaynağını kanunlardan alan yetki ve görevlerden ibaret olmasıdır. Nitekim yürütmeyi, hem yetki hem de görev olarak tanımlayan 1982 Anayasası’nın 13. maddesine göre temel hak ve özgürlükler ancak kanunla sınırlanabileceğinden; İdare’nin kanundan bir yetki almadıkça temel hak ve özgürlüklere dokunan bir davranışta bulunulması düşünülemez. Dolayısıyla, kanuni yetki gerektiren kolluk faaliyetleri ve vergi salma işlemleri, temel hak ve özgürlüklere dokunan işlemlerden olduğu için, mutlaka kanuna dayanmak zorundadır<sup>801</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki idarenin kanuniliği ilkesi

<sup>795</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.13,18.

<sup>796</sup> Herhangi bir vergi borcunun doğması için ön koşul, yasallık ilkesinin gereği olarak, bir vergi yasası hükmünün bulunmasıdır. Bunun yanında, bu vergi yasasının uygulanabilmesi için bütçe ile ön-izin verilmiş olması yani o vergi yasasının belirli bir malî yılda uygulanacağı yolunda bütçe kanununda hüküm bulunması (ve C Cetveli’nde yer verilmesi) zorunludur. Bu çerçevede olmak üzere vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle, yükümlü ile devlet arasında vergi ilişkisi başlayacak ve belli aşamalardan geçtikten sonra devlet açısından vergi alacağı, yükümlü açısından da vergi borcu somutlaşacak, ödenecek (tahsil edilecek) duruma gelecektir. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.87.

<sup>797</sup> Bkz. 732 ve 779 numaralı dipnotları.

<sup>798</sup> KUMRULU, “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”, s.152.

<sup>799</sup> DURAN, s.36.

<sup>800</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.52.

<sup>801</sup> GÜNDAY, s.41 ve 42.

gereğince, İdare'nin eylem ve işlemlerinin kanuna dayanmasının yanında; bu eylem ve işlemlerin kanuna aykırı olmaması da gerekir<sup>802</sup>.

İdarenin kanuniliği ilkesi o kadar sert bir ilkedir ki; DURAN'a göre, "*kanunlar çerçevesindeki görevlerden ibaret olan İdare, bu bakımdan, 'doğrudan doğruya' Anayasa'dan güç alıp hiçbir eylem ve işlem yapamayıp; ancak onunla arasına giren kanuna dayanarak faaliyet ve hizmette bulunabilir, hatta bulunmak zorundadır. Bu itibarla, yürütme ve idare, bir kanunu veya bir kanun hükmünü Anayasa'ya aykırı görse de bu konuda dava ve itiraz hakkı bulunmadığı; aksine, uygulamak ödevi ve zorunluluğu bulunduğu için üstün hukuk ile değil; yasalarla bağlıdır*<sup>803</sup>". 1961 Anayasası döneminde ortaya koyulan bu görüş, keskin ve tartışılabilir bir görüş olsa da<sup>804</sup>; İdare'nin yasalarla bağlı olduğunu vurgulaması açısından bu tespiti önemli buluyoruz. Zira konumuz özelinde düşündüğümüzde bu görüş bizi İdare'nin kanunları yürütme/uygulama zorunluluğu ilkesine götürmektedir.

Bu ilkeye göre, "*yanın bulunduğu yerde sadece yürütme değil, aynı zamanda, ilke olarak, yürütme yükümlülüğü de mevcuttur. Nitekim yürütme (idare), yanın kendisine yüklediği görevleri yerine getirmemekten, hukuken sorumludur*<sup>805</sup>". Bu durumda, eğer yasalar uyarınca bir verginin yükümlü tarafından ödenmesi gerekiyorsa, ilgili idari makam söz konusu vergiyi tahsil etmek zorundadır. Sonuç olarak, "verginin alınması zorunluluğu" ilkesi, emredici bir ilke olarak devletten, vergiyi toplama görevini mutlaka yerine getirmesini gerektirmekte olup; idarenin bu görevden kaçınması mümkün değildir<sup>806</sup>. Devlet, özel hukuktan kaynaklanan bir alacaktan farklı bir alacak olan ve bir kamu alacağı niteliğinde olan vergiyi, tahsil etmek zorundadır. Zira bu, devletin kendisinden beklenen kamu hizmetlerini kararlı ve devamlı bir surette yerine getirebilmesi için gereklidir<sup>807</sup>.

---

<sup>802</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.70.

<sup>803</sup> DURAN, s.37.

<sup>804</sup> "...Bu, aynı zamanda 'yasal idare' ilkesinin de bir sonucudur. Çünkü İdare, vergilendirme alanındaki işlemleri yasalara ve yasaya eşit ve daha üstün kaynaklara (Anayasa ve anlaşmalar gibi) uygun olarak yapmak zorundadır." ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.145-146.; YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.35.

<sup>805</sup> 1961 Anayasası Gerekçesi, s.11.

<sup>806</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.18.

<sup>807</sup> ÇAVUŞ, s.40.; GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.18.

Verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesine göre ise; verginin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak, yasayla verilen yetkiler (ve görevler) İdare’yi güçlü kılacağından, devlet vergiyi zorla yürütüm yoluyla (cebren) tahsil edebilecektir. Ödenmesi gereken ve/veya ödenmeyen vergi, hukuk kuralları çerçevesinde, muhatabından istenebilecek<sup>808</sup> ya da kamu alacağının korunması için çeşitli tedbirler alınabilecek ve uygulanabilecektir. Nitekim vergilere ve bunların tahsiline ilişkin düzenlemelerde yeralan yaptırımlar ve koruma önlemleri de bu amaç doğrultusunda hazırlanmıştır.

Devletin vergiyi tahsil yetkisini kullanmadan önce ise; (varsa) vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptaması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayları ve yükümlülüğe etki eden olguları ortaya çıkarmak, beyanların doğruluğunu saptamak amacıyla, vergilendirme yetkisi kapsamında devlete verilen denetim/inceleme yetkisi de, bu bakımdan, söz konusu zorunluluğun yerine getirilmesine hizmet etmektedir<sup>809</sup>.

İşte devlet (yürütme/idare), verginin toplanması zorunluluğunun bir sonucu olarak, vergi verilmesini sadece muhataplardan beklemekle kalmayıp; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamakla görevlidir. Vergi salma, toplama, vergi denetimi ve vergi incelemesi de kanundan doğan ve ona dayanan bir yetki ve görev olduğu için devlet, Anayasa’dan ve Anayasa’ya dayanan kanunlardan aldığı bu yetki ve görevleri yerine getirmek zorundadır.

Aşağıdaki başlıkta ise bu zorunluluğun nasıl bir biçimde uygulanacağını anahtar mahiyetindeki vergilendirme ilkelerini irdelemeye çalışacağız.

#### **e. Verginin Genelliği, Vergilendirmede Eşitlik, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkeleri**

TURHAN’a göre “*münferit vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle ‘vergileme ilkeleri’ olarak nitelendirilmektedir. “Olan”dan çok, olması gerekeni amaçlayan normatif nitelikteki bu ilkeler, başta iktisadi olmak üzere, siyasi ve sosyal birçok değişkene göre*

<sup>808</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.18, dn.74,75.

<sup>809</sup> GÜNEŞ, s.130.; KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.144.; KANETİ, s.139.

*şekillenmiş ve şekillenmeye de devam etmektedir*<sup>810</sup>”.

Anayasal metinlerin sözüne ve ruhuna işleyen ve günümüzde “anayasal vergilendirme ilkeleri” olarak anılan bu ilkelere “yasallık”, “genellik”, “eşitlik”, “mali güce göre vergilendirme”, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” gibi birtakım ilkelerin vergi hukuku literatüründe kullanıldığı görülmektedir. Vergilendirmenin dayanağını; ama aynı zamanda da sınırını ortaya koyan bu ilkeler, devletin vergilendirme yetkisini, başta “sosyal hukuk devleti” olmak üzere Anayasa’da sayılan niteliklerine göre kullanabilmesi için vergi ödevine egemen olan temel anayasal normları kapsamaktadır<sup>811</sup>.

Başta AY m.73 olmak üzere diğer ilgili maddelerden çıkarılan ve hem yasa koyucuya yol gösteren hem de yasaların anayasal denetimi imkânını veren bu ilkeler; vergi incelemesi müessesesinin de anayasal dayanağını ve sınırlarını ortaya koymaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi incelemesi müessesesinin yasaların uygulanmasında ve dolayısıyla bu ilkelerin hayata geçmesinde de önemli bir işlevi bulunmaktadır.

Vergi incelemesi müessesesine de anayasal dayanak olarak aldığımız bu ilkeleri aynı başlık altında toplamamızın nedeni ise ilkelerin birbirleriyle olan yakın ilişkisidir. Zira, esasında “sosyal hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkelerinden türeyen ve bunların birer alt ilkesi/parçası niteliğinde olan bu ilkeler çoğu zaman örtüşmektedirler. Bir başka deyişle bu ilkelerin birbirlerinden kesin sınırlarla ayrıldıkları söylenemez. Özellikle ‘genellik’, ‘eşitlik’ ve ‘mali güce göre vergilendirme’ ilkeleri içiçe geçen ve uygunluk denetiminde birbirlerinden ayrılması zor olan ilkelere<sup>812</sup>. Aşağıda, önce söz konusu ilkelerin nitelik ve içeriklerini belirlemeye; sonra da vergi incelemesi müessesesi açısından konunun anlam ve değerini tespit etmeye çalışacağız.

**(1) Verginin Genelliği İlkesi:** Genellik ilkesi en yalın biçimiyle, bir toplumda yaşayan ve malî gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını, yani vergi ödemesini, kamusal giderlerin finansmanına “katılmasını” ifade eden bir ilkedir. Bu anlamda

---

<sup>810</sup> TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, s.190.

<sup>811</sup> KANETİ, s.28.

<sup>812</sup> YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.101.

genellik ilkesi, ödeme gücüne sahip olan herkesin geliri, serveti veya harcamaları üzerinden şu veya bu biçimde vergi ödemesiyle gerçekleşmektedir<sup>813</sup>. Daha da somutlaştıracak olursak, genellik ilkesi, “*bir taraftan vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunlarla belirlenen vergi mükellefiyeti sebeplerinden biri, kendilerine isabet eden bütün (gerçek ve tüzel) kişilerin, (hukuki) tâbiyyet, seviye, sınıf, din, mezhep, ırk vb. gibi iktisatla ilgisiz durumları dikkate alınmaksızın vergiye tâbi tutulmalarını talep etmekte; diğer taraftan da bir münferit vergi çerçevesinde sübjektif ve objektif vergi mükellefiyetinden muaf tutulmaya; ancak tüm iktisadi, sosyal, kültürel, ve sağlık politikası veya vergi tekniği sebepleri bakımından gerekli görüldüğü zaman, izin verir*”<sup>814</sup>.

AY m.73 f.1’deki “*Herkes.....vergi ödemekle yükümlüdür.*” deyimlemesi ile vergi yükünün belirli bireylere veya belirli toplumsal kesimlere yüklenmeyerek; koşulları gerçekleştiğinde, vatandaş olsun veya olmasın devletin (malî) egemenliği altında bulunan herkese dağıtılması ifade edilmektedir<sup>815</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki genellik ilkesi istisnasız herkesin vergi vermesi anlamına da gelmemektedir. Bu ilke, genel vergi yükünün malî gücü vergi ödemeye elverişli olanlar arasında, malî güçle orantılı olarak dağıtılmasını içermektedir. Yani malî gücü vergi ödemeye yeterli olmayanlar, hukuk çerçevesinde, verginin dışında bırakılabilmektedir<sup>816</sup>.

Durum böyle olmakla birlikte, genellik ilkesine uygun hareket edildiğinde bile vergi adaleti tam olarak gerçekleşmemektedir. Zira “*vergi iktidarına sahip olan, yani esas olarak geçim asgarisini aşan bir geliri bulunan her birey, sınıf, tabiyyet, mezhep vb. farklar gözetilmeksizin sübjektif olarak vergilendirmeye tâbi tutulursa verginin genelliği ilkesi gerçekleşmiş olur; ancak bu ilkeye tamamen uyan bir kanunda bile maddî bakımdan eşit durumların eşit muameleye tâbi tutulmadığı görülecektir*”<sup>817</sup>. İşte bu noktada, konuya hukuk devleti açısından bakıldığında, vergilendirmede genellik

---

<sup>813</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.147.; Ayrıca bir AYMK’da (T.07.10.2003 E.2003/73 K.2003/86 REGA: 20.12.2005 – 26029) da “...*Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın, malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder.*” denilmiştir.

<sup>814</sup> Fritz NEUMARK (İclâl FEYZİOĞLU CANKOREL (çev.)), **Vergi Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975, s.82.

<sup>815</sup> KANETİ, s.28.; GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.97.

<sup>816</sup> KANETİ, s.29.

<sup>817</sup> NEUMARK, **Vergi Politikası**, s.100.

ilkesi ile yasa önünde eşitlik ilkesi çakışmaktadır. Öncelikle, vergilendirmenin genel olmasını, eşitlik ilkesinin de ön koşulu olarak tespit etmemiz gerekmektedir. Nitekim vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri, ikisi birlikte, geleneksel “vergi adaleti” ilkeleri olarak zikredilmektedir. Bu tespit bizi eşitlik ilkesine götürmektedir.

Eşitlik ilkesine geçmeden önce verginin genelliği ilkesi diye bağımsız bir ilke olmadığını ifade eden görüşe de yer vermek istiyoruz<sup>818</sup>: Bu görüşe göre genellik ilkesi zaten yasallık ilkesinin (yasaların genel nitelikte olması özelliği dolayısıyla) içinde yer almaktadır. Çünkü “AY m73 f.1’deki “Herkes...” ifadesi anayasal düzlemde bir hukuk kuralının genelliğini; “...vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesi ise vergi ödevinin genelliğini ifade etmektedir. Vergi ödemekle yükümlü olan herkes ile; vatandaş-yabancı, gerçek ya da tüzel kişi gibi bütüne ulaşılabilecek parçalardan söz ediliyordur”.

Bize göre burada öncelikle, genellik ilkesinin kamu giderlerine katılmada belirli bir malî gücü olan “herkesin” vergi yükümlüsü olması özelliği gözardı edilmeden ve bu ilkenin vergilendirmede adalete hizmet etmekte eşitlik ilkesini destekleyici/tamamlayıcı bir unsur olduğunu kabul edilmesi gerekir. Konuya anayasal bir denetim normu olup olmama açısından bakıldığında ise genellik ilkesinin tek başına bir denetim normu kabiliyetinde olmadığı görülecektir. Zira “Genel Esaslar” kısmında “Kanun Önünde Eşitlik” başlığı altındaki AY m.10 düzenlemesinde, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” denilerek; genellik ilkesini de kapsayacak şekilde anayasal bir denetim normu ortaya konulmuştur.

Nitekim eşitlik ve genellik ilkeleri yönünden inceleme yaparken AYM’nin yaklaşımı da, tarihi süreç içerisinde, kimi zaman, eşitlik ilkesi ile ilgili düzenlemeyi tek başına; kimi zaman da vergi ödevinin düzenlendiği maddeyle birlikte değerlendirmek şeklinde olmuştur. AYM, özellikle son dönemlerde, hukuk devletindeki yeri ve temel unsurları bağlamında ele aldığı eşitlik ilkesi ile birlikte, yasallık ilkesi ve m.73’teki vergilendirme ilkelerini de göz önünde bulundurarak yorum yapmıştır<sup>819</sup>.

<sup>818</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.49.

<sup>819</sup> GEREK ve AYDIN, s.101-102. (İlgili kararlar için bkz. s.102-127)

(2) **Vergilendirmede Eşitlik İlkesi:** Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel haklarını etkileyen yasaların genel olmasını zorunlu kılmaktadır<sup>820</sup>. Hukuk devletinin temellerinden olan yasaların genelliği ilkesi ise anayasaya eşitlik ilkesi ile yansımaktadır<sup>821</sup>.

AY m.10'da düzenlenen ve "ayırıcılık yapmama"yı da içine alan (kanun önünde) eşitlik ilkesi, genel anayasal ilkelerdendir. Buna göre AYM, eşitlik okumasında eşitliği, aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara tâbi tutulması şeklinde formüle ederken; aynı durumda olanların, haklı nedene dayanarak farklı kurallara tâbi tutulmasını da eşitliğe aykırı bulmamaktadır. Burada 'aynı'lığın ya da 'farklı'lığın ölçüsü 'hukuksal durum' iken; 'farklı hukuksal durum'un ölçüsü de 'haklı neden'dir. Ayrıca AYM, haklı nedenin, 'anlaşılabilir', 'amaçla ilgili' ve 'makul ve adil' olmasını aramaktadır<sup>822</sup>.

Özgürlükçü demokratik düzen içinde, adalet düşüncelerinden geliştirilen "vergilendirmede eşitlik" ilkesi ise eşit durumda olanlara eşit; eşit durumda olmayanlara, eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirmektedir<sup>823</sup>.

Vergilerin yasallığı ilkesi de, vergilerin yasaya uygun ve doğru olarak alınması şeklinde değerlendirildiğinde, vergilendirmede eşitlik ilkesiyle birleşmekte ve özdeşleşmektedir<sup>824</sup>. Yasaların genelliği ilkesi gereği vergi yasalarının da genel nitelikte yasalar olması gerekmektedir. Yani vergi yasalarının sadece 'şeklî' anlamda yasa olmayıp; aynı zamanda 'maddî' anlamda da bir yasa niteliğinde olması gerekmektedir. Böylece yasama organı, şeklî anlamda bir yasa çıkararak kimliği belirli kişilere malî yükümler yükleyemez veya onları belirli malî yükümlerden dışlayamaz. Böyle bakıldığında, vergi yasalarının genel olması, eşit olmasının da ön koşulu olmaktadır. Ancak vergilendirmede eşitlik ilkesi bundan daha geniş bir değerlendirmeyi gerektirmektedir. Zira "yatay adalet-dikey adalet" formülüne göre "yatay adalet", vergilendirme yönünden benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) bulunan

<sup>820</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.40.

<sup>821</sup> KUMRULU, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", s.155.

<sup>822</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.52-53. (Referans alınan AYMK'nın künyesi, kitabın 160 numaralı dipnotunda verilmiştir.)

<sup>823</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.147-148.

<sup>824</sup> KUMRULU, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", s.156.



kişilerin eşit işleme tâbi tutulmasını; “dikey adalet” ise benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde, değişik işlem yapılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda yatay adalet, hukuk devleti kavramının yasa önünde eşitlik ilkesi ile ilgili iken; dikey adalet ise yasa koyucunun tercihlerine ve sosyal devlet anlayışına göre belirlenecektir<sup>825</sup>.

Vergilendirilme alanında kimler eşittir ki; aynı muameleye tâbi tutulsun. Kimler farklıdır ki; farklı muamele, meşru olarak değerlendirilsin ve bizzat eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde araç olsun? Eşitlik ilkesi gereği, dil, cinsiyet, ırk, inanç, mezhep vb. kıstaslar birer farklılık ölçüsü olarak kabul edilemeyeceğine göre; vergilendirmenin tekniğine özgü bir ölçüte ihtiyaç vardır ve bu ölçüt de “mali güç” olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>826</sup>.

AYM çeşitli kararlarında<sup>827</sup> vergide eşitlik ilkesini, “...malî gücü aynı olanların aynı; mali gücü farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesi...” olarak ifade etmiştir. İşte bu noktada karşımıza vergilendirmede eşitliğin bir ölçüm cihazı, bir uygulama aracı<sup>828</sup> olarak “mali güç” ve mali güce göre vergilendirme ilkesi çıkmaktadır.

**(3) Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi:** Vergilendirmede bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak nitelendirilen “mali güç”, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur<sup>829</sup>. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan; ‘gelir’, ‘servet’, ‘zenginleşme’, ‘harcama’ gibi göstergeleri olan mali güç, sahip olunan değerler toplamıdır ve vergi ödeyebilme gücünü ifade etmektedir<sup>830</sup>. Ayrıca mali güç, eylemli olarak edinilmiş durumlara göre düşünülmektedir ve varsayımsal olarak ileride gerçekleşmesi beklenen durumları kapsamamaktadır<sup>831</sup>.

<sup>825</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.41.

<sup>826</sup> YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.103.

<sup>827</sup> T.06.07.1995, E.1995/4, K.1995/28, REGA: 02.02.1996 – 22542.; T.07.10.2003, E.2003/73, K.2003/86, REGA: 20.12.2005 – 26029.

<sup>828</sup> T. 13.07.1995, E.1994/85, K.1995/32, REGA: 28.09.1996 – 22771.

<sup>829</sup> YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.111.

<sup>830</sup> KANETİ, s.30.; YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.111.

<sup>831</sup> KANETİ, s.30.

Bir ölçüt olarak mali güç, bir yönüyle, vergilendirmede eşitliğin sağlanmasına hizmet etmektedir. Malî güç, vergilendirmede hukuksal durumların aynılığının ya da farklılığının belirlenmesinde temel ölçüdür. Buna göre mali gücü aynı olanlar eşit durumda olanları; farklı olanlar ise eşitsiz durumda olanları ifade etmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki burada mali gücün belirlenmesinde esas alınan kriterler ve mali gücün aynı ya da farklı olduğu durumların neye göre belirlendiği önem taşımaktadır. Ayrıca, eşitliğin olmadığı durumlarda, yasa koyucunun düzenleme yaparken ve AYM'nin de inceleme yaparken “haklı neden” argümanına yaslandığını da akılda tutmak gerekmektedir<sup>832</sup>.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi tek başına ele alındığında ise “...verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasını...”<sup>833</sup> ifade etmektedir. Bu ilkeye göre, mali güç arttıkça vergi yükünün de artması gerekmektedir<sup>834</sup>. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin herkesin mali gücüne göre alınması ise kanunla sağlanacaktır<sup>835</sup>. AYM, verginin konusu saptanırken, getirilen yasal ölçünün mali gücü yansıtması gereğinden bahsederek; vergi konusunun da vergilendirmenin mali güce göre olması ilkesini doğrudan etkilediğini belirtmiştir<sup>836</sup>. Yasakoyucunun mali güce göre vergi salması ve bu güç oranındaki değişimi, değişik önlem ve yöntemlerle yönetmesi ve verginin toplanmasına olanak sağlayan düzenlemeler yapması beklenmektedir<sup>837</sup>. Bu anlamda söz konusu ilke, yasallık ilkesine bağlanmaktadır. Çünkü bir vergi yasasının sadece şekli anlamda değil; ama aynı zamanda maddi anlamda da bir yasa olması gerekmektedir ve keyfi vergilendirmenin bir biçimi olan ağır vergilendirme ancak bu şekilde bertaraf edilmiş olmaktadır<sup>838</sup>.

Sonuç olarak mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla, hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluştururken; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesiyle birlikte de sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımalarını teşkil etmektedir. Zira sosyal devlet ilkesinin bireye karşı

<sup>832</sup> YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.104-105.

<sup>833</sup> AYMK, T.07.10.2003 E.2003/73 K.2003/86 REGA: 20.12.2005 – 26029.

<sup>834</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.98.

<sup>835</sup> AYMK, T.26.10.1965, E.1965/25, K.1965/57.

<sup>836</sup> YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.111.

<sup>837</sup> AYMK, T.07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42. REGA: 06.04.1990 – 20484.

<sup>838</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.98.

yükümlülüğü iki boyut içermektedir: Birincisi, bireyin kendi içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük; ikincisi ise bireyin topluma nazaran bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülüktür. Birinci yükümlülük, bireyin mali gücü ile uyumlu bir biçimde vergilendirilmesini ya da mali gücünü aşan oranda vergilendirilmemesini; ikinci yükümlülük ise mali gücü farklı olanların farklı oranlarla vergilendirilmesi yoluyla vergi yükünün dengeli dağılımının sağlanmasını karşılamaktadır<sup>839</sup>.

Bu noktada, mali gücün belirlenmesinin, yani gerçek gelirin saptanmasının vergilendirmede adaletin sağlanmasındaki öneminin altını çizmek istiyoruz. Vergi incelemesi müessesesinin bu ilkelerle bağlantısını kurmadan önce de, yine bu ilkelerle bağlantılı bulunan son bir ilkeye aşağıda yer vermek istiyoruz. Bu ilke, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi”dir.

**(4) Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı İlkesi:** Her ne kadar bir vergilendirme ilkesi olarak geçse de, bu ilke tek başına, anayasal bir norm denetimi imkânı sağlamamaktadır. Bu, ancak yukarıda saydığımız ilkelerle birlikte değerlendirildiğinde mümkün olmaktadır.

M.73 f.2’deki “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” deyimlemesi ile; vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yoluyla, sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak ve böylece ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak vurgulanmaktadır<sup>840</sup>.

AYM’ye göre<sup>841</sup> ise “verginin mali güce göre ödenmesi”, “verginin genelliği ilkesi” ile birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu göstermektedir ve sosyal devlet ilkesinin en etkili uygulama aracını oluşturmaktadır. Nitekim vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, bu ilkelere uyularak sağlanacaktır.

---

<sup>839</sup> YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.109.

<sup>840</sup> KANETİ, s.33.; GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.99.

<sup>841</sup> AYMK, T.06.07.1995, E.1995/4, K.1995/28, REGA: 02.02.1996 – 22542.

## **f. Anayasal Dayanakları Bağlamında Vergi İncelemesi Müessesesi**

Yukarıda vergi incelemesi müessesesinin Anayasal dayanaklarını tespit etmiş bulunmaktayız. Buna göre birinci tespitimiz devletin kendisine yüklenen görevlerini yerine getirmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymasıdır. Bu nedenle kendisine vergilendirme yetkisi verilmiştir. Bu yetki aynı zamanda, genelde egemenliğinin, özelde de malî egemenliğinin bir sonucudur. Devlet vergilendirme yetkisini kullanmak ve bunu da “bütçe hakkı”ndan aldığı yetkiyle bütçe yapmak suretiyle uygulamak durumundadır. Öte yandan, başta sosyal devlet niteliği gereği olmak üzere, diğer nitelik ve görevlerini gerçekleştirmek için; devletin kullandığı vergilendirme yetkisi, yukarıda saydığımız nedenlerden dolayı aynı zamanda bir göreve dönüşmektedir ve verginin alınması hatta gerektiğinde zorla yürütüm yoluyla alınması zorunluluğu doğmaktadır. Bu nedenle devlet, ödenmesi gereken vergilerin doğru bir şekilde ödenmesini sadece beklemeyecek; gerektiğinde bu doğruluğu tespit edecek ve sağlayacaktır. Verginin yasallığı ilkesi, ödev ilişkileri ve usul hükümlerinin de detaylı olarak yasada düzenlenmesini gerektirdiği için vergi incelemesi müessesesi de bu ilke gereği, yasal bir müessese olarak düzenlenmiştir. İşte vergi incelemesi yetkisi ve işlevi de bu ilkelere dayanmaktadır.

Diğer yandan, Anayasa m.73’te düzenlenen vergi ödevi ile vergilendirme yetkisi somutlaşmakta, dayanak bulmakta; ama aynı zamanda da sınırlandırılmaktadır. Zira devletin vergi alma zorunluluğu, keyfi bir vergilendirmeye ve hukuk devleti olmanın sınırlarının dışına çıkmaya yol açmamalıdır. İşte bu noktada vergilendirmenin, vergi (s)alma zorunluluğunun ne biçimde olacağını gösteren ve bir anahtar mahiyetinde olan anayasal vergilendirme ilkeleri karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağına ilişkin yol gösterici niteliği bulunan vergilendirme ilkeleri, bir yandan yasama organına vergisel düzenlemelerin nasıl yapılması gerektiğini söylerken; diğer yandan da bunun ne kadar doğru yapıp yapılmadığının denetimi imkânını vermektedir. AYM tarafından gerçekleştirilecek olan bu denetimde hem söz konusu ilkelerin içeriği oluşturulmakta (içtihat üretilmekte) hem de yasaların anayasal denetimi yapılmaktadır.

Konuya vergi ödeyenler tarafından bakıldığında ise devletle olan mali ilişkinin çerçevesini çizen vergi ödevi ve bu ödevin gerçekleştirilme koşulları söz konusudur. Vergi incelemesi müessesesinin, genelde vergi ilişkisinin özelde de vergi ödevi ilişkisinin bir parçası olduğunu yukarıda ifade etmiş idik. Vergi ödevinin gerektiği gibi yerine getirilip getirilmediği, vergi denetimleriyle ve vergi incelemeleriyle sağlanmaktadır.

Ancak diğer yandan, vergilendirme yetkisinin vergilendirme ilkelerine uygun şekilde yerine getirilmesinde vergi incelemesi müessesesinin özel bir yeri bulunmaktadır. Zira vergilendirmede adaletin (hakça vergilendirmenin) ve sosyal devlet ilkesinin tam anlamıyla gerçekleşebilmesi; “herkesin”, “mali gücüne göre” vergi yüküne katılıp katılmadığının tespit edilmesi; en önemlisi de eşitlik ilkesinin uygulama aracı ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılıp dağılmayacağını anahtarı olan “gerçek mali gücün” saptanabilmesi, vergi incelemesi müessesesiyle mümkün olmaktadır. Bu müesseseyle vergi ödemeyenler ve mali gücüne göre vergi ödemeyenler saptanabilmektedir ki bu da adalete hizmet etmektedir.

Öte yandan, devletin, vergilendirme yetkisini kullanırken bireyin temel hak ve özgürlükleri alanına girmesi, çeşitli düzeylerde müdahale etmesi ve bu alanı sınırlandırma olasılığı her zaman mümkündür. Ancak vergilendirme yetkisi sınırsız olmadığı ve vergi ödevi ilişkisi de tek taraflı bir ilişki olmadığı için; devletin vergilendirme iktidarı, bireye verilen hukuksal güvencelerle sınırlandırmak/korunmak durumundadır. Bireyin devlet karşısında korunması anlamına gelen bu güvenceler, birey cephesinde birdizi haklar manzumesi yaratmaktadır. Vergilendirme yetkisinin kullanımına ilişkin temel hukuksal ilkelerin bir Anayasal çerçeveye oturtulması, temel hak ve özgürlüklere getirilen kamu yararına dayalı sınırlamaların, ancak hakkın özüne dokunulmaması kaydıyla meşru olabileceği ve yasal idare ilkesi, yükümlü cephesinde bir koruma alanı oluşturmaktadır. Bu anlamda yükümlü, vergilendirme yetkisinin hukuka uygun kullanılmasını talep etme hakkına sahiptir. Bu talep hakkı, anayasal düzeyde, vergi yükümlülüğü getiren yasaların Anayasa’ya uygun olma zorunluluğundan doğmaktadır ve gerektiğinde yargısal denetime (ya da bireysel başvuru hakkına) konu

edilebilmektedir<sup>842</sup>.

Kamu gücüyle yürütülen vergi incelemesi sürecinde de bireyin temel hak ve özgürlüklerine değen eylem ve işlemlerin, anayasal güvence gereği, bertaraf edilmesi mümkündür. Yani bir başka deyişle, devletin vergilendirme ve dolayısıyla vergi inceleme yetkisini anayasal düzeyde sınırlandıran, ihlalleri tespit edildiğinde devleti sorumluluk altına sokan birtakım temel hak ve özgürlükler bulunmaktadır. Aşağıda bunları tespit etmeye çalışacağız.

## **2. Anayasa ve Uluslararası Hukuktan Kaynaklanan Sınırları**

### **a. Genel Açıklama**

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, demokratik düzenin temellerinden birisidir ve aynı zamanda, bu düzenin gelişmesine imkân sağlayan araçlardandır. Bir kamu hukuku kavramı olarak vergilendirme yetkisi, devlete yalnızca haklar değil; uymak zorunda olduğu belli ödevler de yüklemektedir. İşte bu ödevler de vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi vergilendirme yetkisinin dayanağı, niteliği, özellikleri ve kapsamı; yani konsepti (*concept*) anayasalarda belirlenmektedir. Ancak bununla birlikte, bu yetkinin kullanılma biçimi ve sınırları da ilk evvela anayasalarda belirlenmektedir<sup>843</sup>.

Konuya devlet açısından bakıldığında, devlete bir hak olarak verilmiş bulunan vergilendirme yetkisinin aynı zamanda ona birtakım ödevler de yüklediği tabiidir. Birey açısından bakıldığında ise yine anayasalarda düzenlenmiş ve hem anayasa ile hem de birtakım uluslararası anlaşmalar/sözleşmeler ile koruma altına alınmış “birtakım temel hak ve özgürlüklerin vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olduğu<sup>844</sup>” bilinmektedir. Zira vergi hukukunda, başlangıçtan beri, vergilendirme yetkisi ile bireyin temel hak ve özgürlükleri arasında ikincisi aleyhine gerçekleşen sınırlamaların altı sık sık çizilmiştir<sup>845</sup>. İşte bu nedenle, vergilendirme yetkisinin kullanımıyla birlikte devletin birtakım hak ve yetkileri ile bireylerin birtakım temel hak ve özgürlükleri karşı karşıya

<sup>842</sup> YALTI SOYDAN, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”, s.160.

<sup>843</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.6.

<sup>844</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.1.

<sup>845</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.1.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.43-44.

gelmektedir. Nitekim AYM de bu durumu, “...vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle, olanaklı ya da olanaksız kılar.”<sup>846</sup>” diyerek teyit etmiştir.

Aslında, vergilemenin temel hak ve özgürlüklerle ilgili olması, vergilerin yasallığı ilkesinin ana gerekçesini oluşturmaktadır. Vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılmasını önlemek amacıyla anayasalarda teminat altına alınan verginin yasallığı ilkesi, bir noktaya kadar, bu temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını meşru kılsa da; bu sınırlandırma ölçüsüz kullanıldığı ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, söz konusu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir ve konusuz kalabilir<sup>847</sup>. Bu yüzden de temel hak ve özgürlüklere getirilen vergisel yönlü sınırlandırmaların, hatta sınırlandırmanın da sınırlandırılmasının çerçevesi anayasalarda çizilerek, bireyler açısından bir koruma alanı oluşturulmuştur. Belirtmek gerekir ki bu koruma alanı, vergisel açıdan, “yükümlü hakları”<sup>848</sup>’nın doğduğu ve anayasal düzeyde teminat altına alındığı bir alandır. Yani devletin vergilendirme yetkisinin sınırına ilişkin anayasal düzenlemeler, yükümlülerin anayasa ile teminat altına alınan temel hak ve özgürlüklerinin de dayanağını oluşturmaktadır.

Vergilendirme yetkisine dayanan ve onun bir unsuru olan vergi denetimi/inceleme yetkisinin kullanımıyla da yukarıda sözünü ettiğimiz temel hak ve özgürlüklere hanel gelebilmektedir. Devlet bu yetkiyi kullanırken de aynı hukuksal dayanakları, ilkeleri ve sınırları göz önünde bulundurmak durumundadır<sup>849</sup>. Zira bir vergi yükümlüsü (veya sorumlusu) incelenirken de vergilendirmeye ilgili tüm anayasal ilkeler ile yasal düzenlemeler o yükümlüde kişiselleştirilmekte ve o kişi üzerinde etki ve sonuç doğurmaktadır<sup>850</sup>.

---

<sup>846</sup> Bkz. 760 numaralı dipnotu.

<sup>847</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.44.

<sup>848</sup> Yükümlü hakları, “anayasa, sözleşme yasa gibi aslı ve diğer talî kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi yükümlüsüne tanıdığı; yükümlünün devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken veya uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkileri ya da vergi yükümlülerine olumlu veya olumsuz talepte bulunma yetkisi veren ve ihlâl edildiğinde hukuki korunma sağlayan hakları” ifade etmektedir. YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.3.; Recai DÖNMEZ, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramsallaştırma Denemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 136, Nisan 2004.

<sup>849</sup> ÇAVUŞ, s.41.

<sup>850</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.49.

Yukarıda, anayasal dayanakları tespit ederken vurguladığımız gibi, “yasallık”, “genellik”, “mali güce göre vergilendirme”, “sosyal hukuk devleti” ve “eşitlik” gibi anayasal ilkeler, vergilendirme yetkisi için hem birer “dayanak” ama aynı zamanda da birer “sınır” niteliğindedirler.

Biz bu başlık altında, hukuk devleti ve yasallık ilkesinin önemini ortaya koyup; temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılma koşullarını tespit ettikten sonra; vergi incelemesi müessesesinin düzenlenişi ve uygulanışı sırasında etkilenebilecek olan, anayasa ve evrensel hukukun teminatı altındaki, ‘mülkiyet hakkı’, ‘özel yaşamın gizliliği’, ‘haberleşme özgürlüğü’, ‘konut dokunulmazlığı’, ‘teşebbüs özgürlüğü’, ‘hak arama özgürlüğü’ gibi temel hak ve özgürlükleri; içerikleri, unsurları ve vergi incelemesi müessesesinin işletilmesiyle nasıl etkilenecekleri açısından irdelemeye çalışacağız. Ayrıca bu irdelemede AYM ve İHAS’ı hem bir başvuru ve koruma mekanizması olarak hem de söz konusu hakların içlerinin doldurulduğu (içtihat üretilen) mekânlar olarak dikkate almaya çalışacağız.

Son olarak belirtmemiz gerekir ki vergi incelemesine ilişkin yükümlü haklarının bir diğer boyutunu oluşturan ve idari usul kapsamı içinde gündeme gelen, inceleme sırasındaki “usuli haklar”ı da yasal dayanak ve sınırlar ve inceleme sürecine ilişkin bölümler içinde irdelleyeceğiz.

#### **b. Hukuk Devleti İlkesi, Yasallık İlkesi ve Yasal İdare İlkesi Yönünden Sınırlar**

AYM, yer yer yukarıda da andığımız yakın tarihli bir kararında<sup>851</sup>:  
“...Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasa’nın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

<sup>851</sup> AYMK, T.07.10.2003, E.2003/73, K.2003/86, REGA: 20.12.2005 – 26029.



*Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı öngörülerek; Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesi, vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir.*

*Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.*

*Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik sağlanmasının uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır.*

*Vergi hukuku alanında kabul gören ve Anayasa ile de güvence altına alınan vergilendirme esaslarından, beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hali, siyasi, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle farklı düzenlemeler getirilmesi mümkün ise de, bunun dışındaki düzenlemeler, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamakla yükümlü olan hukuk devletinin bu niteliği ile bağdaşmaz.*” diyerek Anayasal ilkeleri vergilendirme yetkisi ile birlikte değerlendirmiş ve vergilendirme yetkisinin sınırının, kişilerin temel hak ve

özgürlüklerinin sınırı olduğunun altını çizmiştir<sup>852</sup>.

Yukarıda, verginin yasallığı ilkesi ve yasal idare ilkesi konusunda “dayanaklar”ı tespit ederken; aslında büyük ölçüde “sınırları”nı da çizmiş idik. Aşağıdaki paragraflarda bu konuyu bağlamaya çalışacağız.

Yukarıda yasallık ilkesi konusunda değindiğimiz bir kararda<sup>853</sup> AYM, “...*Mali yükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküm bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyebilecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.*” demiştir. Buna göre, yasallık ilkesinin usuli düzenlemeleri içeren yasalar için de geçerli olduğu aşikârdır. Vergi denetimi ve vergi incelemesine ilişkin düzenlemeler de usule ilişkin bu yasalarda (VUK) yer aldığına göre burada yasallık ilkesi ile güçlü bir bağ kurulmakta ve net bir sınır çizilmektedir. Ayrıca bu noktada yasallık ilkesi, idarenin yasallığı ilkesi ile de birleşmektedir. Bu ilkeye göre de İdare, önceden yasayla düzenlenmemiş bir alanda faaliyette bulunamamaktadır. İdare’nin kolluk faaliyetlerini yürütmesi ve vergi salması gibi eylem ve işlemleri, temel hak ve özgürlüklere değebilecek eylem ve işlemler olduğundan ve temel hak ve özgürlükler ise ancak kanunla sınırlandırılabilceğinden dolayı; bu eylem ve işlemlere ilişkin düzenlemelerin de yasayla yapılması, ayrıca tali mevzuatın da mutlaka anayasaya uygun olan yasaya uygun olması gerekmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; vergilendirmeye ilişkin usuli işlemlerin yürütülmesinde, dolayısıyla vergi denetimlerinde/incelemelerinde İdare, büyük ölçüde “bağlı yetki” ile donatılmıştır. Çünkü önceki konularda tespit ettiğimiz üzere, vergi incelemesi faaliyeti tarh işlemine hazırlık işlemi mahiyetindedir ve onun şekil unsurunu oluşturmaktadır. Bu durumda, esas olarak, bağlı yetki söz konusudur<sup>854</sup>; ancak bunun birkısım istisnaları da bulunmaktadır. Bu konuyu ve yasallık ilkesinin unsurlarından olan “kıyas yasağı” konusunu ileride, yasal dayanak ve sınırlar konusunda, daha

<sup>852</sup> ÇAVUŞ, s.42.

<sup>853</sup> Bkz. 794 numaralı dipnotu. AYMK, T.31.03.1987, E.1986/20, K.1987/9, REGA: 28.05.1987 – 19473.

<sup>854</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.356.

ayrıntılı irdelemeye çalışacağımızı belirtelim.

Biz bu noktada, verginin yasallığı ilkesi ile vergi alanında KHK ile düzenleme yapılıp yapılamayacağına ilişkin kısa bir değerlendirme yapmak istiyoruz:

AY m.91/1'e göre: "TBMM, Bakanlar Kurulu'na KHK çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevler, KHK ile düzenlenemez." Buna göre, vergi ödevi siyasi haklar ve ödevler kısmında düzenlendiği için, olağan dönemde, vergiyle ilgili herhangi bir konuda KHK ile bir düzenleme yapılamaz. Sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde vergi konusunda KHK ile düzenleme yapılması yetkisinin sınırları ise Anayasa'da net olarak çizilmemiştir<sup>855</sup>. Belirtmek gerekir ki bu hallerde vergi konusunda yapılan KHK düzenlemelerinin (veya bu konuda çıkarılan bir KHK'nın içinde yer alan usule ilişkin düzenlemelerin) de, her ne kadar bunların şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile AYM'ye başvurulması söz konusu değilse de (AY m.148/1), AY m.13 ve m.15 hükümlerine uygun olarak düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Sonuç olarak, hukuk devleti ve yasallık ilkeleri gereğince, usuli düzenlemeler kapsamında yer alan vergi incelemesi müessesesine ilişkin hükümlerin de yasalarda tüm ayrıntılarıyla düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu ve yetkileri, sorumlulukları, inceleme yeri, inceleme zamanı, incelemeye muhatap olanların ödevleri ve özellikle hakları ve başvuru yolları gibi incelemenin esasına ilişkin konuların, ayrıntılı bir şekilde yasada düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, yani yasada birtakım boşluklar olduğunda, bu durumun keyfiliklere ve hak ihlallerine neden olması muhtemeldir. Bu durumda hukuk devleti ilkesinin alt ilkelerinden olan belirlilik, hukuki güvenlik gibi ilkeler de zedelenmiş olacaktır<sup>856</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki usule ilişkin birtakım düzenlemelerin, çerçevesi yasada çizilmek ve hukuka uygun olmak kaydıyla, yönetmeliklerle yapılmasında da sakınca bulunmamaktadır.

---

<sup>855</sup> KARAKOÇ, s.91.

<sup>856</sup> ÇAVUŞ, s.43-44.

### c. Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılması: Kurallar, İlkeler ve Ölçütler

Kişi hakları ve ödevleri arasında düzenlenen mülkiyet hakkına bir müdahale olması ya da siyasi haklar ve ödevler arasında düzenlenen bir vatandaşlık ödevi olması farketmeksizin vergi, maddî ve/veya şeklî külfetler getiren; ama toplum için yerine getirilmesi gereken bir ödevdir ve özgürlüklerin içinde bir “sınır” olarak yer almaktadır. Vergi, son tahlilde, özgürlüklerin kamu yararı amaçlı bir sınırlandırmasını ifade etmektedir<sup>857</sup>.

Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken, yani vergiyle ilgili bir düzenleme yaptığında veya gerçekleştirdiği eylem ve işlemlerinde, Anayasa ile güvence altına alınmış bulunan birtakım hak ve özgürlüklere müdahale etmektedir. Bu hak ve özgürlüklerden bir kısmını, vergilendirmeye karşı duyarlı hak ve özgürlüklerdir<sup>858</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu hak ve özgürlükler sadece vergisel bir işlemde değil; diğer herhangi bir İdari işlemde de etkilenebilir. Dolayısıyla aşağıda ortaya koyacağımız hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin kurallar, ilkeler ve ölçütler sadece vergisel yönlü bir işlem için değil bütün işlemler için geçerlidir.

Temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılmasının çerçevesi Anayasa’da çizilmiş olup; bununla ilgili birtakım kurallar, ilkeler ve ölçütler koyulmuştur. Çünkü özgürlük asıl, sınırlama istisnadır ve bu nedenle de sınırlamanın sınırının ve sınırlama ölçülerinin mutlaka anayasalarda belirlenmesi gerekmektedir. Zira sınırlamanın varabileceği azami noktanın, yani artık daha fazla sınırlamanın mümkün olmadığı noktanın Anayasa’da tespiti, temel hak ve özgürlüklerin güvencesini oluşturmaktadır<sup>859</sup>.

Buna göre, Anayasa ile (m.12/1), “herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez temel hak ve özgürlüklere sahip olduğu”, güvence altına alınırken; 2001 yılında değiştirilen m.13 ile de “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı*

<sup>857</sup> AYMK, T.07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42.; YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.115.

<sup>858</sup> ÇAVUŞ, s.44.

<sup>859</sup> YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.115.

olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” denilerek, sınırlamanın genel kuralları, ilkeleri ve ölçütleri belirlenmiş ve çerçevesi çizilmiştir.

Belirtmek gerekir ki bu yeni düzenleme 2001 öncesine göre<sup>860</sup>, “sınırlama nedenlerine ve olanaklarına değil, kanun koyucunun sınırlama yetkisine sınır getirilmesi esasına dayalı ve İHAS'ın sınırlama rejimine uygun<sup>861</sup>” bir düzenlemedir. Zira değişiklik sonrasında, genel sınırlama nedenleri, hak ve özgürlüklerle ilgili özel maddelere yerleştirilmiş; böylece m.13, genel nedenlerle sınırlama getiren madde olmak yerine temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasında ilke belirleyen, çerçeve çizen duruma getirilmiştir. Yani bir bakıma özel sınırlayıcı kurallar ilgili maddelere taşınmış ve m.13, genel sınırlayıcı kuralları ve sınırlamayı sınırlayıcı ilkeleri ve ölçütleri belirtir hale gelmiştir<sup>862</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki, ilgili hak ve özgürlüklerin yer aldığı maddelerindeki özel sınırlama kurallarına ek olarak Anayasa'da, çeşitli sınırlama hallerine ilişkin kurallar, yine çeşitli maddelerde, “gecikmesinde sakınca bulunan hallerde sınırlama” ve “hâkim kararıyla sınırlama” olarak yer almaktadır. Bu sınırlama nedenlerini ilgili hak ve özgürlüklerin içinde inceleyeceğiz. Biz şimdi bu noktada AY m.13'ün getirdiği genel sınırlama kurallarını ve sınırlamayı sınırlama ilkelerini ve ölçütlerini kısaca açıklamaya çalışacağız.

AY m.13'ün getirdiği genel sınırlama kuralları: Temel hak ve özgürlüklerin, “Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle” ve ancak “kanunla sınırlanabileceği” olmak üzere iki tanedir.

---

<sup>860</sup> 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun'un (REGA: 17.10.2001 – 24556 (mük.)) 2. maddesi ile değişmeden önceki hali: “*Temel hak ve hürriyetler, devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğin, Cumhuriyetin, milli güvenliğin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasa'nın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir.*” şeklinde idi.

<sup>861</sup> Mehmet SAĞLAM, “Ekim 2001 Tarihinde Yapılan Anayasa Değişiklikleri Sonrasında Düzenlendikleri Maddede Hiçbir Sınırlama Sebebine Yer Verilmemiş Olan Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırı Sorunu”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2002, Sayı:19.

Erişim: [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/msaglam.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/msaglam.pdf) (07.08.2014)

<sup>862</sup> Yılmaz ALİFENDİOĞLU, “2001 Yılı Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Getirdiği Yeni Boyut”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2002, Sayı:19.

Erişim: [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/aliefendioglu.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/aliefendioglu.pdf) (07.08.2014)

Sınırlamayı sınırlayan ilkeler ve ölçütler ise; “Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, ‘hakkın özüne dokunulmaksızın’, ‘Anayasa’nın sözüne ve ruhuna’, ‘demokratik toplum ve laik Cumhuriyetin gereklerine’ ve ‘ölçülülük ilkesine’ aykırı olamaz.” olarak belirtilmiştir.

\*\*\*Bu genel ilkelerden “hakkın özüne dokunma yasağı”nı, 1961 Anayasası bir sınırlama ölçütü olarak kullanmakta iken; 1982 Anayasası bu ölçütü benimsememiş, onun yerine İHAS’ın da benimsediği “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ölçütünü benimsemiş idi<sup>863</sup>. Literatürde, hakkın özü kavramı için genel bir tanım vermenin zorluğu ileri sürülmüş ve her bir hak ve özgürlük için ayrı ayrı araştırılması ve tanımlanması gerektiği belirtilmiştir<sup>864</sup>. Bu minvâlde, hakkın özü için, genel olarak, “bir hak veya hürriyetin özü, onun vazgeçilmez unsuru, dokunulduğu takdirde söz konusu hürriyeti anlamsız kılacak olan aslı çekirdeği<sup>865</sup>” olduğu söylenebilir. Nitekim, kuruluşundan bu yana hak ve özgürlüklerin özünün saptanmasında, hakkın kullanılabilir durumda kalmasını ölçü olarak kabul eden<sup>866</sup> AYM de hakkın özü kavramı için verdiği yakın tarihli bir kararında<sup>867</sup>, “*Anayasal açıdan dokunulamayacak özün, her temel hak ve özgürlük açısından farklılık göstermekle birlikte, kanunla getirilen sınırlamanın hakkın özüne dokunmadığının kabulü için temel hakların kullanılmasını ciddi surette güçleştirip, amacına ulaşmasına engel olmaması ve etkisini ortadan kaldıracı bir nitelik taşımaması gerekir.*” demiştir.

Kanunla getirilen sınırlamalarda söz konusu olan<sup>868</sup> “hakkın özüne dokunma yasağı”, bir açıdan da “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ölçütünü desteklemektedir. 2001 değişikliğinden önceki dönemde, öze dokunmama ölçütünü demokratik toplum düzeninin gerekleri kapsamında değerlendiren AYM, bu iki sınırlama ölçütü arasında bağlantı kurarak, temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunup, tümüyle kullanılamaz hale getiren kısıtlamaların, demokratik toplum düzeninin

<sup>863</sup> Kemal GÖZLER, “Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 59, 2001/4, s.58.

<sup>864</sup> H. Tahsin FENDOĞLU, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2002, Sayı:19.

Erişim: [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/fendioglu.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/fendioglu.pdf) (07.08.2014)

<sup>865</sup> Ergun ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, 6. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.106.

<sup>866</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.m.

<sup>867</sup> AYMK, T.26.12.2013, E.2013/54, K.2013/161, REGA: 29.05.2014 – 29014.

<sup>868</sup> FENDOĞLU, a.g.m.

gerekleriyle uyum içinde sayılamayacağına karar vermiştir<sup>869</sup>.

\*\*\*1982 Anayasası ile getirilen “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ölçütü de kesin bir tanımı verilemeyen, oldukça kapsamlı ve bu yüzden de (bilimsel ve yargısal) içtihatlar yoluyla gelişen bir ölçüt niteliğindedir. Bu ölçüt aynı zamanda, diğer ölçütlerin bir tamamlayıcısı olarak da ele alınmaktadır. AYM, süreç içinde verdiği kararlarda, demokrasilerin genel ve evrensel niteliklerini benimsediğini göstermiş ve böylece temel hak ve özgürlüklerin yorumlanmasında uluslararası ölçütlerin esas alınmasının yolunu açmıştır<sup>870</sup>. Nitekim yakın tarihli bir AYM kararında<sup>871</sup> bu ölçüt için, “...Çağdaş demokrasiler, temel hak ve özgürlüklerin en geniş ölçüde sağlanıp güvence altına alındığı rejimlerdir. Temel hak ve özgürlükleri büyük ölçüde kısıtlayan ve kullanılamaz hâle getiren sınırlamalar, hakkın özüne dokunur. Temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamaların yalnız ölçüsü değil, koşulları, nedeni, yöntemi, kısıtlamaya karşı öngörülen kanun yolları gibi güvenceler demokratik toplum düzeni kavramı içinde değerlendirilmelidir. Bu nedenle, temel hak ve özgürlükler, istisnai olarak ve özüne dokunmamak koşuluyla demokratik toplum düzeninin gerekleri için zorunlu olduğu ölçüde ve ancak kanunla sınırlandırılabilirler.” denilmiştir.

\*\*\*Sınırlamayı sınırlayan ilkelere/ölçütlerden bir diğeri, “laik Cumhuriyetin gerekleri”dir. Bu ölçüte göre, “belli bir inancı kanun yoluyla topluma kabul ettirmeğe yönelecek ya da laik devletin dini inançlar karşısındaki tarafsızlığına aykırı düşebilecek girişimlerin engellenmesi<sup>872</sup>” amaçlanmaktadır. Ayrıca Anayasa’nın çeşitli maddelerine yayılmış olan, ‘herkesin vicdan, dinsel inanç ve kanaat özgürlüğüne sahip olması’, ‘AY m.14’e aykırı olmamak koşuluyla ibadet, dini ayin ve törenlerin serbest olması’, ‘kimsenin, Devletin sosyal, ekonomik, siyasal veya hukusal temel düzenini din kurallarına dayandıramaması; dini duyguları veya dince kutsal sayılan şeyleri istismar edememesi’ gibi kurallar laik Cumhuriyetin ölçütleri arasında sayılabilir<sup>873</sup>. Bu minvâlde olmak üzere, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında bu ölçütler de dikkate alınmak durumundadır.

<sup>869</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.m.;AYMK, T.26.11.1986, E.1985/8, K.1986/27, REGA: 14.08.1987 – 19544.

<sup>870</sup> TEZİÇ, s.204.

<sup>871</sup> AYM, T.06.06.2013, E.2013/35, K.2013/75, REGA: 22.11.2013 – 28829.

<sup>872</sup> TEZİÇ, s.205.

<sup>873</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.m.

\*\*\*Sınırlamalarda gözönünde bulundurulması gereken bir diğer ilke “Anayasa’nın sözüne ve ruhuna aykırı olmama” ilkesidir. Buna göre temel hak ve özgürlükler, Anayasa’nın sözüne yani metnine ve ruhuna yani bütününe ve ondan çıkartılan temel anlama da aykırı olmamak şartıyla sınırlandırılabilir<sup>874</sup>. Belirtmek gerekir ki 2001 değişikliğinden önce bu hüküm “...sınırlama, Anayasa’da öngörülen nedenlerle, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun olarak” yapılabileceği şeklinde idi. ALİEFENDİOĞLU’na göre bu değişiklikten sonra; Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun düşme bile aykırı olmadıkça sınırlama yapılabilir anlamı çıkmaktadır ve bu hüküm isabetli olmamıştır<sup>875</sup>.

Bu şart, aslında Anayasa’da temel hak ve özgürlükler için “ek güvenceler” belirtilmiş olması durumunda önem kazanmaktadır. Gerçekten, Anayasa birçok halde sadece bir temel hak ve özgürlüğü tanımakla yetinmemiş; o hak ve özgürlüğün korunması için birtakım ek güvenceler, yani bir açıdan da kanunkoyucuya yönelik yasaklama hükümleri de getirmiştir. Özel hayata, haberleşmenin gizliliğine ve konuta, Anayasa’da belirtilen istisnalar dışında, hakim kararı olmadıkça dokunulamaması buna örnek verilebilir<sup>876</sup>.

AYM, 2001 değişikliğinden önce verdiği bir kararda<sup>877</sup>, Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygunluk ölçütü ile öze dokunmama arasındaki bağlantıyı vurgulayarak; Anayasa’nın sözüne ve ruhuna aykırı bulduğu sınırlamanın, mülkiyet hakkının özüne dokunduğuna hükmetmiştir<sup>878</sup>.

AYM ayrıca, bir bireysel başvuru kararında<sup>879</sup>, “...Anayasa’nın sözünden kasıt, Anayasa’da lafzen yer alan kurallardır. Bunun yanı sıra Anayasa özü ile de birtakım kurallar koymakta olup, Anayasa’nın koyduğu açık kuralların dayandığı hukuk ilkeleri dahi, Anayasa kuralı gibi bağlayıcıdır. Bu anlamda Anayasa’nın ruhu kavramı bir bütün olarak Anayasa’nın tamamını ifade etmekle, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların da Anayasa’nın genel felsefesine ve ondan çıkan temel anlama uygun

---

<sup>874</sup> ÖZBUDUN, s.104.

<sup>875</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.m.

<sup>876</sup> ÖZBUDUN, s.104.

<sup>877</sup> AYMK, T. 22.09.1993, E.1993/3, K.1993/31, REGA: 16.04.1994.

<sup>878</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.m.

<sup>879</sup> AYM Bireysel Başvuru Kararı (BBK), Başvuru No (BN): 2013/1239, Tarih: 20.03.2014.



olması gerekmektedir. Bu bağlamda, getirilecek sınırlamanın Anayasa'nın başlangıç kısmında yer verilen hususlara ve özellikle 2. maddesinde belirtilen niteliklere uygun olması gözetilmelidir.” diyerek; bu ölçütten ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymuştur.

\*\*\*AY m.13'te düzenlenen ve temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırmasını sınırlayan ilkelere sonucunu ve belki de en önemlisi “ölçülülük” ilkesidir. 2001 değişikliğinden önce Anayasa'da bulunmayan<sup>880</sup> bu ilke, “sınırlamanın amaca ulaşması için ‘elverişli ve gerekli’ olması; sınırlama ile amaç arasında ‘makul bir oran’ bulunması; sınırlamanın genel yararı sağlamada ‘gerekli ve yüklenilebilir’ olması; sınırlama ile kamu yararı arasında ‘makul bir denge’ bulunması<sup>881</sup>” gibi alt ilkeleri içermektedir.

Bir hakkın ve özgürlüğün sınırlandırılmasında azami noktanın, yani artık daha fazla sınırlamanın mümkün olmadığı noktanın Anayasa'da tespiti; özgürlüklerin güvencesini oluşturmaktadır<sup>882</sup>. İşte ölçülülük ilkesi de gereğinden fazla ve keyfi sınırlamanın önlenmesine hizmet etmektedir<sup>883</sup>.

AYM, 2001 sonrası kararlarından birinde<sup>884</sup> ölçülülük ilkesini, “...Ölçülülük ilkesi, amaç ve araç arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eder. Ölçülülük, aynı zamanda yasal önlemin, sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olmasını; amaç ve aracın ölçülü bir oranı kapsamasını ve sınırlayıcı önlemin demokratik toplum düzeni bakımından zorunluluk taşımasını da içeren bir ilkedir.” diyerek; ilkenin üç temel unsurunu ortaya koymuştur. Sınırlamanın en son nereye varabileceğinden önce, sınırlama amacına ne ölçüde sınırlama ile ulaşılabileceğinin kriterini veren bu ilkede; kullanılan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olması ifade eden ‘elverişlilik’; bu aracın gerekli ya da zorunlu olup olmadığını ifade eden ‘gereklilik ya da zorunluluk’ ve amaç ile araç arasında dengeli bir orantının

---

<sup>880</sup> 1961 ve 1982 Anayasaları'nda bulunmayan bu ilkeye, 1982 öncesi kararlarında AYM, açıkça olmasa bile kısmen dayanmış; 1982 AY döneminde ise daha fazla kullanmıştır. FENDOĞLU, a.g.m., s.131-132.

<sup>881</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.m.

<sup>882</sup> YALTI SOYDAN, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta...”, s.115.

<sup>883</sup> FENDOĞLU, a.g.m., s.131.

<sup>884</sup> AYMK, T.26.12.2013, E.2013/54, K.2013/161, REGA: 29.05.2014 – 29014.

varlığını ifade eden ‘orantılılık’ olmak üzere üç temel unsur bulunmaktadır<sup>885</sup>. Bu nedenle bu ilke, sınırlamanın sınırına ilişkin, diğerlerinden daha etkili ve birkısımını da tamamlayıcı bir ölçüt olarak vergilendirme alanında da çokça kullanılmaktadır.

Ölçülülük ilkesinin önemini vurgulamak adına, bu ilkenin sadece Anayasal düzeyde değil İdari faaliyetlerde de geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Zira bütün Anayasal ve yasal idari organ, makam veya kişiler, özellikle kolluk görevi ifâ edenler de ölçülülük ilkesine uymak zorundadırlar. Nitekim, “Yasa Uygulayan Görevliler İçin Davranış Kuralları” adıyla yayımlanan 17.12.1979 tarih ve 34/169 sayılı Birleşmiş Milletler Genel Kurulu Tavsiye Kararı’na göre; yasa uygulayan görevlilerin insan onuruna saygı göstermesi, insan haklarını koruyup gözetmesi ve ölçülü hareket etmesi gerekmektedir. Bu karardaki yasa uygulayan görevliler terimi, üniformalı olsun ya da olmasın, kolluk yetkilerini kullanan tüm görevlileri kapsamaktadır<sup>886</sup>.

Öte yandan, İHAM’ın da önüne gelen davalarda, amaç-araç dengesi temelinde ölçülülük ilkesini kullandığını belirtmek gerekir. İHAM, akit devletin İHAS’ta düzenlenen bir hak ve özgürlüğe müdahalesinin gerekli olup olmadığına karar verebilmek için amaç-araç dengesini (aynı amacı elde etmek için daha az sınırlayıcı alternatif bir araç olup olmadığını) test etmektedir<sup>887</sup>.

İHAM’a göre, bir müdahalede, toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli olan gereksinimler arasında “adil denge (*fair balance*)” gözetilmesi gerekmektedir. Bu adil denge testinde de; amacın meşruluğu sabitse, kullanılan araçlarla gerçekleştirilmesi istenen amaçlar arasında makul bir orantılılık bulunmalı ve getirilen düzenlemenin bireyin veya toplumun birkısımının bireysel ve ağır bir yük altında kalmaması gerekmektedir<sup>888</sup>.

---

<sup>885</sup> Billur YALTI ve A. Selçuk ÖZGENÇ, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2005, s.83.

<sup>886</sup> Söz konusu kararın Türkçe metni için bkz. Muharrem BALCI ve Gülten SÖNMEZ, **Temel Belgelerde İnsan Hakları**, İstanbul: Danışman Yayınları, Yayın Nu.:4, Nisan 2001. Erişim: <http://www.muhamrembalci.com/yayinlar/kitaplar/38.pdf> (08.08.2014); Ömer Adil ATASOY, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Yeni Bir Kavram: Ölçülülük İlkesi ve Yasa Uygulayıcıları Açısından Uyma Zorunluluğu”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2002, Sayı:19. Erişim: [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg19/atasoy.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg19/atasoy.pdf) (08.08.2014); ÇAVUŞ, s.52.

<sup>887</sup> FENDOĞLU, a.g.m., s.132.

<sup>888</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.50.

İHAS'ta tanınan ve koruma altına alınan hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına dair düzenleme rejiminin, hak ve özgürlüğe ilişkin maddelerde özel olarak belirtilmesi şeklinde olduğunu ve 2001 değişikliği ile de Türkiye'nin bu düzene yaklaştığını yukarıda belirtmiştik. Ancak buna ek olarak İHAS'ta, "Haklara Getirilecek Kısıtlanmaların Sınırlanması (m.18)" da düzenlenmiştir. Düzenleme şöyledir: "Anılan hak ve özgürlüklere bu Sözleşme hükümleri ile izin verilen kısıtlamalar, öngörülükleri amaç dışında uygulanamaz". Bu hükmü de genel bir sınırlama hükmü olarak göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

Bu başlığa ilişkin açıklamalarımız muvacehesinde belirtmemiz gerekir ki temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ve sınırlamanın sınırlandırılmasına ilişkin kural, ilke ve ölçütler büyük oranda yasal düzenlemeleri kapsamaktadır. Yani uygulamaya yön veren bir yasal düzenleme ve/veya tâlî mevzuat, temel hak ve özgürlükleri hukuka uymayan bir şekilde sınırlandırıyor, bunların iptali yoluna gidilecektir. Fakat bununla birlikte İdare'nin 'kamu gücü'<sup>889</sup>yle tesis ettiği, eylem ve işlemleri (ya da ihmalleri) de, temel hak ve özgürlükleri doğrudan etkileyebilmekte; onların kullanımını hukuka uymayan şekilde sınırlamakta hatta konusuz bırakabilmektedir. Zira yukarıda da belirttiğimiz gibi kişilerin temel hak ve özgürlük alanlarına; mali egemenliğe dayalı ve kamu gücüne bağlı olarak doğrudan bir müdahale niteliğindeki ve şeklî ve maddî bütün işlem ve eylemleri kapsayan vergilendirme yetkisinin kullanımı sonucunda; temel hak ve özgürlüklerin hukuka aykırı şekilde zedelenmesi söz konusu olabilmektedir<sup>890</sup>.

Bu durumda da söz konusu işlemler için çeşitli başvuru yolları devreye girmektedir. Bu başvuru yollarını, idari başvuru yolu, yargısal başvuru yolu, Kamu Denetçisi'ne şikâyet, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu (anayasa şikâyeti), İHAM'a bireysel başvuru gibi yollar olarak sayabiliriz. Ancak belirtmek gerekir ki idari işlemin hazırlık işlemi (ön işlem) kategorisinde değerlendirilen vergi incelemesi (tutanak ve raporları) ve inceleme sırasındaki birtakım idari eylemler, esas olarak, tek başına dava konusu yapılamamakta; buralardaki hukuka aykırılıklar, asıl işleme karşı açılacak davayla birlikte ileri sürülebilmektedir. Ancak bazı durumlarda, temel hak ve

<sup>889</sup> "Herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, AİHS kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla AYM'ye başvurabilir..." (AY m.148 f.3)

<sup>890</sup> Tahir ERDEM, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulanma İmkânı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 282, Mart 2012, s.101.

özgürlüklerin ihlâli üzerine doğrudan idari ya da yargısal başvuru yoluna gidilebilmesi de mümkündür<sup>891</sup>.

Bizim burada ilgi alanımıza giren konu, vergi incelemesi müessesesinin yasal düzenlemeleri itibariyle ve uygulanması sırasında veya sonucunda etkilenebilecek temel hak ve özgürlüklerdir. Bu minvâlde aşağıda, bu müesseseden etkilenebilecek temel hak ve özgürlükleri; içerikleri, unsurları, sınırları ve koruma alanının tespiti bakımlarından irdelemeye çalışacağız.

## ç. Vergi İncelemesi ve Temel Hak ve Özgürlükler

### (1) Mülkiyet Hakkı

Temel hak ve özgürlüklerden biri olan mülkiyet hakkı ve vergilendirme söz konusu olduğunda AY m.12 ve m.13, m.35 ve m.73; ve ayrıca İHAS (Ek) Protokol 1, m.1 gündeme gelmektedir.

Bunlardan İHAS P.1, m.1'i yukarıda 768 numaralı dipnotunda vermiş idik. Mülkiyet Hakkı kenar başlıklı AY m.35 ise “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*” şeklindedir. Biz aşağıda mülkiyet hakkının kapsamını ve içeriğini ve vergilendirmeye ilişkisini, önce İHAM bakış açısıyla açıklamaya çalışacağız. Daha sonra da konuyu vergi incelemesi özelinde kısıtlayarak; konuyla ilgili AYM ve Danıştay’ın bakış açısına değineceğiz.

İHAS p.1, m.1'in üç farklı kuralı kapsayacak şekilde düzenlendiği değerlendirilmesi, ilk olarak, Sporrong ve Lönnroth İsveç<sup>892</sup> kararında ortaya konulmuştur. Buna göre bu kurallar şu şekilde tanımlanmıştır<sup>893</sup>: “*İlk cümledeki ilk kural, genel nitelik taşımaktadır ve mülkiyet dokunulmazlığına saygı gösterilmesi ilkesini ortaya koymaktadır. İkinci cümlede vurgulanan ikinci kural, mal ve mülkten*

<sup>891</sup> Bkz. 2577 sayılı İYUK m.2, m.11 ve m.12.

<sup>892</sup> İHAM, Sporrong ve Lönnroth, İsveç, 23.09.1982, Seri: A, No: 52.

<sup>893</sup> Aida GRGIC, Zvonimir MATAGA, Matija LONGAR ve Ana VILFAN, **İHAS ve Ek Protokollerin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap (İnsan Hakları El Kitapları, Numara:10)**, Avrupa Konseyi İnsan Hakları ve Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü, Haziran 2007, s.11. Erişim: [http://www.anayasa.gov.tr/files/insan\\_haklari\\_mahkemesi/el\\_kitaplari/AIHSKapsamindaMulkiyetHakki.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/el_kitaplari/AIHSKapsamindaMulkiyetHakki.pdf) (12.08.2014)

*yoksun bırakma konusunu ele alır ve bunu belli koşullara bağlar. Üçüncü kural ise ikinci paragrafta belirtildiği üzere, devletlerin, diğer hususlar arasında, genel yarara uygun olarak, gerekli kanunları çıkararak, mülkiyetin kullanımını da kontrol etme hakkına sahip olduğunu kabul eder.”*

Buradaki ana kural: bireyin, mallarını barışçıl biçimde kullanma hakkına sahip olmasıdır; ama bu kural istisnasız değildir. Devletin müdahale yetkisi, kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Bireyi, malından yoksun bırakma sonucunu veren müdahale (ki bu ancak, kamu yararı gerektirdikçe ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uyulduğu sürece mümkündür), bu istisnanın birinci kategorisini; mülkiyeti denetim altına alma veya vergilerin ödenmesini sağlamaya yönelik müdahale de ikinci kategorisini oluşturmaktadır<sup>894</sup>.

Burada, özel ve tüzel<sup>895</sup> kişilere ait mal ve mülke, Devlet tarafından yapılabilecek herhangi bir keyfi müdahalenin önlenmesi söz konusudur. Fakat ilgili madde aynı zamanda Devlete, özel ve tüzel kişilere ait olan mülkiyeti yasalarda belirtilen koşullar altında kullanma ve hatta bu kişileri bunlardan mahrum etme hakkını da tanımaktadır. Burada önemli olan nokta, mülkiyet hakkına müdahalenin genel veya kamu yararı amaçlı olup olmadığıdır. Ayrıca kamu otoriteleri mülkiyetin kullanımını, vergilerin veya diğer vergi benzeri gelirlerin ve bunların cezalarının ödenmesini sağlamak amacıyla kontrol edebilmektedir. Ancak yine de kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki orantılılık ilkesi gözetilmeli, müdahale keyfi olmamalı ve hukuka uygun bir şekilde yapılmalıdır. Bununla birlikte, müdahalenin gerekliliğine ilişkin olarak Komisyon<sup>896</sup> ve Mahkeme, uzun süre (özellikle vergi ile ilgili başvurularda), devletlere geniş bir takdir yetkisi tanımıştır<sup>897</sup>. Ancak vergi ile ilgili davaların İHAM mekânına taşınması 1995 yılında, Lindsay-UK kararıyla mümkün olmuştur<sup>898</sup>.

---

<sup>894</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.45, dn.10.

<sup>895</sup> İHAS’ın bu maddesi Sözleşme içinde tüzel kişilere değinen tek maddedir. GRIGIC/MATAGA/LONGAR/VILFAN, s.7.

<sup>896</sup> 11 Numaralı Ek Protokol ile Komisyon ve Mahkeme ayırımı kaldırılarak; daimi olarak çalışacak İHAM kurulmuş; seçimli olan bireysel başvuru hakkı da zorunlu hale getirilmiştir. ERDEM, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu...”, s.89.

<sup>897</sup> GRIGIC/MATAGA/LONGAR/VILFAN, s.6.

<sup>898</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.44.

Mülkiyet hakkına müdahalede koşullar, “genel ve kamu yararı amacına yönelik olma”, “kanunla öngörölmüş olma ve evrensel hukukun genel ilkelerine uygun olma”, “demokratik toplumun gereklerine uygun olma”, “amaca ulaşmak için başvurulmuş araç ile güdülen amaç arasında makul bir oran ilişkisi ve adil bir denge olması (ölçölülük)” olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>899</sup>. Buna göre devletin vergiye ilişkin her düzenlemesi mülkiyet hakkına bir müdahale olmakla birlikte, koşullara uyuldukça meşrudur; ancak bu meşruluk alanı dışına taşıldığında mülkiyet hakkının ihlali söz konusu olacaktır<sup>900</sup>.

Bu meyanda, İHAM içtihadında mülkiyet hakkının kapsamına giren ekonomik varlık ve değerleri de açıklamak gerekir. Bu varlık ve değerler, çok geniş olarak yorumlanmaktadır. Menkul ve gayrimenkul mallar, elle tutulabilir veya tutulamaz varlıklar, hisseler, patent hakları, tahkim kararları, kira hakları gibi maddi haklar, emeklilik maaşı, telif hakları ve bir sözleşmeden doğan haklar gibi çok çeşitli ekonomik konular bu kapsama girmektedir. Bu durumda kişilerin vergilendirmeye ilgili ileri süreceği mülkiyet hakkının konusu bu mal ve haklardan bir veya birkaçına girebilecektir<sup>901</sup>.

Mülkiyet hakkının istisnasını oluşturan, devletin vergi ve buna bağlı cezaların tahsili konusundaki yetkisi, geniş bir yetki olarak tanımlanmakla birlikte; bu yetki kullanılırken, yukarıda vurguladığımız meşruluk alanının dışına taşılıp taşılmadığını bulmak için Mahkeme’nin, şu sorulara yanıt aradığı görölmektedir<sup>902</sup>:

- Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale meşru bir temele dayanmakta mıdır?

- Toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle bireylerin temel haklarının korunması için gerekli olan gereksinimler arasında adil denge gözetilmiş midir?

- Adil dengenin gerçekleşmesi, amaçla kullanılan araç arasında orantılılık gerektirdiğinden; makul bir orantılılık ilişkisi kurulmuş mudur?

---

<sup>899</sup> GRIGIC/MATAGA/LONGAR/VILFAN, s.13.; ÇAVUŞ, a.g.e, s.58, dn.194.

<sup>900</sup> ERDEM, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu...”, s.102.

<sup>901</sup> GRIGIC/MATAGA/LONGAR/VILFAN, s.8.; ÇAVUŞ, a.g.e, s.59, dn.195.

<sup>902</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.51.

- Müdahale sonucunda kişi, bireysel ve aşırı bir yüke katlanmakta mıdır?

Gasus Dosier-Hollanda davasında İHAM<sup>903</sup>, adil denge testini uygularken, amaç (verginin tahsili) ile araç (müsadere yetkisi) arasında makul bir orantının olup olmadığını, devlet açısından yetkiyi “kötüye kullanma” ve yükümlü açısından bu ihtimali dengeleyen, “riski öngörmeye bağlı sorumluluk” üzerinden ölçmüştür ve ihlal olmadığına karar vermiştir<sup>904</sup>.

Konuya vergi incelemesi açısından bakıldığında ise mülkiyet hakkı ile ilgili olabilecek bazı durumlar söz konusu olabilmektedir. Henüz tahakkuk etmese bile vergi alacağının tahsilinin olanaksızlaşması tehlikesine karşı Hazine'nin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak üzere getirilen bir kısım yasal güvence önlemlerinin<sup>905</sup> (teminat, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz) vergi incelemesine dayanarak işletilmesi; arama sırasında elkonulan<sup>906</sup> ve mülkiyet hakkının kapsamına giren ekonomik varlık ve değerler, bu durumlara örnek olabilir<sup>907</sup>.

6183 sayılı Kanun'un 'Amme Alacaklarının Korunması' başlıklı 9 ilâ 36. maddelere bakıldığında, özellikle 'teminat isteme', 'ihtiyati haciz' ve 'ihtiyati tahakkuk'a ilişkin 9-20. maddelerde, güvence önlemlerinin devreye girmesinde vergi incelemesinin ve inceleme elemanlarının etkinliği görülecektir. M.9'daki “...*vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddede sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.*” hükmü ve bu gerekçelerin 'ihtiyati haciz' ve 'ihtiyati tahakkuk' için de geçerli olması buna dayanak gösterilebilir.

Her ne kadar yasal dayanak olsa da; bu gibi hallerin tespiti halinde gidilecek bir 'teminat', 'ihtiyati tahakkuk' ve 'ihtiyati haciz' uygulamasının mülkiyet hakkının

---

<sup>903</sup> “...Gasus firması Atlas firmasına, mal bedeli tamamen ödenene kadar mülkiyeti muhafaza kaydıyla bir makine satmış ve teslim etmiştir. Hollanda Vergi İdaresi, diğer taşınır malların yanısıra, bu makineyi de Atlas firmasının vergi borçlarına karşılık olarak haczedip satmıştır. Gasus şirketi mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.”

<sup>904</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.53, dn.31.

<sup>905</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.165-166.

<sup>906</sup> İspat vesikası niteliğindeki defter ve belgelere elkoyma bunun dışındadır.

<sup>907</sup> ÇAVUŞ, s.61.

kullanımına müdahalenin meşruluğu dışına taşmaması gerekmektedir. Zira bu durumlarda henüz ilgili kişi hakkında kesinleşmiş bir idari karar (işlem) bulunmamaktadır ve İdare sadece kamu alacağının tehlikeye düşmesi olasılığına karşı önlem almaktadır. Yükümlü açısından bakıldığında da, inceleme süreci henüz tamamlanmadığı için ve hakkında kesin bir İdari karar olmadığı için birey yararı ile kamu yararı dengelenmek durumundadır. Aksi takdirde, bireyin mülkiyet hakkı etkilenebilir ve bu aşamada da İdari ve yargısal başvuru yolları bulunmaktadır.

Nitekim AYM'nin verdiği bir iptal kararında<sup>908</sup>, her ne kadar AY. m.35 (mülkiyet hakkı) yönünden inceleme yapmaya gerek görülmemişse de, ihtiyati haciz işleminin mahkemece iptal edilmesine rağmen itiraz konusu kural nedeniyle talebi İdare tarafından reddedilen yükümlünün itirazını ciddi bulan İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, itiraz gerekçeleri arasına AY m.35'i de koymuştur. Vergi Mahkemesi, ilgili kısımda, *"...İdare'nin haciz veya ihtiyati haciz uygulamalarının, kişilerin malvarlıkları üzerinde etkilerinin bulunduğu açıktır. Yasalarla idareye verilen haciz veya ihtiyati haciz uygulama yetkisi sınırsız değildir. Ancak yasalarda öngörülen şartların gerçekleşmesi halinde bu yetkinin kullanılabilmesi mümkündür. Dolayısıyla, haciz veya ihtiyati haciz işlemlerinin iptali istemiyle açılan dava neticesinde verilen karar ile yasalarda öngörülen şartların gerçekleşmediği veya işlemin açıkça hukuka aykırı olduğu sonucuna varılması karşısında, haciz veya ihtiyati haciz uygulamalarının devam etmesi halinde Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlâli söz konusu olacaktır."* gerekçesini dile getirmiştir.

İhtiyati haciz ve mülkiyet hakkının birlikte anıldığı bir Danıştay kararında da<sup>909</sup>, *"...Öte yandan 6183 sayılı Yasa'nın 'teminat ve değerlendirilmesi' başlıklı m.10/son'da; 'Borçlu, verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.' hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm ulusal nitelikteki en üst norm olan*

<sup>908</sup> Aracı üzerine konulan ihtiyati haciz işleminin mahkeme kararıyla iptal edilmesi ve yürürlüğünün durdurulması üzerine, karar doğrultusunda haczin kaldırılması için idareye başvuran ancak itiraz konusu kural (2577 sayılı İYUK m.28 f. 1 son cümle: *"Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idareye işlem tesis edilir."*) nedeniyle talebi reddedilen davacının mahkeme kararı doğrultusunda işlem yapılması için açtığı davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılığı iddiasını ciddi bulan Mahkeme, iptali için AYM'ye başvurmuş ve AYM de ilgili hükmü Anayasa'nın 2., 36. ve 125. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. (AYMK, T.10.07.2013, E.2012/107, K.2013/90, REGA: 22.11.2013 – 28829)

<sup>909</sup> Dan. 9.D. T.10.04.2002, E.2001/3100, K.2002/1344.



*AY m.35 düzenlenen 'mülkiyet hakkı'nın korunmasına yönelik amaca da uygun bir düzenlemedir...Dolayısıyla borçlunun talebini, alacaklı amme idaresi yerine getirmek durumundadır. Çünkü anılan madde metni, mülkiyet hakkının korunmasına yönelik bir düzenleme olup, borçluya ihtiyari olarak kullanabileceği bir hak vermiştir. Burada alacaklı amme idaresinin yetkisi, değiştirilmek istenen teminatın değerinin borçlunun ödeyeceği miktarı karşılayıp karşılamayacağı ile sınırlıdır. Anılan Yasa maddesi, verilen teminatın başka bir teminatla, neden gösterilmeksizin değiştirilmemesi yönünde alacaklı amme idaresine, mülkiyet hakkının kısıtlanması sonucunu doğuracak bir hak tanımamıştır. Oysa olayda davalı vergi dairesi, yükümlünün değiştirmek istediği teminatı değerlendirmeye dahi almadan istemi reddetmiştir....İhtilaf konusu teminatın dayanağını oluşturan kaçakçılık cezası yargı kararıyla kaldırılmış olsa da, mükellef hakkında başka vergi incelemelerinin bulunduğu yolundaki davalı idare savunmasına itibar etmek mümkün değildir. Aksi halde belirli bir amme alacağı için alınan teminatın diğer amme borçlarına da teşmili sözkonusu olacaktır ki bu durum mülkiyet hakkının henüz tahakkuk dahi etmemiş muhtemel vergi borçları için kısıtlanması sonucunu doğuracaktır. Böyle bir uygulama hukuka uygun olmayacağı gibi hakkaniyete de uygun değildir.” görüşlerine yer verilmiştir.*

Öte yandan vergisel aramalarda mülkiyet hakkının kapsamına giren ekonomik varlık ve değerlere el konulması da söz konusu olabilir<sup>910</sup>. Burada da yukarıda andığımız ölçülülük ve orantılılık ilkeleri bağlamında adil denge testlerinin yapılması ve müdahalenin meşruluk alanının dışına taşıp taşmadığının belirlenmesi gerekmektedir. İHAM, verdiği bir kararda<sup>911</sup>, “yöneticisi olduğu şirketin kaçakçılık şüphesi ile evinde yapılan aramada, evde bulunan paralara el konulmasını, vergilerin ödenmesini sağlamak üzere uygulanan bir ön önlem olarak nitelendirerek; mülkiyet hakkının ihlâl edildiği iddiasını kabul edilemez” bulmuştur.

---

<sup>910</sup> Nihal SABAN, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, Polis Dergisi, Sayı:36, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003, dn.10. Erişim: [file:///C:/Users/basar/Desktop/HUKUKSAL%20C3%87ER%20C3%87EVE/POL%20C4%B0S%20DERG%20C4%B0S%20C4%B0%2036.%20SAYI%20N%20C4%B0HAL%20HOCA%20MAKALE/anayasa\\_hukuku\\_insan\\_haklari/prof\\_dr\\_nihal\\_saban.htm#\\_ftnref10](file:///C:/Users/basar/Desktop/HUKUKSAL%20C3%87ER%20C3%87EVE/POL%20C4%B0S%20DERG%20C4%B0S%20C4%B0%2036.%20SAYI%20N%20C4%B0HAL%20HOCA%20MAKALE/anayasa_hukuku_insan_haklari/prof_dr_nihal_saban.htm#_ftnref10) (12.08.2014)

<sup>911</sup> Thomas Charles Andrews-UK, No:49584/99, 26.09.2002. Bkz.YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.53, dn.32.

Bu ve diğer temel hak ve özgürlüklerle ilgili “tamamlayıcı” irdelemeleri vergi incelemesi sürecine ilişkin başlık altında yapacağız. Ancak şimdilik bu konuda son olarak söylenilebilecek şey, bu hakkın hem AY ile<sup>912</sup> hem de İHAS ile güvence altına alındığı ve ihlâli iddialarının belirli ilkeler çerçevesinde, testlere tabi tutularak inceleneceğidir. Şunu da belirtmek gerekir ki hem mülkiyet hakkının hem de diğer güvence altındaki hak ve özgürlüklerin ihlâli halinde düzeltilmesi/giderilmesi sadece AYM ve İHAM’ın değil; bütün idari makamların ve yargı yerlerinin görevidir. Zira yakın tarihli bir AYM BBK’sına göre, “*Temel hak ve özgürlüklere saygı, devletin tüm organlarının anayasal ödevi olup, bu ödevin ihmâl edilmesi nedeniyle ortaya çıkan hak ihlallerinin düzeltilmesi idari ve yargısal makamların görevidir. Bu nedenle, temel hak ve özgürlüklerin ihlâl edildiği iddialarının öncelikle, derece mahkemeleri önünde ileri sürülmesi, bu makamlar tarafından değerlendirilmesi ve bir çözüme kavuşturulması esastır. Bu nedenle AYM’ye bireysel başvuru, iddia edilen hak ihlallerinin derece mahkemelerince düzeltilmemesi halinde başvurulabilecek ikincil nitelikte bir kanun yoludur.* (B. No: 2012/403, 26.03.2013)”

Bu bağlamda olmak üzere, örneğin bir Danıştay kararında<sup>913</sup>, “...Dolayısıyla, Anayasal ve kanuni dayanağı bulunmayan bir şekilde kişilerin mülkiyet hakkından mahrum bırakılması mümkün olmayıp; aksi durum, yukarıda sözü edilen ve Anayasa ile kanun hükmünde olduğu belirtilen İHAS’a da aykırılık teşkil edecektir.” denilerek; AY ve İHAS hükümlerinin de göz önüne alınması gereken kurallar olduğu teyit edilmiştir.

---

<sup>912</sup> AYM, bir BBK’da (B.N. 2013/817 – 19.12.2013), “...AY m.35’te, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların kamu yararı amacıyla ve kanunla yapılması gerektiği hüküm altına alınırken AİHS p.1, m.1 mülkiyetten yoksun bırakmanın kamu yararıyla, yasada öngörülen koşullarla ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak yapılabileceğini öngörmektedir. AİHM, yasada öngörülen koşulları, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken (bkz. Maloney/İngiltere, B. No:8691/79, 2/8/1984, § 66-68) Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme’den daha geniş bir koruma sağlamaktadır.” görüşünü ortaya koymuştur.

<sup>913</sup> Dan. 4.D., T.06.10.2011, E.2011/5499, K.2011/6892.

## (2) Özel Hayatın Gizliliği

İHAS'ta, konuta ve haberleşmeye saygı hakkını ve kişisel verilerin korunmasını da içerecek şekilde, tek bir maddede, 'Özel ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı (m.8)<sup>914</sup>, olarak düzenlenen ve korumaya alınan bu hak; Anayasamız'da, 'Özel Hayatın Gizliliği (m.20)<sup>915</sup>, 'Konut Dokunulmazlığı (m.21)<sup>916</sup> ve 'Haberleşme Hürriyeti (m.22)<sup>917</sup>, olarak ayrı ayrı maddelerde düzenlenmiştir.

Söz konusu hak ve özgürlüklerin düzenlendikleri maddelerdeki sistematik, hem İHAS'ta hem de Anayasa'da, aynıdır. Buna göre, ilk fıkralarda koruma altındaki hak ve özgürlük, ikinci fıkralarda da bu hakların kullanılmasındaki sınırlar<sup>918</sup> belirtilmiştir.

Yine konumuzun kapsamına giren bir Anayasa düzenlemesini de ayrıca belirtmek gerekir. Kişisel verilerin saklanması ve korunması hakkındaki bu düzenleme, 2010 Referandumu<sup>919</sup> sonrasında m.20'ye eklenen 3. fıkradır. Buna göre, *"Herkes kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir."*

<sup>914</sup> İHAS m.8: "1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. 2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir."

<sup>915</sup> AY m.20, f.1: "Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz."

<sup>916</sup> AY m.21, c.1: "Kimsenin konutuna dokunulamaz."

<sup>917</sup> AY m.22, f.1: "Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır."

<sup>918</sup> AY m.20, m.21 ve m.22'deki sınırlar, ana hatlarıyla, aynıdır. Buna göre: "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 hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz (m.21: ...kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz; m.22: ...haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz.) ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

<sup>919</sup> 07.05.2010 tarih ve 5982 sayılı Kanun m.2. REGA: 13.05.2010 – 27580.

İHAS'ta 'Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı' olarak düzenlenen bu hakkın içeriğinde; özel hayat, aile hayatı, konut ve haberleşmeye ilişkin haklar bir bütün olarak düzenlenmiştir ve bu madde açık uçlu bir madde olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle içerik, içtihatlarla somutlaşmaktadır<sup>920</sup>.

Mahkemeye göre özel hayat, bireyin iç dünyası ile sınırlanamaz ve diğer insanlarla ve dış dünyayla ilişki kurmak ve geliştirmek hakkını da içermektedir. Bu açıdan, kişilerin profesyonel ve ticari yaşamı, iş ilişkileri de özel yaşamın kapsamına girmekte olup; 'özel yaşam' ve 'konut' kavramları, mesleki ve ticari faaliyetleri ve yerleri de kapsamaktadır<sup>921</sup>.

İHAM, bu hakkın, bireyin fiziksel ve duygusal dokunulmazlığını, onur ve saygınlığını, adını ve kimliğini koruma altına aldığını ve bireyin izlenmemesinin ve gözlenmemesinin veya mesleki sır kapsamındaki bilgilerinin açıklanmamasının da koruma alanı içine girdiğini belirtmiştir. Bu anlamda, devletin bireyleri izlemeye alması, faaliyetleri hakkında kayıt tutması, mali faaliyetlerini araştırması, telefonunu dinlemesi veya mektuplarını denetlemesi özel yaşam hakkına müdahale olarak nitelendirilmektedir<sup>922</sup>.

İHAM, müdahalenin meşruiyeti konusunda, düzenlemenin devletlere belirli bir takdir hakkı verdiğini kabul etse de; bunun kullanımını her somut olay bağlamında kendi denetim yetkisi içinde görmüştür ve bu yetkisini de belirli testler uygulayarak kullanmaktadır<sup>923</sup>. Buna göre İHAM, özel yaşam hakkının sınırlanmasının bir istisna olduğunu ve dar yorumlanması gerektiğini belirtmektedir. Müdahale mümkün olmakla birlikte; meşru olmalıdır ve bir müdahale önlemine, sayılan amaçları gerçekleştirmek için, kesinlikle gerekli olduğu ölçüde katlanılabilir<sup>924</sup>.

---

<sup>920</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.166, dn.1.

<sup>921</sup> Niemetz-Almanya, 16.12.1992.; YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.166, dn.2.; Ursula KILKELLY, **Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı** (İHAS m.8'in Uygulanmasına İlişkin Kılavuz), Avrupa Konseyi, İnsan Hakları El Kitapları, No:1, Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü, Kasım 2001, s.17-19. Erişim: (12.08.2014)

[http://www.anayasa.gov.tr/files/insan\\_haklari\\_mahkemesi/el\\_kitaplari/AIHSmad8OzelYasam.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/el_kitaplari/AIHSmad8OzelYasam.pdf)

<sup>922</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.166, dn.4-5.; KILKELLY, s.19-22.

<sup>923</sup> KILKELLY, s.10-13.

<sup>924</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.167, dn.6.

İHAM, özel yaşama saygı hakkı konusunda bir başvuruyu incelerken iki aşamalı bir test uygulamaktadır. Buna göre<sup>925</sup>:

1. Aşama: İHAS m.8, f.1

- Şikayet, f.1’de korunan hakların kapsamına giriyor mu?
- Giriyorsa, devletin, bireyin haklarına saygı gösterme konusunda pozitif yükümlülüğü var mı ve bu yükümlülük yerine getirilmiş mi?

2. Aşama: İHAS m.8, f.2

- M.8’deki haklardan birine müdahale edilmiş mi?
- Edilmişse,
  - Bu müdahale kanunlara uygun mu?
  - Meşru bir amacı var mı?
  - Demokratik toplumda gerekli mi?

Vergilendirme alanına geçildiğinde ve konumuz özelinde bakıldığında, devletin bilgi/delil toplama amacıyla ve inceleme, arama, mali istihbarat arşivi oluşturma gibi araçlarla özel yaşama müdahalesi söz konusu olmaktadır. Bu açıdan özel yaşam alanı, hem bilgi toplama, hem toplanan bilgileri saklama, koruma ve kamuya açıklamama açısından (vergi mahremiyeti); hem de yükümlü hakkında toplanan verilere bizzat yükümlünün ulaşması (bilgi alma) bakımından değerlendirilmek durumundadır<sup>926</sup>. İHAM, vergilendirmeye ilişkin davalarda, vergi idaresinin yükümlünün özel yaşamına yönelik müdahalesini ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirmektedir. Ancak bununla birlikte, vergi yükümlüsünün ticari/kişisel/mesleki sır alanına yönelik müdahalelerin meşruiyeti, yasa ile öngörülmesine ve demokratik toplumda gerekli olmasına bağlıdır<sup>927</sup>.

---

<sup>925</sup> KILKELLY, s.14.

<sup>926</sup> Nihal SABAN, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın Nu.:12, İstanbul, 2000.; YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.167.

<sup>927</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.167, dn.9.

İHAM, Funke-Fransa kararında<sup>928</sup>, gümrük görevlilerinin adli polisle birlikte, yargıç kararı olmaksızın, ilgilinin yurtdışındaki malvarlıklarına dair delil elde etmek amacıyla, ilgilinin evinde yaptığı aramayı bir müdahale olarak görmüştür. Bu müdahalenin, ‘ülkenin ekonomik refahını koruma’ meşru amacına sahip olduğuna ve müdahalenin gerekliliğinin değerlendirilmesinde de devletlerin belirli bir takdir alanına sahip olduğuna; ancak, olayda gümrük görevlilerinin arama ve elkoyma konusunda çok geniş yetkilere sahip olduğuna (o dönemde Fransız mevzuatı, aramanın aciliyeti, sayısı, uzunluğu ve kapsamını değerlendirme konusunda gümrük yetkililerine geniş yetkiler veriyordu) , yargısal bir arama müzekkeresi bulunmaması halinde yasadaki kısıtlama ve şartların başvuru hukukunun haklarına müdahalenin, izlenen meşru amaçla kesinlikle orantısız olduğuna ve bunun da ‘demokratik bir toplumda gerekli olmayan’ bir müdahale olduğuna ve özel yaşama saygı hakkının, konuta ve haberleşmeye saygı hakkının ihlâl edildiğine karar vermiştir<sup>929</sup>.

İHAM, arama ve elkoyma konusunda ülke kanunlarının taşınması gereken güvenceleri Camenzind-İsviçre (16.12.1997) kararında ortaya koymuştur. Bunlardan bazıları şöyledir<sup>930</sup>:

- Arama, sadece sınırlı sayıda üst düzey devlet memuru tarafından hazırlanmış yazılı bir emir ile ve bu amaç için özel eğitim görmüş yetkililer tarafından gerçekleştirilebilir.

- Evlerde veya başka yerlerde, ancak şüphelinin orada saklanma olasılığı varsa veya bir suçun işlendiğini göstermek için el konulabilecek veya kanıt olabilecek şeylerin bulunma olasılığı varsa arama yapılabilir<sup>931</sup>.

---

<sup>928</sup> 25.02.1993 tarihli karar.; Ayrıca bkz. Mialhe-Fransa (25.07.1993) ve Cremieux-Fransa (25.02.1993) kararları.; KILKELLY, s.117.

<sup>929</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.197-198.; YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.169-170.; KILKELLY, s.114.

<sup>930</sup> KILKELLY, s.111-112.

<sup>931</sup> Niemietz-Alm. (1992) kararında mahkeme, “...arama emrinin aşırı kapsamlı ifadelerle hazırlandığına ve yapılan aramanın, incelenen malzemenin bazılarının tâbi olduğu mesleki gizlilik ilkesini çiğnediğine hükmederek; Alman kanunlarının arama yetkisinin kullanılması konusunda usule ait özel önlemler içermediği için uygulamayı amaçla orantısız bulmuş” ve ihlâl karar vermiştir.; KILKELLY, s.115.

- Prensipite, aramanın hedefinden uzaklaşmamasını sağlamakla görevli bir kamu yetkilisi bulunmalıdır.

- Belge araması özel kısıtlamalara tabidir.

- Mevcut şartlar ne olursa olsun, şüphelilerin temsilci bulundurma hakkı vardır.

- Arama kararından etkilenen ve kararın geçersiz kılınmasından veya değiştirilmesinden çıkarı olan herkes, üst mahkemelere şikayette bulunabilir.

- Kendisi hakkında hiçbir suçlama yapılmayacağı ortaya çıkan bir şüpheli, ortaya çıkan zarar için tazminat talebinde bulunabilir.

Öte yandan İHAM, bilgi toplama ve arşivleme konusundaki yetkinin keyfi kullanımını önlemek için alınması gereken önlemler konusunda; ne tür bilgilerin saklanacağı, bilgilerin saklanma süresinin, alınacak önlemlerin koşullarının, kimler hakkında bilgi toplanacağı ve izlenecek prosedürün kanunlarda yeterince açık olarak belirtilmesini ve bunların da denetime uygun olması gerektiğini ifade etmiştir<sup>932</sup>.

Belirtmek gerekir ki bu konuyla ilgili “Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması’na ilişkin 108 sayılı Avrupa Konseyi Sözleşmesi”, 28.01.1981 tarihinde imzaya açılmış ve aynı tarihte Konsey üyesi diğer devletlerle birlikte Türkiye tarafından da imzalanmıştır. Ancak, söz konusu Sözleşme’nin 4. maddesi gereğince, Sözleşme’nin onaylanabilmesi için, imzalayan devletin, Sözleşme’de öngörülen ilkeler çerçevesinde bir yasa kabul etmesi zorunludur. Türkiye henüz “Kişisel Verilerin Korunması Hakkında Kanun”u yasalaştırmamıştır<sup>933</sup>.

‘Özel Hayatın Gizliliği’, ‘Konut Dokunulmazlığı’, ‘Haberleşme Özgürlüğü’ ve ‘Kişisel Verilerin Korunması’ hakları konusunda Türkiye uygulamasına bakıldığında, öncelikle Anayasal düzenlemelerin ve VUK hükümlerinin, genel anlamda, İHAS ile

---

<sup>932</sup> KILKELLY, s.49.; ÇAVUŞ, s.66.; Bu konuda, Rotaru-Romanya (04.05.2000), bilginin kamuya açıklanması konusunda, Wypych-Polonya (20.10.2005),

<sup>933</sup> TBMM, “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı”. Erişim: <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0576.pdf> (14.08.2014)

örtüştüğü görülmektedir<sup>934</sup>. Ancak kişisel verilerin korunması hakkında kanun henüz yasallaşmadığı için bunu ayırık tutmak gerekir. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerin kamu idareleri arasında dahi dolaşımına izin verilmemesi gerekir<sup>935</sup>.

Vergisel arama ve elkoyma uygulamasında yukarıda belirttiğimiz temel hak ve özgürlüklerin olumsuz yönde etkilenmesi olasıdır. Bu nedenle Anayasa'daki düzenlemeler ile VUK'taki 'arama'ya ilişkin 142-147. maddelerin çerçevesini ortaya koymak gerekmektedir.

Buna göre, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme özgürlüğüne yönelik bir sınırlama, AY m.12, m.13, m.20, m.21 ve m.22'ye göre, "ancak kanunla yapılmalı", "usulüne göre verilmiş bir yargıç kararı olmalı", "meşru bir nedene dayanmalı" ve "demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamalı"dır. Müdahalenin 'kanuna dayanması' ve 'yargıç kararı', VUK'taki 'arama' hükümleri ile karşılanmaktadır. VUK'a göre 'arama'nın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, sulh yargıcının da istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir. Arama'nın meşru bir nedene dayanması ilkesini ise Anayasa'da yer alan 'suç işlenmesinin önlenmesi' kuralı karşılamaktadır. Bunun VUK'taki karşılığı da 'vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunması' ifadesidir. Zira yetkililerin arama yapmaya lüzum göstermesi kavramının içeriğini, 'vergi mükellefinin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması' oluşturmaktadır ki; bu da 'makul şüphe' kavramıdır. Bu emarelerin yani makul şüphenin de bir ihbar ya da yapılmakta olan bir inceleme sırasında ortaya çıkmış olması gerekmektedir. Ayrıca, 'vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arama talebinde

---

<sup>934</sup> SABAN, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama".

<sup>935</sup> Bu konuda verilmiş bir Danıştay kararında (Sanayi ve Ticaret Bakanlığına ait daire, ortaklık ve kuruluşların denetimleri sırasında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince vergi dairelerinden istenen bilgi ve belgelerin verilmesinin 213 sayılı VUK m.5'teki yasaklılık hükmü karşısında mümkün olup olmadığı hakkında), Dan. İdari İşler Genel Kurulu, "...Kamu yönetimi bir bütündür. Bir kamu yönetimi vergi idaresinden bilgi istediye yönetimin bütünlüğü adına buna izin verilmelidir." diyerek Dan.1.D. kararını bozmuştur. (Dan. İdari İşleri Kurulu, 14.03.1985, E.85/42. Aktaran: Tekin AKILLIOĞLU, "İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması".

Erişim: [www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm](http://www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm) (26.08.2014)



bulunabilir’, ‘arama talebi gerekçeli bir yazı ile istenmelidir’ ve ‘arama talebinde aranması istenilen yer (ya da yerler) açıkça gösterilmeli’dir<sup>936</sup>.

Vergilendirme alanında ve vergi incelemesiyle ilgili, bu temel hak ve özgürlükleri olumsuz etkileyebilecek bir diğer uygulama idare’nin bilgi toplama ve/veya inceleme özelinde, inceleme elemanının araştırma yetkisi dahilindeki bilgi/delil toplama/edinme eylemleridir. Kişisel verilerin korunması hakkı kapsamındaki bu hakkın, m.8 kapsamı içinde, İHAS’ta düzenlendiğini ve korunduğunu yukarıda belirtmiştik. Bilgi toplama ve toplanan bilgilerin risk analiz sisteminde işlenmek üzere vergi idaresinde saklanması ve derlenmesi ya da inceleme ve aramalar sırasında elde edilen bilgilerin elde edilme şeklinin (ya da başka yollardan ve başka amaçlarla elde edilmiş bilgilerin vergi incelemesinde kullanılması) hukuka uygunluğu, incelemeyle ilgisi bulunmayan özel/şahsi bilgilerin durumu, bilgilerin saklanması ve yok edilmesi, ilgili kişilerin bunlardan haberdar olması gibi konular ‘özel hayatın gizliliği’ne değmektedir. Bu nedenle özel hayatın gizliliği, bu açıdan da korunmalıdır.

Bu konuya ilişkin AY m.20’ye eklenen fıkrayı yukarıda vermiştik. Her ne kadar Anayasa, “...Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.” demişe de; yasa henüz çıkmamıştır.

Belirtmek gerekir ki; mükellefler<sup>937</sup> ve diğer ilgililer hakkında vergi istihbaratı amacıyla toplanan bütün bilgi ve veriler de ‘kişisel veri’ kapsamındadır. AYM, bir kararında<sup>938</sup>, “...*kişisel veri, belirli veya kimliği belirlenebilir olmak şartıyla, bir kişiye ilişkin bütün bilgileri ifade etmektedir...kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak belirlenebilir kılan tüm veriler kişisel veri kapsamındadır.*” dedikten sonra; kişisel verinin korunması hakkını, “...*kişinin insan onurunun korunmasının ve kişiliğini serbestçe geliştirebilmesi hakkının özel bir biçimi olarak, bireyin hak ve özgürlüklerini kişisel verilerin işlenmesi sırasında korumayı amaçlamaktadır.*” şeklinde tarif etmiştir. Bununla birlikte AY m.20/3’te de kişisel verilerin korunması hakkı, “...*kişinin*

---

<sup>936</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.193-196.; SABAN, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”.

<sup>937</sup> VUK m.8’e göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Bu nedenle söz konusu kişileri tüzel kişileri de kapsayacak şekilde anlamamız gerekir.

<sup>938</sup> AYMK, T.09.04.2014, E.2013/122, K.2014/74, REGA: 26.07.2014 – 29072.

*kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir.”* şeklinde açıkça tarif edilmiştir.

Dolayısıyla vergilendirme amaçlı da olsa toplanan bilgi ve veriler kişisel verilerin korunması hakkı kapsamı içindedir ve bu hakkın ihlali halinde özel hayatın gizliliği de ihlâl edilecektir. Bu hakka yönelik devlet müdahalesinin AY m.12, m.13 ve m.20 başta olmak üzere, sınırları da yine Anayasa’da çizilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki başka amaçlarla ve hukuka uygun olmayan şekilde toplanan verilerden ilgililerin haberdar edilmemesi ve vergilendirme işlemlerinde kullanılması da söz konusu hakların ihlâlüne sebebiyet verecektir.

Bilgilerin toplanması, saklanması ve güvenliği için alınan önlemler vergi mükelleflerinin (ve diğer ilgililerin) bu bilgilere ulaşabilmesi ve gerekiyorsa düzeltilmesini talep etmesi ve özel hayatı ve ticari/mesleki sırlarının “vergi mahremiyeti” çerçevesinde yani kanunla korunması gerekmektedir<sup>939</sup>. VUK’a baktığımızda bu konuyla ilgili olarak “vergi mahremiyeti” başlıklı m.5’teki düzenlemeyi görmekteyiz. Söz konusu maddede, inceleme elemanlarını da kapsayan, belirli kişilerin “...mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları” ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamayacakları, düzenlenmiştir. Ayrıca devamında, bu kuralın istisnaları sayılmış; ancak bu istisnalara da “...açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez” şeklinde bir sınır koyulmuştur. VUK m.362’de de vergi mahremiyetinin ihlâli suçu düzenlenmiştir.

Sonuç olarak diyebiliriz ki, Anayasal güvence altındaki kişisel verilerin korunması hakkı, vergisel amaçlı toplanan ve kullanılan verileri de kapsamaktadır ve bu hakka yapılacak müdahalelerin sınırları Anayasa’da çizilmiştir. Bu konuya ilişkin

---

<sup>939</sup> SABAN, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”.

olarak VUK'ta düzenlenen maddelerin, bu hak kapsamında tekrar gözden geçirilmesi ve "Kişisel Verilerin Korunması Hakkındaki Kanun"un da biran önce yürürlüğe girmesi gerekmektedir.

Ayrıca son olarak belirtmek gerekir ki, vergi mahremiyetinin kapsamına giren bir konunun da vurgulanması gerekmektedir: Vergi yükümlüleri hakkında yürütülen vergi incelemeleri ve/veya vergisel aramalar tamamen usule ve hukuka uygun olsa da; bu faaliyetler sırasında ya da sonrasında, vergisel konularla ilgisi bulunmayan ve tamamen kişilerin özel ve/veya ticari hayatını ilgilendiren bilgi ve/veya sırların ifşa edilmesi ya da açığa çıkması, kişilerin diğer hak ve özgürlüklerini (ör. kişi hürriyeti ve güvenliği, çalışma hakkı, teşebbüs özgürlüğü, mülkiyet hakkı...) de ihlal sonucu doğurabilmektedir.

### **(3) Seyahat Özgürlüğü**

Vergi incelemesi müessesesinden etkilenebilecek temel hak ve özgürlüklerden bir diğeri de "Seyahat Özgürlüğü"dür. Yukarıki başlıkta irdelediğimiz hak ve özgürlüklerle birlikte, "Özel Yaşam Hakkı"na dair haklardan birisi olan bu hak ve özgürlük; İHAS P.4, m.2'de, "Serbest Dolaşım Özgürlüğü" şeklinde, 1982 Anayasası m.23'te de "Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti" şeklinde düzenlenmiştir.

İHAS P.4, m.2'de güvenceye alınan bu hak ve özgürlük:

1. Bir devletin ülkesi içinde hukuka uygun olarak bulunan herkes, orada serbestçe dolaşma ve ikametgâhını seçebilme hakkına sahiptir.

2. Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.

3. Bu haklar ancak, ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.

4. Bu maddenin birinci fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği sınırlamalara tabi

tutulabilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

2010 Anayasa Referandumunu ile yapılan değişiklik sonrasında<sup>940</sup> 1982 Anayasası’ndaki düzenleme ise,

“Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.

Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak;

Seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek;

Amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir.

Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir.

Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.” şeklinde düzenlenmiştir.

---

<sup>940</sup> Değişiklik öncesinde beşinci fıkra, “*Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ülkenin ekonomik durumu, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir.*” şeklinde idi. 2010 yılına kadar yürürlükte kalan ‘vatandaşlık ödevi’ ibaresi ve 5682 sayılı Pasaport Kanunu m.22’deki ‘...vergiden borçlu olduğu, pasaport itasına yetkili makamlara bildirilenlere...’ hükmüne ve 6183 sayılı Kanun’a dayanılarak (hukuka aykırı şekilde) çıkarılan çeşitli tahsilat genel tebliğlerine (395, 404, 439...) dayanılarak; vatandaşların vergi borcu nedeniyle yurtdışına çıkışları engellenebiliyordu. İzleyen süreçte AYM bu hükmü, İHAM Riener-Bulgaristan (27.05.2006) kararına da atıf yaparak, “...*Anayasa m.23’te öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan ‘vatandaşlık ödevi’ genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.*” gerekçesiyle iptal etmiştir (AYMK, T.18.10.2007, E.2007/4, K.2007/81, REGA: 08.12.2007 – 26724). Fakat daha sonra ihdas edilen, ‘Yurt Dışı Çıkış Tahdidi’ başlıklı, 6183 sayılı Kanun m.36/A ile (f.1: *Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir.*) vergi borcu nedeniyle yurtdışına çıkış sınırlamasına devam edilmiştir. Sürecin sonunda 2010 AY değişikliği yürürlüğe girmiş ve 6183 sayılı Kanun m.36/A da Anayasa’ya aykırı hale gelmiştir. Söz konusu madde, 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanun m.165 ile tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. Günümüzde artık vergi borcu nedeniyle yurtdışına çıkış sınırlaması mümkün değildir.

Bu durumda artık yurt dışına çıkma özgürlüğü, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle ve hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilecektir. Konuya vergi incelemesi özelinde baktığımızda, yurt dışına çıkış yasağı, eğer hapis cezasını gerektiren vergi kaçakçılığı ya da diğer suçlarla ilgili bir ‘soruşturma’ söz konusu ise gündeme gelecektir. Soruşturma, CMK’ya göre, savcılık makamı tarafından suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi ifade ettiği için; bir soruşturma kapsamında yapılan vergisel bir aramada, “kuvvetli suç şüphesinin varlığını gösteren somut delillerin (CMK m.100/1)” bulunması halinde, bir ‘adli kontrol önlemi’ olarak (CMK m.109/3-a), şüphelinin yurtdışına çıkışı yasaklanabilecektir. Ancak bunun uygulanabilmesi için mutlaka, sulh ceza hâkimi kararı gereklidir.

#### (4) Adil Yargılanma Hakkı

Vergi incelemesi müessesesi ile belirli durumlarda ve belirli ölçülerde çıkan bir diğer temel hak ve özgürlük “adil yargılanma hakkı”dır. İHAS m.6’da bir haklar bütünü olarak düzenlenen bu hak ve özgürlük<sup>941</sup>, Türk Anayasası’nda ise çeşitli maddelere yayılacak şekilde<sup>942</sup> düzenlenmiştir ve düzenlenen hak ve özgürlükler, bir

<sup>941</sup> İHAS m.6: “1.Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir. 2.Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır. 3.Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir: a)Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek; b)Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak; c)Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek; d)İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek; e)Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.”; Ayrıca “Etkili Başvuru Hakkı” başlıklı İHAS m.13’ü de konumuzla ilişkilendirebiliriz. M.13, “Bu Sözleşme’de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.” şeklindedir.

<sup>942</sup> “Hak Arama Hürriyeti (m.36)”; “Kanuni Hâkim Güvencesi (m.37)”; “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar (m.38) (masumiyet karinesi, susma hakkı, silahların eşitliği)”; “Yargı Yolu (m.125)”; “Mahkemelerin Bağımsızlığı (m.138)”; “Duruşmaların Açık ve Kararların Gereçeli Olması (m.141)”; “Mahkemelerin Kuruluşu (m.142)”; “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması (m.40)”; “Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı (m.74)”; “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru (m.148)”.

bütün olarak, adil yargılanmayı sağlamaya yöneliktir<sup>943</sup>.

Adli mekanizmaların işleyiş ve organizasyonunda, kişilere bir dizi usuli güvence sağlayan bir haklar bloku olan adil yargılanma hakkı; hukukun üstünlüğüne dayalı demokratik bir hukuk devletinde, kişilerin kendileri ile ilgili yargılama süreçlerinde, adil bir karar verilebilmesi için gereken ön koşulların sağlanmasını talep hakkıdır ki; bu da devlete, yargılamanın hakkaniyete uygun ve adil bir biçimde yerine getirilmesi ödevi yüklemektedir. Adaletin dağıtımını ile değil; adaletin “adil” dağıtımını ile ilgili olan bu hak, bu açıdan, yargılama süreci sonucunda adil bir karar verilebilmesi için gerekli olan koşulların sağlanıp sağlanmadığının denetimine imkân vermektedir<sup>944</sup>.

İHAS m.6 düzenlemesi, açıkça: “yargı yerinin bağımsız ve tarafsız olması”nı, “yargılamanın adil ve aleni olması”nı ve “makul sürede yapılması”nı; örtülü olarak da: “mahkemeye başvurma hakkı”nı, “silahların eşitliği ilkesi”ni, “çelişmeli yargılama ilkesi”ni ve “susma hakkı” gibi hak ve ilkeleri içerirken; “masumiyet karinesi” başta olmak üzere “sanık hakları”na ilişkin birtakım ilkeleri de bünyesinde barındırmaktadır<sup>945</sup>. Ancak en önemlisi de adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerin uygulanma alanına ilişkindir. İHAS m.6, c.1’e göre bu alan “kişisel (medeni) hak ve yükümlülük”ler ile “suç isnadı”na ilişkindir. Yani burada bir sınırlama mevcuttur ki bu sınırlama, bu hakkın, kişisel (medeni) hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyumsuzluklar ile suç isnadının söz konusu olduğu davalarda ileri sürülebilecektir<sup>946</sup>. Bu nedenle, bu hakkın vergi incelemesi müessesesi ile somut ilişkisini kurmadan önce, söz konusu hakkın uygulama alanları olan “kişisel (medeni) hak ve yükümlülükler” ile “suç isnadı” kavramlarına açıklık getirmek gerekmektedir.

İHAS m.6, c.1’de zikredilen “kişisel (medeni) hak ve yükümlülük” kavramı, adil yargılanma hakkı açısından, kişilerin taraf olabileceği bütün yargılamaları kapsamadığını; sadece medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili olanları kapsadığını ortaya koymaktadır. durum böyle olmakla birlikte, bu kişisel (medeni) hak ve yükümlülüklerin hangi hak ve yükümlülükleri ifade ettiği (veya hangi yaptırımların ceza niteliği taşıdığı)

<sup>943</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.80, dn.3.

<sup>944</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.80-81, dn.7 ve 8.

<sup>945</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.81-82, dn. 11-19.

<sup>946</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.81-82.

maddede açıklanmadığı için, İHAM bunu bir yorum meselesi olarak ele almaktadır. Nitekim bu konuda yüklü bir içtihadın varlığı da bunu ortaya koymaktadır. İHAM ilk evvela, gerek medeni gerekse suç ve ceza kavramlarını yorumlarken, bu kavramların özerk (otonom) kavramlar olduğunu ortaya koymuş ve sadece davalı devletin iç hukukuna gönderme yapılarak yorumlanamayacaklarını<sup>947</sup> açıklığa kavuşturmuştur. Ancak İHAM, özel hukuk ile kamu hukuku arasındaki farkın dışında, bu kavramlar için, soyut bir tanım yapmaktan da kaçınmış; bunun yerine, her davayı kendi içindeki gerekçelere göre değerlendirmiştir<sup>948</sup>. Böylece Mahkeme, bu kavramların bütün devletler için geçerli, özgül bir “Avrupa anlamı”nın olduğunu altını çizmiştir<sup>949</sup>.

İHAM, deyimisel yorum ile, ilk bakışta sadece özel hukuk davaları ile ceza davalarında geçerli olduğu söylenebilecek maddenin kapsamını genişleterek; maddenin uygulanabilirliğini ne sadece bu iki alan ile ne de sadece mahkeme önünde görülen yargılamalarla sınırlandırmıştır. Bu şekilde, geleneksel kamu hukuku-özel hukuk ayırımının ötesine geçme yolunu açan Mahkeme, medeni hukuka ilişkin davaların yanısıra, birdizi idari davayı ve/veya yargılama usulünü kapsama almış; ceza davalarının yanısıra, ulusal hukuklarda idari yaptırım kategorisinde düzenlenen birdizi yaptırımı da ceza olarak nitelendirmek yoluyla uygulama alanını genişletmiştir. Ancak bununla birlikte, bu değerlendirmenin, bütün idari uyuşmazlıkları ya da idari yaptırımlara ilişkin davaları otomatik olarak kapsama aldığı sonucuna da varılmamalıdır. Zira Mahkeme, idari uyuşmazlıklarda, her davada yargılamaya konu olan hakkın niteliğine; yargılamanın, sonucu itibarıyla medeni hak ve yükümlülükler için belirleyici olup olmadığına; idari yaptırımlarla ilgili olarak da suç ve cezanın niteliğine bakmaktadır. Örneğin, özel hukuk niteliği tartışmasız olan ticaret, sigorta, aile veya eşya hukuku ile haksız fiillere ilişkin uyuşmazlıklar kapsama dâhil iken; kişilerin devletle olan ilişkilerini ilgilendiren davalarda ise olay özelinde hakkın niteliği değerlendirilmektedir. Devlet eylemi ya da işlemi, medeni hak ve yükümlülükler

---

<sup>947</sup> Örneğin: “Ringeisen-Avusturya (16.07.1971)”; König-Batı Almanya (28.06.1978)”. (Aktaran: Naula MOLE ve Catharina HARBY, **Adil Yargılanma Hakkı (İHAS m.6’nın Uygulanmasına İlişkin Kılavuz)**, İnsan Hakları El Kitapları, Numara:3, Avrupa Konseyi İnsan Hakları ve Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü, Ekim 2001, Almanya, s.19. Erişim: (12.08.2014) [http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/kitaplar/AIHS\\_mad6\\_AdilYargılanma.pdf](http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/kitaplar/AIHS_mad6_AdilYargılanma.pdf)

<sup>948</sup> MOLE ve HARBY, s.19.; YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.82-83.

<sup>949</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.83, dn.21-22.

üzerinde doğrudan belirleyici nitelik taşıdığı sürece, m.6 kapsamına dâhil olacaktır<sup>950</sup>.

İHAM, esas olarak, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların m.6'nın koruma alanı dışında kaldığını kabul etmekle birlikte<sup>951</sup>; vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan tazminat taleplerinin m.6'nın koruma alanı içinde olduğunu<sup>952</sup> kabul etmektedir<sup>953</sup>.

Vergilendirmede yükümlülük getiren eylem ve işlemlerin, şu veya bu şekilde kişilerin haklarını etkilediği düşünüldüğünde<sup>954</sup>, İHAS m.6 ile korumaya alınan hakkın, kişisel (medeni) hak ve yükümlülükler açısından sınırı, her bir olay özelinde ve fakat söz konusu eylem ve/veya işlemin herhangi bir medeni hakkı etkilediği ölçüde ele alınması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Konumuz özelinde düşünersek, örneğin bir “ihtiyati haciz kararı” kişinin mülkiyet hakkını etkiliyorsa ve buna bağlı başvuru sürecinde adil yargılanma hakkı da etkilenmişse İHAS m.6'nın koruması kapsamında değerlendirilmelidir.

Adil yargılanma hakkının kapsamına giren ve konumuz özelinde anlam ifade eden bir diğer kavram “suç isnadı”, kesilen “vergi cezaları” ve buna bağlı olarak çıkan uyuşmazlıklardır. Bu durumda, hakkında bir suç isnadı bulunan kişi, davasının adil bir biçimde gerçekleşmesini talep hakkına sahiptir<sup>955</sup>.

Tıpkı “kişisel (medeni) hak ve yükümlülükler”de olduğu gibi, “suç isnadı (criminal charge)” kavramı da Sözleşme’de tanımlanmamış; kavramın içinin doldurulması Mahkeme’ye bırakılmıştır. Bu nedenle, ulusal hukuklardaki “ceza”, “disiplin cezası” ve “idari yaptırım” kavramları büyük önem kazanmaktadır. Adli mahkemelerde görülen ceza davalarının hakkın kapsamına girip girmediği konusunda tartışma olmamakla birlikte; idari yaptırımların cezai niteliği bakımından aynı durum söz konusu değildir. Mahkeme, suç isnadı kavramına da özgül bir anlam yükleyerek, ulusal hukuktaki sınıflandırma ne olursa olsun, bir yaptırımın kapsama girip girmediği konusunda belirli kriterler geliştirmiş ve suç ve ceza kavramlarının boyutunu

<sup>950</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.83 ve 85, dn.24-27 ve 32-33.

<sup>951</sup> Örneğin, X-Fransa (9908/82-1983) kararı, MOLE ve HARBY, s.29.

<sup>952</sup> Örneğin, National and Provincial Building Society ve diğerleri, UK (23.10.1997) kararı, MOLE ve HARBY, s.25.

<sup>953</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.85.; ÇAVUŞ, s.73, dn.242-244.

<sup>954</sup> ÇAVUŞ, s.73.

<sup>955</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.96.



genişleterek, birdizi idari ceza davasını kapsama almıştır<sup>956</sup>.

İHAM, Dewee-Belçika (27.02.1980) kararında, “bir yetkili makam tarafından bir bireye suç işlediğine dair bir iddianın bildirilmesi”ni ve “bu kişinin (şüphelinin) büyük ölçüde etkilendiği bir durum olması”ni isnad olarak değerlendirmiştir. Yine Mahkeme, Engel ve diğerleri-Hollanda (08.06.1976) kararında, bir suçun cezai nitelik taşıyıp taşımadığını belirleyebilmek için üç kriter ortaya koymuştur. Bunlar: “suçun iç hukuktaki sınıflandırması (classification)”, “suçun niteliği (the nature of the offence)” ve “cezanın niteliği ve ağırlığı (the degree of severity)”. Bu durumda Mahkeme, ulusal hukuk bir suçu cezai nitelikte kabul ettiği takdirde ilk kriter gerçekleştiğini kabul etmekte ve böyle bir davayı hakkın kapsamına almaktadır. Ancak suç, ulusal hukukta cezai nitelikte değerlendirilmediği zaman, diğer iki kritere göre belirleme yapmak gerektiğini ortaya koymuştur<sup>957</sup>.

Kişilerin (vergi yükümlülerinin) vergi yasalarına aykırı fiillerinden doğan vergi suçları ve kabahatleri, hapis cezası (ve kayba uğratılan verginin katları) ile cezalandırılanlar ve kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan, para cezası ile cezalandırılanlar olmak üzere kategorize edilmektedir. İHAS m.6'nın kapsamı bakımından, hapis cezası ile cezalandırılan vergi suçlarının ceza hukuku anlamında bir suç teşkil ettiği ve bu nedenle de söz konusu hakkın kapsamına girdiği konusunda tereddüt yoktur. Ancak ikinci kategoriye giren, mali nitelikli cezaların idari birer yaptırım olarak nitelendirilmesi karşısında, bunlardan doğan uyuşmazlıkların söz konusu hakkın kapsamına girip girmediği, bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır. İHAM bu soruya olumlu yanıt vermektedir. Bu tür cezaların/yaptırımların da kapsam dahilinde olduğu ilk kez Bandenoun-Fransa (24.02.1994) kararında<sup>958</sup> çözüme bağlanmıştır. Mahkeme, davayı, “Fransız Genel Vergi Yasası'ndaki suçlayıcı fiillerin vergi yükümlüsü sıfatıyla bütün vatandaşları kapsadığı (getirilen belirli yükümlülüklerle aykırılıkların cezalandırılması); vergi cezalarının mali zararın tazminini değil, esas olarak, tekrar suç işlenmesinin önlenmesine yönelik cezalandırmayı amaçladığı; bu

<sup>956</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.97.

<sup>957</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.97.; MOLE ve HARBY, s.30-31.

<sup>958</sup> Michel Bandenoun hakkında 1975 yılında başlatılan gümrük, vergi ve ceza incelemeleri sonucunda, vergi idaresince kesilen vergi cezalarına karşı açılan davalarda, davacı, idarenin elindeki bütün bilgi ve belgelere ulaşamadığını, dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlâl edildiğini ileri sürmüştür. YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.98, dn.90.; MOLE ve HARBY, s.36.

cezaların hem önleyici hem de cezalandırıcı olan bir genel kural çerçevesinde uygulandığı ve mevcut durumdaki para cezalarının miktarlarının ağırlığı gerekçeleriyle” ceza göstergesi olan noktaların ön planda olduğu sonucuna varmış ve olaydaki isnadı m.6 kapsamında görmüştür<sup>959</sup>.

Janosevic-İsveç (23.07.2002) kararında da, suçun niteliğiyle ilgili değerlendirmede, “vergi suçlarının kast veya ihmale bağlı olarak kusur sorumluluğu esasına değil de objektif sorumluluk esasına bağlı olarak uygulanmasını suçun cezai niteliğini değiştirir mahiyette bulmamış; kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan para cezalarında üst sınır olmaması nedeniyle cezanın büyük miktarlara ulaşması olasılığının bulunmasını cezanın ağırlığı için yeterli görmüş ve para cezalarının ödenmemesi halinde, hapis cezasına çevirilmiyor olmasını da cezanın niteliğini etkileyecek bir faktör olarak değerlendirmemiştir<sup>960</sup>.

Bu durum Türk hukuku açısından değerlendirildiğinde, vergi ziyaı, usulsüzlük cezaları ve diğer cezaların da cezai nitelikte olduğu ve idari işlemler aleyhine açılan davaların İHAS m.6 kapsamına girdiği sonucuna varılmaktadır. Ancak burada karşımıza çıkan bir sorun, vergi aslıyla birlikte vergi cezalarına karşı idari yargıda açılan davaların kapsama girip girmediğidir. İHAM, Georgiou-UK (16.05.2000) davasında, “cezaların ve vergi yükümlülüklerinin aynı anda aynı yargı yerinde karara bağlandığı ülkelerde İHAS m.6’nın uygulanacağına; bu belirlemenin ayrı yargı yerlerinde yapıldığı ülkelerde ise uygulanmayacağına (ya da sadece ceza davasına uygulanacağına)” karar vermiştir. O halde Türk hukukunda vergi aslı ve vergi cezasına ilişkin davalar birlikte görüldüğünden, yükümlülerin İHAS m.6 kapsamında adil yargılanma hakkı talep etmesi mümkündür<sup>961</sup>.

Sonuç olarak İHAS m.6, hakkında bir suç isnadı bulunan kişinin adil yargılanma hakkını güvenceye almaktadır. Ancak, konumuz özelinde bakıldığında buradaki sorun, yükümlü hakkında kesilen vergi cezalarına ilişkin başvuru süreciyle, söz konusu vergi cezalarının kesilme süreçlerinin (idarenin/savcılığın suçu öğrenmesi ve araştırma/soruşturma yapması) hangi açıdan hakkın koruma alanına dahil olduğunun

<sup>959</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.99-100.

<sup>960</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.100, dn.95-96.

<sup>961</sup> YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.100, dn.102.

ayırıldılmasına dair bir sorundur. Vergi cezalarının kesilmesinden sonraki başvuru süreçlerinde, ilgililerin hakkın koruması altında olduğunda bir tereddüt yoktur. Bu durumda ilgili, “sanık” sıfatıyla hakkın koruması altındadır<sup>962</sup>.

İHAS bakımından önemli olan, olayın “suç isnadı” olması ve suç isnat anının da “yetkili makamlarca, bir kişinin şüphe merkezi haline geldiği veya şüphe merkezi haline geleceğine inanılması için makul sebeplerin olduğu an”ın varlığıdır. Yani buradaki soru, 6. maddenin koruma alanının dava öncesi aşamaya da uzanıp uzanmayacağıdır. İHAM’a göre hakkın koruma alanı, sadece ceza yargılama safhasını değil; söz konusu cezaların (hapis ve/veya para) uygulanmasına yol açacak araştırma ve inceleme aşamalarını da kapsamaktadır. Sözleşme anlamında isnat, kişinin suç işlediğinden şüphelenmesini (şüpheli duruma düşmesini), böyle bir şüphe ile yakalanmasını, tutuklanmasını veya hakkında hazırlık soruşturmasının açılmasını ifade ettiği için ve vergi incelemeleri ve vergisel aramalar da kişiyi şüpheli durumuna sokan eylemler olarak mütalaa edildiğinden, adil yargılanma hakkı ile çalışma konumuz bu noktada çakışmaktadır<sup>963</sup>.

Suç isnadının varlığına ilişkin davalarda her olayı kendine özgü koşullar içinde değerlendiren İHAM; “vergi cezasının kesilmesi<sup>964</sup>”nin yanında, “ilgilinin şahsı üzerinde suç şüphesi ile bir vergi incelemesinin başlatılmasını<sup>965</sup>”, “ceza riski taşıyan vergi incelemesi yapılmasını<sup>966</sup>”, “suç şüphesi bildirilmek suretiyle ifade alınmasını<sup>967</sup>”, “arama yapılmasını<sup>968</sup>” suç isnadının başlaması olarak kabul etmektedir<sup>969</sup>.

---

<sup>962</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.105-106.; YALTI, “...Adil Yargılanma Hakkı II”, s.118.

<sup>963</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.106.

<sup>964</sup> Bendenoun-Fransa kararı.

<sup>965</sup> Hozee-Hollanda (22.05.1998) kararı.

<sup>966</sup> J.B.-İsviçre (03.08.200) kararı.

<sup>967</sup> Huber-Avusturya (08.02.1973) kararı.

<sup>968</sup> Funke-Fransa kararı.

<sup>969</sup> İlgili kararlar ve analizleri için bkz. YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.106-1112.; YALTI, “...Adil Yargılanma Hakkı II”, s.118-120.

Sonuç olarak, İHAS pratiğine göre, Türk vergi idaresine tanınan yoklama, bilgi toplama, inceleme ve arama yetkileri çerçevesinde, ilgilileri “şüphe” altına sokan her türlü işlem, “isnat” mahiyetindedir<sup>970</sup> ve adil yargılanma hakkının içeriğinde yer alan güvencelerden yararlanabilir<sup>971</sup>. Bu güvenceler ise “mahkemeye başvuru (ulaşma) hakkı (ayrıca etkili başvuru hakkı)”, “makul sürede yargılanma hakkı”, “silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama”, “yargılama usulüne ilişkin haklar”, “masumiyet karinesi”, “susma ve kendini suçlamama hakkı”, “yargı kararlarının uygulanmasını talep hakkı” gibi haklar ve güvenceler olarak sayılmaktadır.

İHAS pratiği böyle olmakla birlikte iç hukukumuzda adil yargılanma hakkı ve sağladığı haklar ve güvenceler, Anayasa m.36 başta olmak üzere, Anayasa’nın çeşitli maddelerine yayılmış şekilde düzenlenmiştir. İç hukukumuzda adil yargılanma hakkının kullanım alanına dair, bir kısıtlama olmayıp<sup>972</sup>; AYM’ye göre de; *“herkesin, yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkının güvence altına alındığı<sup>973</sup>”, “kamu hukuku alanına dahil olan ancak sonucu itibariyle özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyuşmazlıkları konu alan davalar da AY m.36 kapsamına girdiği<sup>974</sup>”, ayrıca bu hakkın dayanağı olan hak arama özgürlüğünün de “kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biri olduğu belirtilmiş ve kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması, adil bir yargılamanın ön koşulunu oluşturduğu<sup>975</sup>” ifade edilmiştir.*

---

<sup>970</sup> AY m.38’de herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi ya da bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur...m.38’deki hak ve güvenceler, ceza hukukundaki kovuşturma ve soruşturma işlemleriyle sınırlı olmayan, idari cezalar, disiplin cezaları ve kabahatler için de geçerli olan evrensel kurallardır.” AYM’nin, E.2004/31 s. kararındaki karşıoy yazısı.

<sup>971</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.113.

<sup>972</sup> Billur YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı (AY 36 – İHAS 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 305, Ocak 2007, s.5. (Dan. 7.D., E.2003/1463, K.2004/3651 kararına atfen... Söz konusu kararda Anayasal bir hakkın yorumlanmasında İHAS ve İHAM içtihadı da destek ölçü norm olarak kullanılmıştır.)

<sup>973</sup> AYMK, E.2012/69, K.2012/149. ve E.2011/43, K.2012/10.

<sup>974</sup> AYMBBK, 2012/1198, 07.11.2013. (AYM bu kararda, adil yargılanma hakkının içeriğinde yer alan güvencelerin, idari karar ve işlemlerin iptaline karşı açılan davalarda da uygulanacağını altını çizmiştir.)

<sup>975</sup> AYMK, E.2012/87, K.2014/41.

Vergi incelemesi (veya vergisel arama) söz konusu olduğunda, iç hukukumuzda, inceleme sürecindeki hukuksuzlukların adil yargılanma hakkının kapsamına girmesi ve dolayısıyla bu hakkın sağladığı güvencelerden yararlanılmasında, konu biraz çetrefilleşmektedir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, sonuçlarına hapis cezası bağlanan vergi suçlarının tespitine yönelik işlemlerdeki (ör: arama) hukuka aykırılıklar, ceza yargılaması kurallarına (CMK vd.) tâbidir ve hem soruşturma hem de kovuşturma evresinde her zaman ileri sürülebilmektedir.

Sonuçlarına tarhiyat, ek tarhiyat ve/veya idari yaptırım bağlanan olayların tespitine yönelik işlemlerdeki (yoklama, inceleme vb.) hukuka aykırılıklar ise başta İYUK olmak üzere idari yargılamaya ilişkin kurallara tâbidir. Vergi idaresinin faaliyeti idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa ve bu işlem ilgililerin yalnızca menfaatini ihlâl etmişse açılacak dava iptal davasıdır. Bu noktada, vergi incelemesi, asıl işleme (tarh ve ceza kesme işlemine) hazırlık işlemi niteliğinde olduğundan, bu süreçteki hukuka aykırılıklar asıl işlemle birlikte dava konusu yapılabilecek ve ileri sürülebilecektir. Kaldı ki özellikle ceza kesme işlemlerinde isnad, “vergi cezasının vergi idaresince kesilerek ilgiliye tebliğ edilmesi<sup>976</sup>”dır ve “vergi cezasına karşı açılan dava, bu isnadın karara bağlanması süreci<sup>977</sup>”dir. Şayet ilgili asıl idari işlem dolayısıyla bir hak ihlali de söz konusu ise iptal davasının yanında tam yargı davası da gündeme gelebilecektir. Bu durumda İYUK m.12’deki seçeneklerden biri kullanılarak; iptal veya tam yargı davası ya da her ikisi birlikte açılıp, işlemin hukuka uygunluğu tartışma konusu yapılacak ve hukuksuzluğun (zararın) giderilmesi istenebilecektir<sup>978</sup>.

İnceleme sırasındaki idari eylemlerden dolayı bir hak ihlali yaşanmış ve/veya zarar doğmuşsa da (örneğin: ihtiyati haciz ya da muvakkat elkoymanın sonuçlarının getirdiği zararlar) İYUK m.13 kapsamında tam yargı davası açılabilir<sup>979</sup>.

---

<sup>976</sup> YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından...”, s.10, dn.38.

<sup>977</sup> YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından...”, s.10, dn.39.

<sup>978</sup> Turgut CANDAN, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2009, s.214-215.

<sup>979</sup> CANDAN, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.215-216.

Şimdi, aşağıda adil yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden vergi incelemesiyle ilişkilendirilebilecek olanları<sup>980</sup> ve bunların ilişki düzeylerini açıklamaya çalışacağız.

**Makul sürede yargılanma hakkı**, bir davaya taraf olan herkesin aşırı usul gecikmelerine karşı korunmasını ifade etmekte olup; adaletin etkinliğini ve saygınlığını tehlikeye atabilecek ertelemeler olmaksızın tesis edilmesi (“*geç gelen adalet adalet değildir*”) gereğinin altını çizmektedir<sup>981</sup>. İHAS pratiğinde bu hak ve güvence, adil yargılanma hakkının kapsamına giren davalarda söz konusu iken; bizim hukukumuzda, bütün davalar ve taraf olan kişiler için geçerlidir. Ancak AYM, makul sürenin başlangıcını, (İHAM’ın “isnat ânı” değerlendirmesinden farklı olarak), “*uyuşmazlığı karara bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başladığı, yani davanın ikame edildiği tarih*”<sup>982</sup> olarak değerlendirmektedir. Belirtmek gerekir ki hem İHAM hem de AYM, makul süreyi, her olayın kendine özgü yönleriyle değerlendirmektedir.

Konu, vergi incelemesi müessesesi açısından ele alındığında, İHAS pratiğinin daha ileri olduğu saptamasını yapabiliriz. Zira İHAS pratiğinde makul sürenin başlangıcı, suç isnadı ânı olarak kabul edilmektedir. Buna göre, yapılan bir inceleme sırasında, savcılığın talebi veya bir ihbar üzerine, yükümlünün, kaçakçılık şüphesiyle, nezdinde vergi incelemesi yapıldığı, aramalı incelemenin başlatıldığı, bu kapsamda ifadesinin alındığı veya vergi cezası kesildiği durumlarda; yani ilgiliye suç isnadı yüklendiği ve “şüpheli” statüsüne girdiği an, makul sürenin başlama anı olarak kabul edilmektedir<sup>983</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki Türk hukukunda vergi incelemeleri ve aramalarında, inceleme ve aramaların bitirilmesine dair süre kısıtı bulunmaktadır.

**Mahkemeye ulaşma (başvurma) hakkını**, hukukun üstünlüğünden yola çıkarak adil yargılanma hakkının kapsamında değerlendiren İHAM, bu hakkın sadece adaletin işleyişini değil örgütlenişini de içerdiğinin altını çizmektedir. İHAM ayrıca, bu hakkın hem hukuken hem de fiilen mahkemeye ulaşmayı ifade ettiğini belirtmiş ve mahkemeye ulaşma bakımından “örtülü sınırlamaların” da hak ihlali olacağını

<sup>980</sup> Aslında hepsi bir şekilde ilişkilendirilebilir; ancak biz önemli gördüklerimizi işlemeye çalışacağız.

<sup>981</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.121.

<sup>982</sup> AYMBBK, BN.2012/13, T.02.07.2013.

<sup>983</sup> ÇAVUŞ, s.82.

belirlemiştir<sup>984</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki hak arama açısından “etkili başvuru hakkı” başlıklı İHAS m.13’ü de bu hakla birlikte ele almak gerekmektedir.

Türk hukukunda da mahkemeye ulaşma (başvuru) hakkı Anayasa’nın çeşitli maddelerinde (m.40, m.74, m.125, m.147-150) güvence altına alınmış olup; ilgilerin, haklarının/menfaatlerinin ihlali nedeniyle idari makamlara başvuru/şikâyet yolları, idari ve ceza yargı yerlerine başvuru yolları veya Kamu Denetçisi’ne ve Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolları, kanunlarla (213 s. VUK, 2577 s. İYUK, 5271 s. CMK, 6100 s. HMK<sup>985</sup>, 6328 s. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu<sup>986</sup>, 6216 s. AYM’nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hk. Kanun<sup>987</sup>) düzenlenmiş bulunmaktadır. Belirtmek gerekir ki bu hakkın korunmasında önemli olan, ihlal ve zarar iddialarının mahkemeye taşınmasını engelleyen idari makam ve süreçlerin de denetlenmesidir<sup>988</sup>.

Vergi incelemeleri ya da aramaları sırasında yapılan hak ihlallerinin, suçlamaların (suç isnatlarının) ve verilecek zararların, geciktirilmeden giderilmesi için bu hak kapsamında değerlendirme yapılması gerekmektedir. İnceleme ve/veya aramalar sırasındaki ihlallerin (ör. elkoyma işlemlerine karşı), idari işlemlerin veya soruşturmaların tamamlanması beklenmeden, doğrudan başvuru konusu yapılabilmelidir<sup>989</sup>.

---

<sup>984</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.114.

<sup>985</sup> REGA: 04.02.2011 – 27836.

<sup>986</sup> REGA: 29.06.2012 – 29338.

<sup>987</sup> REGA: 03.04.2011 – 27894.

<sup>988</sup> Bkz. İHAM, Janoseviç-İsveç (23.07.2002) kararı. (ÇAVUŞ, s.80, dn.276.); Ayrıca AYM, bir kararında, “...Kişinin karşılaştığı bir suçlamaya karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir eylem veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanmak ve bu davada kullanılacak kanıtları mahkeme önüne getirebilmektir. Sav ve savunma birbirini tamamlayan ve birbirinden ayrılması olanaksız olan niteliğiyle hak arama özgürlüğünün temelini oluşturmaktadır. Hak arama özgürlüğü, temel hak niteliği taşıması dışında, diğer hak ve özgürlüklerden yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkin güvencelerden biridir.” demiştir. (T.18.10.2005, E.2003/7, K.2005/71, REGA: 22.02.2006 – 26088)

<sup>989</sup> ÇAVUŞ, s.80.; 213 sayılı VUK m.378/1’e göre “Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması...” gerekmektedir denilmiştir. Bu hükmü İYUK m.11, m.12 ve m.13 (İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir.) kapsamında değerlendirmek gerekir.

**Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılamayı talep hakkından;** “silahların eşitliği” ilkesi, “yargılamada, ‘ tarafların eşitliği’ anlamına gelmekte olup; hem ceza hem de hukuk davalarında, her taraf için, mahkemeye, davasını karşı tarafa nazaran belirgin bir biçimde daha olumsuz sayılmayacak koşullar içinde sunabilmesi olanağının sağlanmasını<sup>990</sup>” ifade etmektedir. Çelişmeli yargılamayı talep hakkı ise “bir ceza veya hukuk davasında, tarafların, öne sürülen kanıtlara ilişkin öğelerden ve gözlemlerden bilgi edinmesini ve bunlar üzerinde görüş bildirebilmesini<sup>991</sup>” ifade etmektedir. Belirtmek gerekir ki bu iki ilke, mahkeme kararlarında, birbirini tamamlar şekilde kullanılmaktadır<sup>992</sup>. VUK (mük.) m.378 bakıldığında, “Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.” denilmiştir. YALTI’ya göre, buradaki iddia ve savunma kavramlarının karşılığı, vergi idaresinin “iddia” tarafı, vergi yükümlüsünün de “savunma” tarafı olmasıdır. Çünkü vergi cezasının kesilmesi, bir vergi suçu isnadıdır. Vergi yükümlüsü, açtığı davada, vergi idaresinin mali soruşturma sonucunda elde ettiği bilgi ve bulgulara göre ortaya koyduğu iddiaya karşı, suç işlemediğine dair savunmalarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla işbu maddede geçen “iddia” ve “savunma”, mali soruşturmacı inceleme elemanı açısından iddiayı, mali müşavir veya muhasebeci açısından da savunmayı ifade etmektedir<sup>993</sup>.

Yukarıda da andığımız bir Danıştay kararında<sup>994</sup>, “...davada, Mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadıklarının saptanması amacıyla, kendisine sunulan defter ve belgelerin davalı vergi idaresince incelenmesine olanak sağlanması ve idarece yapılacak bu incelemenin sonucu alındıktan sonra

<sup>990</sup> YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından...”, s.9, dn.31-32.

<sup>991</sup> YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından...”, s.9, dn.33.

<sup>992</sup> ÇAVUŞ, s.83, dn.286.

<sup>993</sup> YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından...”, s.10, dn.40.

<sup>994</sup> Dan. 7.D., E.2003/1463, K.2004/3651, T.30.12.2004. (Karara konu davada, davacı şirketin ortağı olduğu iş ortaklığı, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemiş; vergi idaresi de KDV indirimlerini kabul etmeyerek re’sen tarh yoluna gitmiş ve buna bağlı olarak vergi ziyai cezası kesmiştir. Davacı, açtığı davada, ilgili defter ve belgeleri vergi mahkemesine ibraz etmiş; mahkeme bunlar üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırmış ve bilirkişi raporuna göre de cezalı tarhiyat işlemini kısmen iptal etmiştir. Bunun üzerine vergi idaresi temyiz başvurusunda bulunmuştur.) Danıştay bu davada, adil yargılanma hakkını Anayasa temelinde ve İHAS pratiğini de destek ölçü kabul ederek değerlendirme yapmıştır. (YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından...”, s.5-6.)



değerlendirilerek, uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiğinden...birkişi raporunun esas alınması suretiyle hüküm tesisinde isabet görülmemiştir.” denilerek; “*adil yargılanma hakkının, AY m.90/5’e göre kanun hükmünde olan İHAS’la bütünleşen İHAM yorumuna göre de, dava sırasında taraflardan birinin ibraz ettiği belgenin, karşı tarafa incelettirilip değerlendirme alınmadan karara dayanak yapılmasının olanaklı olmadığı; bu bakımdan, inceleme elemanına ibraz edilmeyen ve dava sırasında mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin, davalı vergi idaresinin incelemesine olanak tanınmadan karara esas alınması, anayasal hakkın da ihlali niteliğinde*” olduğuna karar verilmiştir. YALTI’ya göre özel hukuk davalarında taraf-kişi hakları, ceza davalarında sanık hakları ve vergi-ceza davalarında suç isnadı altında olan ve bu isnadı bertaraf etmek durumunda bulunan vergi yükümlüsünün hakkından bahsedildiği oranda çelişmeli yargılamayı talep hakkına atıfta bulunulması gerekmektedir. Bu dava açısından; taraflara, ortaya konulan delilleri tartışma olanağı verilmesi (davacı-davalı ayrımı yapılmaksızın) doğru olmakla birlikte; yargıcın, “bireyin AY ve İHAS ile korunan adil yargılanma hakkından faydalandığını, çelişmeli yargılama ilkesinin vergi-ceza davalarında bireye, delillere ulaşma bakımından taraf eşitliği hakkı tanıdığını” takdir etmesi gerekmektedir<sup>995</sup>.

Sonuç olarak, bu güvence ve hakka göre, mahkemeye sunulan mütalaaların yanısıra delillerin de davanın taraflarının bilgisine sunulması ve yorum yapma imkânının sağlanması; delillere ulaşma açısından taraflar arasında bir eşitsizlik, bir tarafın delillere ulaşma konusunda nitelikli bir avantajının bulunmaması gerekmektedir<sup>996</sup>.

Bu güvence ve hak ile vergi incelemesi/araması müesseselerini birlikte düşündüğümüzde; yükümlüler nezdinde yapılan vergi incelemelerinin “kamu gücü” ile yürütüldüğü ve bu güçle, özellikle yükümlünün aleyhine olan her türlü delilin toplanabildiği bilinmektedir. Bu halde, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin gereği olarak; vergi yükümlüsünün de savunma hakkını etkili bir şekilde kullanabilmesi için ona; idarenin elinde bulunan bilgi ve belgelere ulaşma, lehe delilleri elde etmek için adli yargı yerlerinden delil tespiti yaptırma, tanık beyanlarını noterde

<sup>995</sup> YALTI, “Bir Danıştay Kararının Ardından...”, s.10-11.

<sup>996</sup> ÇAVUŞ, s.84-85, dn. 290. (İHAM, J.J-Hollanda (27.03.1998) kararına yapılan atıf.)

tespit ettirme gibi imkânların verilmesi gerekmektedir<sup>997</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki, yargılamanın adil olması için, davaya konu olan tarh ve/veya ceza kesme işleminin dayanağını/gerekçesini oluşturan inceleme raporlarında değerlendirilen delillerin sadece yükümlünün aleyhine olanların değil, lehine olanların da ortaya konulması gerekir. Zira vergi incelemesindeki amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu için, adaletin tesis edilmesi sürecinde de amaç bu olmalıdır.

Adil yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden bir diğeri “**susma hakkı (kendi aleyhine delil vermeme hakkı)**”dır. Bir suç isnadı altında bulunan bir kişinin, kendisi aleyhine delil vermeme hakkının bir sonucu olan susma hakkı, bir savunma aracıdır ve kişinin kendisini suçlayıcı bir duruma düşmesine yol açacak şekilde zorlanmama hakkının bulunduğunu ifade etmektedir. Susma hakkının iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, kişinin yetkili makamlara “kendisini suçlayıcı ifade ve/veya belge vermeme” hakkına; ikincisi ise “sessiz kalmanın kişi aleyhine delil olmaması”na ilişkindir. Susma hakkı ile kişi, kendisi aleyhine delil vermeme suretiyle, kendi mahkûmiyetinin hazırlanmasına iştirak etmemiş olacaktır. Kişinin kendisi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde “zorlayıcı” yöntemlere başvurulması, susma hakkının ihlali sonucunu verecektir<sup>998</sup>.

---

<sup>997</sup> ÇAVUŞ, s.85.

<sup>998</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.139, dn.228-232.; Billur YALTI, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı VUK, 359 (a)(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 285, Mayıs 2005.

İHAS'ta açıkça ifade edilen bir hak olmamakla birlikte; susma hakkını İHAM, m.6'da düzenlenen adil yargılanma hakkının bir uzantısı olarak görmüş ve m.6/1 ve m.6/2'ye dayanarak, ilk kez Funke davasında değerlendirmiş ve Saunders ve John Murray davalarıyla da bu değerlendirmeyi geliştirmiştir<sup>999</sup>.

Belirtmek gerekir ki susma hakkında önemli olan nokta, vergi idaresinin bilgi toplaması değil; bilgi toplama için zorlamaya başvurulamamasıdır. Yani buradaki nüans, vergi idaresinin bilgi toplamaya ilişkin yetkilerinin bulunup bulunmadığı ya da vergi yükümlülerine, bilgi verme yükümlülüğünün getirilip getirilmediği değil; bunun için zorlamanın yapılıp yapılmadığıdır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde, vergi idaresi, bir vergi suçunun işlendiğini ortaya koyacak delil ya da delilleri vergi yükümlüsünden tedarik etmek amacıyla yükümlüyü zorlayamaz; kendi iddiasını ve gerçekleştiğini ileri sürdüğü suçun varlığını, kendi araştırmasıyla ispat yükünden kurtulamaz<sup>1000</sup>. Bu konudaki İHAS pratiği bu yöndedir. Ancak bizim hukuk pratiğimize baktığımızda, İHAS pratiğiyle çelişkilerin olduğu görülmektedir.

AY m.38'de yeralan, “suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamayacağı (masumiyet karinesi)”; “hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı (susma hakkı)”; “kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilmeyeceği (hukuka aykırı delil yasağı)” ve “hiç kimsenin, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden

<sup>999</sup> “İHAS m.6'da açıkça belirtilmemekle beraber, “ ‘susma hakkı’ ve ‘kendi kendini suçlamama hakkı’, m.6'daki adil yargılanma fikrinin temelini oluşturan uluslararası standartlarda genel kabul görmüş haklardır. Bu hakların amaçlarından biri, yetkililerin uygun olmayan zorlamalarına karşı sanığın korunmasına ve böylelikle, adli hataların önlenmesine ve m.6'nın amaçlarının gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktır... Kendi kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır. Bu anlamda, bu hak m.6/2'de yer alan masumiyet karinesi ile sıkı sıkıya bağlantılıdır. Kendi kendini suçlamama hakkı öncelikle, sanığın susma isteğine saygı ile ilgilidir.” **Buna göre susma hakkının vergi hukukundaki sonuçları:** “suçlanan kişilerin susma hakkı vardır ve bu m.6'nın içeriğinden çıkar (Funke kararı)”; “İHAS'taki susma hakkı, Amerika'daki kendi kendini suçlamama hakkından daha geniş bir kapsama sahiptir; çünkü ticari kayıtları da korur (Funke ve J.B kararları) ve tüzel kişiler tarafından da iddia edilebilir”; “bu hak, sadece ifade vermeyi reddetmeyi değil (Saunders kararı), belge ve ticari kayıtları vermeme haklarını da kapsar (Funke ve JB kararları)”; “Funke kararıyla ortaya konulan bu hak, vergi yükümlüleri tarafından da ortaya konulabilir (Bendenoun kararı)”; “bu hak, hem dava öncesi araştırma safhasını (Funke ve Miaillhe kararları) ve ceza riski taşıyan vergi incelemesi süreçlerini (JB kararı) hem de ceza davasını kapsar (Saunders kararı)”. (YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.148, dn.252.; Billur YALTI, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı...”.

<sup>1000</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.148, dn.253.

alıkonulamayacağı (kişi özgürlüğü)”na dair düzenlemeler, temel hakları korumaya yönelik mutlak yasakları teşkil etmektedir. Bu yasaklar, vergi denetimleri için de geçerli olup; vergi yükümlüleri de bu koruma alanının kapsamı içindedir<sup>1001</sup>.

Öte yandan, VUK'ta vergi idaresine, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğü etkileyen olguları, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu ve ayrıca hapis cezası gerektiren vergi suçlarını araştırmak ve saptamak üzere, birtakım yetkiler verilmiştir. Bu yetkiler, hem vergi aslına dair hem de cezalarına dair olay ve olguların tespit edilerek delillere bağlanmasını (VUK m.364) ve öngörülen yaptırımların uygulanmasını sağlamaktadır. Bir tür kolluk faaliyeti niteliğindeki bu denetim faaliyetlerinin yasal düzene bağlanması; bilgi ve belgeye (delillere) ulaşma ve elde etme bakımından İdare'nin uyacağı esas ve takip edeceği usulleri göstermekte; ama aynı zamanda da yükümlülere birtakım güvenceler vermektedir. Fakat bununla birlikte, vergi yükümlüleri, bilgi ve belge ibrazı bakımından sınırlandırılmıştır. Zira VUK'a göre (m.148; m.151; m.256; m.257), bu kişiler bilgi vermeye ve defter ve belge ibraz etmeye mecburdurlar. Aksi halde VUK m.355 (mük.) uyarınca “özel usulsüzlük” cezaları; ama asıl önemlisi de m.359/a-2 uyarınca<sup>1002</sup> hapis cezası öngörülmüştür. İşte bu noktada, bilgi istenmesi ve defter ve belgelerin ibraz edilmesinin istenmesi halinde; bu hareket, “kendi aleyhine delil verme” niteliği taşırsa ne olacak sorusu gündeme gelmektedir. Böyle bir durumda “susma hakkı” söz konusu olur mu<sup>1003</sup>? Literatürde bu soruya olumlu yanıt verildiği görülmektedir. YALTI'ya göre, “*kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezası, “zorlama” anlamına gelir ve susma hakkını ihlal eder. Vergi yükümlüsünün vergi idaresince istenen bilgi ve belgeleri ya da ifade vermemesinin cezai bir fiil olduğu, bu fiilin para veya hapis cezasına bağlandığı hukuk sistemleri susma*

---

<sup>1001</sup> YALTI, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı...”.

<sup>1002</sup> İlgili hüküm, “2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.” şeklindedir.

<sup>1003</sup> YALTI, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı...”.

*hakkını ihlâl eder, çünkü her iki ceza türü de “tehdit” unsurunu içerir”<sup>1004</sup>.*

Anayasa’ya aykırılık iddiasıyla önüne gelen iki başvuruda da VUK m.359/2-a’yı AYM, Anayasa’ya aykırı bulmamıştır. Ancak belirtmek gerekir ki ilk başvuruda<sup>1005</sup>, aykırılık iddiasını ciddi bulan ve AYM’ye başvuran Ankara 7. Asliye Ceza Mahkemesi, kanun hükmünün AY m.38 yönünden aykırılığını, susma hakkı yönünden değil, “hiç kimsenin yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğünü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamayacağı” ve “İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz” yönlerinden başvuru konusu yapmış olup; “bir suçta iki ayrı ceza (idari para cezası ve hapis cezası) verilemeyeceği” ve “verginin toplumsal ve ekonomik bir sözleşme olduğu ve cezanın da ekonomik olması” gerekçelerini ileri sürmüştür. Gerekçede İHAS P.4’e de dayanılmıştır.

Bu gerekçelerle bağlı olmamasına<sup>1006</sup> rağmen AYM de ileri sürülen yönlerden değerlendirme yapmış ve ilgili hükmü Anayasa’ya aykırı görmemiştir<sup>1007</sup>.

---

<sup>1004</sup> YALTI, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı...”.

<sup>1005</sup> AYMK, T.11.03.2013, E.2002/55, K.2003/8, REGA: 16.12.2003-25318.

<sup>1006</sup> 30.03.2011 tarih ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri hakkında Kanun m.43/3: “Mahkemenin kanunların, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğüne Anayasaya aykırılığı hususunda ileri sürülen gerekçelere dayanma zorunluluğu yoktur. Mahkeme, taleple bağlı kalmak şartıyla başka gerekçeyle de Anayasaya aykırılık kararı verebilir.”

<sup>1007</sup> E.2002/55 sayılı kararda AYM, “...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 nitelenmek suretiyle AY m.38/8’de 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... Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerlerdir. Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa’nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur. İtiraz konusu bölüm, Anayasa’nın 38. ve 2. maddelerine aykırı değildir.”

İkinci başvuruda<sup>1008</sup> ise “susma” hakkı yönünden de aykırılık iddia eden Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi; aykırılığı, İHAS m.6’daki adil yargılanma hakkının ve AY m.38’ün içeriğinde bulunan “masumiyet karinesi”, “kendini suçlamama (susma) hakkı” gibi kuralları da kapsayacak şekilde ileri sürmüştür<sup>1009</sup>.

Fakat AYM, vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve bunları ibraz etmenin de Anayasal bir ödev olan vergi ödevi ilişkisi içinde, vergi yükümlülerine yüklenen bir görev olduğunu; kuralın, verginin genelliği ilkesi ve kamu yararı bağlamında devletin ceza siyaseti içinde meşru olduğunu; ibraz etmemenin suç olarak kabul edilmesiyle suçla itham edilmenin farklı durumlar olduğunu yani susma hakkının suçlanmayla başlayan bir hak olduğunu ve itiraz konusu kuralın susma hakkının kapsamına girmediğini ifade ederek, kuralı Anayasa’ya aykırı görmemiştir<sup>1010</sup>.

<sup>1008</sup> AYMK, T.31.01.2007, E.2004/31, K.2007/11, REGA: 18.05.2007-26526.

<sup>1009</sup> “İHAM, I.J.L, G.M.R ve A.K.P.nin İngiltere aleyhine açtığı davada 19/09/2000 tarihli 29522/95 sayılı kararı ile ‘...şirket devrini soruşturan müfettişlere cezai yaptırım tehdidi ile verilen ifadedeki beyanların yargılama sırasında kullanılması’ adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğuracağını belirtmiş. Ayrıca Averill’in İngiltere aleyhine açtığı davada 06/06/2000 tarihli karar ve Quinn’in İrlanda aleyhine açtığı davada 21/12/2000 tarihinde verilen karar ile sanığın susma hakkının aleyhine delil olarak kullanılıp mahkumiyetine gidilmesini adil yargılanma hakkının ihlali olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla İHAM, istenen belgeleri vergi denetçilerine vermekten kaçınan kişinin bu nedenle cezalandırılmasını adil yargılanma hükmüne aykırı görmüştür...AY m.38/5, Sözleşme paralelinde ‘...Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz’ şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre VUK m. 359/a-2, mükellefin defter ve belgeleri vergi denetmenlerine ibraz etmemesi şeklinde yer alan eylemin suç kabul edilmesi AY m.38/5’e aykırı olduğundan AİHS m.6’ya da uygun düzenleme olmadığından...”

<sup>1010</sup> İtiraz konu olan suç ise istenmesine rağmen Vergi Kanunları uyarınca tutulması gereken defteri ibraz etmemek suretiyle “gizleme” eylemidir. Suçun konusu, maddede belirtilen nitelikteki defter kayıt ve belgelerdir. Suçun oluşumu için gizleme eyleminin herhangi bir zarara yol açması koşulu aranmamıştır...İtiraz konusu kural, 213 sayılı VUK gereğince tutulması gereken defter, kayıt ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin takibinin sağlanması, vergiyi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitini kolaylaştırmak amacıyla tutulması zorunlu olan bu belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde de ibraz edilmesi yükümlülüğünü getirmiştir. Devletin üslendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olan verginin, etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için alınan diğer önlemlerin yanında vergi kanunlarına aykırı davranışlar suç sayılmış ve bu suçlar için ceza öngörülmüştür...Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Bu durumda defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir...İnsan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan AY m.38/5 düzenlemesine, ceza yasalarında sanığın “susma hakkı” olarak yer verilmiştir. Bu hak, suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul

Bize göre, iki kez reddedilmesine rağmen VUK m.359/2-a'nın ilgili hükmü İHAS pratiğine ve Anayasa'ya aykırıdır ve bu hükmün yetkililerce tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, bizim de katıldığımız, E.2004/31 sayılı kararın karşı oy gerekçesindeki açıklamalar<sup>1011</sup> daha kapsamlı bir

---

edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez. Açıklanan nedenlerle söz konusu kural AY m.38'e aykırı değildir.

<sup>1011</sup> Osman Alifeyyaz PAKSÜT'ün karşı oy gerekçesi: “Defterlerin ibraz edilmemesi suçunun meydana gelmesi için gerçekten bir vergi kaybının doğması gerekmemektedir. Bu niteliğiyle 359. maddenin iptali istenen kuralıyla düzenlenen suç, tehlike suçu niteliğindedir. Nitekim, 213 sayılı VUK'un Re'sen Vergi Tarhı'nı düzenleyen m.30. f.1 ve f.1 b.2'de defter veya belgelerin ibraz edilmemesi halinde kamunun zarara uğramaması için alınacak önlemler belirlenmiştir. Öte yandan, vergi kaybı varsa, m.359'da yazılı cezaların uygulanması, m.344'te yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir...Söz konusu hükmün ve cezanın konuluş nedeni, devletin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla, yapılan araştırma ve soruşturmalarda sürat ve etkinliği sağlamak olduğu açıktır. Bu amacın kamu yararına yönelik olduğu ve bu amacı gerçekleştirmek için yasa koyucunun ceza siyasetinin gereği olarak uygun gördüğü hürriyeti bağlayıcı yaptırımları getirebileceği söylenebilir de; bir hukuk devletinde yasa koyucunun takdir yetkisinin mutlak olmadığı ve Anayasa ile hukukun genel ilkelerini gözetme mecburiyetinde bulunduğu yadsınmaz. Bu nedenle, iptali istenen kural, hukuk devleti ilkesi başta olmak üzere, adil yargılanma hakkı kapsamındaki susma hakkı ve ayrıca eşitlik ilkesi yönlerinden (AY m.2, m.10 ve m.38) incelenmeli ve değerlendirilmelidir...Öncelikle, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi, VUK m.359'da düzenlenen diğer eylemlerden farklıdır. Anılan maddede sayılan diğer tüm hallerde suç, özel kastla gerçekleştirilebilir. Buna karşılık, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, diğer hileli ve yanıltıcı eylemlerin ihmali davranışlarla gerçekleştirilen bir çeşidi olmayıp; genel kastla işlenmesi ve yarattığı tehlikenin (vergi incelemesinin uzaması, vergi kaybı olasılığı) büyüklüğü açısından farklılık gösteren bir eylemdir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, daha ziyade yaptırımı sadece idari para cezası olan, meslek ve sanatın icrası için işyerinde belli belge veya ruhsatların hazır bulundurulması ya da duvara asılması, bunların denetimlerde ilgililere ibraz edilmesi, sürücü belgesinin trafik kontrolünde gösterilmesi gibi kural ve emirlere uymama eylemlerine benzemektedir. Bir hukuk devletinde, mahiyet ve sonuçları itibariyle benzerlik gösteren eylemlerin benzer yaptırımlara bağlanması gerekir. Yasa koyucu, burada sınırsız takdir yetkisine sahip değildir. Dolayısıyla, iptali istenen kuraldaki defter ve belgeleri ibraz etmeme eylemini gerçekleştiren mükellefin konumu da m.359'da sayılan diğer eylemlerde bulunan kişilerle aynı olmadığından, bu kişilerin tümüne aynı cezanın öngörülmesi eşitlik ilkesine (AY m.10) aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca mevzuata göre tutması gereken defterleri hiç tutmayan kişi için hapis cezası öngörülmezken; defter tutan, tasdik ettiren fakat inceleme sırasında ibraz etmeyen ya da edemeyen kişiye üst sınırı üç yıla varan ağırlıkta bir cezanın öngörülmesi, bir hukuk devletinde mevzuatın muhtelif kuralları arasında bulunması gereken denge, adalet ve ölçülülük hususlarına uygunluk taşımadığından, hukuk devleti ilkesine de (AY m.2) aykırıdır. Kuralın iptali için itiraz yoluna başvuran Mahkeme her ne kadar itirazının gerekçesini AY m.38/5'e dayandırmışsa da, AY m. bu gerekçe ile bağlı olmadığından, yukarıda arz olunan hususlar ışığında da Anayasa'ya uygunluk denetimi yaparak, m.2 ve m.10'a aykırılık nedeni ile de iptal kararı vermeli idi...Anayasa m.38/5 açısından Anayasa'ya aykırılık sorununa geline: Bu maddede yer alan esaslar ve bunların güvence altına aldığı haklar, AY m.12 uyarınca herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel haklardan olup; yine AY m.13'e göre bunlar “... yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ... sınırlanabilir”. Suç ve cezalara ilişkin esaslar başlıklı m.38, tüm vatandaşlar, hatta yabancılar için geçerli 11 fıkradan oluşmaktadır. Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağına ilişkin 5. fıkra herhangi bir sınırlama sebebi belirtilmemektedir...Muhterem çoğunluk, red gerekçesinde, “susma

bakışın ve daha derinlikli bir yaklaşımın sergilenebileceğini göstermektedir.

Bize göre de yasakoyucu, “inceleme sırasında...yetkili kimselere...defter ve belgelerin ibraz edilmemesini” de kapsayacak şekilde düzenlediği gizleme suçu ve cezasını, VUK m.359’da düzenlenen suçlar ve cezalar bakımından eşitliğe; bir düzenlemeden beklenen amaç (vergi kayıp ve kaçaklarının araştırılması ve incelenmesinde sürat ve etkinlik) ile araç arasındaki (ibraz etmemeye hapis cezası) orantısızlık ve aynı zamanda bu düzenlemeyi, istisnasız bir hakkın (susma hakkının) ihlalini doğuracak şekilde yapması bakımından da ölçülülük ilkesine ve hukuk devleti ilkesine aykırı bir şekilde hareket etmiştir.

### (5) Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Vergi incelemesi müessesesinin varlık nedenlerini ve vergi incelemelerinin gerçekleştirilmesi zorunluluğunu yukarıki konularda ayrıntılı olarak işlemiş idik. Bu minvâlde İdare, vergi incelemeleri gerçekleştirmek konusunda bağlı yetki ile donatılmıştır. VUK m.137’ye göre, “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.*” Dolayısıyla, bünyesindeki inceleme elemanları vasıtasıyla, başta VDK (vergi müfettişleri ve müfettiş yardımcıları) olmak

---

hakkı” olarak kabul edilen bu hak için “ancak belirli koşullarda yani kişi hakkında soruşturma veya kovuşturma başlaması durumunda doğacağı kabul edilmekle, bu temel hakkın ancak ‘sanık’ ya da ‘şüpheli’ konumundaki kişiler için geçerli olacağı sonucuna varılmakta”; böylelikle, hak sujesi yönünden bir sınırlandırma yapmaktadır. İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi veya bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur. 38. maddedeki sınırlamalar özel sınırlamalardan ibarettir. Bunlar dışında, 38. maddeye yorum ve içtihat yoluyla sınırlama getirilemez. Kaldı ki, susma hakkının sanıklık veya şüphelilik hali ile sınırlı olduğu kabul edilecek olursa, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi karşısında, kendisi sanık veya şüpheli olmayan kişinin yakınları için de susma hakkından yararlanacağı nasıl olup da Anayasada belirtilmektedir. Çoğunluk görüşünün aksine, susma hakkının kullanılmasının sanık veya şüpheli statüsü ile sınırlı olmadığı açıktır...Temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasında bu tarz daraltıcı yorumların yapılması, demokratik gelişimin akışı sürecine ters düşen ve bu hak ve özgürlüklerin içinin boşaltılması yolunun açılmasına zemin oluşturan, tehlikeli bir yöntemdir. Esasen 38. maddedeki diğer hak ve güvenceler (lehe kanun uygulaması, masumluk karinesi, kanunsuz elde edilmiş delil, zaman aşımı gibi) ceza hukukundaki soruşturma ve kovuşturma işlemleri ile sınırlı olmayan, idari cezalar, disiplin cezaları ve kabahatler için de geçerli olan evrensel kurallardır. Susma ve kendisini veya yakınlarını suçlayıcı delil göstermeye mecbur edilememe hakkının farklı şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir. AİHS pratiği susma hakkının idari soruşturma aşamasında da geçerli olduğunu göstermektedir...Bu nedenle, vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallar konabileceği görüşüne karşıyım. İtiraz konusu kuralın, Anayasa’nın 2., 10. ve 38. maddelerine aykırı olduğu kanaatiyle, iptal isteminin reddine ilişkin karara katılmıyorum.”



üzere VUK'ta sayılan diğer incelemeye yetkililer; incelemeleri gerçekleştirmekle yetkilidirler. Ancak inceleme elemanı ve mükellef sayıları göz önünde tutulduğunda, belirli bir periyotta (ör. bir yılda), bütün yükümlülerin incelenmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında ise İdare, görece bir takdir yetkisine sahiptir diyebiliriz. VUK, incelenecek yükümlülerin hangi usûl ve esaslar dahilinde belirleneceğine dair bir düzenleme yapmayı; bunu çıkarılacak yönetmelik düzenlemelerine ve İdare'ye bırakmıştır. Ancak bu konuya dair düzenlemelere geçmeden önce 178 sayılı KHK m.20'nin ilgili hükümlerini de anmak gerekir. Belirtmek gerekir ki bu maddedeki görev ve yetkiler VDK Yönetmeliği'nde de aynen sayılmıştır. Buna göre, “b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” ve “c) Vergi yükümlülerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek” de VDK'nın görevleri arasında sayılmıştır. VDK Yönetmeliği'ne bakıldığında, VDK'nın, Bakan tarafından onaylanmış “yıllık çalışma planı”na göre iş ve işlemlerini yürüteceği görülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki VDK Başkanı, Bakan tarafından verilen görevleri yürütmekle de sorumludur. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe göre ise vergi incelemelerinin, risk analizlerine (ve buna dayanarak hazırlanan çalışma planına), ihbarlara ve şikâyetlere göre yapılacağı öngörülmüştür. Hatta m.4'e göre risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar ya da şikâyet olmaması halinde bile mükellefler incelemeye alınabilecektir. Örneğin bir inceleme sırasında başka yükümlü ya da yükümlülerin incelenmesi gerekli görülebilir.

VDK'nın “denetim stratejisi”nde ise bu durum, “VDK, incelenecek mükelleflerin seçiminde ve mükelleflere ilişkin vergi denetim süreçlerinde... risk analiz sonuçlarına bağlı olarak tespit edilen mükellef kitlesinin sürekli olarak ve etkin bir vergi denetimine tabi tutulması esasına göre çalışır. Mükellef kitlesinin tespitinde çeşitli kaynaklardan toplanan veriler tasnif edildikten sonra muhtelif analizlere tabi tutularak, elde edilen sonuçlara göre çapraz kontroller gerçekleştirilir. Bu analiz ve kontroller sonucunda mükellefler risk unsurlarına bağlı olarak gruplara ayrılmakta ve

*incelenmesi gereken mükellefler tespit edilmektedir.” şeklinde açıklanmıştır<sup>1012</sup>. Bu düzenlemelerden de görülmektedir ki kimlerin vergi incelemesine alınacağı konusunda, İdare'nin geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır.*

Konuya yükümlüler açısından bakıldığında ise, vergi ödevinin bir parçası olan “vergi incelemesine tâbi olmak” ve “incelemeye alınmak” normal olsa ve inceleme sonucunda olumsuz bir durum çıkmasa da; bu, onlar için ek bir “kölfe”tir. Üstelik bu durum, “*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir.* (VUK m.138/2)” şeklindeki hüküm ile yükümlüleri (güçlü) İdare karşısında daha da müşkül duruma düşürmektedir. Her ne kadar VUK'ta ve tâli mevzuatta yükümlüleri koruyan düzenlemeler olsa da<sup>1013</sup>; nihayetinde vergi incelemesi, ekonomik hayatta, biran önce ve sorunsuz şekilde atlatılması gereken bir olgu olarak mütalaa edilmektedir. Kaldı ki vergi incelemesinin ve/veya vergisel aramanın belli durumlarda bir “suç isnadı” niteliği taşıdığını da yukarıda ortaya koymuştuk.

Bu nedenlerden dolayı vergi incelemesine seçilmedeki idarenin takdir yetkisi, objektif kriterlerin ve hukukun dışına çıkmamalı, başka özel nedenlerden dolayı yükümlüler, vergi incelemesine alınmış olmamalı; veyahut da vergi incelemesine alınması gerektiği halde incelemeye alınmamış olmamalıdır. Aksi halde, yükümlü açısından “eşitlik” ilkesinin ve “ayırıcılığa uğramama hakkı”nın ihlâl edilmiş olacağı; İdare açısından da “görevi kötüye kullanma” suçunun gerçekleşmiş olacağı kanaatindeyiz.

---

<sup>1012</sup> VDK, “Stratejiler, Erişim: <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo6QUtbogqxfQ==&nm=1028> (22.08.2014)

<sup>1013</sup> Ör. “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, m.5.

Ayrımcılığa uğramama hakkı hem Anayasamız'da<sup>1014</sup> hem de İHAS'ta<sup>1015</sup> güvence altına alınmış haklardandır. Bunun yanında hem İHAS'ta hem de Anayasamız'da teşebbüs ve çalışma özgürlüğüne, mülkiyet hakkına ve ekonomik hayatın sağlıklı ve düzenli bir şekilde işlemesine dair doğrudan ve dolaylı haklar ve kurallar bulunmaktadır<sup>1016</sup>.

İHAS açısından, bu maddenin Sözleşme'deki güvencelerden bağımsız bir niteliği bulunmamakta; ele alınan hak ve özgürlüklerin bütünleyici bir parçasını teşkil etmektedir. Vergilendirme alanında da bir vergisel işlemin, Sözleşme'nin 14. maddesi anlamında ayrımcılık yasağını ihlal edip etmediği, söz konusu işlemin, diğer maddelerde düzenlenen hak ve özgürlüklerden biri ya da birkaçıyla bağlantılı olarak değerlendirilecek bir konudur. Yani örneğin mülkiyet hakkının ya da özel yaşam hakkının veya adil yargılanma hakkının kullanımında vergi yoluyla ayrımcı muamele yapılıp yapılmadığı inceleme konusu olacaktır<sup>1017</sup>.

İncelenecek yükümlülerin seçilmesinde veya seçilmemesinde, idarenin takdir yetkisini objektif kriterlerin ve hukukun dışına çıkarak (siyasi, ticari veya kişisel vb. saiklerle) kullanması; bireylerin çalışma özgürlüğü, mülkiyet hakkı (haksız rekabete

---

<sup>1014</sup> AY m.10: “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir...Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmelidirler.”

<sup>1015</sup> İHAS, Ayrımcılık Yasağı (m.14): “Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır.” (Bu yasak Sözleşme’de güvenceye alınan haklar açısından) ve P.12, Ayrımcılığın Genel Olarak Yasaklanması (m.1): “1. Hukukten temin edilmiş olan tüm haklardan yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal ve sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, servet, doğum veya herhangi bir diğer statü bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır. 2. Hiç kimse, 1. paragrafta belirtildiği şekilde hiçbir gerekçeyle, hiçbir kamu makamı tarafından ayrımcılığa maruz bırakılamaz.” (İHAS’ta tanınan haklar açısından değil; bağımsız, genel bir ayrımcılık yasağı öngören bu madde ise 12. Protokol’de düzenlenmiştir. ve Türkiye bu Protokol’e, imzalamasına rağmen, henüz taraf olmamıştır. (Bkz.767 numaralı dipnotu))

<sup>1016</sup> AY m.35: “Herkes mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.”; m.48: “Herkes dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır.”; m.49: “Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir.”; m.167: “Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır...”

<sup>1017</sup> YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.184-185.

maruz kalmama, ticari itibarın sarsılması vb.<sup>1018</sup>) gibi hak ve özgürlüklerine müdahale edecek ve bu da eşitlik ilkesine ve ayırıcılığa uğramama hakkına aykırılık teşkil edecektir<sup>1019</sup>. Bu hakkı da vergi incelemesi müessesesine dair bir “anayasal sınır” olarak ortaya koymak gerektiği kanısındayız.

## C. YASAL DAYANAKLARI ve SINIRLARI

### 1. Genel Açıklama

Bu konuyla birlikte vergi incelemesi müessesesinin hukuksal dayanak ve sınırlarında, ikinci ve son alt başlığa, yasa düzeyine geçiyoruz. Bu başlık altında, müesseseye ilişkin hem yasal metinleri hem de bunun alt mevzuatını kapsama alacağız. Ancak bu kez, “dayanaklar”ın aynı zamanda “sınırlar” olduğundan hareketle ve konunun bu şekilde işlenmeye müsait olduğu düşüncesiyle, dayanakları ve sınırları aynı başlıklar altında irdelemeye çalışacağız.

Bu kapsamda olmak üzere, öncelikle, vergi incelemesi müessesesini başta “idari usûl” olmak üzere, vergi tekniğine bağlı usul ve “arama” müessesesiyle gündeme gelen “ceza usulü” kavramlarına bağlı bir usûl müessesesi olarak değerlendirmeye çalışacağız. Vergilendirmeye ilişkin idari usûl, VUK özelinde, bir yandan maddî kuralların uygulanmasını sağlayan şeklî/usûli kuralları ifade ederken ve vergi idaresinin uymak zorunda olduğu kuralları belirlerken; diğer yandan da vergi yükümlülerin ve diğer ilgililerin haklarını yasal düzeyde güvence altına almaktadır. Bu meyanda vergilendirme usulüne ilişkin şeklî kuralların yasallık ilkesi karşısındaki durumuna da değineceğiz. Böylece, diğer bölümlerde daha spesifik olarak işleyeceğimiz, vergi

---

<sup>1018</sup> Örneğin, “...vergi incelemeleri yoluyla bir sektörün bütün ticari sırları, tedarikçi listeleri, müşteri listeleri, üretim sırları, formülasyonu ele geçirilebilir. Bu bilgilerle, bazı şirketler güçlendirilebilir, sektörün yapısına müdahale edilebilir...” (DOĞRUSÖZ, “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”.)

<sup>1019</sup> Bu konuyla ilgili, eski bir hesap uzmanının anılarında yer verdiği şu satırlar dikkat çekicidir: “**Vergi incelemesi azınlıklara baskı aracı oluyordu**: Yetkili muavin olarak İzmir turnesindeyken Türkiye’deki Rumların hesaplarını incelememiz istendi. O günkü politika Rumların, Türkiye’yi terk etmesi yönündeydi. Bizim incelemeler korkutma, yıldırma amaçlıydı. Vergi denetimi siyasal amaçlı kullanılıyordu. Benim hesaplarını inceleyeceğim mükellef değirmen taşı ve dondurma üretimi yapıyordu, büyükçe bir mükellefi. İncelemeye başlarken kendisiyle konuştum. ‘Söylentilere itibar etmeyin, ben kanunlar çerçevesinde, sizin defter ve belgelerinizi inceleyeceğim’ dedim...Gazetelerdeki haberler mükellefleri tedirgin ediyordu. Muhasebecisi de ...belki kaçakçılık suçundan hapse girersin diye korkutuyordu. Birgün muhasebecisi geldi, ‘Mükellef çeşme’den bir motorla kaçmış’ dedi...Daha sonra mükellefin muhasebecisinin, çeşitli yollarla, kaçan Rum’un mallarına el koyduğunu öğrendim.” (Mustafa ÖZYÜREK, **Tahta Bavulla Çıktım Yola -Siyasette 40 yılın anıları-**, 1. Baskı, İstanbul: Doğan Kitap, Mart 2014, s.57.

incelemede “vergi idaresinin yetki ve sorumlulukları” ile “vergi yükümlülüklerinin hak ve ödevleri”nin kaynağını bu şekilde ortaya koymuş olacağız. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi incelemesi müessesesinin VUK sistematığı içindeki yerini de bu başlık altında değerlendirmeye çalışacağız.

Diğer başlıkta ise genelde vergi idaresinin özelde de incelemeye yetkililerin, inceleme sürecine ilişkin yetkilerinin çerçevesini bağlı yetki-takdir yetkisi bağlamında irdelemeye çalışacağız. Bu kapsamda, incelemeye yetkililerin takdir yetkilerini ve bu yetkilerini kullanırken başvurdukları yorum ve ispat kurallarını, yasal dayanakları ve sınırları çerçevesinde irdelemeye çalışacağız.

## **2. İdari Usûl ve Ceza Usulü Çerçevesinde Vergilendirme Usulü (VUK) ve Vergi İncelemesi Müessesesi**

### **a. İdari Usûl**

Genel olarak, vergi idaresi tarafından tesis edilen vergilendirme işlemleri ve özel olarak da vergi incelemeleri, idari işlem nitelikleri itibariyle, idari işlemlerin tüm unsurlarıyla birlikte idari işlemlerin özelliklerini de bünyelerinde barındırmaktadırlar. Bu temelde olmak üzere, “vergilendirme alanı, idare hukukunun ve idari usulün etkisi altındadır” tespiti yapılabilir. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergisel kabahatler ve vergi suçları bakımından da, vergi uygulamasında Kabahatler Kanunu ile ceza hukuku mevzuatına da başvurulması söz konusudur. Örneğin aramalı inceleme gündeme geldiğinde VUK’un “arama”ya ilişkin olarak CMK’ya atfı nedeniyle, CMK’nın “arama ve elkoyma” hükümlerine başvurulmaktadır<sup>1020</sup>.

Vergi incelemesi sürecinde, gerek bu faaliyetin (işlemin) kendisi açısından başından sonuna kadar izlenecek aşamalar itibariyle; gerekse bu işleme bağlı tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine yönelik olarak, birdizi usûl kuralı varlık kazanmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin tesisi ve vergi incelemesinin yürütülmesi, usul açısından, oldukça hassas ve önemli kuralların kesiştiği bir alanda cereyan etmektedir. Denilebilir ki bu işlemlerin geçerli şekilde varlık kazanmaları, usûl kurallarına riayet

---

<sup>1020</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.29.

edilmesine bağlıdır<sup>1021</sup>. Bu nedenle aşağıda önce “idari usûl”ü ve “cezai usûl”ü ortaya koyup; sonra bunların “vergi tekniğine bağlı usûl”le ilişkisini değerlendireceğiz.

Belli bir amaca yönelik olarak yapılan iş ile ilgili faaliyetin planlı ve sistematik bir şekilde düzenlenmesini ifade eden “usûl”; hukuki anlamda, hakların, yükümlülüklerin ya da hukuki durumların (statülerin) ortaya çıkışı veya yürütülmesinin, az ya da çok, şekle ilişkin bir hükme bağlanmasını ifade etmektedir<sup>1022</sup>.

İdari işlemin yapılış sürecinde, idarenin izleyeceği usulü, serbest bir şekilde kendi takdirine bırakmak, idari işlemin yapılışında gizlilik, muhatabın işlemde haberdar edilmemesi ve kendisinin de bilgi edinme imkânına sahip olmaması; idarenin otoriter tavrı, bilgi vermekten kaçınması, yetkisini kullanmayarak sorumluluktan kaçması ve takdir yetkisini hukuka uygun kullanmaması; işlemin yapılışında farklı idari usullerin uygulanması sonucu eşitlik ilkesinin zedelenmesi gibi pekçok sakınca doğurabileceği için; idarenin faaliyetlerini, yargısal usullere benzeyen “usûl kuralları” ile düzenlemek ve idareyi, klasik mekanizmalar dışında daha etkin bir şekilde denetlemek ihtiyacı ortaya çıkmaktadır<sup>1023</sup>. Bu ihtiyaç, çeşitli hukuk sistemlerinde ya bütünlüklü genel idari usul yasalarıyla, ya özel usul yasalarıyla ya da mevzuata dağılmış usul düzenlemeleriyle karşılanmaktadır.

İdari işlemin yapılışına ilişkin olmak üzere, hareket halindeki idarenin bütünü veya idari faaliyetlerin tümünü düzenleyen kurallar bütünü olarak ortaya konulabilecek idari usûl<sup>1024</sup>; yürütme faaliyetinin yerine getirilmesi sürecinde ortaya çıkan somut ve kişiselleştirilmiş bir olaya, “maddi hukukun” uygulanmasına ilişkin esas ve şartları gösteren kuralları ifade etmektedir<sup>1025</sup>. Esas olarak usule bağlı olan maddi hukukun soyut kalıplardan çıkarılarak somutlaştırılması; somut olaylara uygulanarak güncelleştirilmesi için usulün ve usul içinde yer alan çeşitli aşamaların geçilmiş olması gerekmektedir. Zira maddi hukukun, soyut düzenlemelerden çıkarılarak uygulanabilir hale getirilmesi ve her somut olayda uygulanması, “usul” tarafından ve usulün içinde

---

<sup>1021</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.30.

<sup>1022</sup> AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.64, dn.237.

<sup>1023</sup> AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.493, dn.1.

<sup>1024</sup> Gürsel ÖZKAN, “İdari Usul”, *Danıştay Dergisi*, Sayı:101, s.15.

<sup>1025</sup> AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.493, dn.3.

mümkün olabilmektedir<sup>1026</sup>. Bu anlamda, usûl ile maddî hukuk birbiriyle ilişki içinde olup; değişik özellikleriyle birbirini mükemmelleştirmekte, birbirini tamamlamakta ve doğru bir karara ulaşmada bütünleşmektedirler<sup>1027</sup>. İdari usul kuralları olarak karşımıza çıkan ilke ve esaslar, aynı zamanda, kişisel hak ve yükümlülüklerin içeriğini belirlediği için birer maddi idare hukuku kuralı niteliğine de sahiptirler. Ancak, biçimsel şartları birtakım ilke ve kurallarla düzenlenen idari usulü, maddi idare hukuku ile kesin çizgilerle birbirinden ayırdetmek de her zaman mümkün olamamaktadır<sup>1028</sup>.

İdare, idari usulü yürütürken, maddi hukukun kendisine verdiği yetkileri kullanarak görevlerini yerine getirmektedir ve bu bakımdan da, yargısal ve diğer hukuki korunma usullerinden farklı olarak, aynı anda hem taraf hem de karar veren konumdadır. Bu anlamda idari usûl daha çok, yürütme gücünün icrasıyla ilgilidir<sup>1029</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki idari usûlde, katılanların hak ve yükümlülükleri ile idari usul ilişkileri, yargılama usulündeki usul ilişkilerinden daha kapsayıcı olup; farklı ilke ve kurallar söz konusudur. İdari usûlde, yürütülen faaliyet içindeki eylemler, belli bir sayıda ve belli bir hedefe yönelik olarak planlanmakta ve uygulanmaktadır. Kanunla belirlenen usul kurallarının hedefleri ise devlet organlarının ve yetkili idari makamların yetki ve işleyişlerinin düzenlenmesi ve usule katılan kişilerin, bu usuldeki eylem imkânlarının belirlenmesi olarak ortaya konulmaktadır<sup>1030</sup>. Öte yandan idari usul kuralları tek başına bir “amaç” olmaktan ziyade; doğru karara ulaşmada bir “araç”tır; ancak bu, onun, getirdiği ilkelerle, kararın yanında bağımsız bir işleve sahip olmasına da manî değildir<sup>1031</sup>. İdari usulde temel amaç, takdir yetkisi içinde alınmış olan idari karar ve işlemlerde, idari otoriteyi demokratik yöntemlerle bağlayarak onun hukuk dışına çıkmasını önlemek ve hukuka uygun davranmasını sağlamaktır<sup>1032</sup>.

Öğretide, idari usulün amaç bakımından açıklanması, genellikle idari yargıyla karşılaştırılarak yapılmıştır. İdari usûl etkili olursa idari yargıya daha az iş düşecektir. Öte yandan idari yargı bireyin korunmasında “*olaydan sonra*” konumdadır. İhlâl vaki

<sup>1026</sup> AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.65.

<sup>1027</sup> AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.64, dn.240.

<sup>1028</sup> AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.66;69.

<sup>1029</sup> AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.493, dn.4.

<sup>1030</sup> AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.64.

<sup>1031</sup> AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.494.; AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.64, dn.240.

<sup>1032</sup> Nuri ALAN, “İdari Usul ve İdari Yargı”, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 102, s.64-65.

olduktan sonra izleri silmeye çalışır. İdari usûl ise “*olaydan önce*” konumdadır, başka bir deyişle ihlâlin vukû bulmasını önler konumdadır. Yani her ikisinin değeri farklıdır. Ancak birbirini tamamlaması arzu edilir. Günümüzde idari usulün izlediği amaç bakımından (stratejik) önemi, idari yargıya göre, artmıştır. Kısaca, idari usulün bireyin korunması bakımından işlevleri anlaşıldıkça yeniden ilgi çekici hale gelmiştir. İdari usulde “idarenin mükemmel ve tam işleyişinin, etkisinin sağlanması” yanında “bireyin korunması” ikinci büyük amaç ve değer olarak yer almaktadır. Bugünün anlayışına göre bireyin korunması göz ardı edilerek sağlanan etkililik yanıltıcıdır<sup>1033</sup>.

İdari usûl kavramı, Türk İdare Hukuku’nda, “idarenin irade açıklamasının dış dünyaya yansıma şekli, yani idari işlemin şekil unsuru” ve “idari işlemin içeriğine yönelik usul, yani iradenin oluşumuna ilişkin işler” olarak iki farklı anlamda kullanılmaktadır<sup>1034</sup>. İdari işlemin şekil unsurunun, “işlemin dış dünyaya yansımadan önce işlemi yapacak olan makamın iradesinin oluşumuna ilişkin usulü ve işlemin dış dünyadaki görünümünü; yani hem işlemin hukuk düzenine intikalindeki kılığını ve görüntüsünü hem de onun yapılışı sırasında izlenen usulü<sup>1035</sup>” ifade ettiğini yukarıki konularda da belirtmiştik. Bu anlamda bakıldığında vergi incelemesi faaliyeti hem süreç itibarıyla hem de sürecin sonunda ortaya çıkan vergi-ceza ihbarnamesinin gerekçesi olması itibarıyla tarh-ceza kesme işleminin şekil unsuruna ve dolayısıyla idari usule dahildir. Fakat idari usul bunlardan daha geniş bir kavram ve anlayışı ifade etmektedir.

Son tahlilde, idari usul, “bir idari faaliyetin hangi makam tarafından, hangi biçimde ve hangi aşamalardan geçilerek yapılacağını gösteren ve ne şekilde tespit edileceğini ortaya koyan kurallar bütünü<sup>1036</sup>” olarak tanımlanmaktadır. İdari usul ayrıca, idari işlemlerin yapılışı sırasında idarenin kişileri çağırıp dinleyerek, onlara düşüncelerini bildirmek ve delillerini ikame etmek fırsatını vermesi ve böylece de yargılama usullerine benzer birtakım usullerle, maddî ve hukuki gerçeklere uygun karar verebilmek için kendi kendini denetlemesi anlamına da gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, idarenin, kamusal güç kullanarak bireylerin hak ve yararlarına müdahale etmeden önce, hukuken düzenlenmiş bir süreçte, yargılama süreçlerindeki soruşturma ve

<sup>1033</sup> AKILLIOĞLU, “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması”.

<sup>1034</sup> AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.494.

<sup>1035</sup> AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.66-67.

<sup>1036</sup> AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.494.



kovuşturmalara benzer imkânlardan yararlanarak ilgililere kendilerini ifade etme ve savunma fırsatı vermesini ifade etmektedir<sup>1037</sup>. İdari usulde esas olan, “idarenin kamu hizmetini yerine getirirken kamu yararını hızlı ve etkili olarak gerçekleştirebilmesi için gerekli hukuki şartların sağlanması ve idari işlemlerin tarafsız ve dikkatli bir araştırmaya dayandırılması suretiyle kamu hizmetinden yararlanan bireylerin hak ve menfaatlerinin de teminat altına alınması<sup>1038</sup>”dır.

Öte yandan idari usulün açıklanmasında, “geniş anlamda idari usul”, “dar anlamda idari usul”, “genel idari usul” ve “özel idari usul” gibi ayırımlardan da yararlanılmaktadır. Bunlardan “genel idari usul” ve “dar anlamda idari usul” birlikte ele alındığında, bireysel idari işlemlerde uygulanacak ilke, esas ve usuller ve idarenin bu işlemlere ilişkin faaliyetlerinde tâbi olduğu genel kurallar söz konusudur<sup>1039</sup>. Nitekim Türkiye’de bu gereksinimi karşılamak üzere 2008 yılında “Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı Taslağı<sup>1040</sup>” Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanmış ve incelenmek üzere Başbakanlığa gönderilmiştir; fakat halen yasama organının gündemine gir(e)memiştir<sup>1041</sup>.

---

<sup>1037</sup> AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.70-71, dn.285.

<sup>1038</sup> Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı Taslağı Gerekçesi.

Erişim: <http://www.hukuki.net/showthread.php?45855-Genel-idari-Usul-Kanun-Tasarisinin-Tanitimi-ve-Acilimi-1> (26.08.2014)

<sup>1039</sup> Volkan KUYUMCU, **Türkiye’de İdari Usul Çalışmaları ve Sorunlar**, T.C. Başbakanlık Yayını, Ankara 2010. Erişim: [www.igb.gov.tr/Kutuphane/volkankuyumcu.pdf](http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/volkankuyumcu.pdf) (26.08.2014)

<sup>1040</sup> Tasarı Taslağı’nın Gerekçesinde, İdarenin demokratikleşmesinin ve şeffaflaşmasının, bireyle olan ilişkilerde gizlilikten açıklığa geçişin, bu alanda yürürlüğe konulacak genel bir idari usul kanunuyla mümkün olabileceği ortaya konularak; Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin 28.09.1977 tarihli ve 77/31 sayılı, ‘Bireyin İdari İşlemler Karşısında Korunması’ başlıklı kararında geçen haklara atfı yapılmış ve böyle bir kanunun yürürlüğe girmesi gerekliliği: “...İdarenin karar alma sürecinin, yargı organı önündeki yargılama süreci gibi önceden belli bir usule bağlanması, yönetimde demokrasinin unsurlarından bir tanesidir. Gerçekten de idarenin faaliyetlerinin, önceden konulmuş objektif şekil ve usul kurallarına dayanması, bir taraftan hukuk devleti ilkesine, diğer taraftan da kişi haklarının korunması amacına hizmet edecektir. Bu amaçlarla hazırlanan Genel İdarî Usul Kanunu, “ikincil-tamamlayıcı” niteliktedir. Zira, idarî işlemin yapılmasında, ancak özel usul hükümlerinin bulunmaması hâlinde uygulanabilecektir. Kamulaştırma, imar, vergi işlemleri gibi idarî işlemler, kendi özel kanunlarındaki usul hükümlerine tâbi olacaklar, bu işlemlerin yapılmasında, özel kanunda hüküm bulunmayan hâllerde genel idarî usul hükümleri tamamlayıcı olarak uygulanacaktır.” şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca Kanun’un kapsamına ilişkin 2. maddesinin gerekçesinde, “...kanunlarda yer alan özel idarî usul hükümlerinin saklı olduğu hükmüne de yer verilmiş; kanunlardaki özel idarî usul hükümleri, örneğin vergi, kamulaştırma, kamu alacaklarının tahsili, çevrenin korunması, polis vazife ve yetkileri, kendi kanunlarındaki usul hükümlerine tâbi olacaklar, bu işlemlerin yapılmasında, özel kanununda hüküm bulunmayan hâllerde bu Kanunun hükümleri tamamlayıcı olarak uygulanacaktır” denilmiştir.

<sup>1041</sup> KUYUMCU, s.14, dn.41.; Veysi SEVİĞ, “Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı”, Referans Gazetesi, 01.03.2008.

İdari usûl, idarenin kamu gücünü kullanarak bireylerin hak ve menfaatlerini etkilemeden önce, ilgililerin birtakım hak ve yetkilerle donatılarak, idare önünde bu haklarını ve menfaatlerini korumalarına imkân sağlayan çağdaş bir hukuk alanıdır. Bu amaç ise ancak, idarenin faaliyet ve işlemlerinde kaynak teşkil edecek, usul ve esasa ilişkin mevzuat setinin oluşturulmuş olmasıyla gerçekleşir<sup>1042</sup>.

Bu konudaki geniş ve esaslı vizyon, yukarıki konularda da yer yer değindiğimiz üzere, Avrupa Konseyince ortaya konulmuştur. Bu konuda Avrupa Konseyi, bir uzmanlar kurulunca hazırlanan ve 1995 yılında saptanan Avrupa Yönetim Hukuku Genel İlkeleri<sup>1043</sup>'ni ortaya koymuştur. Aşağıda başlıklar halinde sıralayacağımız bu ilkeler, idare hukukumuzda yabancı değildir ve hukukun (mevzuatın) çeşitli parçalarında mevcuttur. Ayrıca belirtmek gerekir ki İHAM da verdiği kararlarda bu ilkeleri benimsediğini ortaya koymuştur<sup>1044</sup>. Fakat buradaki sorun, idari usulün, idarenin eylem ve işlemlerinde, idari usul sürecinde ilgililere tanınacak bir “haklar bloku” şeklinde henüz tecessüm ettirilmemiş olmasıdır. AKILLIOĞLU bu ilke ve hakları şu şekilde tasnif etmiştir<sup>1045</sup>.

**Öze ilişkin ilkeler:** “yasallık (*lawfulness*)”, “yasa önünde eşitlik (*equality before law*)”, “yasal amaca uygunluk (*conformity to statutory aim*)”, “orantılılık (*proportionality*)”, “nesnellik ve yansızlık (*objectivity and impartiality*)”, “hukuka güven ve kazanılmış hakların korunması (*protection of legitimate trust and vested rights*)”, “açıklık (*openness*)”.

**Usule ilişkin olanlar:** “idareye başvuru (*access to public services*)”, “dinlenilme hakkı (*right to be heard*)”, “hukuki temsil ve yardım (*representation and assistance*)”, “makul sürede işlem yapma ödevi (*time-limits*)”, “yazılı bildirim”, “gerekçe gösterme ve itiraz yollarının belirtilmesi (*notification, statement of reasons and indication of remedies*)”, “idari işlemlerin yerine getirilmesi (*execution of administrative acts*)”.

---

<sup>1042</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.33.

<sup>1043</sup> Council of Europe, **The Administration and You, a Handbook**, 1996. (Aktaran: Tekin AKILLIOĞLU, “İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku”. Erişim: [www.idare.gen.tr/akillioglu-insan.htm](http://www.idare.gen.tr/akillioglu-insan.htm) )

<sup>1044</sup> AKILLIOĞLU, “İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku”.

<sup>1045</sup> AKILLIOĞLU, “İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku”.

**Öze ve usule ilişkin karma yapıllı ilkeler:** “idari yaptırımlar karşında bireylere tanınan ek güvenceler (*additional guarantees for private persons as regards administrative sanctions*)”, “idari işlemlerin geri alınması (*revocation of administrative acts*)”, “kişisel verilerin korunması (protection of personal data)”.

**İdari işlemin denetimi hakkındaki ilkeler:** “bağımsız ve yansız yargı hakkı (*right to an impartial and independent tribunal*)”, “usulde tarafların eşitliği (*equality of arms-right for both parties to be heard*)”, “idari usulde ve yargılamada makul süre (*reasonable length of the proceedings*)”, “açık duruşma (*public hearing*)”, “etkili başvuru (effective remedy)”.

Görülüyor ki bu ilkelerin çoğu temel hak ve özgürlüklerle birebir örtüşmektedir. Ancak buradaki fark, “idari usul süreci” içinde ve bu süreç için de geçerli olmalarıdır. Son olarak belirtmek gerekir ki bu ilke ve haklar, yukarıda andığımız 77/31 sayılı Avrupa Konseyi, “Bireyin İdari İşlemlere Karşı Korunması” kararındaki ilkeleri de kapsamaktadır.

## **b. Ceza Usulü**

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, vergi hukukunun ve vergilendirme usulünün kendine özgü konumundan dolayı, bu usulün ceza hukuku ve ceza usulüyle de ilgisi bulunmaktadır. Vergisel olayların cereyan ettiği alanda, bu olayların ceza hukukuna ve ceza usulüne değdiği noktalar da bulunmaktadır. Çünkü vergi mevzuatının bir boyutunu da vergi mevzuatına aykırılıklara yönelik cezai yaptırımlar oluşturmaktadır. Nitekim VUK’un çeşitli hükümlerinde hürriyeti bağlayıcı cezalar ve buna ilişkin suçlara yer verildiği; dördüncü kitabı’nın da tamamen suç (kabahat) ve ceza (yaptırım) hükümlerine ayrıldığı görülmektedir. Bu kapsamda, vergisel kabahatler ve suçlar ile yaptırım ve cezaların, VUK’ta özel olarak düzenlendiği görülmektedir. Ancak yapılan düzenlemelerde ceza hukukunun genel prensipleri dikkate alınmakla birlikte, vergi hukukunun kendine has özellikleri de göz önünde tutulmuştur<sup>1046</sup>. Bu haliyle VUK, ceza hükümleri açısından TCK ve Kabahatler Kanunu’na göre “özel”; diğer vergi

<sup>1046</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.34, dn.23.

kanunlarına göre ise “genel” ceza kanunu niteliğindedir<sup>1047</sup>.

VUK’un vergi ceza normları, vergisel kabahatler ve idari yaptırımlar açısından Kabahatler Kanunu ile; vergi suçları ve adlî cezalar açısından da TCK ile ilişkili bulunmaktadır. Ayrıca İHAS gibi uluslararası sözleşme hükümleriyle ve daha üst norm olarak da Anayasa’nın ceza hukukuna yön veren ilke ve kurallarıyla ilişkilidir. Kabahatler Kanunu ve TCK’nın, norm ve standart birliği yaratmak açısından, genel kanunlar olarak nitelendirilmesi ve bu kanunların genel hükümler açısından değerlendirilmeye alınması; VUK’taki ceza normlarının uygulanması sırasında bu durumun dikkate alınmasını gerektirmektedir<sup>1048</sup>.

Öte yandan, yukarıki konularda da yer yer değindiğimiz üzere, vergi ceza sistemindeki normların, her ne kadar idari işlem kimliği taşıyalar da, nitelik bakımından ceza normları olması dolayısıyla; uluslararası sözleşmeler ve Anayasa’nın suç ve cezalara ilişkin ilke ve kuralların dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, ceza hukukunda geçerli olan, “kanunilik ilkesi (kıyas ve genişletici yorum yasağı, kanunun tekelciliği, geriye yürümezlik, lehe olan kuralın uygulanması...)”, “cezaların şahsiliği”, “masumiyet karinesi”, “susma hakkı” gibi ilkeler, belirli istisnalar dışında, vergi ceza hukuku için de geçerlidir. Bu nedenle vergi cezalarının uygulanma sürecine yön veren usul ve esaslara, ceza hukuku temeline dayanan bu ilke ve kurallar kılavuzluk etmektedir<sup>1049</sup>.

Bunlara ek olarak, vergi incelemesi sırasında gündeme gelen “arama” uygulaması açısından da, m.147’nin yaptığı atıf dolayısıyla, VUK’ta açıkça yazılı olmayan hallerde CMK’nın “arama”ya yönelik hükümlerinin dikkate alınacağı ifade edilmiştir. CMK’da arama hükümleri, “arama ve elkoyma” başlıklı dördüncü kısım dördüncü bölümde, 116 ilâ 134. maddelerde düzenlenmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergisel aramada, “Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği” de dikkate alınmaktadır.

---

<sup>1047</sup> Mehmet Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması (Vergi Usul Kanunu)**, 6. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, Temmuz 2014, s.847, dn.895.

<sup>1048</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.35.

<sup>1049</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.36.; ÖZYER, “Vergi kanunlarına aykırı fiillere uygulanacak cezalar konusunda VUK’ta ayrıntılı düzenleme bulunmadığı durumda, idari yargı yerlerinin genel ceza hukuku ilkelerini gözettiklerini ve suçun oluşumunda bu ilkelere göre karar verdiklerini” belirtmiştir. ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.847, dn.896-897.

Son olarak, yukarıki konularda da belirttiğimiz üzere, “arama” müessesesinin söz konusu olmadığı vergi incelemelerinde dahi, şayet bir “suç isnadı” varsa ceza hukukuna özgü ilkeler yine devreye girebilmektedir. Zira incelemeler sonucunda ilgililer hakkında kesilen idari cezaların da ceza hukuku alanına giren cezalar niteliğinde olduklarını ve ceza hukuku ilkelerine tâbi olduklarını yukarıda ortaya koymuştuk.

### c. Vergilendirme Usûlü

Yukarıda vergilendirme usulünün idari usule dahil olduğunu ve idari usulün de “genel idari usul”, “özel idari usul” gibi ayırımlarının olduğunu belirtmiştik. İşte Vergi Usul Kanunu, vergilendirme usulüne yönelik kurallar getiren; bir taraftan, vergi idaresinin eylem ve işlemleri yürütürken uymak zorunda olduğu kuralları belirlerken; diğer yandan da kişi haklarını güvenceye alan (alması gereken!); maddi vergi kanunlarının şekli (usulî) açıdan uygulanmasına imkân sağlayan özel bir idari usul kanunudur<sup>1050</sup>. “Genel idari usul”ün kanunla istisna tutulmuş kısmını ifade eden “özel idari usul”, kendine özgü özelliklere sahip birtakım idari faaliyetlerin özel olarak düzenlenmesini ifade etmektedir<sup>1051</sup>. Özel idari usule ilişkin kanunlara verilen ilk örneklerden biri VUK’tur. Bir diğer örnek olarak da kamu alacaklarının tahsil usulünü düzenleyen 6183 sayılı AATUHK’yı verebiliriz.

Vergilendirme sürecinde karşımıza çıkan ve vergi ilişkisinde, usul açısından her biri özellik arzeden işlem ve ödevler, vergi tekniğine uygun şekilde VUK’ta düzenlenmiştir. Bu düzenleme yöntemi, gerek idarenin işlemlerindeki, gerekse yükümlülerin ödevlerindeki usul ve esaslar bakımından belirgin hale getirilmiştir. Bu kapsamda, idarenin tarhiyat, ceza kesme, tebliğ, düzeltme, uzlaşma gibi işlemlerini ne şekilde gerçekleştireceğine dair usul ve esaslar bakımından açıkça düzenleme yapılırken; yükümlülerin de bildirim, beyan, defter, kayıt ve belgelere yönelik ödevleri detaylı usul ve esaslara bağlanmıştır<sup>1052</sup>. Fakat yine de çağdaş “idari usul”ün gerekliliklerini karşılayıp karşılamadığı tartışma konusudur. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, bu gereklilik VUK’ta yer yer karşılanmış olsa da; hem genel idari usul kanununun

<sup>1050</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s.275.; Selim KANETİ, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:123, Kasım 1991.

<sup>1051</sup> KUYUMCU, s.12.

<sup>1052</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.37.

yürürlüğe girmesine; hem de vergilendirme sürecindeki işlemlerin çağdaş idari usul yaklaşımı kapsamında değerlendirildiği sistematik bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Yukarıki konularda verginin yasallığı ilkesinin vergilendirme usulüne ilişkin düzenlemeleri de kapsadığını belirtmiştik. Yasallık ilkesi çağdaş idari usul yaklaşımının da ortaya koyduğu ilkelerden birisidir. Bu ilke, bir yandan, usul kurallarının kanunla düzenlenmesini gerektirirken; diğer yandan da “idarenin kanuniliği” ilkesinin gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. İdarenin kanuniliği ilkesi, hukuk devleti ilkesinin bir alt ilkesi olarak, idarenin kişilerin hak ve menfaatlerine dokunacak eylem ve/veya işlemlerini yasal yetkiye dayanarak ve yasal çerçevede gerçekleştirmesini gerektirmektedir. Bununla birlikte, usul kuralları, maddi gerçeğe ulaşılmasına hizmet etmek suretiyle, idarenin kanuniliği ilkesinin de bir parçasını oluşturmaktadır. İdarenin hem teşkilat hem de faaliyet olarak kanunla düzenleneceğini öngören AY m.123/1 hükmü, bir anlamda, idari faaliyetin gerçekleştirilme aracı olan idari usullerin de kanunla düzenleneceğini ifade etmektedir<sup>1053</sup>. Öte yandan kanunilik ilkesinin sonuçlarından biri olan kıyas (örnekseme) yasağı, usul hükümleri için de geçerlidir. Buna göre, vergilendirme usulüne ilişkin yasal düzenlemelerde boşluk olması halinde, vergi idaresinin ya da vergi yargısının, prensip olarak<sup>1054</sup>, bir başka yasadaki bir kuralı kıyasen uygulaması mümkün değildir<sup>1055</sup>. Kıyas, ancak, yasanın açıkça öngördüğü durumlarda (ör. m.147) mümkündür<sup>1056</sup>. Aksi halde, verginin yasallığı ilkesi yanında, kuvvetler ayrılığı ilkesi ve hukuk güvenliği ilkesi de zedelenir<sup>1057</sup>. Kanunilik, hukuk devleti, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri gereği, norm olmaksızın veya norm metninden çıkarılması mümkün olmayan bir anlama dayanılarak, yükümlüler için

---

<sup>1053</sup> AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.74, dn.306 ve 310.

<sup>1054</sup> Literatürde, vergi usul yarasındaki boşlukların kıyasen veya yorum yoluyla doldurulmasının mümkün olduğu görüşü ileri sürülse de; bunun, yasanın verdiği izin ölçüsünde ve uygulama sonuçlarından mükelleflerin menfaat ve haklarının etkilenmemesi şartıyla mümkün olabileceğini kabul etmek gerekir. GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.144.; KANETİ, “Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, s.38.; AKKAYA, **Ekonomik Yaklaşım**, s.62.

<sup>1055</sup> “VUK’ta, bu kanunun boşluk bıraktığı konularda, diğer usûl hükümlerinin uygulanabileceği hakkında genel olarak yapılmış bir atıf ve bağlılık yoktur.” (ERGİNAY, s.28, dn.14)

<sup>1056</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.29.

<sup>1057</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.143, dn.96.

güvence niteliği taşıyan konularda kıyas ve yorum yapılması mümkün değildir<sup>1058</sup>.

Belirtmek gerekir ki kanuna dayanmayan veya kanunda verilen yetkiyi aşan tâli düzenlemelerin ve bunlara dayanılarak işlem yapılmasının da kanunilik ilkesine aykırı olacağı tabiidir.

Çağdaş idari usul yaklaşımının özünde, idari kararların demokratik bir şekilde alınmasının yattığını yukarıda belirtmiştik. İşte bu nedenle, idari usul sürecinde ilgililere tanınan önemli haklar bulunmaktadır. Anayasal temel hak ve özgürlüklerden nitelik olarak farklı olmakla birlikte, “usuli haklar” olarak mütalaa edilen bu haklar, işlemin ya da eylemin kişinin temel hak ve özgürlüklerini de tehdit etmesi durumunda, birarada görülürler. Yani temel hak ve özgürlükler, idarenin kamu yararı saikiyle özel yararlarla yöneldiğinde; usuli haklar ise alınacak idari kararın açıkça temel hakları ilgilendirdiği durumlarda gündeme gelmektedir<sup>1059</sup>. Bu noktada da biribirleriyle örtüşürler.

İdari işlemin gerçekleştirilmesinde, usule katılımı öngören usuli haklar, yukarıda da belirttiğimiz üzere: “dinlenilme hakkı”, “bilgi edinme özgürlüğü”, “belgelere erişim hakkı”, “idareye başvuru hakkı”, “hukuki yardım ve temsil hakkı”, “makul sürede işlem yapılmasını talep hakkı”, “yazılı bildirim”, “işlemlerin gerekçeli olması”, “itiraz yollarının belirtilmesi”, “işlemlerin yerine getirilmesi” gibi haklar manzumesinden oluşmaktadır.

Bunlara ek olarak, “arama” müessesesi söz konusu olduğunda da, yukarıda andığımız, ceza usulüne ilişkin kurallar ve haklar gündeme gelecek, temel hak ve özgürlüklerle birlikte idare açısından birtakım sınırlar, yükümlüler açısından da bir koruma alanı oluşacaktır.

Bu bağlamda, vergi incelemesi müessesesi de özel idari usul kapsamında düzenlenen VUK içinde yeralan bir müessese olup; yukarıda saydığımız idari usul ilkeleri ve kurallarıyla ve ayrıca ceza usul ilkeleri ve kurallarıyla yakından ilişkilidir. Tarh ve ceza kesme işlemini, ilgililer hakkında vergi idaresi tarafından verilen bir karar olarak aldığımızda, bu işlemin gerekçesini yani idarenin aldığı karardaki iradenin

<sup>1058</sup> AKKAYA, *Ekonomik Yaklaşım*, s.60-62.

<sup>1059</sup> AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.139, dn.206.

oluşumuna yönelik faaliyet ve işlemleri, vergi incelemesi süreci oluşturmaktadır. İnceleme sürecini CMK anlamında bir soruşturma faaliyetine benzetirsek; inceleme elemanını savcıya, inceleme raporlarını da iddianameye benzetebiliriz. İşte, yükümlülerin hak ve menfaatlerini etkileyen böylesi önemli bir süreçte, incelemenin başlamasından (hatta incelemeye alınacak kişilerin seçilmesinden) bitmesine kadarki bütün aşamaların usulî kurallara bağlı olması beklenir. Yasa ve bu yasaya uygun mevzuatla düzenlenen bu usulî kurallar, vergi idaresine ve elemanlarına birtakım yetki ve sorumluluklar verirken; yükümlülere de birtakım haklar ve güvenceler vermektedir (ya da vermesi beklenmektedir).

Aşağıda, verili durumu, yani VUK sistematüğini ve vergi incelemesi müessesesini yukarıda açıkladığımız teorik durum çerçevesinde değerlendirmeye çalışacağız.

#### **ç. Vergi Usûl Kanunu Sistematüğü ve Vergi İncelemesi**

1961 yılından beri yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK, 5432 sayılı eski VUK'un yerine ihdas edilmiştir. VUK, “genel anlamda, vergi ilişkisinden doğan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma biçimlerini gösteren<sup>1060</sup>” özel bir idari usul kanunudur. Belirtmek gerekir ki 213 sayılı VUK ile 5432 sayılı VUK arasında, temel özellikler ve sistematik açısından (vergi yargısının çıkarılması dışında), esaslı bir fark bulunmamaktadır<sup>1061</sup>.

213 sayılı VUK, “Vergilendirme”, “Mükellefin Ödevleri”, “Değerleme”, “Ceza Hükümleri” ve “Vergi Davaları (5432 s. VUK'ta 'Vergi İhtilafları')” olmak üzere beş kitaptan oluşmaktadır. Bu kitaplar “kısımlar”a, “kısımlar” da “bölüm”lere ayrılmıştır. Bugünkü VUK, birkısımlı ilga edilen 415 esas madde, mükerrer maddeler, ek maddeler, geçici ve ek geçici maddelerden oluşmaktadır.

Vergi incelemesi müessesesi, “vergilendirme” başlıklı birinci kitabın, “yoklama ve inceleme” başlıklı yedinci ve son kısmının, “vergi incelemeleri” başlıklı ikinci bölümünün, 134 ilâ 141. maddelerinde; “arama” başlıklı üçüncü bölüm ise 142 ilâ

---

<sup>1060</sup> ERGİNAY, s.27.

<sup>1061</sup> ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.2.



147. maddelerde düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki “yoklama” ve “bilgi toplama” da aynı kısmın birinci ve dördüncü bölümünde düzenlenmiştir. Bu dört müessesenin denetim yolları/araçları olarak düzenlendiği açıktır.

Yedinci kısma gelene kadarki birinci kitabın kısım silsilesi, “genel esaslar-tarh ve tahakkuk usulü-takdir ve zirai kazançlar komisyonları- takdir, zirai kazançlar ve özel komisyonlar-tebliğler ve vergi alacağının kalkması” şeklindedir. Bu düzen, “vergiyi doğuran olay-tarh-tebliğ-tahakkuk ve vergi alacağının ortadan kalkmasını içeren vergilendirme sürecine uygun bir düzen olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada, yedinci kısmın, çalışmamızın birinci bölümünde ortaya koyduğumuz kavramsal çerçeve ve terminoloji bağlamında, çatı bir kavram ve terimi karşılayan “vergi denetimi” şeklinde; ayrıca “mükellefin ödevleri” başlıklı ikinci kitabın da, çağdaş idari usul yaklaşımı çerçevesinde ve yükümlülerin usuli haklarını da kapsayacak şekilde “yükümlülerin hakları ve ödevleri” şeklinde düzenlenmesi gerektiği düşüncemizi belirtmek isteriz. Ayrıca bu minvâlde, “vergi davaları” başlıklı beşinci kitabın da, idari ve yargısal başvuru yollarını ve başvuru usulünü kapsayacak şekilde, “başvuru yolları” olarak değiştirilmesi ve düzenlenmesi kanısındayız.

Vergi incelemeleri başlıklı ikinci bölümün sistematığına gelince; m.134’te, “vergi incelemesinin amacı ve kapsamı”; m.135’te, “incelemeye yetkililer”; m.136’da, “yetkililerin hüviyet ibraz zorunluluğu”; m.137’de, “incelemeye tâbi olanlar”, m.138’de, “inceleme zamanı”; m.139’da, “incelemenin yapılacağı yer”; m.140’ta, “incelemede uyulacak esaslar” ve m.141’de de “inceleme tutanakları” düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki “arama”ya ilişkin hükümlerden m.144 ile m.145, “arama” müessesesinin kullanıldığı incelemelerdeki inceleme usulünü ve incelemelerin bitirilmesini düzenlemektedir. Buradan anlaşılıyor ki aramalı incelemelerde, işin ciddiyetine binaen, özel düzenleme yapılmıştır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, 6009 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında, m.140/son’da “*Bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde, vergi incelemelerinde uyulacak diğer usul ve esaslar, komisyonların teşekkülü ile çalışma usul ve esasları ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirmeye tabi tutulacak vergi inceleme raporlarının tutarları, Maliye*

*Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle...*” belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Nitekim hem bu maddeye hem de 178 sayılı KHK m.20’ye dayanılarak, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ve yine VUK m.140’a dayanılarak da “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RDKY)<sup>1062</sup>” hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki VUK Ek Madde 11’e dayanılarak hazırlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY)<sup>1063</sup>” de vergi incelemelerinde kullanılan yönetmeliklerdendir. “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”te ise “vergi incelemelerinin yürürtülmesi”, “vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler”, “vergi inceleme görevinin verilmesi”, “vergi incelemesine yetkili olanların uyacakları usuller”, “vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi” ve “raporların komisyonlara gönderilmesi” gibi konular düzenlenmiştir. Bu noktada, vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar ile diğer teknik konuların yönetmelikle düzenlenmesi yerinde olmakla birlikte; yetkililerin yetki ve sorumlulukları ile yükümlülerin hak ve ödevlerine ilişkin ilkelerin kanunda yer alması, çağdaş idari usul yaklaşımına daha uygun düşecektir kanısındayız. Örneğin Yönetmelik’te yer alan “vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler”e bakıldığında, çok soyut kaldıkları ve birer temenniden öteye geçemedikleri görülmektedir. İnceleme sürecindeki yetki ve sorumluluklar ile yükümlülerin hak ve ödevleri kanunda çizilecek genel çerçeveye dayanılarak; Yönetmelik’te daha tasnifli şekilde ve net olarak ortaya konulmalıdır.

VUK sistematığında 134 ilâ 141. maddelerde düzenlenmekle birlikte, vergi incelemesi müessesesini doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilendiren ve etkileyen maddeler, hem VUK’un hem de diğer kanunların (ör. GVK, KVK, KDVK, AATUHK...) çeşitli maddelerine yayılmıştır. Bunlardan; “muhafaza ve ibraz ödevleri başlıklı ikinci kitabın altıncı kısmının 253 ilâ (mük.) 257. maddeleri”, “vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlıklı m.3, “vergi mahremiyeti” başlıklı m.5, “yasaklar” başlıklı m.6, “idarenin yardımı” başlıklı m.7, “re’sen vergi tarihi” başlıklı m.30, “ihbarnamenin muhteviyatı” başlıklı m.35, “(takdir) komisyonun yetkileri” başlıklı m.75 (ve m.86), “bilgi verme” başlıklı m.148, “...bilgi değişimi” başlıklı

<sup>1062</sup> REGA: 31.10.2011 – 28101.

<sup>1063</sup> 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı REGA’da yayımlanan TÖUY’nin yerine ihdas edilen 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı REGA’da yayımlanan, mer’i TÖUY.

m.152/A, işe başlama ve işi bırakmaya ilişkin m.153/A ve m.160, defter tutmaya ilişkin m.171, “defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti” başlıklı m.256, “diğer ödevler” başlıklı m.257, “vergi ziyai cezası” başlıklı m.344, usulsüzlüklere ilişkin m.352, “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı m.359 (ayrıca m.362 ve m.363), “cezayı gerektiren olayın tespiti” başlıklı m.364, “ceza ihbarnamesi” başlıklı m.366, “bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlıklı m.367, “pişmanlık ve ıslah” başlıklı m.371, uzlaşmaya ilişkin ek m.1 ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin ek m.11, “dava konusu” başlıklı mükerrer m.378; vergi incelemesi müessesesiyle ilgili ve onu etkileyen maddeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki maddeleri açıklayıcı ve/veya yorumlayıcı genel tebliğler de vergi incelemesi müessesesinin işletilmesinde, idarenin yorumu açısından, önem arz etmektedir.

6009 sayılı Kanun ve 646 sayılı KHK ile VUK’ta yapılan son değişikliklere bakıldığında, mükellef hukukunun ön planda tutularak vergi incelemelerine yönelik birtakım standartların getirildiği görülmektedir<sup>1064</sup>. Kabul etmek gerekir ki bu düzenlemeler, içinde birtakım eksiklikler barındırsa da, eskiye göre, çağdaş idari usul yaklaşımına uygun düzenlemelerdir. 6009 sayılı Kanun Gerekçesi’nde bu yeni düzenlemelerin, “mükellef haklarının korunması bakımından, vergi incelemelerinin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi, öngörülebilir bir süre içinde tamamlanması ve incelemelerde yöntem ve uygulama birliği sağlanmasına yönelik” düzenlemeler olduğu belirtilmiştir.

6009 sayılı Kanun ile getirilen, “tam” ve “sınırlı” inceleme ve bu incelemelerin kapsamının tanımlanması, incelemelerin tamamlanma süreleri, incelemeye başlama tutanağı, vergi inceleme raporlarının vergi mevzuatına aykırı olarak düzenlenemeyeceği, rapor değerlendirme komisyonları gibi yenilikler ve ayrıca incelemede uyulacak usul ve esasların ayrıntılarının yönetmelik düzenlemesine bırakılması; vergi incelemelerinin “hukuki açıdan daha güvenceli bir çerçevede içinde yapılmasına yönelik<sup>1065</sup>” düzenlemelerdir.

<sup>1064</sup> Sedat APAK, “Vergi İncelemesinde Uygulama ve 6009 sayılı Kanun’un Getirdiği Düzenlemeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 282, Mart 2012.

<sup>1065</sup> Veysi SEVİĞ, “Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar”, Referans Gazetesi, 03.08.2010.

Son olarak belirtmek gerekir ki; 6009 sayılı Kanun m.26 ile kuruluşu ve çalışma şekli düzenlenen “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu” ve (mülga) yönetmelikler<sup>1066</sup>; vergi incelemesine seçileceklerin risk analizine dayalı nesnel kriterlere göre seçilmesi, incelemelerin yıllık vergi inceleme ve denetim planına göre yapılması, planın hazırlanması ve Kurul’un oluşum şekli, görev ve yetkileri açısından; 646 sayılı KHK (ki bu KHK ile Kurul ilga edilmiş ve VDK kurulmuştur) ve yeni yönetmelik düzenlemelerine göre daha kapsamlı ve ayrıntılı düzenlemeler içermekteydi. Fakat her iki Kurul’un da oluşum şekli ve statüsü ayrı bir tartışma konusudur. Bu konuyu diğer bölümde irdelemeye çalışacağız.

### 3. İdarenin Takdir Yetkisi Çerçevesinde Vergi İncelemesi Müessesesi

Diğer idari faaliyet ve işlemlerde olduğu gibi; vergi incelemesi faaliyetinde ve sonucunda ortaya çıkan idari işlemlerin unsurlarında da, “önceden belirlenmiş hukuk kurallarıyla idareyi belli bir yönde hareket etme konusunda<sup>1067</sup>” tamamen bağlamak mümkün olamayacağı için; belirli noktalarda idareye şu veya bu şekilde hareket etme yetkisi verilebilmektedir. “Takdir yetkisi” olarak kavramsallaştırılan bu yetki, vergi incelemesi müessesesinde de söz konusudur. Ancak belirtmek gerekir ki “verginin yasallığı” ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının ve dolayısıyla idarenin vergilendirme alanındaki takdir yetkisi çok sınırlıdır<sup>1068</sup>. Bu yetki türünü vergi incelemesi özelinde irdilemeden önce, “bağlı yetki” ve “takdir yetkisi” hakkında birtakım ön bilgiler edinmemiz gerekmektedir.

Takdir yetkisinin karşıtı olan “bağlı yetki”, “önceden belirlenmiş hukuk kurallarıyla idareyi belli bir yönde hareket etme konusunda; yani tüm unsurları itibariyle bir idari işlemin yapılmasında (bir idari kararın alınmasında), idareye seçim hakkı

---

<sup>1066</sup> “(Mülga) Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu’nun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (REGA: 31.12.201 – 27802)”;

<sup>1067</sup> Ramazan ÇAĞLAYAN, “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: VII, Sayı: 3-4, Aralık 2003, s.173.

<sup>1068</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.136.; Nevzat SAYGILIOĞLU, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın Nu.: 1987/288, s.116.; Ayrıca bir AYM kararında (T.29.03.1966, E.1965/45, K.1966/16) da, “...*Anayasa koyucu, mali yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını kastedtiği şüphesizdir.*” denilerek; bu alandaki takdir yetkisinin sınırlılığını vurgulamıştır.

tanınmadığı; başka bir ifadeyle, belli bir tasarrufta bulunmasının kesin olarak emredildiği<sup>1069</sup>” durumlarda söz konusudur. İdare bu durumda, alınabilecek muhtemel kararlar arasında seçme imkânına sahip olmayıp; idarenin yapacağı tek şey, kanunun öngördüğü işlemi yapmak ve/veya kararı almaktır<sup>1070</sup>. Kanunların, belirli sebeplerin ortaya çıkması durumunda belirli bir kararın alınmasını öngördüğü her durumda, bağlı yetkiye rastlanmaktadır<sup>1071</sup>. Bu nedenle uygulamada, kamu idarelerinin genellikle bağlı yetkiyle donatıldığı görülmektedir. İdari yetkilerin önemli bir kısmı, bağlı yetki niteliğindedir<sup>1072</sup>.

Fakat bununla birlikte, toplumsal ve teknolojik değişme ve gelişmeler ve kişi haklarının giderek ön plana çıkması, idarenin görev ve sorumluluklarını artırmış; sözkonusu gelişmeler, idarenin dinamik bir yapıya kavuşarak; karar, işlem ve eylemlerinde süratli, eşit ve ölçülü davranmasını; güvenilir ve kararlı olmasını gerekli kılmıştır<sup>1073</sup>. Bu gelişmeler karşısında, hukuk kurallarının, idarenin hareketlerini bütün ayrıntılarıyla düzenlemesine, idarenin harekete geçeceği bütün halleri önceden tayin ve tespit etmesine ve her durumda, uygulanacak çözüm yolunu göstermesine imkân bulunmamaktadır<sup>1074</sup>. Bu nedenle, kanunkoyucunun, idari faaliyetleri tüm ayrıntılarıyla düzenleme yerine; onlara belirli bir çerçeve çizmesi ve bu çerçeve dahilinde idareyi serbest bırakması; yani idareye “takdir yetkisi” vermesi, gerekmektedir. İdarenin kamu yararını gerçekleştirmede daha etkin çalışabilmesini öngören bu durum, zorunludur<sup>1075</sup> ve idarenin kanuniliği ilkesine ve hukuk devleti ilkesine ters düşmeyen; bilakis bu ilkeleri güçlendiren bir durumdur<sup>1076</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu zorunluluk,

<sup>1069</sup> ÇAĞLAYAN, a.g.m., s.173, dn.5-6.

<sup>1070</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.353, dn.544.

<sup>1071</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.353.

<sup>1072</sup> Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.11, dn.43.

<sup>1073</sup> AYMK, T.21.06.1991, E.1991/1, K.1991/16, REGA: 26.09.1992 – 21357.

<sup>1074</sup> Nuri ALAN, “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I**, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Nu.:21, 1976, s.337. (Aktaran: GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.15.)

<sup>1075</sup> Danıştay, bir kararında, idareye takdir yetkisi verilmesinin zorunlu olduğundan bahisle, “İdari faaliyetlerin hukuk kurallarıyla kısıtlanması, idarenin hukuka bağlılığı ilkesinin tabii bir sonucudur. Ancak idare hukuku kuralları, kamu görevlerinin değişen gereklerine ve özelliklerine uymak zorunda bulunduğundan, idarenin bütün faaliyetleri evvelden konulmuş esaslara bağlanmak suretiyle düzenlenemezler. Nitekim, çok defa idarelerin ne zaman, nerede, nasıl ve ne şekilde işlem tesis edeceklerinin önceden düzenlenmiş kurallarda saptanmasına imkân yoktur.” demiştir. (Dan. 10.D, 30.04.1984, E.83/664, K.84/882 (Aktaran: AKYILMAZ, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.167, dn.361.))

<sup>1076</sup> GÜNDAY, s.43-44.

vergilendirme konusunda olduğu gibi, birtakım “teknik” nedenlerden de kaynaklanabilir.

Buna göre takdir yetkisi, “bir hukuki durumla ilgili olarak, kanunla, idareye serbestçe faaliyette bulunabileceği bir hareket alanı tanınmasını; idarenin de, bu hukuki durumla ilgili olarak çeşitli davranış şekillerinden birisini seçebilme imkânına sahip olması<sup>1077</sup>”nı ifade etmektedir. Yani idare, belli bir konuda karar almak ya da almamak arasında seçim yapabiliyorsa veya aynı konuda içerik bakımından değişik en az iki karar alabiliyorsa; o konuda idarenin takdir yetkisi vardır diyebiliriz<sup>1078</sup>. Belirtmek gerekir ki, idare tarafından sahip olunan karar alma özgürlüğünün en önemli unsuru, idarenin, işlemin uygunluğuna yani “yerindeliği”ne doğrudan karar verme gücüne sahip olmasıdır. İşte takdir yetkisinin özünü, bu irade oluşturmaktadır<sup>1079</sup>. Bu kapsamda takdir yetkisinin varlığı, “dış çerçevesi mevzuatta öngörülmüş; fakat içeriği birtakım imkânsızlıklarla (ya da teknik nedenlerden ötürü), bilinçli olarak doldurulmamış bir idari usulün varlığı”, “bu idari usulün doldurulması konusunda idareye tanınan serbesti”, “idarenin belli bir kararı alıp almama serbestisi” ve “idarenin, değişik çözümler arasında bir seçim yapma (yetkinin kullanılma usulünü tayin) serbestisi” koşullarına bağlıdır<sup>1080</sup>.

Takdir yetkisinin, idari işlemin unsurları itibariyle kullanım alanının ne olduğu konusu ise teknik bir meseledir ve tartışmalıdır. Öncelikle belirtmek gerekir ki idari işlemin “yetki” ve “amaç” unsurlarında takdir yetkisinin söz konusu olmadığı konusunda görüş birliği vardır. Zira, “bir idari makamın bir yetkiye sahip olabilmesi için, o yetkinin o makama kanunla ve açıkça verilmiş olması gerekmektedir. Yetki unsurunda idare, bağlı yetkiyle donatılmıştır. Amaç unsuru yönünden bakıldığında ise, idare, kamu yararı amacı dışında başka bir amacı kendine amaç edinemeyeceğinden; burada da bağlı yetki söz konusudur<sup>1081</sup>”.

---

<sup>1077</sup> AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.165, dn.348.

<sup>1078</sup> GÖZLER, *İdare Hukuku Dersleri*, s.354, dn.552.

<sup>1079</sup> AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.165, dn.347.

<sup>1080</sup> AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.168.

<sup>1081</sup> GÖZLER, *İdare Hukuku Dersleri*, s.355-356.

GÖZLER'e göre "şekil" unsurunda da takdir yetkisi söz konusu olamaz. Çünkü idari işlemler yazılı şekle tabidir ve bu konuda idarenin takdir yetkisi olamaz. Ayrıca "usûl" açısından da, kanun, bir idari işlemin yapılışında izlenecek usulü belirtmiş ise idare bu usule uymak zorundadır<sup>1082</sup>. Bu durumda, yasanın işlemin şekil ve usul şartını belirleyeceği; eğer belirlememiş ise şekil ve usul şartının konulmadığı kabul edilmelidir<sup>1083</sup>. Fakat bazı yazarlar ise hukuk kuralları tarafından işlemin şeklinin (ya da usulünün) belirlenmediği durumlarda, idarenin takdir yetkisini kabul etmektedirler<sup>1084</sup>.

İdari işlemin "sebepl" unsurunda takdir yetkisinin varolduğuna ilişkin görüşler çoğunluktur. Öncelikle, idarenin bir kararı alabilmesi için buna "yetkili" olması yetmez; ayrıca o kararı almak için bir "sebebi" de olması gerekmektedir<sup>1085</sup>. İdari işlemin sebebi önceden belirlenebileceği gibi, bazı durumlarda, açıkça gösterilmeyebilmektedir. İşte sebep unsuru bakımından idarenin takdir yetkisi bu iki duruma göre değişmektedir. Açıkça gösterildiği hallerde idare bağlı yetkiyle donatılmış olup; takdir yetkisi söz konusu değildir. Diğer hallerde ise (lüzum görülmesi, gerekli şartlar vb.) idare, belirsiz kavramları belirli hale getirerek, yapacağı işleme geçerli bir sebep bulacaktır<sup>1086</sup>. Bu noktada, GÖZLER, sebep unsurunun belirsiz olduğu durumlardaki "değerlendirme yetkisi"nin takdir yetkisi olarak adlandırılmasına karşı çıkmaktadır. O'na göre burada, Alman idare hukukunda dendiği gibi "değerlendirme marjı (*beurteilungsspielraum*)" söz konusudur<sup>1087</sup>.

Konu unsuru bakımından takdir yetkisinin varlığı ise mümkündür. İşlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği sonucu, yani bir bakıma işlemin kendisini ifade eden konu unsuru, sebep unsuruyla bağlantılıdır ve bazı hallerde işlemin sebebine bağlı bir konu gösterilirken, bazen de birden çok konu gösterilebilir; yani idareye bir seçme hakkı tanınır<sup>1088</sup>.

---

<sup>1082</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.356.

<sup>1083</sup> Selami DEMİRKOL, "İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru", Sayıştay Der., Nis.-Haz.1988, s.29.

<sup>1084</sup> ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esaları**, c.i, s.425.

<sup>1085</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.344.

<sup>1086</sup> ÇAĞLAYAN, a.g.m., 178, dn.26.; GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.41-42, dn.54.

<sup>1087</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.356.

<sup>1088</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.357.

Takdir yetkisi, kanunda tanındığı ölçüde vardır. Genellikle madde metnindeki, idareye yönelik, “-ebilir; -abilir; gerekli koşullarda; lüzum görürse vb.” ifadeler, yani yoruma açık ve seçimlik bir hak tanıyan ifadeler varsa; takdir yetkisi de vardır<sup>1089</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki bağlı yetki ile takdir yetkisi arasında kalabilecek ve denetiminde güçlükler yaşanan bir başka durum “belirsiz hukuki kavramlar”dır. Buna göre, “kamu yararı”, “hizmetin gerekleri”, “görülen lüzum” gibi kapsamı belirsiz ve çok geniş, yorumlanmaya elverişli olan kavramların kullanıldığı durumlarda; İdare, kavramı yorumlayarak somut olaylara uygulayabilmektedir. Belirsiz hukuki kavramların bağlı yetki ile takdir yetkisi arasındaki karşıtlığı yumuşattığı ifade edilmektedir<sup>1090</sup>.

Takdir yetkisinin varlığı, bu gibi durumlarda kabul edilmekle birlikte; idarenin takdir yetkisi sınırsız değildir. İdare, takdir yetkisini kullanırken objektif ve tarafsız olmalı; hukuk devleti, eşitlik ve ölçülülük ilkesini göz önünde bulundurmalı; kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalmalı; kişilerin çıkarları ile kamu yararı arasında makul bir denge kurmalı ve takdir yetkisini gerekçeli olarak kullanmalıdır<sup>1091</sup>. Buna göre, idari makam, tarafsız olarak ve dış etkilerden arınmış olarak, yapmış olduğu araştırma ve/veya soruşturmanın sonucunu takdir etmelidir. İdare, kendisine tanınmış bulunan takdir yetkisini, her somut olayda, bu olayın kendine özgü özelliklerini benzerelerinden ayırarak inceleme ve değerlendirme yapmalı ve idari usule ilişkin yükümlülüklerini yerine getirdikten sonra kullanmalıdır. Yani, sadece idari usule katılanların, tanık ve bilirkişilerin ifade ve görüşlerini değil; yapılan araştırma sonucu elde edilen (kanunun kısıtlamadığı) her türlü bilgi ve belgeye dayanarak işlem yapılmalıdır<sup>1092</sup>. Zira takdir yetkisi, bireylerin temel hak ve özgürlükleriyle doğrudan ilgili olup; kullanılması veya kullanılmaması idare ile bireyi karşı karşıya getirmektedir. Bu yetkinin varlığı halinde her zaman bireylerin hak ve özgürlüklerinin ve menfaatlerinin ihlali tehlikesi bulunmaktadır<sup>1093</sup>.

---

<sup>1089</sup> AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.169-170.

<sup>1090</sup> AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.171-171, dn.387-396.

<sup>1091</sup> GERÇEK, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s.45-47.; AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.175.

<sup>1092</sup> AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.174, dn.403-406.

<sup>1093</sup> AKYILMAZ, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s.169.



İdarenin, kendisine tanınan alanın dışına çıkması, “keyfiliğe” sebep olacaktır. Bu nedenle, her ne kadar takdir yetkisi “yerindelik” ile ilgili ise de ve idari yargı denetimi yerindelik denetimini kapsamasa da<sup>1094</sup>; Danıştay, bu yetkinin hukuka aykırı olarak kullanılması halinde, “açık takdir hatası”, “ölçülülük ilkesine aykırılık”, “kamu yararı ve kamu hizmetlerinin gereklilikleri”, “keyfilik” gibi nedenlerle “takdir isabetsizliği”ne ve dolayısıyla da “takdir sakatlığı”na ve işlemin tamamen ya da kısmen iptaline karar verebilmektedir. Danıştay, bunları hukukilik alanı içinde değerlendirerek yargısal denetim kapsamına alabilmektedir<sup>1095</sup>.

Konuyu vergi hukuku alanına taşıdığımızda, vergi idaresine, belli durumlarda ve sınırlı hallerde takdir yetkisi tanındığını görmekteyiz. Bireysel idari işlemlerden vergi incelemesiyle ilgili ve ilişkili olarak, vergi idaresine tanınan takdir yetkisine geçmeden önce; genel düzenleyici işlemlerdeki takdir yetkisine değinmek gerekir. Buna göre, İdare’ye ve vergi idaresine bazı alanlarda genel düzenleyici işlemler getirme konusunda takdir yetkisi verilmiş olabilir. KHK düzenlemesini bir yana bırakacak olursak, Bakanlar Kurulu’nun “tüzük”, “karar” ve “yönetmelik; Maliye Bakanlığı’nın da “yönetmelik”, “genel tebliğ” ve “sirküler” çıkarma konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Fakat belirtmek gerekir ki bu yetki, belli durumlarda, ilgili düzenlemenin yapılması konusunda değil düzenlemenin yapılış biçimine, içeriğine ilişkin bir yetkidir. Yoksa örneğin kanun İdare’ye bir konuda “tüzük”, “yönetmelik” veya “karar” çıkarma yetkisini, “bağlı yetki” olarak verebilir. Öte yandan Maliye Bakanlığı, birçok alanda düzenleyici genel tebliğlerle düzenlediği konularda bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetkinin sınırı, daima, hukukun genel ilkeleri ve somut olarak da düzenleme yapma yetkisi veren kanun ve kanunun belirlediği çerçeve olmaktadır. Yani ne olursa olsun söz konusu düzenleme, kanunun çizdiği sınırın dışına taşmamalı ve hukukun genel ilkelerine ve temel hak ve hürriyetlere aykırı olmamalıdır. Düzenleyici işlemlerde söz konusu olan takdir yetkisi ise hemen değil düzenlemelerin

---

<sup>1094</sup> İYUK m.2/2: “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.” (Aynı yönde: AY m.125/4)

<sup>1095</sup> Adnan GERÇEK, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XXIX, Sayı:2, 2010, s.31 ve s.45.

somut olaylara uygulanmasıyla sonuç doğurmaktadır<sup>1096</sup>.

Bireysel idari işlemlerde vergi idaresinin takdir yetkisi ise birçok konuda mevcuttur. Bunun en tipik örneği, “(tarhiyat öncesi ve/veya sonrası) uzlaşma” yetkisidir. İkinci önemli takdir yetkisi “re’sen vergi tarihi”na ilişkin yetkidir. Hakezâ, “teminat” ve “ihtiyati haciz” uygulamasında; “ihtiyati tahakkuk” uygulamasında; “haciz” uygulamasında; “tecil” uygulamasında; “müşterek ve müteselsil sorumluluk”ta; bazı “süreler”in uygulanmasında; belirli koşullarda ödeme süresinin uzatılması (VUK m.111) ve VUK’un çeşitli hükümlerine yayılmış irili ufaklı birçok konuda vergi idaresinin ve/veya yetkili makam ve kişilerin takdir yetkisi bulunmaktadır<sup>1097</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi incelemesine seçilen yükümlülerin seçilmesinde de ilgili makam ve kişilerin takdir yetkisi söz konusudur. Bu halleri, vergi incelemesi müessesesi özelinde, aşağıda kısaca irdelemeye çalışacağız.

Vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergilerde ve incelemenin başlangıcından, incelemeyle ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadarki süreçte talep edilmesi söz konusu olan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU)’da TÖU Yönetmeliği<sup>1098</sup> m.11’e göre, “*Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılacak vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir tahahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.*”. M.5/6 ve m.6/5’e göre ise incelemeyi yapanların, oluşturulacak komisyonlara üye olamayacaklarına hükmedilmiş olmakla birlikte; açıklamalarda bulunmak üzere komisyon toplantısına iştirak edebilecekleri belirtilmiştir. Yani burada, inceleme elemanının bir takdir yetkisi bulunmaktadır.

Vergi incelemesi müessesesiyle ilişkilendirilebilecek ikinci önemli takdir yetkisi alanı “re’sen vergi tarihi” başlıklı VUK m.30’da karşımıza çıkmaktadır. Fakat önce şunu belirtmek gerekir ki VUK m.29’da düzenlenen ikmâlen vergi tarihinde, matrahın belirlenmesine yönelik izlenecek yöntemlerin tespitinde ve yapılacak ön işlemler sırasında inceleme elemanının takdir yetkisi kullanması söz konusu ise de ikmâlen tarhiyatla ilgili defter, belge, kayıt ve kanuni ölçülere dayanılarak durum tespit

<sup>1096</sup> GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.36.

<sup>1097</sup> GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.121.; KARAKOÇ, s.177.

<sup>1098</sup> REGA: 31.10.2011 – 28101.

edildikten sonra, matrahın bunlara göre belirlenmesi artık bir zorunluluktur ve takdir yetkisi söz konusu değildir<sup>1099</sup>.

Re'sen tarhta ise durum farklıdır. Zira bu durumda, gerek ön işlemler sırasında gerekse matrahın belirlenmesinde; defter, belge, kayıt ve kanuni ölçülerin kullanılmasına imkân olmadığından; matrahın tespiti, takdir yetkisi kullanılarak sağlanacaktır<sup>1100</sup>. VUK m.30'a bakıldığında, re'sen vergi tarhının, matrahın tamamen ya da kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarholunmasıyla gündeme geleceği görülmektedir.

Bilindiği üzere vergi yükümlülerinin defter ve kayıtları kanunlara uygun şekilde tutma ve belgeleri saklama ve ayrıca istenildiğinde bunları ibraz etme ödevleri vardır. İşte yükümlüler, bu ödevleri yerine getirmediğinden dolayı sağlıklı bir vergi incelemesi yapılması mümkün olamazsa, beyanın doğruluğu karinesi çökmekte ve vergi idaresi için matrahı re'sen takdir etme yolu açılmaktadır<sup>1101</sup>. Çünkü bu durumda yükümlü, kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmediğinden, vergi idaresiyle arasında herhangi bir hukuki ilişki kurulamamakta ve vergi idaresi de tek taraflı olarak tarh işlemine girişmektedir<sup>1102</sup>.

VUK m.30'un birinci fıkrası, “tespitine imkân bulunmayan hallerde” demek suretiyle, “genel” bir re'sen tarh nedeni ortaya koymuştur. Ancak bunun yanı sıra, izleyen fıkrada altı bent halinde (5., 7. ve 9. bentler ilga edilmiştir) sayılan; “beyannamenin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi”, “kanuni süre içinde verilmekle birlikte vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi”, “defterlerin tutulmamış, tasdik ettirilmemiş veya vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmemiş olması”, “defter kayıtları ve/veya vesikaların usulsüz, noksan ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması”, “defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması”, “beyanname ve eklerinin meslek mensuplarına

<sup>1099</sup> GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.134.

<sup>1100</sup> GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.134.

<sup>1101</sup> KANETİ, s.103.; GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.134.

<sup>1102</sup> KARAKOÇ, s.247.

imzalatılmaması veya tasdik kapsamındaki konuların yeminli mali müşavire tasdik ettirilmemesi” hallerinde de “özel” re’sen tarh nedenleri, sınırlayıcı olmayan şekilde<sup>1103</sup>, hüküm altına alınmıştır.

Şimdi öncelikle bu maddedeki takdir yetkilerini ve bu yetkilerin kapsamını ortaya koymamız gerekmektedir. İlk olarak 1. fıkraya göre, matrahın defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespitine imkân bulunmayan bir durum tespit edilirse; re’sen takdir ve tarh yoluna gidilecektir. Bu fıkradaki genel nedenden ötürü yetkililerin bir “takdir yetkisi”ne sahip olduğunu ortaya koymak gerekir. Buna ek olarak, 2. fıkrada sayılan özel hallerden en az birinin varlığı tespit edilirse de re’sen takdir ve tarh yoluna gidilecektir. Fakat bu hallerden bazılarında “bağlı yetki” bazılarında ise “takdir yetkisi” söz konusudur. Buna göre, f.2 b.4’teki “defter kayıtları ve ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması” görelî bir durum olduğu ve belli bir araştırma ve değerlendirme gerektirdiği için; f.2 b.6’daki “defter ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması” da yine bir araştırma ve değerlendirmeyi gerektirdiği için bizce bu hallerde de bir “takdir yetkisi” söz konusudur. Diğer durumlarda ise bir kesinlik olduğu için “bağlı yetki” söz konusudur.

Yukarıda re’sen takdir ve tarh şeklinde bir ifade kullanmamızın özel bir nedeni bulunmaktadır. Tarh işlemini sadece ve sadece vergi daireleri yapabileceği için (VUK m.20) tarh, re’sen tarh ile re’sen takdir kavramlarını birbirinden ayırmak gerekmektedir. Buna göre, vergi idaresinin re’sen vergi tarhını gerektiren durumlarda izleyebileceği iki yol bulunmaktadır. Birincisi, matrahın takdir komisyonu tarafından takdiri; ikincisi de incelemeyi yapan eleman tarafından takdiridir. VUK m.30’daki, “...takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması” ifadesi uyarınca, takdir komisyonunun ve/veya vergi inceleme elamanının re’sen takdir yetkisi, “takdir yetkisi” kapsamındadır. Fakat burada, takdir komisyonlarının oluşum biçimini ve vergi idaresi karşısındaki pozisyonunu da

---

<sup>1103</sup> KANETİ, s.103.; KARAKOÇ, s.247.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.98.

göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Vergi inceleme elemanları tarafından yapılan re'sen takdirin idarenin takdir yetkisi kapsamında olduğuna tereddüt olmamakla birlikte; takdir komisyonları tarafından yapılan matrah takdirinin idarenin takdir yetkisi kapsamında olduğu tam olarak söylenemez. Zira takdir komisyonlarının oluşumuna ilişkin düzenlemelere (VUK m.72-73) ve vergi idaresinin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkına sahip olduğu m.377'ye bakıldığında idarenin dışında ve kısmen özerk olduğu; görev ve yetkilerine ilişkin maddelere (m.74-75) bakıldığında ise idareye bağlı olduğu görülmektedir. GERÇEK'e göre takdir komisyonlarına tanınan takdir yetkisi de idarenin takdir yetkisi çerçevesinde bir yetkidir<sup>1104</sup>.

Bu kapsamda, re'sen tarhı gerektiren sebeplerin vergi idaresi tarafından tespit edilmesi durumunda (ör. beyannamelerin verilmemesi, süresinde verilmemesi veya süresinde verilmekle birlikte matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemesi vb.), vergi idaresinin re'sen takdir için ilgili takdir komisyonuna başvurması gerekmektedir<sup>1105</sup>. Yok eğer söz konusu sebepler vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanı tarafından tespit edilmişse; vergi inceleme elemanı, matrahı ya kendisi takdir edecek ya da re'sen takdir nedenlerini inceleme raporunda saptamakla yetinip ilgili vergi dairesine gönderecek ve vergi dairesi de matrahın takdiri için takdir komisyonuna başvuracaktır<sup>1106</sup>. Birinci durumda, inceleme elemanı tarafından yapılan takdir, nihai takdir olmaktadır. İkinci durumda ise inceleme raporunda, takdir komisyonunun takdirine mesnet olabilecek bilgi ve bulgulara yer verilebileceği gibi; yalnızca re'sen takdir neden ya da nedenlerinin belirtilmesiyle de yetinebilir<sup>1107</sup>.

Re'sen takdir ve tarhtaki takdir yetkisinin kullanılış biçimi ve sınırlarına geçmeden önce iki konunun daha açıklığa kavuşturulması gerektiği kanısındayız. Birincisi, re'sen matrah takdirinin gerçekten takdir yetkisi olup olmadığına ilişkindir. Bu minvâlde olmak üzere, öncelikle, vergi idaresi uhdesinde bulunan re'sen tarh ve

---

<sup>1104</sup> GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.137.

<sup>1105</sup> KANETİ, s.106.; GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.136.

<sup>1106</sup> KANETİ, s.107.; GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.136

<sup>1107</sup> KANETİ, s.107.; (Ayrıca belirtmek gerekir ki, değişik VUK m.30/1'in gerekçesine göre, re'sen matrah takdiri için takdir komisyonlarınca karar alınması zorunluluğunun kaldırılıp; bu yetkinin incelemeyi yapan elemanlara da verilmesinin gerekçesi "...önceden, takdir komisyonları, inceleme raporlarında önerilen miktarları dikkate almak suretiyle matrah takdir etmekteydiler. Değişiklik sayesinde, vergi incelemesi sonucu vergi ziyana sebebiyet verdiği tespit edilen mükelleflerin vergisinin daha hızlı salınmasına imkân verilmektedir". şeklinde açıklanmıştır. (2791 sayılı Kanun Gerekçesi, s.3))

ceza kesme işleminin, tarh işleminin “sebeup” ve “konu” unsuruyla ilişkili olduğunu belirtmek gerekir. Tarh işleminin sebep unsurunun maddi boyutu “vergiyi doğuran olay” olduğuna göre (ki hukuki boyutu vergi kanunu hükmüdür ve buradaki takdir yetkisi yasama organının uhdesindedir<sup>1108</sup>); vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde değil ama tespitinde, belli durumlarda, idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır. İşte bu noktada bu yetkinin gerçekten bir takdir yetkisi olup olmadığı konusunda tereddüdümüz bulunmaktadır. Zira yukarıda da açıkladığımız üzere, GÖZLER’e göre idari işlemin sebep unsurunda takdir yetkisinin söz konusu olamayacağı<sup>1109</sup>, burada aslında bir “değerlendirme marjı”nın söz konusu olduğundan hareketle; vergiyi doğuran olayın tespitinde takdir yetkisinden ziyade “değerlendirme marjının (yetkisinin)” söz konusu olduğu kanaatindeyiz. Çünkü vergi idaresinin maddi sebebi etkileme konusunda hiçbir dahli olmayıp; bu olay, vergi idaresinin dışında (gelir elde edilmesi, mal ya da hizmet teslimi ve ifası vb.) gerçekleşmektedir. Öte yandan, tarh işleminin sebep unsuru ile konu unsuru arasında da sıkı bir illiyet bağı bulunmaktadır. Nitekim bu illiyet bağı kurulamadığında, tarh işlemi esas yönünden hukuka aykırı olacaktır<sup>1110</sup>. Tarh işleminin konu unsuru yönünden bir takdir yetkisinin olup olmayacağı konusunda ise olumlu cevap vermek mümkündür. Zira idari işlemin konu unsuru, idari işlemin içeriği ve hukuk alanında yarattığı değişiklik<sup>1111</sup> ve tarh işleminin konu unsuru da vergi türü, vergi yükümlüsü ve vergi miktarının hepsini birarada içermek durumunda olduğundan<sup>1112</sup>; ister takdir komisyonu ister inceleme elemanı tarafından takdir edilmiş olsun, buradaki takdir, bir kesinliği değil bir yaklaşıklık ifade ettiğinden<sup>1113</sup>, her zaman bir “takdir yetkisi” mevcuttur diyebiliriz.

<sup>1108</sup> KARAKOÇ, s.259.

<sup>1109</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.356. (Yazara göre değerlendirme marjı idari yargı organlarının denetimine açık iken; takdir yetkisinde yargı denetimi söz konusu değildir.); Ayrıca bu konuda bir Danıştay kararında (Dan. 7.D, 06.06.2002, 6454/2293), “..VUK m.30’daki hükümler...öncelikle defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların incelenmesini...bunlardaki matrahın doğru ve kesin olarak tespitini engelleyen noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıklara ilişkin delil bulunması durumunda, bu hususların açık ve sağlıklı biçimde saptanmasından sonra, matrah takdirine geçilmesini öngörmüştür...Olayda, şirketin satış yaptığı alıcılar nezdinde karşıt inceleme yapılarak, defter ve belgelerin gerçek mahiyeti yansıtmadığı ortaya konulmaksızın...vergi salınması ve ceza kesilmesinde yasaya uyarlık bulunmadığından ...vergi mahkemesinin kararında isabet görülmemiştir.” denilerek; re’sen tarh nedenlerinin saptanmasındaki değerlendirme yetkisini irdelemiş olduğunu görmekteyiz. (Aktaran: SABAN, **Vergi Hukuku**, s.132, dn.19.)

<sup>1110</sup> KARAKOÇ, s.260.

<sup>1111</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.357. (Ki GÖZLER’e göre takdir yetkisi, idari işlemin sadece konu unsurunda bulunabilecek bir yetkidir.)

<sup>1112</sup> KARAKOÇ, s.260.

<sup>1113</sup> KANETİ, s.106.

Takdir komisyonları ve vergi incelemesini yapanların re'sen matrah takdirindeki takdir yetkilerinin kullanılış biçimine gelince, öncelikle şu tespiti yapmak gerekir: re'sen takdir konusunda, gerek takdir komisyonlarının gerekse inceleme elemanlarının ne şekilde ve hangi yöntemler kullanılarak matrah takdir edecekeleri açık bir şekilde VUK'ta düzenlenmemiştir<sup>1114</sup>. Bu nedenle, re'sen takdir ve tarh işlemleri sık sık ihtilaf konusu olmaktadır ve Danıştay kararları, takdir sırasında uyulması gereken esaslara yön vermiştir/vermektedir<sup>1115</sup>. Yapılan takdir bir kesinliği değil; fakat bir yaklaşıklık, gerçeğe en yakınlığı ifade etmektedir ve yükümlünün gerçek durumuna tastamam uymayabilir; ancak yükümlü, gerçek durumunu belgeleyemediği için de bu duruma katlanmak durumundadır<sup>1116</sup>. Ancak vergi hukukunda, gerçek gelirin (matrahın) vergilendirilmesi esas olduğundan; hem takdir komisyonlarının hem de vergi inceleme elemanlarının görevi, matrahı gerçeğe en yakın biçimde tespit etmektir<sup>1117</sup>. Nitekim bunun sağlanabilmesi için, takdir komisyonlarının oluşumunda, vergi idaresi temsilcilerinin yanısıra mükellef temsilcilerinin de yer alması; takdir komisyonlarının inceleme yetkisini haiz olması; belli durumlarda bilirkişiye başvurabilme yetkilerinin bulunması<sup>1118</sup>; re'sen takdirin, vergi beyannamelerindeki bilgilerin yetersizliğinden ileri geldiği durumlarda yükümlüye süre vererek defter ve belgelerini ibraz etmeye davet etme yetkisinin bulunması (VUK m.30/3) gibi faktörler, takdir komisyonlarının matrah takdirindeki yetkisini vergi inceleme elemanlarına göre daha “objektif” kullanmalarını sağlamaktadır<sup>1119</sup>. Vergi inceleme elemanlarının re'sen takdir konusunda iki seçeneği bulunduğunu yukarıda belirtmiş idik. Bunlardan ikincisi, re'sen matrah takdirini kendilerinin yapmaları idi. Gerçekten de bu konuda takdir yetkileri bulunmaktadır. Ancak bu yetkinin nasıl kullanılacağı, gerçeğe en yakın matrahın nasıl saptanacağı konusunda, takdir komisyonlarına göre daha subjektif bir durum sözkonusudur. İleride

---

<sup>1114</sup> Esasında Takdir Komisyonları, her ne kadar VUK m.30 ile matrah takdiri yetkisini haiz kılınmış iseler de; matrah takdirinden ziyade, bir kıymetin değerini takdir etme işlevini yerine getirmek üzere kurulmuşlardır. HUD, **Denetim**, c.i, s.141.

<sup>1115</sup> GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.136.

<sup>1116</sup> KANETİ, s.106.

<sup>1117</sup> GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.137.

<sup>1118</sup> Bir Danıştay VDDK kararına göre (01.12.1989, 29/120), “*Takdir komisyonlarının, matrah takdirlerini, VUK m.75'te verilen inceleme yetkilerini kullanarak yapmaları gerektiği...*” belirtilmiştir. (Aktaran: N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.54, dn.14.)

<sup>1119</sup> Bu konuda ÇAĞAN, takdir komisyonlarının değerlendirme ve matrah saptamada, görevlerini objektif ölçülere göre yaptıklarından ve kararları teknik bir düşünce ve saptama niteliğinde olduğundan dolayı, bu komisyonların VUK çerçevesinde bir “takdir yetkisi”ni haiz olmadıklarını ileri sürmüştür. ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.143.; Ayrıca bkz. N.ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.56, dn.17.

daha detaylı açıklayacağımız üzere, inceleme elemanlarının bu konuda, “inceleme yetkisinin içeriğinde bulunan ispat araçları ve kurallarından yararlanma”, “randıman incelemesi”, “karşıt inceleme” gibi yetkileri bulunsada; uzmanlık gerektiren teknik konularda bilirkişi tayin etme yetkileri bulunmamaktadır<sup>1120</sup>. Ayrıca ne olursa olsun, re’sen takdir, inceleme elemanının bilgi birikimi ve araştırma kapasitesiyle ilgilidir ve ayrıca önünde “iş yükü” ve “zaman” kısıtları bulunmaktadır. N. ŞEKER’in aktardığına göre bir iç genelgede<sup>1121</sup>, “Yapılacak incelemelerde her türlü inceleme tekniklerinden yararlanılarak, detaylı inceleme ve araştırma yapılacak, düzenlenecek inceleme raporlarında, tarhiyata esas teşkil edecek olan matrah veya matrah farkının nedenleri, hesaplama şekli ayrıntılı olarak izah edilecek ve üzerinden tarhiyat yapılacak tutar kesinlikle gösterilecektir. Gerçekçi olmayan ve mesnetsiz matrah veya matrah farkı tespiti yapılmayacaktır.” talimatı verilse de; yargı kararlarına bakıldığında, birtakım saiklerle, “hazineci” yaklaşımın etkisinde kalınabildiği de bir gerçektir<sup>1122</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.8’de, inceleme dosyasında bulunacak bilgiler arasında, “yapılan harici araştırmalarda tespit edilen konular, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler”in de bulunması gerektiğine hükmedilmiştir.

Nitekim bu durum eleştiri konusu olmuştur. KANETİ, kıyaslama, değerlendirme ve ölçümleme unsurlarını kapsayan matrah takdirinin, nesnel olguları ortaya çıkarmakla görevlendirilmiş inceleme elemanlarına bırakılmış olmasının kuramsal bakımdan yerinde görülemeyeceğini ortaya koyarak; 2791 sayılı yasayla getirilen, inceleme elemanlarına verilen matrah takdiri yetkisini eleştirmiştir<sup>1123</sup>. Bu sakıncayı aşmak için N. ŞEKER, “Vergi İncelemesi Takdir Komisyonu” kurulmasını önermiştir. O’na göre, vergi inceleme raporları üzerine re’sen takdir edilen matrahların, inceleme elemanı yerine, içinde YMM gibi meslek mensuplarının da bulunduğu bir

---

<sup>1120</sup> Durum böyle olmakla birlikte, vergi inceleme elemanlarının gerekli görmesi halinde “bilgi isteme” yetkisi kapsamında bilirkişi niteliğini taşıyanlardan bilgi isteme yetkisi bulunmaktadır. Buna göre, (matrah) bir kıymetin değerini takdir etmede takdir komisyonlarına, fire zayıat oranlarını tespit eden ve yargı mercilerince de kabul gören ticaret ve sanayi odalarına veya Adli Tıp’a (gerektiği zaman savcılık aracılığıyla) belgelerin gerçekliğini tespit için başvurabilirler. HUD, **Denetim**, c.i, s.141.

<sup>1121</sup> 15.03.1984 tarih ve 1984/2 sıra numaralı VUK İç Genelgesi.

<sup>1122</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.57, dn.20.

<sup>1123</sup> KANETİ, s.107-108.



komisyon marifetiyle takdir edilmesi; daha objektif olacaktır<sup>1124</sup>. Belirtmek gerekir ki 6009 sayılı yasayla kurulan Rapor Değerlendirme Komisyonları'na ilişkin yönetmelikte (m.8-9-10), RDK'ların görevi, "...vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden" değerlendirmek olarak düzenlenmiştir. Yönetmelikte re'sen takdir yetkisinin kullanılmasının denetlenmesine dair özel bir hüküm bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, hem vergi inceleme elemanlarının hem de takdir komisyonlarının (inceleme yetkisini de içine alan) re'sen matrah takdiri yetkisi, "takdir yetkisi" kapsamında olmakla birlikte; yapılacak re'sen tarh işlemi subjektiflik içerecektir. Bu nedenle idare, yapılacak işlemin hukuki dayanaklarını açıkça ortaya koymalı, gerek anayasal ilke ve kanunlardaki sınırlamaları gerekse takdir yetkisinin kullanımında egemen olan, "ölçülülük", "eşitlik" gibi ilkeleri dikkate almalıdır<sup>1125</sup>. Aksi halde "keyfilik" söz konusu olacak ve hem yükümlü hakları olumsuz etkilenecek hem de yargısal denetim sonucunda idare aleyhine çıkan kararlar neticesinde idarenin etkinliği zaafa uğrayacaktır.

Vergi incelemesi müessesesiyle ilgili olan bir diğer "takdir yetkisi" alanı vergi incelemesine seçileceklerin seçilme biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Bu konuyu yukarıda "ayırımcılığa uğramama hakkı" konusunda irdlemiştik. Takdir yetkisinin kullanımı açısından şunu belirtmek gerekir ki; şikâyet, ihbar vb. gibi nedenler dışında, vergi incelemesine seçilmede kullanılan risk analiz sistemi gibi kriterlerin objektif kriterler olması ve burada da "keyfilige" yol açacak uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir.

Bir diğer takdir yetkisi alanı, VUK m.134 f.2'de ifadesini bulmaktadır. Buna göre, "...lüzum görüldüğü takdirde inceleme,...fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir." Burada verilen takdir yetkisi kullanılırken de, inceleme elemanının, fiili envanterin yapılma nedenlerini iyi tartması ve yükümlünün işlerini aksatmaması, onu zor durumda

<sup>1124</sup> N.ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.58-61.

<sup>1125</sup> GERÇEK, **İdarenin Takdir Yetkisi**, s.139.

bırakmaması gerekir. Her ne kadar Kanun, doğacak giderlerin Hazine tarafından mükellefe ödeneceğini garanti altına alsada; hem idarenin etkinliğinin zaafa uğramaması, hem Hazine'nin zarara uğramaması hem de yükümlünün zarara uğramaması açısından, takdir yetkisinin kullanımında hassasiyet gösterilmelidir.

Bir diğer takdir yetkisi alanı, RDK'ların, rapor değerlendirme sürecinde mükellefi veya inceleme elemanını "dinleme"sine yöneliktir. RDKY m.14'e göre gerekli görülen durumlarda ya da talep üzerine mükellef veya inceleme elemanını dinleyebilirler. İdari işlemin yapılması sürecinde, "dinlenme" hakkının varlığı ve kullanılması çağdaş idari usul yaklaşımına uygundur. Fakat bize göre buradaki "dinleme" hak ve yetkisine ilişkin hüküm, idari kararın alınması sürecinde yükümlünün sürece katılımını sağlayıcı olmaktan ziyade; usulen konulmuş bir kayıtlama olarak görünmektedir. Kaldı ki vergi gibi teknik bir konuda bu hakkın mükellefin temsilcisi aracılığıyla 'doğrudan' kullanılmasına, yasal olarak imkân verilmemesi de çağdaş idari usul yaklaşımına uygun düşmemektedir.

Sonuç olarak, belli durumlarda vergi idaresine ve konumuz özelinde de vergi inceleme makam ve elemanlarına tanınan takdir yetkisi sınırsız bir yetki değildir. (Re'sen) tarh işleminin yapılmasında, şekil (usûl) unsurunun kapsamında yer alan vergi incelemesi faaliyeti bu açıdan vergi idaresini "bağlı yetki" ile donatmışken; vergi incelemesi sürecinde ortaya çıkan "takdir yetkisi" alanlarında inceleme makam ve elemanları, bu yetkilerini kullanırken, hukukun genel ilkelerine, yasal sınırlara, ölçülülük ve eşitlik ilkelerine, gerekçelendirme yükümlülüğüne uygun davranmak zorundadırlar. İleride daha detaylı değineceğimiz üzere Danıştay, belirli durumlarda bu yetkinin kullanımına müdahale etmekte ve yükümlüler için yargısal güvence sağlamaktadır.

## 4. Vergi İncelemede Yasaların Yorumu ve İspat Kuralları

### a. Genel Açıklama

Vergi incelemesi müessesesinin yasal dayanak ve sınırlarından bir diğeri, yasaların yorumunda ve ispat kurallarında karşımıza çıkmaktadır. Fakat burada, yukarıda irdelediğimiz “takdir yetkisi”nden ayrışık bir durum söz konusudur. Takdir yetkisi vergi incelemesi müessesesinin hem kendisinde hem de müessesenin işletilmesinde söz konusu olabiliyor iken; “yasaların yorumu” ve “ispat kuralları”,daha çok, vergi incelemesinden beklenen amacın gerçekleştirilmesinde, maddî vergisel olayların açığa çıkarılmasında, inceleme elemanlarının kullandığı araçlar ve bu araçların hukuki dayanak ve sınırlarının belirlenmesinde gündeme gelmektedir. Yani burada, vergi incelemesinin biçiminden ziyade özüne ilişkin bir durum söz konusudur.

Bu minvâlde olmak üzere, aşağıda önce “vergi yasalarının yorumlanması”nı, “yorum türleri” ve “yorum yöntemleri” özelinde; sonra, vergi hukukunda özel bir yeri olan ve yorum ile ispat arasında bir köprü vazifesi gören ve aynı zamanda kıyas yasağının sınırını orataya koyan “ekonomik yaklaşım ilkesi”ni; daha sonra da inceleme elemanlarının uymak zorunda oldukları “delil ve ispat” kuralları konusunu irdelemeye çalışacağız.

### b. Vergi Yasalarının Uygulanmasında Yorum

Vergi sisteminin işletilmesinde, vergi yasalarının uygulanmasında vergi idaresinin yasalarla bağlı olduğunu; fakat bu bağlılık çerçevesi içinde kalmak kaydıyla yer yer takdir yetkisine de sahip olduğunu yukarıki konularda irdelemiştik. Durum böyle olmakla birlikte, hukuk normlarının hayata geçmesinde, uygulanmasında “yorum”a ihtiyaç duyulmaktadır; hatta yorum, bir zorunluluktur<sup>1126</sup>. İşte vergi yasalarının yorumlanmasında da, diğer yasaların yorumlanmasında olduğu gibi, birtakım ilke ve kurallar söz konusudur.

Öncelikle, vergi yasalarının yorumlanması, yasaların “yer bakımından” yorumlanması, “zaman bakımından” yorumlanması ve “anlam bakımından”

---

<sup>1126</sup> N. ŞEKER, *Vergi İncelemesi*, s.63.

yorumlanması ayırımında, “anlam bakımından” yorumlanması kapsamına girmektedir. İkinci olarak, “yorum türleri” sınıflandırmasında ise “yasama yorumu”, “idari yorum”, “yargısal yorum” ve “bilimsel yorum” olarak tasnif edilen “organik sınıflandırma” söz konusudur. Bunlardan “idari yorum”, vergi idaresinin vergi yasalarını anlayış ve uygulayış biçimi ile ilgilidir. İdari yorum, “genel tebliğ” gibi soyut, genel düzenleyici işlemlerle ya da “özelge” gibi somut bireysel nitelik taşıyan işlemlerle yapılabilmektedir. Bunlardan genel tebliğler, bağlayıcı olmaları açısından, idari yorum türüne en iyi örnektir ve önem arz etmektedir. Ayrıca bunlar, yasal idare ilkesi çerçevesinde, belli koşullarda, yargı denetimine tâbidir<sup>1127</sup>. İşte bir vergi incelemesinde, tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin gerekçesini oluşturan vergi inceleme raporlarındaki açıklamalar, inceleme elemanının vergi doğurucu ve/veya ceza kesilmesini gerektirici ve bunların hangi verginin konusuna girip girmediğine ilişkin yaptığı “yorum”, “idari yorum” kapsamına girmektedir. Vergi inceleme elemanları; vergi incelemesi, takdir yetkileri ile bireysel somut tarhiyat/ceza kesme işlemi sonucunu doğuran görevleri sırasında idari yorumu bizzat yapmaktadırlar<sup>1128</sup>. Belirtmek gerekir ki vergi inceleme raporlarıyla gerekçelendirilen tarh ve/veya ceza kesme işlemlerden doğan uyuşmazlıkların önemli kısmını idare ile yükümlü arasındaki “yorum farkı”ndan kaynaklanmaktadır ve bunlar yargı yerlerince karara bağlanmaktadır.

Vergi yasalarının yorumundaki diğer ayırım ise “yorum yöntemleri”ne ilişkin ayırımdır. Bir yasa kuralını uygularken izlenebilecek yöntemlere, yorum yöntemleri denilmektedir. Belirtmek gerekir ki yorum yöntemleri, yorum türlerinin tümü bakımından geçerli olabilmektedir<sup>1129</sup>. Vergi hukuku normlarının yorumunda genel amaç, kanunkoyucunun gerçek iradesini ortaya çıkarmak ve bu iradenin somut olaylara uygulanmasını sağlamaktır<sup>1130</sup>. Özel amaç ise hukuk normunda yeralan soyut tipin, bunun unsurlarının ve kapsamının tespiti; yani onun uygulama koşullarının tespitidir<sup>1131</sup>. Vergi kanunlarındaki soyut normlar/kurallar, “tipleştirme”yi ve yanı zamanda, tasım işlemindeki “büyük önermeyi”; somut maddi olaylar ise “küçük önerme”yi ifade etmektedir. Nitekim “tipiklik” denilen mefhum, somut maddi olayın

<sup>1127</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.18.

<sup>1128</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.63.

<sup>1129</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.19.

<sup>1130</sup> SAYGILIOĞLU, s.62.

<sup>1131</sup> AKKAYA, **Ekonomik Yaklaşım**, s.9.

(küçük önerme), soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasını ifade etmektedir<sup>1132</sup>. Bu açıdan düşünüldüğünde, vergi normunun uygulanma süreci iki temel aşamadan geçmektedir<sup>1133</sup>: “hukuk normunun anlamlandırılması; yani yorumu” ve “somut maddi olayın saptanması ve normla ilişkilendirilebilen somut olayın hukuki nitelendirmesi”. İşte vergi inceleme elemanları da ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırırken, önce vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini, deliller vasıtasıyla ispatlayacak; sonra da, eğer gerçekleştiğini saptamışsa, vergiyi doğuran olayın hangi verginin konusuna girdiğini ve varsa, aynı zamanda hangi ceza ya da cezaların konusuna girdiğini tespit edecek, yani soyut hukuk kurallarını yorumlayarak bir nitelendirme yapacaktır.

VUK, vergi kanunlarına (normlarına) dair yorum ve nitelendirme ilke ve kurallarının çerçevesini çizmiştir. VUK m.3/A-2’ye göre, “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” Bu maddeye göre, vergi hukukunda kullanılacak yorum yöntemleri, “lafzi (deyimsel) yorum”, “tarihi yorum”, “sistemik yorum” ve “amaçsal yorum” olarak sıralanmaktadır. Belirtmek gerekir ki bu yöntemlerin hiçbirisi, vergi kanunlarının yorumlanmasında tek başına yeterli olmamakta, birçok olayda bu yöntemlerin birlikte kullanılması yoluna gidilmektedir<sup>1134</sup>. Bu minvâlde, deyimsel (lafzi) yorum yönteminde, “yasa hükmünde yeralan kelimelerin, deyimlerin ve ifadelerin, dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki anlamları”; tarihi yorum yönteminde, “yasakoyucunun, yasanın yapıldığı andaki iradesi ve amacı; sistemik yorum yönteminde, “ilgili hükmün yasanın yapısı içindeki yeri, diğer hükümler ve mevzuat hükümleriyle olan bağlantısı ve ilişkisi”; amaçsal yorum yönteminde ise, “tarihi yorum yönteminden farklı olarak, yasa koyucunun yasayı çıkartırken neyi amaçladığından çok (sübjektif irade), değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında yasanın kazandığı objektif anlam (objektif irade)” araştırılmaktadır<sup>1135</sup>.

<sup>1132</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.31.

<sup>1133</sup> AKKAYA, **Ekonomik Yaklaşım**, s.9.

<sup>1134</sup> KARAKOÇ, s.152.

<sup>1135</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.19-21.

Bu yorum türlerinden, “tarihi yorum” ve “sistemik yorum”, “sübjektif yorum teorisi” içinde; “lafzi yorum” ve “amaçsal yorum” ise “objektif yorum teorisi” içinde mütalaa edilmektedir<sup>1136</sup>. Belirtmek gerekir ki bu yorum yöntemleri başta İdare (vergi inceleme elemanları) olmak üzere yargı ve yükümlüler tarafından da kullanılmaktadır.

Yorum yöntemlerinin uygulanması, meşru ise de, bu uygulamaların birtakım sonuçları ve sınırları bulunmaktadır. İlk evvela, ortaya çıkan sonuçlar bakımından, “düzeltici yorum” ve “tamamlayıcı yorum” söz konusu olduğunda, verginin yasallığı ilkesi uyarınca yasanın yorum yoluyla düzeltilmesi veya tamamlanması söz konusu olamayacağından, burada bir sınır çizilmiştir. Öze ilişkin yorumun deyimsel yorumun gerisinde kalmasını ifade eden “daraltıcı yorum” ile; bir hükmün gerçek içeriğini aramaya yönelik olan ve yasanın belirli bir kavrama özel olarak dar anlam vermemesi halinde, bu kavramın (hükmün) en geniş anlam ve kapsamı ile anlaşılmasını ifade eden “genişletici yorum” söz konusu olduğunda ise yasanın çizdiği sınırlar içinde kalmak kaydıyla bu tür sonuçlara varmak mümkündür. Örneğin kanunda “gibi” edatı kullanılmışsa (ör. VUK m.13), uygulanacak yöntem sonucunda, genişletici yorum söz konusu olabilmektedir<sup>1137</sup>. Belirtmek gerekir ki “genişletici yorum”, bir yorum yöntemi olmayıp; herhangi bir yorum yönteminin uygulanması sonucunda ortaya çıkan sonuçlardan biridir<sup>1138</sup>.

Bu açıklamalardan şu sonuç çıkmaktadır ki hangi yorum yöntemi uygulanırsa uygulansın; vergi, ancak yasanın belirlediği kişilerden ve konulardan alındığına göre hükmün amacına bakılarak, “kıyasen” ve “evleviyetle” yargısı ile, yasada düzenlenmiş olmayan kişiler ve konuların yasa kapsamına ve dolayısıyla vergilendirmeye alınması mümkün değildir<sup>1139</sup>. Gerçekten de, kıyas yasağı gereği, vergi idaresi (inceleme elemanı), yasakoyucunun iradesini aşarak, gerek genel düzenleyici işlemlerle gerekse bireysel sübjektif işlemin tesis edilmesi sürecinde; yasayla vergilendirme kapsamına

---

<sup>1136</sup> KARAKOÇ, s.156.

<sup>1137</sup> KARAKOÇ, s.156.; Belirtmek gerekir ki “genişletici yorum”un vergi hukukunda geçerli olup olmayacağı tartışmalıdır. KANETİ’ye göre, “*hukuki güvenlik ilkesinin bir yansıması olan ‘genişletici yorum yasağı’, vergi hukuku alanında, ‘kıyas yasağı’nın uygulanmasını zorunlu kılmaktadır*”. KANETİ, s.43.; N. ŞEKER’e göre de, “kıyas noktasına gelmese dahi, genişletici yorum ile belli bir maddî olay veya hukuki işlemin, genişletici yorum sonucunu doğuran bir yorum yapılarak yasa kapsamına alınması, hukuki güvenlik ve yasallık ilkelerini zedeleyecektir”. N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.70.

<sup>1138</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.69.

<sup>1139</sup> ERGINAY, s.53.; N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.67.

alınmamış kişileri vergi yükümlüsü yapamaz; olayları, işlemleri ve konuları vergilendirme konusuna dâhil edemez; yasayla istisna ve muafiyet tanınmamış konu ve kişileri de istisna veya muafiyet kapsamına alamaz<sup>1140</sup>. Öte yandan, şüphe halinde, yorumun yükümlü lehine yapılması gerektiğini savunanlar, vergilerin esasen insan haklarını daralttığı, bu itibarla da bireylerin korunması gerektiği noktasından hareket etmektedirler<sup>1141</sup>.

Yorum yöntemlerinin dayanak ve sınırları böyle olmakla birlikte; yorum yöntemlerini ve ispat kurallarını İdare lehine genişleten; ama aynı zamanda da kıyas yasağının sınırını ortaya koyan bir ilke vardır ki o da “ekonomik yaklaşım ilkesi”dir.

### c. Ekonomik Yaklaşım

2365 sayılı Kanun’la gündeme gelen ekonomik yaklaşım ilkesi, “vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında, olguların biçimsel yapısından çok, maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi<sup>1142</sup>” anlamını taşımaktadır. 2365 sayılı Kanun Gerekçesi’nde, birkısım mükelleflerin az vergi ödeme gayreti içinde oldukları, bunu sağlamak için de vergiye tâbi gelir ve işlemlerini kanunların açık ve müsamahalı bulunduğu imkânlardan faydalanarak veya kanunları hiçe sayarak gizledikleri ve vergiye tâbi değilmiş gibi gösterdikleri tespiti yapılarak; vergiciliğe düşen görevin, gizlenen gelir ve işlemleri ortaya çıkararak bunların gerçekliğini ispat etmek olduğu veçhile maddi ve biçimsel delil sisteminin terkedilmesi ve serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür. Buna göre, “İspat” başlıklı VUK m.3/B’de, “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” hükmüne yer verilmiştir.

Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanması ve değerlendirilmesi, vergi hukukunda, “ekonomik irdeleme” olarak ifade edilmektedir<sup>1143</sup>. Amaçsal yorumun bir türü, özel bir uygulaması olarak kabul edilen “ekonomik yorum” ise; vergi normlarındaki özel hukuk kavram ve müesseselerinin anlamlandırılmasında,

<sup>1140</sup> N. ŞEKER, *Vergi İncelemesi*, s.68.

<sup>1141</sup> ERGİNAY, s.56.

<sup>1142</sup> KANETİ, s.42; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.24.

<sup>1143</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.25.

yükümlülerin vergi normlarını dolanarak vergi doğurucu olayın gerçekleşmesini önleyici işlemlerine karşı; vergi normunun amaçları doğrultusunda, ekonomik içeriklerinin vergilendirmede esas alınmasını ifade etmektedir<sup>1144</sup>. İşte ekonomik iredeme ve ekonomik yorum, üst kavram olan ekonomik yaklaşımın unsurları mahiyetindedir<sup>1145</sup>.

KANETİ'ye göre, verginin ekonomik faaliyetlerle çok yakından ilgili bulunmasından dolayı, vergi hukuku uygulamalarında ekonomik verilerin başat rol oynaması son derece doğaldır ve bu nedenle de ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, vergi yasalarında kullanılan kavramlar iktisadi içeriklerine göre anamlandırılacaktır. Bir diğer deyişle, içerik biçime ağır basacaktır<sup>1146</sup>.

Ekonomik yaklaşım ilkesine göre, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin nitelendirilmesinde, ekonomik bir yaklaşım ağır basacaktır. VUK m.3/B gereği, vergisel olguların gerçek mahiyeti, genel olarak, onların iktisadi içeriğiyle ilgilidir. Diğer bir deyişle, işlemin ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken, onun görünüşü değil, gerçek ekonomik içeriği, ekonomik özü gözönünde tutulacaktır<sup>1147</sup>.

Öte yandan, kişilerin, irade özgürlüğünün sunduğu olanakları vergisel amaçlı olarak manipüle etmeleri her zaman mümkündür. Bireylerin, özel hukuk ilişkilerini kendi özgür iradelerine göre doğrudan doğruya düzenleyebilme yetkisini ifade eden irade özgürlüğü sayesinde, verginin doğumunun engellenmesi, bu mümkün değilse de vergi yükünün minimize edilmesi söz konusu olabilmektedir. Özel hukuktaki irade özgürlüğü, kişilere (potansiyel vergi yükümlülerine), birtakım özel hukuk işlemlerinden yararlanarak, vergilendirme ilişkisinde önem taşıyan unsurları, somut maddi olayı farklı formüle etmek suretiyle etkileme, dolayısıyla da vergisel sonuçları etkileme olanağı sağlayabilmektedir<sup>1148</sup>. Bu etkileme çabaları, muvazaalı işlemler ve doğrudan doğruya vergi peçelemesi olarak adlandırılan işlemlerle somutlaşmaktadır. Bunlardan vergi peçelemesi, “olağan ve doğal olarak, vergi yasasının vergilendirme konusu yaptığı bir

<sup>1144</sup> AKKAYA, **Ekonomik Yaklaşım**, s.66-67.

<sup>1145</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.25.

<sup>1146</sup> KANETİ, s.43.

<sup>1147</sup> Selim KANETİ, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:131, Temmuz 1992.

<sup>1148</sup> AKKAYA, **Ekonomik Yaklaşım**, s.27 ve dn.36.



özel hukuk işlemiyle ulaşılmaması gereken bir iktisadi sonucu elde edebilmek için, vergi yasasınca vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere; olağan ve doğal kullanımı dışında kullanılan başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine ‘peçeleme’ veya ‘perdeleme’ işlemi” olarak ifade edilmektedir. Peçeleme işlemi “kanuna karşı hile”nin özel bir türüdür ve vergi düzenine aykırılık oluşturmaktadır<sup>1149</sup>. Peçeleme bu anlamda, borçlar hukukundaki “muvazaa” kavramıyla da benzerlik göstermektedir<sup>1150</sup>. Muvazaada görünüşteki işlem ve gerçek (gizlenen) işlem olmak üzere iki işlem varken; peçelemede ise özel hukuk bakımından geçerli bir tek işlem vardır ama bu işlem vergisel saikli olarak vergiyi içertmek amacıyla yapılmış bir işlemdir. Görünüşteki işlem yerine gerçek (gizlenen) işlemin vergilemede esas tutulduğu muvazaada, hukuk uygulayıcısının görevi, gerçek (gizlenen) işlemi/olayı saptamak ve nitelendirmek iken; peçelemede ise bunlara ek olarak, hukuk uygulayıcısı, somut maddi olay yerine vergilemede esas tutulacak varsayımsal olayı da belirtmek durumundadır. Bu anlamda, peçeleme ile peçelemenin ilk aşaması olan muvazaa ayrı konulardır<sup>1151</sup>.

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın varlık nedenleri bunlar olmakla birlikte; ekonomik yaklaşım ilkesine göre hareket edilmesinde de bir sınır bulunmaktadır. Buna göre, ekonomik yaklaşım ile yorum (ve nitelendirme) yapılırken, çerçevesi açıkça yasa ile belli edilmemiş kişi ve konuların, ekonomik içerik düşüncesiyle, vergilendirme kapsamına alınması, “kıyas yasağı” ve “genişletici yorum yasağı” engeline çarpacaktır<sup>1152</sup>. Bu nedenle, vergi inceleme elemanları her somut olayın özelliğine göre davranmalı, kendilerine verilen yorum yetkilerini meşru ve yasal temelde kullanmalıdırlar.

Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi incelemesine yetkililer için bu sınır, “İncelemede Uyulacak Esaslar” başlıklı VUK m.140’ın ilk cümlesinde, “Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.” hükmü ile de keskin bir şekilde ortaya konulmuştur.

---

<sup>1149</sup> KANETİ, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”.

<sup>1150</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.28.

<sup>1151</sup> AKKAYA, **Ekonomik Yaklaşım**, s.103.

<sup>1152</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.70.

#### ç. İspat Kuralları

Vergi yasalarının uygulanmasında ikinci temel unsur, vergiyi doğuran ve ceza kesilmesini gerektiren olayın tespitinde gündeme gelen, “ispat ve delil”dir. Vergi doğurucu ve verginin konusuna giren maddesel olgu ve işlemlerin belirlenmesinde vergi idaresi ve elemanları, kuralları önceden belirlenmiş bir delil sistemine göre hareket etmektedirler. Belirtmek gerekir ki yukarıda açıkladığımız ekonomik yaklaşım ilkesi, vergilendirmenin temel ayaklarından biri olan vergiyi doğuran (ve ceza kesilmesini gerektiren) olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin saptanmasında, yani ekonomik irdeleme yapılmasında/nitelendirilmesinde de kullanılmaktadır<sup>1153</sup>.

Vergiyi doğuran (ve ceza kesilmesini gerektiren) olay ve bu olaya ilişkin gerçek muamelelerin, ekonomik yaklaşım çerçevesinde, saptanması ve nitelendirilmesi; delil toplanması ve bu delillerin ispatlama vasıtası olarak kullanılmasıyla gerçekleşmektedir. Vergilendirmede bu aşama, “tipiklik”in sağlanmasında da önem arz etmektedir. Zira somut maddi olayın soyut hukuk normuna uygunluğunun değerlendirilmesinde, amacın gerçekleşmesi için, somut maddi olayın doğru şekilde saptanması gerekmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki tarh ve ceza kesme işlemlerinin sebep unsurunun bir parçası maddi sebep diğer parçası da hukuki sebep olduğu için; maddi sebep ile hukuki sebep arasındaki illiyet bağının doğru şekilde kurulması, maddi sebebin doğru şekilde değerlendirilmesine bağlıdır.

Vergi hukuku literatüründe ispat ve delil konusu, yargılama hukuku ile ilişkilendirilerek, vergi yargısı hakiminin bir uyuşmazlık hakkında hüküm tesis ederken, önündeki delilleri ve tarafların ispatlama faaliyetlerini göz önüne alarak karar vermesi kapsamında değerlendirilmektedir<sup>1154</sup>. Ancak VUK m.3/B vergi kanunlarını uygulayan vergi idaresini de bağladığı için ve vergi inceleme faaliyeti de (eğer varsa) idari işlemin tesisinde bir nev’i soruşturma ve kovuşturma faaliyeti olduğu için; biz konuyu bu çerçevede ele alacağız. Zira idari işlemi yani idari kararı bir “yargı kararı”na benzetirsek; “soruşturma”yı yapan inceleme elemanı vergiyi doğuran ve ceza kesilmesini gerektiren maddesel olguları, yani vergi yasalarının kapsamı dışında

<sup>1153</sup> KARAKOÇ, s.158.; KANETİ, s.42-43.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.25.

<sup>1154</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.200-201.

birakılmak istenilen maddî olgu ve işlemleri<sup>1155</sup>, delillendirerek saptayacak, yani ispatlayacak ve vergi idaresi de bu gerekçeye dayanarak idari işlemi tesis edecektir.

2365 sayılı Kanun’la değişik, “İspat” başlıklı VUK m.3/B’nin 1. fıkrasının maddi olayın ekonomik niteliğine göre irdeleneciğine ilişkin ekonomik irdeleme ve ekonomik yaklaşıma dair olduğunu yukarıda belirtmiştik. Madde’nin 2. fıkrası, “*Vergiye 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.*” şeklindedir ve maddi olayın ispatında kullanılacak delilleri saymaktadır. 3. fıkra ise, “*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.*” şeklindedir ve “ispat yükü”nü düzenlemektedir<sup>1156</sup>.

Söz konusu maddenin 2. fıkrası, vergi hukukunda serbest delil esasını ortaya koymaktadır. Zira vergilendirmede, ekonomik yaklaşım ve vergisel olguların tüm gerçekliğiyle kavranması ihtiyacı nedeniyle, delil serbestisi esası benimsenmiştir<sup>1157</sup>. Buna göre maddi olayın gerçek niteliği, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilecektir<sup>1158</sup>. Belirtmek gerekir ki delil serbestisi ilkesi benimsenirken VUK’un diğer ilgili maddelerinde de buna uygun düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, m.134’teki “...defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak...” ifadesi kaldırılmış; m.29 ve m.30’daki “maddi delillere” ifadesi yerine “defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak” ifadesi getirilmiş ve m.30’a, “defterlerin ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa” ifadesi eklenmiştir<sup>1159</sup>.

İspatlama faaliyetinde kullanılan vasıtaları ifade eden “delil (kanıt)”; vergi hukukunda, “yükümlü kesiminde oluşan deliller”, “idare kesiminde oluşan deliller” ve diğer deliller olarak tasnif edilmektedir. Bunlardan, yükümlü kesiminde oluşan deliller, idareye yapılan bildirimler, verilen beyannameler, yükümlüye ait defter, kayıt ve

<sup>1155</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.73.

<sup>1156</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.201-202.

<sup>1157</sup> KANETİ, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”.

<sup>1158</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.201-202.; Belirtmek gerekir ki şahit ifadesinin (tanık beyanının) delil olarak kullanılmasında da bir kısıtlama bulunmaktadır.

<sup>1159</sup> Salih ŞANVER, “Vergi Hukukunda İspat”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:21, Mayıs 1983.

belgeler, yükümlü beyanı (ikrâr) olarak sayılabilir<sup>1160</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki yükümlüler, kayıt, belgelendirme ve defter tutma ödevlerini hiç yerine getirmez ya da yasaya uygun olarak yerine getirmezse, artık, defter ve belgeleri sağlıklı bir incelemeye elverişli olamayacağından, vergilendirme bunlara dayanamayacak ve yükümlü de bunlara ilişkin “ilk görünüş karinesi”nden yararlanamayacaktır. Bu durumda, defter ve belgelerin yükümlü lehine kanıt değeri yitirilecek, bu da vergi idaresine bunlara itibar etmeden re’sen takdir ve tarh yetkisini verecektir<sup>1161</sup>. Fakat yine de, bize göre, re’sen takdir ve tarh yetkisinin kullanımında, çapraz kontrollerle elde edilen deliller gibi mümkün olduğunca somut delillere yer verilmeli; hatta görece daha adil olan takdir komisyonuna sevk yolu, takdir komisyonlarının da inceleme ve bilirkişiye başvurma yetkilerini kullanması kaydıyla, izlenmelidir.

İdare kesiminde oluşan deliller ise idarenin yoklama, bilgi toplama, arama ve inceleme sürecindeki araştırma faaliyetlerine dayanarak topladığı delillerdir. Bunlar: üçüncü kişilerin ifadeleri, yoklama tutanakları, vergi idaresinden saklanan ve arama sırasında el konulan defter ve belgeler gibi delillerdir<sup>1162</sup>.

Belirtmek gerekir ki “delil serbestisi” ilkesi İdare için olduğu kadar, yükümlüler için de geçerlidir<sup>1163</sup>. Ancak bu, kendisini, daha çok, yargı safhasında göstermektedir. Zira vergi incelemesi sırasında, yani idari kararın oluşum sürecinde ve idari kararın alınmasında yükümlülerin kendilerini savunmalarına ve doğru bir idari karar alınmasına dair idari usul ilke ve kuralları tam olarak yerleşmediği için; bu safhadaki uyuşmazlıklar yargı safhasına taşınmakta ve yükümlüler kendilerini bu safhada savunabilmektedirler. Ancak yine de, yukarıki konularda da belirttiğimiz üzere, vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak olduğu için, yalnızca yükümlü aleyhine olan delillerin değil; onların lehine olan delillerin de toplanması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Sağlıklı ve doğru bir idari karar ancak bu şekilde verilebilir.

---

<sup>1160</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.205.

<sup>1161</sup> KANETİ, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”.

<sup>1162</sup> KARAKOÇ, s.820.

<sup>1163</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.204.

Vergi incelemesi sırasında ispatlama aracı olarak kullanılan önemli bir araç da “karineler”dir. Olayların normal akış biçimine göre ortaya çıkacak sonucun zorunluluğunu ifade eden “fiili (maddî) karineler” ile; kanunda öngörülen varsayımlardan oluşan “kanuni karineler”, vergilendirme sürecinde inceleme elemanları tarafından kullanılmaktadırlar. Nitekim VUK m.3/B’nin 3. fıkrası ile vergilendirmeye dayanak olan olayların, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad şekilde ortaya çıktıkları, karine olarak kabul edilmiş olup; olağan akış dışındaki durumları ispat yükü, bunu ileri sürene yüklenmiştir<sup>1164</sup>.

Vergi incelemesinde, maddesel olguların tespitinde, kullanılacak ve doğru kullanıldığında önemli bir işlev görecektir olan bir diğer kanıtlama aracı, “bilirkişi”dir. Ancak bilirkişi tayin etme yolu vergi inceleme elemanlarına verilmeyip; inceleme yetkisini haiz bulunan takdir komisyonlarına verilmiştir. Özellikle “değerleme” konusunda, uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren alanlarda, bu yolun idari işlem tesisi sürecinde de işletilmesi, demokratik idare anlayışına uygundur. Yukarıda, tarihçe konusunda da belirttiğimiz üzere, 2365 sayılı Kanun’la, vergi inceleme elemanlarının da bilirkişilerden, doğrudan, yararlanma yolu gündeme gelmişse de; yükümlülerin inceleme raporlarına itiraz için gerekçe hazırlanmış olacağı düşüncesiyle, tasarıdan çekilmiştir. Ancak yine de belli koşullarda bilirkişi kullanılması mümkündür.

Son tahlilde, inceleme sürecinde önemli bir rolü ve işlevi olan ispat ve delil konusunda, ekonomik yaklaşım ilkesi, delil serbestliği ilkesi, karineler ve ispat külfeti göz önünde bulundurulduğunda, bunların ancak kanun kapsamında kullanılacakları ve anayasal ve yasal hak ve ilkelere hâlel getiremeyecekleri düşünülse de, vergi idaresinin yükümlülere göre daha avantajlı konumda olduğu tespitini yapabiliriz. Yükümlüler nezdinde alınan idari kararların oluşumunda yükümlülerin sürece katıl(a)maması, hem demokratik idare anlayışını zedeleyecek hem de çıkan uyuşmazlıkların yargıya taşınmasıyla idarenin etkinliğini azaltacaktır.

---

<sup>1164</sup> KANETİ, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ ve ÖRGÜTSEL YAPI, VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI ve VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİ

#### § 9. İDARİ ve ÖRGÜTSEL YAPI

##### I. GENEL AÇIKLAMA

Çalışmamızın son bölümü olarak tasarladığımız bu bölümde, önceki bölümlerde irdedeğimiz, teorik düzeyi ağır basan, “kavramsal çerçeve”ye ve “hukuksal çerçeve”ye ilişkin konuları somutlaştırmayı; bu konuları pratiğe dökmeyi amaçlamaktayız.

Bu minvâlde öncelikle, vergi incelemesi müessesesini hayata geçiren, uygulayan ve sonuçlandıran idari ve örgütsel yapıyı, “vergi idaresi” bağlamında eleştirerek ortaya koyduktan sonra; incelemeleri gerçekleştirmekle yetkili ve görevli VDK’yi ve bünyesindeki vergi müfettişlerini ve ayrıca vergi incelemesine yetkili kılınmış diğer vergi idaresi personelini; statüleri, yetkileri ve sorumlulukları bağlamında irdelemeye çalışacağız. Daha sonra ise vergi incelemesinin kapsamını ve vergi incelemesi sürecini, incelemeye sevk aşamasından incelemenin sonuçlanmasına değin; yürürlükteki mevzuat, idari uygulamalar, yükümlü hakları ve yüksek mahkeme kararları bağlamında irdelemeye çalışacağız. Son olarak da bu idari faaliyetin hukuki etki ve sonuçlarına yer vereceğiz.

##### II. VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ ve ÖRGÜTSEL YAPI

###### A. VERGİ İDARESİ ve VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI

###### 1. Vergi İdaresi

Anayasamız’a göre devlet, egemenliğini, “yasama”, “yürütme” ve “yargı” yetkisini kullanarak gerçekleştirmektedir. Bunlardan yürütme organını: Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu ve Bakanlıklar oluşturmaktadır. 1961 AY’nin aksine, 1982 AY’de yürütme, hem bir yetki hem de bir görev olarak (m.8) tanınmıştır. Başbakan

başkanlığındaki Bakanlar Kurulu ise “hükümet”i oluşturmaktadır. İdare’ye yön veren, kararlar alarak ve emirler vererek onun işlemlerini sağlayan<sup>1165</sup>, genel olarak, hükümettir.

Kamu İdaresi (İdare) ise kuruluşu ve görevleri yine Anayasa’da düzenlenmiş bulunan ve süreklilik esasına göre işleyen, yürütme organının teknik uzantısı<sup>1166</sup> olarak ifade edilen bütünsel bir yapı ve organizasyondur. Ayrıca Anayasa’ya göre İdare, merkezden ve yerinden yönetim esasına dayanarak (m.126 ve m.127); “merkezi idare” ve “mahalli idareler” olmak üzere iki temel yapı üzerine kurulmuştur.

“Malî İdare”nin bir unsuru olan “Gelir İdaresi”nin; esas olarak, vergi sisteminin işlemlerinden ve vergilerin toplanmasından sorumlu bulunan kısmı olan “Vergi İdaresi” de, merkezi idarenin bir parçası olarak; Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiştir. Belirtmek gerekir ki “Malî İdare” kavramı, başta vergiler olmak üzere devletin gelirlerini toplayan, harcamalarını ödenekler yoluyla dağıtan ve bunları denkleştiren Bütçe’yi hazırlayan, uygulayan ve sonlandıran idari yapıyı ifade etmekte olup; esas olarak, Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiştir. Bu durumda Maliye Bakanlığı’nın diğer bakanlıklara göre önemini de ayrıca vurgulamak gerekir.

Vergi İdaresi ise temel görevi vergilerin toplanması olan İdare’yi ifade etmekte olup; vergilerin toplanması ve vergilendirmeye ilişkin tüm işlemleri kapsamaktadır. Buna göre Vergi İdaresi, çeşitli vergi yasalarından doğan yükümlülüğün saptanmasından başlayarak, yükümlülüğe aykırı davranışlara gerekli yaptırımların uygulanmasına kadar, vergileme sürecindeki tüm aşamaları içine alan İdare’yi ifade etmektedir<sup>1167</sup>. Belirtmek gerekir ki burada kastettiğimiz Vergi İdaresi, VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerin yönetim, toplama ve denetiminden sorumlu olan İdare olup<sup>1168</sup>; VUK kapsamına girmeyen gümrük vergileri ve benzeri vergi, resim ve harçların yönetim, toplama ve denetiminden sorumlu bulunan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın ilgili birimleri ile; VUK kapsamına girmekle birlikte yerel idareler

<sup>1165</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetim Hukuku**, s.3.

<sup>1166</sup> Oğuz SANCAKDAR, **Memur Hukuku**, 4. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın Nu.: 2222/1222, Haziran 2012, s.6.

<sup>1167</sup> Osman PEHLİVAN, “Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 75, Kasım 1987, s.12.

<sup>1168</sup> Selahattin TUNCER, “Gelir İdaresi Başkanlığı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 152, Ağustos 2005, s.10.

tarafından toplanan vergilerin sorumluluğunu üstlenen yerel idari birimler, çalışma konumuz itibariyle, kapsam dışında tutulmaktadır.

Vergi ilişkisinde vergi/kamu alacaklısı tarafını temsil eden Vergi İdaresi'nin görevlerinin başında, “vergilendirme süreci boyunca vergi kanunlarını uygulamak; yani vergiyi doğuran olay üzerine vergiyi tarh ve tebliğ ederek verginin tahakkukunu sağlamak ve vergi alacağını tahsil etmek” gelmektedir. Bu amacı gerçekleştirirken Vergi İdaresi, vergilendirmeyle ilgili diğer görevleri de yerine getirmektedir. Buna göre, kanuna aykırı hareket edenler için vergi cezası kesmek, vergi uyuşmazlıklarını yargı yerleri önünde savunarak sonuçlandırmaya çalışmak ve vergisini zamanında ve olması gereken şekilde ödemeyenleri tespit ederek icrai takibatta bulunmak, koşulları oluştuğunda yükümlülerle uzlaşmak, yükümlüleri bilgilendirmek gibi görevleri ifâ etmektedir<sup>1169</sup>.

Bu minvâlde Vergi İdaresi, “gelir politikalarını hazırlayan (*geliştiren*) ve uygulama tercihlerine karar veren; vergi sisteminin yürütülmesinde mevzuat haline gelerek somutlaşan bu politikaları, yine yasalarda yeralan, verginin tarhı, tahakkuku, tahsili, hesabı ve vergi denetimi gibi usuli kural ve kurumlar (*müesseseler*) aracılığıyla yerine getirmekle sorumlu bulunan kamu yönetim birimi” olarak tarif edilmektedir. Bu durumda, vergi idaresinin işlevleri de “tahakkuk”, “denetim” ve “tahsil” olmak üzere üçlü bir tasnife tâbi tutulmaktadır<sup>1170</sup>.

Yukarıki konularda da belirttiğimiz gibi vergi idaresi, başta Maliye Bakanlığı bulunmak üzere; (VUK kapsamına giren) vergilerin tahakkuku ve tahsili yönünden GİB'in öne çıktığı; vergi denetimi ve vergi incelemesi yönünden de VDK Başkanlığı'nın öne çıktığı üçlü bir yapı (*üçlü sacayağı*) arz etmektedir.

Tarihi süreç içinde, 5345 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce, gelir politikalarını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek üzere kurulmuş bulunan Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM), Maliye Bakanlığı teşkilatı içinde yeralan bir birim olarak görev yapmakta idi. Ancak 5345 sayılı Kanun'la birlikte GGM, Maliye Bakanlığı'nın bünyesinden çıkarılmış ve GİB olarak Bakanlığa “bağlı” bir kuruluş (178

<sup>1169</sup> MUTLUER, s.84.; KARAKOÇ, s.290.

<sup>1170</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.84.



sayılı KHK m.35/A-a) haline getirilmiştir. Bu değişiklikten sonra da, vergi yönünden, MB teşkilatı içinde önemli değişiklikler olmuştur. Buna ilaveten, 646 sayılı KHK ile VDK Başkanlığı'nın Bakanlığın “Danışma ve Denetim Birimi” olarak yeniden teşkilatlandırılmasından sonra da, vergi denetimi yönünden, GİB'in örgüt yapısı içinde önemli değişiklikler olmuştur<sup>1171</sup>.

Günümüzdeki yapı içinde, merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlardan mürekkep olan MB (178 sayılı KHK m.3); vergi ve vergi denetimi yönünden, “gelir politikasını geliştirmek”, “vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak” görevlerini (178 sayılı KHK m.2) üstlenmiştir.

---

<sup>1171</sup> MUTLUER, s.77.

GİB'in kurulduğu 2005 yılına kadar ise hem bilimsel alanda, hem idari alanda hem de siyasi alanda birçok eleştiri ve tartışma olmuş ve bunların sonucunda birçok rapor ortaya konmuştur<sup>1172</sup>.

Bu raporlarda, Gelir İdaresi'ne ilişkin öne çıkan görüşlere bakıldığında, “özerklik”, “koordinasyon”, “fonksiyonel örgütlenme” ve bununla bağlantılı olarak, “denetim” konularında yoğunlaştığı görülmektedir.

2005 yılına gelindiğinde, 26.04.2005 tarihinde IMF'ye sunulan, “Ekonomik ve Malî Politikalara İlişkin” niyet mektubunda, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması ve güçlendirilmesi amacıyla, ön koşul olarak ortaya konulan; GİB şeklinde özerk bir örgütün kurulması vaadedilmiş ve bunun üzerine de 5345 sayılı Kanun ile GİB

---

<sup>1172</sup> Gelir İdaresi'nin örgütlenme sorunu ilk kez, 1950'li yıllarda, Bakanlığın iki Amerikalı uzmana (James W. MARTIN ve Frank C. E. CUSH) hazırlattığı Rapor'da esaslı olarak ortaya konulmuştur. Ancak bu Rapor değerlendirmeye alınmamış ve raflarda kalmıştır. 1963 yılına gelindiğinde, Bakanlık, Dallas (Texas) Bölge Vergi Teşkilatı Amiri B. Frank WHITE ve beraberindeki uzmanlara ikinci bir Rapor hazırlatmıştır. Bu Rapor'da “Gelirler Müsteşarlığı”nın kurulması başta olmak üzere, vergi idaresi ve vergi denetimine ilişkin öneriler sunulmuştur. Bu Rapor'dan sonra Bakanlık, konuyu tekrar ele almış ve “MBGGM Yeniden Düzenleme Komisyonu”nu kurdurmuştur; ancak WHITE Raporu ile birlikte bu komisyon ve çalışmaları da değerlendirmeye alınmamıştır. (*WHITE Raporu Milliyet Gazetesi'nin 11-12-13- ve 14 Aralık 1963 tarihli nüshalarında tefrika edilmiştir.*) İzleyen süreçte, 1970'lerin başında, Daniel L. TUCKER'a yeni bir Rapor hazırlattırılmıştır. Bu Rapor bir yasa tasarısı olarak TBMM'nin gündemine gelmesine rağmen; yasalaşma şansı bulamamıştır. Bu dönemde IMF Mali İşler Dairesi Baş Danışmanı Leif MUTEN de bir Rapor (1972) sunmuştur. MUTEN Raporunda, Vergi İdaresi örgütü içindeki koordinasyonsuzluğa vurgu yapılmıştır. MUTEN ayrıca TBMM gündeminde bulunan yasa tasarısındaki “Gelirler Genel Sekreterliği”nin kurulmasını da desteklemiştir. Yine bu dönemde hazırlanan Carl SHOUP Raporu'nda da söz konusu yasa tasarısı desteklenmiştir. 1980'li yıllara gelindiğinde, Adnan Başer KAFAOĞLU, dönemin Milli Güvenlik Konseyi'ne bir Rapor sunarak; Gelir İdaresi'nin yeniden yapılandırılması gerektiğini, bunun OECD üyesi ülkelerin gelir yönetimleri ve örgütlenme modellerini ortaya koyarak, “Gelirler Bakanlığı”nın kurulmasını savunmuştur; ancak bu Rapor da amacına ulaşma şansı bulamamıştır. Bu arayışların sonuca ulaşamaması, başta bürokratik mukavemet olmak üzere kayıtdışı ekonomik ortamın ve iş çevrelerinin muhalefetine ve siyasi istikrarsızlığa bağlanmaktadır. (Mustafa UYSAL, Hansın DALBAYRAK ve Timuçin YURDANUR'un “Türkiye’de Vergi İdaresi ve Denetimi Nasıl Yeniden Yapılandırılmalıdır?” Raporu, İstanbul, Eylül 2002, s.3-6.); Bu süreçte, yurtdışı kaynaklı öneri ve raporlar IRS (Ör. Socorro VALAZQUEZ Raporu-1999), IMF ve Dünya Bankası uzmanları tarafından; yurtiçi kaynaklı öneri ve raporlar da TÜRMOB, TOBB (Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu – 1992; AB'ye Tam Üyelik Sürecinde Türkiye’de Yönetimin Yeniden Yapılanması - 2000) ve TÜSİAD (2002- Türk Vergi Sisteminde Yeniden Yapılanma İhtiyacı) gibi meslek kuruluşu ve sivil toplum örgütlerince (MB Gelirler Kontrolörleri Derneği'nin “Gelir İdaresi”nin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması – 2001 Raporu) ve DPT ve MB bünyesinde kurulan Vergi Özel İhtisas Komisyonları (Vergi Konseyi: Türk Gelir İdaresi'nin Yeniden Yapılandırılması Raporu – 2003) tarafından üretilmiştir. Bu raporlarda özetle, “GGM'nin yeterli özerkliğe kavuşturulması”, “Gelir İdaresi'nin fonksiyonel örgütlenmesi”, “Merkez ve Taşra Teşkilatı'nın koordinasyonu”, “vergi politikalarının tayini ile uygulamaya yönelik iş ve işlemlerin ayrılması”, “Gelir İdaresi'nin yönetiminden sorumlu resmî bir yönetim kurulu oluşturulması”, “etkin ve verimli bir vergi denetimi ve planlaması”, “iç ve dış denetimin birbirinden ayrılması” gibi konular üzerinde durulmuştur. (İlhan KARAYILAN ve Doğan ALANTAR, “Gelir İdaresi'nin Yeniden Yapılanması”, Yaklaşım, Sayı: 127, Temmuz 2003, s.71-73.)

kurulmuştur<sup>1173</sup>. Fakat GİB'in yapısına bakıldığında, vaadedildiği gibi, Anglo-Sakson tipi “özerk” bir örgüt olarak doğmadığı, MB içindeki GGM'nin Bakanlığın dikey hiyerarşik yapısı dışına taşınarak, bağlı kuruluş şeklinde, biraz daha geniş ve ayrıntılı olarak teşkil ettirildiği ve “yarı özerk” bir teşkilat olarak kurulduğu görülmektedir<sup>1174</sup>. Öte yandan GİB'in kuruluşunda göze çarpan bir başka yenilik, 29 ilde kurulan Vergi Dairesi Başkanlıkları ile; taşra örgütünde bir bölünme yaratmış olmasıdır. Bu halde, defterdarlıklar *by-pass* edilmiş, defterdarlıkların gelirlere ilişkin görevleri kaldırılmış ve böylece yeni bir gelir örgütü kurulmuş olmuştur. Ayrıca GİB'in kurulmasıyla birlikte, MB bünyesindeki denetim birimleri (MTK ve HUK Başkanlıkları), ilk etapta, pozisyonlarını korumuş; buna karşılık gelirler kontrolörleri GİB bünyesi içindeki yerini almış ve vergi denetmenleri de Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmayan yerlerde Vergi Dairesi Müdürlükleri içinde yer almışlardır. TUNCER'e göre bu yapı içinde vergi denetim hizmetinin sürdürülmesi ve koordinasyonu eleştiri konusudur. Zira vergi denetimindeki bu çelişkili durum, gerçekleşen örgüt reformunun çözümsüz ve zayıf yönü olarak ortada kalmıştır<sup>1175</sup>.

GİB ilk kurulduğunda, ana hizmet birimlerinden biri olan “Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı”nın vergi denetimleri ve vergi incelemelerine ilişkin görevleri bugünkü duruma göre daha kapsamlı idi. Fakat 646 sayılı KHK ile, vergi denetim ve incelemeleriyle ilgili birim ve elemanların VDK Başkanlığı çatısı altına toplanmasıyla birlikte; Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı'nın vergi denetim ve incelemelerine ilişkin görevleri, tabir yerindeyse, “budanmış” ve bu görevler VDK uhdesine devrolunmuştur. Günümüzde vergi incelemesine yetkili olup da GİB bünyesinde faaliyet gösteren personel, “GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da dâhil olmak üzere vergi dairesi müdürleri” ve “ilin en büyük malmemuru”dur. Ancak bunlar, vergi incelemesine yetkili olup; vergi incelemesiyle görevli değildirler.

Belirtmek gerekir ki Gelir İdaresi Reformu'na dair öneri ve raporlarda, vergi denetim ve inceleme birimlerinin de, birleştirilerek, oluşturulacak yeni yapının

<sup>1173</sup> TUNCER, “Gelir İdaresi Başkanlığı”, s.10.

<sup>1174</sup> TUNCER, “Gelir İdaresi Başkanlığı”, s.15.; Ömer Faruk BATIREL, “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 282, Şubat 2005.

<sup>1175</sup> TUNCER, “Gelir İdaresi Başkanlığı”, s.15.

bünyesine taşınması savunuluyordu. Bu süreçte, 6009 sayılı Kanun ile “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu” kurularak, vergi denetim ve incelemelerinin, oluşturulacak “yıllık planlar” çerçevesinde daha etkin ve verimli şekilde gerçekleştirilmesi düşünülmüşse de; yukarıki konularda da açıkladığımız üzere, bu mümkün ol(a)mamıştır.

Nihayet 2011 yılında 646 sayılı KHK ile Teşkilat içindeki denetim ve inceleme birimleri ve personeli VDK çatısı altında toplanmıştır. Günümüzde VDK Başkanlığı, doğrudan Bakan’a bağlıdır ve Bakanlığın merkez teşkilatındaki “Danışma ve Denetim Birimleri” arasında yer almaktadır.

VDK’nın yapısına ve organizasyonuna geçmeden önce; vergi denetim ve incelemeleri özelinde, vergi idaresinin organizasyonuna yönelik eleştirimize yer vermek istiyoruz.

## **2. Vergi İdaresi Örgütlenmesine Eleştirel Bir Bakış**

AB’ye üyelik sürecinin de hız kazanmasıyla birlikte; Gelir İdaresi’nin yeniden yapılandırılması konusu, 2000’li yıllarda tekrar gündeme geldiğinde daha somut adımlar atılmaya başlanmıştır. Bu dönemde, vergi denetimindeki çok başlılık ve koordinasyonsuzluk tartışması da Gelir İdaresi’nin yeniden yapılandırılması tartışmalarının içinde yürütülmüştü. Fakat, vergi denetim birimlerinin Gelir İdaresi’nin yeni yapısı içinde olup olmayacağı ya da ne şekilde yer alacağı konusunda, özellikle bürokraside, tam bir mutabakat oluş(a)mamış, GİB’in kurulması sürecinde de bu konu gündeme alınmamıştır<sup>1176</sup>. GİB’in kuruluşunda, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri GİB bünyesinde kalmış; hesap uzmanları ve maliye müfettişleri, merkezi denetim birimi olarak, Bakan’a bağlı statülerini korumuşlardır. Bunun nedeni olarak, “5345 sayılı Kanun’la kurulan GİB’in, istenilen güçte ve özerklikte olmayışı ve bunun üzerine de merkezi denetim elemanlarının statülerini ve prestijlerini koruma yönünde tavır sergilemişleri<sup>1177</sup>” gösterilmektedir.

---

<sup>1176</sup> Adnan GERÇEK, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 224, Ağustos 2011.

<sup>1177</sup> GERÇEK, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”.

GİB'in kurulmasından sonra bu konuda çeşitli girişimler<sup>1178</sup> olsa da; vergi denetim birimleri 2011 yılında, Bakan'a bağlı statüde, 646 sayılı KHK ile birleştirilmiş; gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri de VDK bünyesine taşınmışlardır.

Bizim bu yapıya yönelik eleştirimiz, vergi denetiminin de vergilendirme sürecinin bir parçası olduğu ve bu nedenle, bu haliyle değil ama, çağdaş ve demokratik bir Gelir (Vergi) İdaresi yapılanmasının içinde bulunması gerektiği yolundadır.

Böylesi bir yapılanma için ilk koşul çağdaş, demokratik ve özerk bir Vergi İdaresi'nin kurulması olmalıdır. Bu noktada belirtmek gerekir ki “gelir” kavramı “vergi” kavramını kapsayan ve ondan daha geniş bir kavram olduğu için (sosyal güvenlik katkı payları, özelleştirme vb. devletin bütün gelirlerini şâmil olan bir kavram olduğu için) “Gelir İdaresi” yerine “Vergi İdaresi” teriminin kullanılması daha doğru olacaktır.

Bu minvâlde öncelikle, özerk bir idari yapılanmadan ne beklendiği sorusuna yanıt vermek gerekir<sup>1179</sup>:

Özerk bir vergi idaresinin amaçları, güçlü ve etkin çalışan bir vergi idaresi sayesinde, “vergi toplama maliyetlerinin azaltılması ve vergi hasılatının artırılması (vergi idaresinde etkinlik)”, “yükümlülerin vergiye uyumunu sağlamak”, “yükümlü haklarını ön planda tutarak yüksek kalitede hizmet sunmak”, “şeffaflık ve hesap verebilirlik”, “demokratik ve katılımcı bir vergi idaresi kurmak” şeklinde sayılabilmektedir.

Öte yandan, gelir idareleri için öngörülen özerklik yaklaşımı, merkez bankalarının gibi bir özerklikten ziyade, özellikle “kurumun finansmanı” ve “personel politikaları” yönünden kamu kesimi kuralları dışına çıkılarak; ağır, aksak ve/veya kötü işleyen/işleyebilecek kamu yönetiminin hiyerarşisinden kurtarılmış özerk bir alan

---

<sup>1178</sup> 2008 yılında gündeme gelen fakat yasalaşma şansı bulamayan “Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'da ve Bazı Kanunlar'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (Erişim: <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0590.pdf>)” ile 6009 sayılı Kanun'la kurulan fakat çalışma şansı bulamayan “Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu”nu kastetmekteyiz.

<sup>1179</sup> Bu konuda, büyük ölçüde, BATIREL'in makalesinden (“Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”) yararlanılmıştır.

açılmasını ifade etmektedir. Özetle, gelir idaresi özerkliğinin öngörülen faydaları, bu kurumu, kamu personel ve bütçe rejiminin bürokratik ve aksak işleyişinden kurtarmak, siyasi etkileri asgariye indirmek ve idareye yönetsel bir esneklik kazandırmaktır.

Gelir (Vergi) İdaresi örgütlenmesinde, “vergi türüne göre”, “fonksiyonel” ve “mükellef gruplarına göre” olmak üzere üç tür örgütlenme sayılmaktadır. Her biri tek başına ya da karma şekilde uygulanabilir olan bu türlerden “fonksiyonel örgütlenme”, kurumun, “kayıt ve tescil”, “muhasebe”, “bilgi-işlem”, “**denetim**”, “tahsilat” ve “vergi ihtilâfları” gibi fonksiyonlara ayrılarak faaliyet göstermesini ifade etmektedir.

GİB’in bugünkü yapısı, yükümlü hizmetleri açısından fonksiyonel, yükümlü türlerine göre ise karma bir yapı arz etmektedir. Ancak vurgulamak gerekir ki “denetim” fonksiyonu, bu fonksiyonların dışındadır ve GİB’den ayrı olan VDK tarafından yürütülmektedir. Ayrıca yönetsel özerkliğin diğer göstergelerinden, kurumun finansmanı, personel alımı, personel statüsü ve özlük hakları ve hesap verebilirlik açısından bakıldığında da, özerklik anlamında, GİB teşkilatlanmasında eksiklik bulunmaktadır. Kaldı ki Türk İdare anlayışında bulunmayan ve 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluşu... hakkında Kanun’a da aykırı olan, müsteşarlık seviyesinde bir istisnâ memurluk olarak “İdare Başkanlığı” kurulması, beklenen “özerklik”ten ziyade GGM’nin fonksiyonel ve yükümlü odaklı kısmi bir değişimi olarak mütalaa edilmektedir<sup>1180</sup>.

---

<sup>1180</sup> BATIREL, “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”.

GİB'in bugünkü yapısında denetim fonksiyonu, esas olarak, dışarıda bırakılmıştır. Nitekim bu sorun, yukarıda değindiğimiz, 2008 yılında gündeme gelen yasa tasarısının gerekçesinde kısmen dile getirilmiş<sup>1181</sup> ve vergi denetmenlerinin GİB bünyesinde kalmaları ve vergi denetim ve incelemelerinin merkezi bir kurul tarafından planlanması öngörülmüş idi. İzleyen süreçte, 6009 sayılı Kanun ile vergi denetim ve incelemelerini planlayacak ve sonuçlarını izleyecek "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu" kurulsada, bu Kurul, ne beklenen yapıya ve özerkliğe yaklaşmıştır ne de çalışma imkânı bulmuştur.

GİB bugün, çağdaş gelir (vergi) idarelerinde olması gereken yönetsel özerklikten ve yükümlü kesiminin temsilcilerinin de yönetime katılmasını öngören demokratik vergi idaresi anlayışından da aridir.

Bize göre de bugünkü GİB, ne uluslararası kuruluşların çalışmalarında<sup>1182</sup> ne de doktrinde öngörülen çağdaş ve ideal bir vergi yönetimi niteliğinde değildir<sup>1183</sup>. Buradaki temel sorun ise statü ve örgütlenme sorunudur. Bu sorunu aşmak için ilk evvela tarihi birikimi ortaya koyup; ülkenin geleneklerine uyan ama aynı zamanda da çağdaş bir yapılanmaya gidilmelidir. Güçlü, özerk, dinamik, şeffaf ve hesap verebilir; katılımcı ve vergi yükümlüleriyle uyum içinde çalışan bir vergi idaresi için, statüsünün

---

<sup>1181</sup> "...Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşundan bugüne kadar geçen yaklaşık üç yıllık süreçteki uygulamalar, Başkanlığın merkez ve taşra teşkilatının denetim boyutuyla yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunduğunu göstermektedir... Halen merkez denetim elemanlarının görev yaptığı birimler olan Maliye Bakanlığı bünyesindeki Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığındaki Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı kaldırılarak, bunların yerine Maliye Bakanlığı teşkilat yapısında doğrudan Bakan'a bağlı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" birimi oluşturulmakta ve söz konusu vergi denetim elemanları bu birime bağlanmak suretiyle "Maliye Denetçisi" unvanı altında birleştirilmektedir. Madde'de ayrıca, Kurulun görev ve yetkileri ile "Maliye Denetçiliği"ne atanacaklarda aranacak nitelikler ve bunların mesleğe giriş ve meslekte yükselmelerine ilişkin hususlar düzenlenmektedir. Tasarının 4 üncü maddesiyle öngörülen düzenlemeye paralel olarak, uygulanan ekonomik programın temel strateji ve hedeflerini göz önünde bulundurmamak suretiyle vergi inceleme ve denetimine ilişkin politikaları, ilke ve standartlar ile stratejileri belirlemek; merkezi ve mahalli denetim hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için birimler arasında gerekli koordinasyonu sağlamak üzere "Denetim Koordinasyon Kurulu" oluşturulmaktadır."

<sup>1182</sup> "...Her vergi idaresi vergi sistemini değişik bir çevre içinde yönetmek durumundadır. Her ülke, uyguladığı politikalar, yürürlükteki mevzuat ve idari uygulama ve kültürleri itibariyle birbirlerinden farklıdır. Bu nedenle belli bir ülkenin vergi yönetimi için standart bir yaklaşım ileri sürmek ne pratik olur ne de istenilebilir. Bu nedenle OECD rehberleri bu hususlar dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Bir ülkenin idari uygulamaları değerlendirilirken o ülkenin gelir idaresi yapısını belirleyen karmaşık etkenlerin tam mânâsıyla dikkate alınıp alınmadığına özen gösterilmelidir." (OECD, **Tax Administration in OECD Countries**, Centre for Tax Policy and Administration, Comparative Information Series (2004), s.4; Aktaran: BATIREL, "Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler", s.25.

<sup>1183</sup> YUMUŞAK, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 sayılı KHK", s.21.

net bir şekilde ortaya koyulduğu, yönetiminde yükümlü temsilcilerinin de olduğu, personel istihdam ve çalışma politikalarının belirlenmesinde ve uygulanmasında etkili olan, personeline kariyer meslek imkânı sunan bir idare kurulmalıdır. Fonksiyonel örgütlenme çerçevesinde, vergilendirme sürecinin bütün aşamalarını kapsayan, vergi mevzuatını yargı denetimine açık şekilde ve yetkinlikle yorumlayan<sup>1184</sup>, yükümlülerle arasında mümkün olduğunca az uyuşmazlık çıkaran, çıkan uyuşmazlıkların yargıya taşınma oranlarını düşüren, yargı safhasında kendini yetkinlikle savunabilen bir Vergi İdaresi oluşturmak ve olunmak gerekir. Bu kapsamda, vergi denetim ve incelemeleri de bu yapı içinde yer almalıdır. Çünkü vergi yönetimi ve denetimi bir bütündür<sup>1185</sup>. Vergi incelemesi müessesesi de vergilendirme sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır ve çağdaş gelir idarelerinin en önemli fonksiyonudur<sup>1186</sup>. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinde başrolde olup<sup>1187</sup>; vergi yükümlüsünü tanıyan, izleyen, taşradan gelen bilgilerle yükümlüler hakkında en iyi bilgilere sahip olan, mükellef dosyalarını uhdesinde bulunduran ve inceleme sonuçlarını uygulayan, izleyen ve hâttâ, çıkan uyuşmazlıklarda yargı önünde İdare’yi savunan, Gelir (Vergi) İdaresidir<sup>1188</sup>. Her ne kadar vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanmış olması olumlu olsa da; vergi denetim ve inceleme fonksiyonunun Gelir (Vergi) İdaresi dışına çıkarılmış olması<sup>1189</sup>, Vergi İdaresi’nin en önemli görev ve fonksiyonunun elinden alınması anlamına gelmektedir<sup>1190</sup> ve onun işleyişini bozmaktadır. Bu durumda, Vergi İdaresiyle vergi yükümlüleri arasındaki vergi mevzuatına yönelik yorum farklılıklarına ek olarak, vergi denetim birim ve elemanları ile Gelir (Vergi) İdaresi ve elemanları arasında da yorum farklılıkları olacak ve ayrıca yetki karmaşası doğacaktır. Bu ise vergi idaresinin bütünlüğüne zarar verecek ve onun etkin ve verimli çalışmasına ket vuracaktır. Öte yandan vergi denetim fonksiyonunun ve biriminin optimum şekilde özerk olan bir Vergi İdaresi yapısı/omurgası içine taşınması, vergilendirme ve vergi denetimi yoluyla bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin

<sup>1184</sup> BATIREL, “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”, s.23.

<sup>1185</sup> MUTLUER, s.85.

<sup>1186</sup> GERÇEK, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”.

<sup>1187</sup> VUK m.4/1: “*Vergi dairesi mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.*”

<sup>1188</sup> DOĞRUSÖZ, “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”.

<sup>1189</sup> Her ne kadar VUK ile vergi dairesi müdürü ve müdür kadrolarında görev yapanlara (GİB personeli), ilin en büyük mal memuruna (VDB kurulmayan yerlerde defterdar) ve takdir komisyonlarına (yapacakları takdirle sınırlı olmak üzere) inceleme yetkisi verilmişse de bu, söz konusu memurların (takdir komisyonları hariç) önüne gelen işlerle ilgilidir ve sadece bir “yetki”dir; “görev” değildir.

<sup>1190</sup> GERÇEK, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”.



kısıtlanması ve/veya ortadan kaldırılmasına yönelik müdahaleleri azaltacaktır. Zira vergi incelemesine sevk usullerinde idarenin bireylere karşı üstünlüğü ve keyfi (hatta siyasi) uygulamalara kayma olasılığı, ilgili birimlerin faaliyetlerinin Bakan'ın onayına tâbi olması, dolayısıyla siyasi erke bağlı olması, bireylerin hak ve özgürlük alanlarını, “ontolojik olarak”, kısıtlamakta ve onları her an tehdit altında bulundurmaktadır. Katılımcı ve demokratik mahiyette teşkil edilecek bir Vergi İdaresi'nde vergi denetim ve incelemeleri, ihbâr, şikâyet veya işin gereği yapılan denetim ve incelemeler gibi istisnalar dışında, risk odaklı olarak hazırlanacak yıllık vergi denetim ve inceleme planlarına göre yürütülecek; bu da idarenin objektifliğine ve idareye güvene hizmet edecektir.

Bu meyanda belirtmek gerekir ki idarenin iç denetimini ifade eden idari ve disiplin soruşturmalarını, teftişleri ve rutin iç denetimleri gerçekleştirecek olan personelin de 3046 sayılı Kanun'a uygun olarak, Bakanlık uhdesinde, ayrı bir birim olarak teşkil ettirilmesi görüşündeyiz. Bu durumda vergi denetim birimi ve personeli sadece vergi denetim ve incelemeleriyle iştigal edecektir. Gelir (vergi) idaresinin iç denetimini gerçekleştirecek olan birimin, kendi idari yapılanmasının içinde bulunacağı da tabiidir.

Sonuç olarak, VUK'ta, 5345 sayılı Kanun'da, 178 ve 646 sayılı KHK'larda; vergi incelemelerinden vergi dairelerinin haberdar edilmesi, GİB ile gerekli eşgüdümün ve işbirliğinin sağlanması gibi “koordinasyon”a yönelik hükümler, yukarıda ifade ettiğimiz amaçlara hizmet etmeye yeterli görünmemektedir. Ancak günümüzdeki verili durum, vergi denetim ve incelemeleri yapmaya, esas olarak, yetkili ve görevli birimin, GİB'den ayrı statüde olan, VDK Başkanlığı olduğudur. Bu nedenle aşağıda bu birimi irdelemeye çalışacağız.

### **3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı**

Günümüzde vergi incelemelerini gerçekleştirmeye yetkili ve görevli, esas birim, VDK Başkanlığı'dır. 10 Temmuz 2011'de yürürlüğe giren 646 sayılı KHK'nın 178 sayılı KHK'da yaptığı değişiklikle kurulan VDKB, Maliye Bakanlığı'nın “Danışma ve Denetim” birimleri arasında yer almakta olup; Bakan'a bağlı olarak faaliyet

göstermektedir.

VDKB'nin kurulmasıyla birlikte merkez ve taşrada görev yapan vergi denetim elemanlarının kadrolarının tamamı yeni Kurul'a aktarılmıştır. Böylece GİB bünyesinde, esas işi vergi incelemesi olan personel kalmamıştır<sup>1191</sup>. Belirtmek gerekir ki, VDKB'nin kuruluşuyla ilgili olarak, gerek uluslararası uygulama ve deneyimler, gerek vergi denetimiyle ilgili teori ve öneriler, gerekse vergi denetim sürecinde karşılaşılan sorunlar ve deneyimler dikkate alındığında; Kurul'un eksik ve hatalı kurulduğuna yönelik eleştiriler yapılmıştır. Bu eleştiriler, vergi yasalarına uyumda GİB'in en güçlü denetim aracı olan vergi incelemesi müessesesinin elinden alınması; VDKB bünyesinde kurulan grup başkanlıklarının Türk Vergi İdaresi'nin ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlanmadığı; birimin "Kurul" şeklinde, yatay örgütlenme modeliyle kurulmasının farklı eğitim ve deneyimde olan personelin aynı statüye sahip olmalarının sakıncaları ve yeniden yapılanmanın çok ciddi maliyetlere (yetiştirilmiş personelin aidiyet duygularının zedelenmesi, personel kaybı, vergi denetim ve inceleme faaliyetlerinde aksama vb.) ve kaynak israfına sebebiyet verdiği yönündedir<sup>1192</sup>. VDK'nın kurulduğu günden itibaren eleştiriler devam edegelmiş olmakla birlikte; Kurul, yapılanmasını tamamlamış, faaliyetlerine başlamış ve 2012, 2013 ve 2014 Faaliyet Raporları'nı yayımlamıştır.

VDKB, doğrudan Bakan'a bağlı olarak, "Başkan", "Başkan Yardımcıları", "Grup Başkanları" ve "Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi ve Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)"nden oluşmaktadır. Bu meyanda, ilk bölümde ayrıntılı olarak irdelediğimiz üzere, "denetim" in bir çatı kavram olması hasebiyle Kurul isminin "Vergi Denetim Kurulu" olması yerinde olsa da; "vergi müfettişi unvanlarının, Kurul ismine uygun olarak, yukarıda andığımız 2008 yılında gündeme gelen kanun tasarı taslağındaki isimlendirmeye (*maliye denetçisi*) uygun olarak "vergi denetçisi" olması; ya da Kurul'un "Vergi Teftiş Kurulu" olması gerekirdi. Ancak "teftiş" sözcüğü de denetim sözcüğüne göre dar anlamlı (iç denetim) olduğundan, bu isimlendirme de uygun olmazdı. Belirtmek gerekir ki "denetmen" sözcüğündeki cinsiyetçi gönderme nedeniyle "denetçi" isimlendirmesini daha uygun bulmaktayız.

---

<sup>1191</sup> GERÇEK, "Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları".

<sup>1192</sup> YUMUŞAK, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırk Küp: 646 sayılı KHK", s.21.

Başkanlık organizasyonuna bakıldığında, Kurul'a verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla, Başkan'a bağlı "Grup Başkanlıkları" teşkil ettirilmiştir. Grup Başkanlıkları adlandırmalarına bakıldığında, hem "fonksiyonel" hem de "mükellef türleri" itibariyle, "karma" bir gruplandırma yapıldığı görülmektedir. Buna göre, Grup Başkanlıkları:

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve

ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı olarak teşkil ettirilmiş olup; halihazırda, 29 ilde<sup>1193</sup> (İstanbul'da 3, Ankara'da 2 olmak üzere) toplam 32 adet (A) Grubu; İstanbul, Ankara ve İzmir'de olmak üzere toplam 3 adet (B) Grubu; İstanbul ve Ankara'da olmak üzere toplam 2 adet (C) Grubu ve İstanbul, Ankara ve İzmir'de olmak üzere toplam 3 adet (Ç) Grubu Başkanlığı bulunmaktadır. 178 sayılı KHK'ya göre, ihtiyaç duyulması halinde, Bakan onayı ile uygun görülen başka illerde de grup başkanlıkları kurulabilir. Ayrıca belirtmek gerekir ki (A) Grubu Grup Başkanlığı kurulan illerde Grup Başkanlıkları'nın yetki alanı, o illerin çevre illerini de kapsayacak şekilde tanımlanmıştır<sup>1194</sup>.

Bunlara ek olarak Kurul örgütlenmesinde, Başkan'a bağlı 6 adet Başkan Yardımcısı ve bunlara bağlı da, her biri spesifik bir alanda (İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme, Risk Analizi, İhtilafli İşler, Mevzuat, Teftiş ve Soruşturma Şube Müdürlükleri gibi) faaliyet gösteren, "Şube Müdürlükleri" yer almaktadır.

(A) Grup Başkanlıkları'nda görev yapacak vergi müfettişleri Başkan tarafından; (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıkları'nda görev yapacak vergi müfettişleri ise

---

<sup>1193</sup> İller: Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İstanbul, İzmir, Kahramanmaraş, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Mersin, Muğla, Sakarya, Samsun, Şanlıurfa, Tekirdağ, Trabzon ve Zonguldak'tır. Belirtmek gerekir ki bu iller vergi dairesi başkanlıkları da bulunan iller olup; VDK ve GİB'in taşra örgütlenmesinde paralellik sağlandığı görülmektedir.

<sup>1194</sup> VDK, **Faaliyet Raporu (2012)**.

Bakan tarafından belirlenmektedir<sup>1195</sup>. Vergi müfettişlerinin sürekli çalışma yerleri Grup Başkanlıkları olup; bunların ülke çapındaki çalışma esasları, devamlı ve geçici görev yerlerine uygun şekilde düzenlenmiştir ve bunlar, gerek devamlı gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde turne esasıyla veya tek başına çalışabilmektedirler<sup>1196</sup>.

VDK'nın yapısına bakıldığında, birim olarak Bakanlığa bağlı Başkanlık ve Başkanlık ile Grup Başkanlıkları arasındaki hiyerarşi; makam olarak da Başkan, Başkan Yardımcıları ve Grup Başkanları arasındaki hiyerarşi göze çarpmaktadır. VDK'nın çalışmalarını belirlemede Bakan'ın yetkisi, Grup Başkanlıkları'nın çalışmalarını belirlemede de Başkan'ın yetkisi bulunmaktadır. Vergi Müfettişleri ise VDK faaliyetlerindeki "esas unsurlar" olarak varlık kazanmaktadır. Bu yapılanmada, vergi denetim ve incelemelerinde görevli birim ve elemanların VDK formatına taşındığı, adapte edildiği görülmektedir. Zira Bakanlığın ve GİB'in merkezi denetim elemanları olan hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörlerinin görevleri (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıkları'na; GİB'in taşra teşkilatında faaliyet gösteren vergi denetmenlerinin görevlerinin de (A) Grup Başkanlığı'na taşındığı görülmektedir.

VDK Başkanlığı'nın görev, yetki ve sorumlulukları; Grup Başkanlıkları'nın görev alanları; vergi müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri, yeterlilikleri, yükselmeleri ve Grup Başkanlıkları'nda görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esaslar, VDK Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir.

VDK'nın hem 646 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK'da hem de VDK Yönetmeliği'nde sayılan görev ve yetkilerinden bazıları şunlardır:

- VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak. (*GİB'in VUK kapsamına girmeyen ve yerel idarelerin topladığı vergilerdeki yetkisi düşünüldüğünde, VDK'nın bu yetkisi daha geniş bir yetki niteliğindedir.*)

- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak "Risk Analiz Sistemi" üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla

---

<sup>1195</sup> VDK Yönetmeliği m.6 ve m.8.

<sup>1196</sup> VDK, "İdari Yapı". Erişim: (06.10.2014)

<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Y/dfWCgR00AeV0OSKUxiQ==H7deC+LxBI8=&nm=1004>

analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek<sup>1197</sup>.

- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme ve soruşturmalar ve benzeri görevleri yapmak.

Bunlara ek olarak, VDK Başkanlığı'nın, vergi müfettiş yardımcılarında vergi incelemesi gerçekleştirme yetkisi vermesi, onları yeterli görerek vergi müfettişi olarak

<sup>1197</sup> Bu görevi doğrultusunda VDK, vergi denetimine ilişkin olarak belirlediği “standart”, “ilke” ve “stratejiler”i kendi web sayfasında yayımlamaktadır. Buna göre “ilke” ve “standartlar”ın temel amacı: “Yapılacak olan görevlendirmelerde, Vergi Müfettişleri'nin, iş ve işlemlerini verilen görevin amacına uygun şekilde, verimli, etkin ve uygulama birliği içinde, mesleki etik ilkeler de gözetilerek gerçekleştirmesinde yol göstermek; Vergi Müfettişi'nin, yapmakta olduğu iş ve işlemlerde adalet ve güven ilkelerinden taviz vermeden hareket ederek görevini bu ilkelerle çalışmaya olacak şekilde sonuçlandırmasını sağlamak” olarak ifade edilmiş ve VDK Başkanlığınca belirlenen standartların Kurul bünyesinde çalışmakta olan Vergi Müfettişlerince eksiksiz yerine getirileceği taahhüt edilmiştir. Yine “etik ilkeler” konusunda da Kurul’un güvenilirliğine vurgu yapılarak; bu güvenin, vergi müfettişlerinin (ve diğer mensupların) tutum, davranış ve güvenilirliğiyle tesis edilebileceği belirtilmiştir. Bu minvâlde, Kurul’un, etik değer ve ilkeleri özümsemiş mensupların yetiştirilmesinde, her türlü tedbiri alacağı taahhüt edilmiş olup; vergi müfettişlerinin, “bağımsızlık” ve “objektiflik” gibi etik ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalarak, iş ve işlemlerini nezaket ve saygı kuralları içinde gerçekleştirecekleri belirtilerek; verilen görevlerin mesleki etik ilkelere uygun olarak gerçekleştirilmesi, vergi müfettişliği mesleğinin vazgeçilmez unsurlarından biri olarak kaydedilmiştir. Fakat beyan böyle olmakla birlikte, ne ilgili yönetmeliklerde ne de web sayfasında, “Kamu Görevlileri Etik Kurulu”na ve “Etik Mevzuatı”na yer verilmiş/atıf yapılmıştır (Bu Kurul’a ve mevzuatına vergi müfettişleri başlığında yer vereceğiz). Böyle olunca da ortaya konulan taahhütler “havada” kalmaktadır. (Belirtmek gerekir ki GİB de web sayfasında bir “Etik Kurallar Bildirgesi” yayımlamıştır. (Erişim: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1397> (05.05.2013))) Öte yandan yine VDK’nın web sayfasında, vergi denetimlerine ilişkin “stratejilere” ve “standartlara” da yer verilmiştir. Buna göre “stratejiler”: “denetim”, “insan kaynakları”, “eğitim”, “istihdam”, “risk odaklı veri analizi”, “ar-ge” ve “görev alanına ilişkin gelişmelerin izlenmesi” olmak üzere yedi başlık altında toplanmıştır. Bunlardan “denetim stratejisi”, “mevcut mevzuata uygun faaliyet göstermek, değişen/değişecek mevzuata hızlıca adapte olmak; incelenecek mükelleflerin seçiminde bilgi teknolojilerinden yararlanarak risk odaklı yaklaşımla hareket etmek ve etkin bir vergi denetim sistemi kurmak” olarak özetlenebilir. Ayrıca yine bu strateji içinde, vergi müfettişlerinin “bağımsızlık”, “tarafsızlık”, “dürüstlük” ve “hukukun üstünlüğü” gibi evrensel değerleri içselleştirmelerini de VDK kendine bir hedef olarak koymuştur. VDK’nın açıkladığı denetim standartlarına gelince, bu standartları, “vergi inceleme standartları”, “teftiş”, “soruşturma”, “çalışma” ve “raporlama” standartları olarak kategorilere ayırdığı görülmektedir. Bunlardan “vergi inceleme standartları”: “Vergi incelemesi yapan Vergi Müfettişinin görevi; ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmektir. Vergi Müfettişi, ‘Hazineci’ yaklaşımından uzak bir anlayışla ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarını gerçekleştirir. Vergi incelemelerinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas olduğu ilkesinden hareketle; Vergi Müfettişi, işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitine önem verir. Vergi Müfettişi, inceleme faaliyetlerinde mükelleflerin yasal haklarına saygı gösterir. İnceleme elemanı olarak vergi mahremiyeti ilkesi öncelikli olmak üzere, mükellefe karşı olan yasal yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirir.” şeklinde ortaya konulmuştur.

(Erişim: <http://vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo6mCh83olMhcw==H7deC+LxBI8=&nm=1017> (01.08.2014))

ataması da önemli yetkileri arasındadır.

Yıllık “Genel Çalışma Planı”nın hazırlanarak, en geç, ilgili olduğu takvim yılının Nisan ayı başında yürürlüğe girecek şekilde Bakan’ın onayına sunmak; onaylanmış Plan’ın uygulanmasını ve lüzumu halinde değiştirilmesini sağlamak görevi de VDK Başkanı’na verilmiştir. Burada eleştiri konusu edilecek husus, “Genel Çalışma Planı”nın, ne hazırlanışı itibariyle ne de içeriği itibariyle, yukarıda Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu başlığında değindiğimiz “yıllık vergi inceleme ve denetim planı” gibi bir plan olmayıp; bir “iş planı” mahiyetinde oluşudur. Zira VDK Yönetmeliği’ne bakıldığında bu Plan’ın, örneğin, Risk Analiz Sistemi ile ilişkilendirilmediği görülmektedir. Öte yandan bu Plan’ın hazırlanışında GİB’in de bir rolü ve/veya katkısı bulunmamaktadır. Bize göre bu durum, vergi incelemesine sevk konusunda, İdare’nin objektifliğine ket vurmaktadır ve yükümlüler nezdinde güvensizlik uyandırabilecek niteliktedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki VDK’ya verilen “Risk Analiz Sistemi” oluşturma yetkisi de önemli bir yetkidir ve ‘dikkatli’ kullanılması gerekmektedir. Zira VDK 2013 Faaliyet Raporu<sup>1198</sup>, na göre, VDK bünyesinde kurulan “Risk Analiz Şube Müdürlüğü”, *“Kamu veya özel sektör kurumlarından ilgili birimler vasıtasıyla mükellef ve mükellefiyetle ilgili her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle, Risk Analiz Sistemleri oluşturmakta...verileri vergi müfettişlerinin kullanımlarına hazır hale getirmektedir.”* denilmiştir. Çalışmamızın İkinci bölümü’nde etraflıca irdelediğimiz üzere, vergi mükellefleriyle ilgili toplanacak bilgilerde İdare sınırsız bir yetkiye sahip değildir. Dolayısıyla VDK’ya verilmiş bulunan bu yetkinin ‘dikkatli’ kullanılması gerekmektedir.

---

<sup>1198</sup> VDK Faaliyet Raporu (2013), s.15. Erişim: (05.06.2014)  
[http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf)

## B. VERGİ MÜFETTİŞLERİ ve İNCELEMAYA YETKİLİ DİĞER ELEMANLAR

### 1. Vergi Müfettişleri

VUK m.135'e göre vergi incelemesine yetkili ve görevli kılınan vergi müfettişleri; vergi denetim ve incelemelerini planlamak ve gerçekleştirmekle yetkili ve görevli bulunan VDK'nın aslî unsurlarıdır. Mesleğe alınmada "liyakat"; meslek içinde yükselmeye de "kariyer" esasına dayanan vergi müfettişliği mesleği kariyeri; esasında, "vergi müfettiş yardımcılığı" ile başlamakta ve eğer koşulları oluşursa<sup>1199</sup> "vergi başmüfettişliği" ile sonlanmaktadır. Vergi incelemesinin önemine binâen 5432 sayılı (eski) VUK'un gerekçesinde "...*şahsiyet sahibi vergi tetkik unsuru...*" olarak bahsedilen ve bugün vergi müfettişliği olarak adlandırılan bu meslek, günümüzde hem kamu sektöründe hem de daha sonra özel sektörde kariyer yapmada tercih edilen ve meslek mensuplarının devletin önemli kademelerine seçildiği ve atandığı güzide mesleklerdendir.

Aşağıda önce, vergi müfettişliği mesleğinin hukuki statüsünü belirleyecek; sonra da bir inceleme elemanı olarak vergi müfettişlerinin vergi incelemesindeki rolünü, yetki ve sorumluluklarını irdelemeye çalışacağız.

---

<sup>1199</sup> VDK Yönetmeliği m.36/1: "*Yardımcılık dönemi dahil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar.*"



AY m.128/1<sup>1200</sup> ve 14.07.1965 tarih ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (DMK)<sup>1201</sup> m.4/A-1<sup>1202</sup> muvacehesinde vergi müfettişi; genel anlamda “kamu görevlisi”, özel anlamda da “devlet memuru” statüsündedir. “*Kamu Görevlerine İlk Defa Atanacaklar İçin Yapılacak Sınavlar Hakkında Genel Yönetmelik*<sup>1203</sup>” m.2-a’ya göre<sup>1204</sup> (A) grubu kadro kapsamında bulunan vergi müfettişliği mesleğine giriş, VDK’ya tahsis edilen kadro bulunması ve VDK’nın da talep etmesi halinde, “vergi müfettiş yardımcısı giriş sınavı” duyurusu ile (VDKY m.13) başlamaktadır. Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığı (DPB)’nin organizasyonunda ve ÖSYM tarafından gerçekleştirilen Kamu Personel Seçme Sınavı (KPSS)’nden, Kurul’un belirlediği asgari puanı alanlar, yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamalı olarak uygulanan sınavlardan başarılı olduklarında ve kontenjan ölçüsünde, vergi müfettiş yardımcısı olarak atanmaya hak kazanırlar. Mesleğe atanabilmek için öncelikle DMK m.48 ve VDKY’deki şartları sağlamak gerekmektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki 27.03.2013 tarihinde VDKY’de yapılan bir değişiklikle, mesleğe giriş için Siyasal Bilgiler, İktisadi ve İdari Bilimler ve Hukuk fakültelerinden mezun olma şartı, Mühendislik, Eğitim, Fen-Edebiyat fakültelerinden mezun olanları da kapsayacak şekilde genişletilmiş ve bu da eleştiri konusu yapılmıştır. VDKY m.14 ve m.15’e göre, farklı alanlardan gelen adayların farklı sınavlara tabi tutularak farklı kontenjanlarla mesleğe alınmalarının, mesleğe ve personel niteliğine yansımalarının sonuçları zaman içinde gözlenecektir.

Vergi müfettiş yardımcısı olmaya hak kazananların hangi Grup Başkanlığı’na atanacakları, giriş sınavındaki başarı sıralamasına göre belirlenmektedir. Bunlardan ilk yüzde beşlik dilime girenler (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıkları’na atanmak üzere; diğerleri ise (A) Grup Başkanlığı’na atanmak üzere; farklılık gösteren konu ve

---

<sup>1200</sup> “Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslı ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür.”

<sup>1201</sup> REGA: 23.07.1965 – 12056.

<sup>1202</sup> “Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen aslı ve sürekli kamu hizmetlerini ifâ ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır.”

<sup>1203</sup> REGA: 03.05.2002 – 24744.

<sup>1204</sup> “A Grubu kadrolar; Başbakanlık, bakanlıklar, bunların müsteşarlık, başkanlık ve bağımsız genel müdürlük düzeyindeki bağlı ve ilgili kuruluşları ile bağlı ortaklıklarındaki, özel yarışma sınavına tâbi tutulmak suretiyle girilen ve belirli bir yetiştirme programı sonrası yeterlik sınavına tâbi tutulan mesleklerle ilişkin kadro ve görevler...” şeklinde ifade edilmiştir.

alanlarda, üç aylık temel eğitime tâbi tutulurlar ve bu süre sonunda ‘temel eğitim seminer notu’ alırlar. Temel eğitim sonunda, ilk yüzde beşlik dilime girenler (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıkları’na; diğerleri ise (A) Grup Başkanlığı’na atanırlar fakat; temel eğitim süresi dâhil birinci yılın sonunda performans değerlendirmesi<sup>1205</sup> sonuçlarına göre başarısız olanlar, yetki ve yeterlik sınavları beklenmeksizin, Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar<sup>1206</sup>. Mesleğe alınan vergi müfettiş yardımcıları ise “memur” statüsünde ve “Genel İdare Hizmetleri” sınıfında, vergi müfettişi adayı olarak kariyerlerine başlarlar. Bu durumda, memur statüsünde olmanın getirdiği birtakım hak, yetki ve sorumlulukları da üstlenmiş olurlar. Bunlara geçmeden önce vergi müfettişliğine atanma sürecini de özetlemek istiyoruz.

VDKY m.26’ya göre Vergi Müfettiş Yardımcıları, mesleki donanım kazanmak için üç yıllık bir yardımcılık dönemi geçirirler. Bu süre içinde onlara, hem teorik hem de uygulamalı eğitimler verilmektedir. Yine bu süre içinde, mesleğe girişten itibaren fiilen on sekiz ay çalıştıktan sonra; “yetki sınavı”na tâbi tutulmaktadırlar. Yetki sınavı, mesleğin gerektirdiği niteliklerin kazanılıp kazanılmadığını, performans değerlendirmesi kapsamında ölçen bir sınav olup; başarılı oldukları/yeterli görüldükleri takdirde bunlara, re’sen inceleme, teftiş ve soruşturma gerçekleştirme yetkisi verilmektedir<sup>1207</sup>. Şayet bu sınavdan başarılı olamazlarsa, bir vergi müfettişinin refakatinde üç aydan az olmamak üzere çalıştıktan sonra, yeniden sınava girerler. Bu kez de başarılı olamazlarsa performans değerlendirmesine göre başarısız addedilirler ve Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memurluk kadrolarına atanırlar<sup>1208</sup>.

Vergi müfettiş yardımcılığından vergi müfettişliğine atanmada son aşama ise “yeterlik sınavı”dır. Fiilen üç yıl çalışan ve performans değerlendirmesine göre başarılı olan yardımcılar, söz konusu sınava girmeye hak kazanırlar. Hem nitelik hem de nicelik olarak oldukça kapsamlı olan yeterlik sınavı konuları, görevlendirilen Grup Başkanlığı’na göre farklılık göstermektedir<sup>1209</sup>. Belirtmek gerekir ki (A) Grup Başkanlığı’nda görevli olup da yeterlik sınavında en başarılı yüzde beşlik dilime giren

<sup>1205</sup> Performans Değerlendirmesi, 30.12.2011 tarih ve 28158 (3.mük.) sayılı REGA’da yayımlanan, “Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği”ne göre yapılmaktadır.

<sup>1206</sup> VDKY m.10 ilâ m.24.

<sup>1207</sup> VDKY, m.29/2.

<sup>1208</sup> VDKY, m.29/5.

<sup>1209</sup> VDKY, m.30, m.31 ve m.32.

yardımcılar da (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıkları'na vergi müfettişi olarak atanırlar<sup>1210</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki VDKY m.36/2'ye göre, (A) Grup Başkanlığı'nda görev yapanlardan, bir takvim yılı içinde Vergi Başmüfettişi olarak atanmalar, giriş ve yeterlik sınavında aldıkları puanlar ile en az üç yıllık performans değerlendirmesinde başarılı olanların yüzde beşlik dilimi de, izleyen yıl içinde, (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıkları'ndan birine (ihtiyaçlar gözetilerek) atanırlar. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar, sınava girmeyenler ve sınavda başarısız olanlar da yine Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memuriyet kadrolarına atanırlar<sup>1211</sup>.

Vergi başmüfettişliğine yükselme ve bu kadrolara atanma koşulları ise VDKY m.36'da, "yardımcılık dönemi dâhil vergi müfettişi olarak en az on yıl çalışmak ve yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tâbi tutulup başarılı olmak" olarak düzenlenmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi müfettişlerinin yönetimi, çalışması ve yetişmelerinde, esas ve usulleri Başkanlıkça belirlenen "meslek kıdemi" esasları uygulanmaktadır.

Vergi incelemelerine yetkili ve görevli kılınan vergi müfettişlerinin yetki ve sorumluluklarını ise "kamu görevlisi" ve "devlet memuru" olmaktan doğanlar (genel) ve vergi incelemesine yetkili olmaktan doğanlar (özel) şeklinde ikiye ayırmak mümkündür.

Vergi müfettişlerinin, Anayasal anlamda, kamu görevlisi ve devlet memuru statüsünde olmalarından kaynaklanan durum, yetki, sorumluluk ve haklarını şu şekilde özetleyebiliriz<sup>1212</sup>:

- Nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. (AY m.128/2)

- Devletle aralarındaki ilişki kanundan doğar ve bunlara, kamu (idare) hukuku kuralları uygulanır.

---

<sup>1210</sup> VDKY, m.34.

<sup>1211</sup> VDKY, m.35.

<sup>1212</sup> İsmet GİRİTLİ, Pertev BİLGİN, Tayfun AKGÜNER ve Kahraman BERK (GİRİTLİ/BİLGİN/AKGÜNER/BERK), **İdare Hukuku**, Güncellenmiş 6.Basım, İstanbul: Der Yayınları, Yayın Nu.: 292, Kasım 2013, ss.658-947.

- Kurul içinde veya Bakanlık teşkilatında idari görevlere atanabilir/görevlendirilebilirler.

- Anayasa'ya ve kanunlara sadakat (AY m.129/1); Yansızlık ve Devlete bağlılık (DMK m.7 ve AY m.68); verilen emirlere uyma (AY m.137 ve DMK m.11)<sup>1213</sup>; işbaşında bulunma ve görevi bizzat yerine getirme; mal bildiriminde bulunma (AY m.71, DMK m.14 ve 3628 sayılı *Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu*<sup>1214</sup>); resmî belge, araç ve gereçlerin yetki verilen yerler dışına çıkarılamaması, özel işlerde kullanılmaması ve istendiğinde geri verilmesi (DMK m.16), sorumluluklarını teşkil etmektedir.

---

<sup>1213</sup> “Kanunsuz emir” olarak ifade edilen durum, bunun istisnasını oluşturmaktadır. AY m.137’de kanunsuz emir, “*Kamu hizmetlerinde herhangi bir sıfat ve suretle çalışmakta olan kimse, üstünden aldığı emri, yönetmelik, tüzük, kanun veya Anayasa hükümlerine aykırı görürse, yerine getirmez ve bu aykırılığı o emri verene bildirir. Ancak, üstü emrinde ısrar eder ve bu emrini yazı ile yinelerse , emir yerine getirilir.; bu halde, emri yerine getiren sorumlu olmaz. Konusu suç teşkil eden emir, hiçbir suretle yerine getirilmez; yerine getiren kimse sorumluluktan kurtulamaz.*” şeklinde tarif edilmiştir. Buna göre vergi müfettişleri de kanunsuz emir hükümlerine uymak zorunda olup; vergi incelemeleri başlarken veya sırasında, ilgili yasal düzenlemeleri dikkate almak durumundadır.

<sup>1214</sup> REGA: 04.05.1990 – 20508.

- Hem kamu hizmetlerinin görülme biçiminin bir gereği olarak hem de içinde buldukları “statü” nedeniyle, memurların, hizmet içinde ve dışında, kimi etkinliklerde ve davranışlarda bulunmaları da yasaklanmıştır<sup>1215</sup>. Bunlardan bazıları, “ikinci görev yasağı (DMK m.87)<sup>1216</sup>”; “toplu eylemlerde bulunma yasağı (DMK m.26)”; “ticaret ve başkaca kazanç getirici etkinliklerde bulunma yasağı (DMK m.28)”; “hediye alma ve çıkar (menfaât) sağlama yasağı (DMK m.29 ve 3628 sayılı Kanun m.3)<sup>1217</sup>”; “siyasal partilere girme yasağı (AY m.68)”; “gizli bilgileri açıklama yasağı (DMK m.31 ve DMK m.125)”; “ayrıldığı kuruma karşı görev yasağı<sup>1218</sup>”dır.

<sup>1215</sup> GİRİTLİ/BİLGEN/AKGÜNER/BERK, s.760.

<sup>1216</sup> DMK m.88 ve m.89, bunun istisnalarını düzenlemektedir.

<sup>1217</sup> Ayrıca bu yasak, “etik davranış ilkeleri” olarak da adlandırılmakta olup; memurlar, Başbakanlığa bağlı, “Kamu Görevlileri Etik Kurulu (Etik Kurulu)”nın gözetim ve incelemesine tâbidirler. Bu gözetim ve incelemenin dayanakları, 08.06.2004 tarih ve 5176 sayılı ‘*Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* (REGA: 08.06.2004 – 25486)’ ve tâli ve ilgili mevzuatta düzenlenmiştir. 5176 sayılı Kanun m.1, f.1’de, Kanun’un amacı, “Kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı gözetmek üzere...” Etik Kurulu’nun kuruluşu olarak ortaya koyulmuş olup; f.2’de de Kanun’un kapsamı belirtilmiştir. Etik Kurulu’nun yetki ve görevleri ise Kanun’un 3. maddesinde, “Kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken etik davranış ilkelerini, hazırlayacağı yönetmeliklerle belirlemek, etik davranış ilkelerinin ihlâl edildiği iddiasıyla re’sen veya yapılacak başvurular üzerine gerekli inceleme ve araştırmayı yaparak sonucu ilgili makamlara bildirmek, kamuda etik kültürünü yerleştirmek üzere çalışmalar yapmak veya yaptırmak ve bu konuda yapılacak çalışmalara destek olmakla görevli ve yetkilidir.” şeklinde ortaya koyulmuştur. Bunun yanında, DMK m.29’da da hediye alma ve menfaât sağlama yasağının kapsamı ve Etik Kurulu’nun bu konudaki yetkisi düzenlenmiştir. Etik Kurulu’nun belirlediği “Etik Davranış İlkeleri” ise 13.04.2005 tarih ve 25785 sayılı REGA’da yayımlanan “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te belirlenmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi denetim ve inceleme elemanlarını da bağlayan, 14.09.2010 tarih ve 27699 sayılı REGA’da yayımlanan, “Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik” de denetim görevlilerinin uyacakları mesleki etik davranış ilkelerini (tarafsızlık ve nesnellik; eşitlik; dürüstlük; gizlilik; çıkar çatışmasından kaçınma; nezaket ve saygı; yetkinlik ve mesleki özen) belirlemiştir. Etik Kurulu’nun kurulması ve Etik İlkelerin belirlenmesi, kamu hizmeti verilen diğer alanlarda olduğu gibi, vergilendirme ve vergi incelemesi faaliyetlerinde de, muhataplara güven verilmesi ve kamu (vergi) yönetiminde saydamlık ve nesnellığın sağlanması adına “ileri ve çağcıl” bir adımdır.

<sup>1218</sup> 02.10.1981 tarih ve 2531 sayılı “*Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun* (REGA: 06.10.1981 – 17480)”. Ayrıca ve ilaveten belirtmek gerekir ki 178 sayılı KHK ek m.30 ve VDKY m.78’de, vergi müfettişlerinin, görevlerinden ayrıldıktan sonra, üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından, doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamayacakları ve 3568 sayılı Kanun kapsamında sözleşme düzenleyemeyecekleri; aksi halde, 2531 sayılı Kanun hükümleri uygulanacağı, hükme bağlanmıştır.

- Devlet memurlarının hakları da Anayasa ve kanunlarda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunlardan bazıları, “memurluğun kanunla düzenlenmesi ve uygulamayı isteme hakkı (AY m.128/1 ve DMK m.17)”, “(hizmet) güvenlik hakkı ve memurluk teminatı (DMK m.18)”; “hizmet ve çalışma hakkı (AY m.49,70 ve DMK m.76, 68/B)”; “başvurma, şikâyet ve dava açma hakkı (AY m.36, 125; 2577 sayılı Kanun<sup>1219</sup> m.28 ve DMK m.21)<sup>1220</sup>”; “öğrenim izini hakkı (DMK m.78-80)<sup>1221</sup>”dır.

Memurluk statüsünden kaynaklanan diğer iki durum, memurlar hakkında disiplin soruşturması ve disiplin cezaları uygulanabilir olması ve TCK anlamında ceza gerektiren fiillerin soruşturulmasında ve kovuşturulmasında özel bir yargılama usulüne tâbi olunmasıdır.

Bunlardan disiplin hukuku, kamu hizmetlerinin daha iyi ve daha etkili biçimde görülmesini sağlamak için; memurların mesleki yaşamlarında ve görevlerini icra ederken ortaya çıkan, çalıştıkları kurumun idari düzenine aykırı davranışların soruşturulmasını ve eğer gerekiyorsa müeyyide uygulanmasını ifade etmektedir. Disiplin cezalarının hukuki dayanakları AY, DMK ve bunun tâli mevzuatında düzenlenmiş bulunmaktadır. “Uyarma” cezasından başlayıp “devlet memurluğundan çıkarma”ya kadar çeşitli tür ve ağırlıkta olan cezalar, suç soruşturması ve kovuşturmasının söz konusu olduğu ve TCK anlamında ceza uygulandığı hallerde bile ayrıca uygulanmakta olup; itiraz yollarının da bulunduğu ayrı bir idari rejime tâbidir<sup>1222</sup>. Bu bağlamda vergi müfettişleri de Kurul’un iç denetimi kapsamında yürüttüğü teftiş ve soruşturmalara muhatap olabilir, disiplin cezası alabilirler. Belirtmek gerekir ki vergi müfettişleri aynı zamanda, mesleğin bir gereği olarak, bu tür iç denetim faaliyetlerini de yürütmektedirler.

Ceza hukuku (TCK) anlamında cezalar söz konusu olduğunda ise memurlar (kamu görevlileri) için özel yargılama hükümleri ve usulleri gündeme gelmektedir.

---

<sup>1219</sup> REGA: 20.01.1982 – 17580.

<sup>1220</sup> Bu konuda, 12.01.1983 tarih ve 17926 sayılı REGA’da yayımlanan “Devlet Memurlarının Şikâyet ve Müracaatları Hakkında Yönetmelik” düzenlemeleri de geçerlidir.

<sup>1221</sup> DMK düzenlemesine uygun olarak, VDKY’de de vergi müfettişlerinin bilgi ve becerilerini artırmaları konusunda çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi müfettişleri, Başkanlığın uygun görmesi ve izin vermesi şartıyla yurtdışında eğitim görebilir veya yurtiçinde yüksek lisans ve doktora öğrenimi görebilir.

<sup>1222</sup> GİRİTLİ/BİLGEN/AKGÜNER/BERK, s.859-869.

Kamu hizmeti görmelerinden ve devletin egemenliğini temsil etmelerinden kaynaklanan bu durum, AY m.129 ve DMK'nın ilgili maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre memurların suç işlemleri durumunda, esas olarak, 3628 sayılı “Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu” ve 4483 sayılı “Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun<sup>1223</sup>” olmak üzere iki Kanun devreye girmektedir<sup>1224</sup>. Belirtmek gerekir ki bu özel yargılama hâli, suçu işlediği iddia edilen kişinin işlediği iddia edilen suçu, görevi nedeniyle işlemesi durumunda (4483 sayılı Kanun m.1) söz konusudur. Yoksa, bu özel kanunların kapsamına girmeyen (görevleriyle ilgili olmayan) alelade suçlarda, diğer kişilerin olduğu gibi, normal soruşturma ve kovuşturmayaya tâbidirler<sup>1225</sup>.

Vergi müfettişlerinin, özel soruşturma ve kovuşturma usulüne tâbi olan, görevleriyle ilgili işleyebilecekleri yasaklar/suçlar ve cezaları, hem TCK'da hem VUK'da hem de diğer ilgili kanunlarda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunlardan, “zimmet”, “irtikap”, “denetim görevinin ihmali”, “rüşvet”, “nüfuz ticareti”, “görevi kötüye kullanma”, “suçu bildirmeme”, “suç delillerini yoketme, gizleme veya değiştirme” vb. gibi suçlar ve cezaları TCK'da; “vergi mahremiyetini ihlâl (VUK m.5 - m.362)”, “yakınlarına ait inceleme ve takdir işleriyle uğraşma yasağı ve mükelleflerin özel işlerini yapma yasağı (VUK m.6; m.363)” VUK ve TCK'da; “görevden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, inceledikleri mükelleflerin işlerinde çalışmama yasağı” ise 178 sayılı KHK ek m.30 ve 02.10.1981 tarih ve 2531 sayılı “*Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun*<sup>1226</sup>” da düzenlenmiş bulunmaktadır.

Vergi müfettişlerinin vergi incelemesi faaliyetine özel; görev, yetki ve sorumlulukları ise VUK'ta hüküm altına alınmış ve VDK yönetmeliklerinde de açıklanmıştır. Buna göre vergi müfettişlerinin, esas itibarıyla, VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak; inceleme, teftiş, denetim ve soruşturmalar yapmak; mevzuat hakkında görüş ve önerilerde bulunmak; araştırma ve etütler yapmak; refakatlerindeki vergi müfettiş yardımcılarının mesleki yetiştirilmesini

<sup>1223</sup> REGA: 04.12.1999 – 23896.

<sup>1224</sup> GİRİT/BİLGEN/AKGÜNER/BERK, s.877-881.

<sup>1225</sup> GİRİT/BİLGEN/AKGÜNER/BERK, s.878.

<sup>1226</sup> REGA: 06.10.1981 – 17480.

sağlamak ve onların performans değerlendirmesinde rol almak; Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK)'nda görev almak ve Başkanlık ve Bakan tarafından (Kurul'a) verilen her türlü görevi yapmak gibi (VDKY m.38) görev ve yetkileri bulunmaktadır. Vergi müfettişlerinin yetki ve görevleri VUK anlamındaki vergi incelemesi görev ve yetkisini aşan niceliktedir. Ancak biz burada VUK anlamındaki vergi inceleme faaliyetlerine özgü yetki ve görevlerini ele almak durumundayız. Bu çerçevede, VUK'taki yetkiler de, “vergi incelemesi kapsamında VUK'a aykırı olmayan her türlü araştırma ve delil toplama (defter ve belge ibrazı isteme, defter ve belgelere geçici elkoyma, ilgilinin dosyasını inceleme, tanık dinleme, bilgi toplama vb.) faaliyetinde bulunmak”; “vergi incelemeleri sırasında, lüzum görüldüğü takdirde fiili envanter yaptırmak”, “koşulları oluştu ise ve lüzum görülmesi halinde usulüne uyarak “arama” yapmak”; “uluslararası vergi anlaşmalarının bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, yabancı devletlerin ilgili idarelerinden bilgi istemek”; “vergi suçlarının işlendiğini öğrendiğinde bunu Cumhuriyet Başsavcılığı'na doğrudan doğruya bildirmek”; “re'sen vergi takdir etmek” gibi yetkililerdir.

Yine VUK çerçevesinde olmak üzere, vergi müfettişlerinin vergi inceleme faaliyetine özgü sorumlulukları da bulunmaktadır. Bunlar da, “VUK m.359 ve m.360'ta sayılan vergi suçlarının işlendiğini öğrendiklerinde bunu Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirmek (VUK m.367)”; “5549 ve 5607 sayılı Kanunlar'ın kapsamına giren suçları (suç gelirlerinin aklanması ve kaçakçılık) tespit ettiklerinde, ilgili makamları haberdar etmek”; “5176 sayılı Kanun kapsamında, etik dışı davranışları ilgili birimlere bildirmek”; “inceledikleri kişilerin vergi mahremiyetine uyma sorumluluğu”; “kimlik ibraz etme (VUK m.136) sorumluluğu”; “fiili envanter masraflarının Hazinece ödenmesini sağlama sorumluluğu”; “mükellefe savunma ve açıklama hakkı tanıma<sup>1227</sup>”; “yazılı usule bağlı kalma (VUK m.141)”; “mükellefin isteği halinde incelemeyi mükellefin işyerinde yapma sorumluluğu (VUK m.139)”; “inceleme mevzuunun incelenecek mükellefe bildirilmesi”; “düzenleyecekleri raporların vergi kanunları ve bunlarla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere (ve özelgelere) uygun olması” ve VUK m.140'ta sayılan diğer sorumluluk halleridir.

---

<sup>1227</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.348.



Ayrıca VDKY (m.41) ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (İnceleme Yönetmeliği)'te (m.5) de vergi müfettişlerinin sorumlulukları düzenlenmiştir.

Vergi müfettişliği mesleğini ilgilendiren bir diğer konu da, 2011 yılında yürürlüğe giren, “Performans Değerlendirme Sistemi”dir. Yukarıda da andığımız Yönetmelik (VDKPDSY) uyarınca, vergi müfettişleri, mesleğe alındıktan sonra yetki alana kadar tâbi tutuldukları performans değerlendirme sistemi; çalışmaya başladıktan sonra da geçerlidir. Buna göre, vergi müfettişleri, Başkanlık ve bağlı buldukları Grup Başkanlıkları tarafından, yeterlilik ve yetkinliklerini ölçmek amacıyla, çeşitli kriterlere göre<sup>1228</sup> performans değerlendirmesine tâbi tutulmaktadır. Bu değerlendirmelere göre aldıkları performans puanları; yetki almada, yeterlilikte, atama ve yükselmede dikkate alınmaktadır. 178 sayılı KHK'ya dayanılarak uygulamaya sokulan bu sistem, vergi müfettişlerinin performanslarını ‘ölçmek’ ve ‘değerlendirmek’ amacıyla getirilmiştir. Belirtmek gerekir ki müfettişlerin performans değerlendirme sonuçlarına itiraz hakları Yönetmelik'te düzenlenmiş olmakla birlikte; hak ve/veya menfaat ihlâli durumunda yargı yoluna da başvurmaları mümkündür.

Vergi müfettişlerinin statüleri ile hak, yetki ve sorumluluklarına ilişkin yukarıda belirttiğimiz hususlar, genel olarak, VUK'ta vergi incelemesi yetkisi verilmiş bulunan diğer kamu görevlileri için de geçerlidir. Bunları ve vergi incelemesi müessesesiyle ilişkilerini aşağıdaki başlıkta irdelemeye çalışacağız.

## **2. İncelemeye Yetkili Diğer Elemanlar**

646 sayılı KHK ile değişik VUK m.135'te, vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının yanısıra, “ilin en büyük malmemurları”nın ve “vergi dairesi müdürleri”nin de vergi incelemesine yetkili oldukları; GİB'in merkez ve taşra teşkilatında “müdür kadrolarında görev yapanlar”ın da her hâl ve takdirde vergi incelemesi yetkisini haiz oldukları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca belirtmek gerekir ki

---

<sup>1228</sup> VDKPDSY'ye göre bu kriterler, “sınavlardaki ve hizmetiçi eğitimlerdeki başarı notları; refakat değerlendirme notları; çalışma performanslarına ilişkin (verilen görevleri zamanında tamamlama, görevleri organize edebilme ve sonuçlarını takip edebilme, sözlü iletişim kurma becerisi, ekip çalışmasına yatkınlık vb.) kriterler; yazdıkları raporlara ilişkin kriterler; yaptıkları akademik çalışmalara ilişkin kriterler ve diğer çalışmalara ilişkin kriterler” şeklinde gruplandırılabilir.

VUK m.75'e göre, VUK m.72/1'e göre kurulan "takdir komisyonları"nın da, VUK m.74'te sayılan görevleri dolayısıyla ve bunlarla sınırlı olmak üzere, VUK'ta yazılı inceleme yetkisini haiz oldukları hükme bağlanmıştır.

178 sayılı KHK ek m.11'e göre ilin en büyük malmemuru "defterdar"dır<sup>1229</sup>. Bilindiği üzere GİB'in taşra teşkilatı, Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmayan illerde defterdara bağlı olarak çalışan Vergi Dairesi Müdürlükleri'nden oluşmaktadır (5345 sayılı Kanun m.23; m.24; m.25 ve geçici m.5)<sup>1230</sup>. Ayrıca 5345 sayılı Kanun m.24 ve m.25'e bakıldığında, vergi incelemesinin Vergi Dairesi Başkanlıkları'nın görevleri ve Vergi Dairesi Başkanı'nın sorumlulukları arasında yer aldığı görülmektedir. Bu bağlamda, VDB kurulan ve/veya kurulmayan illerde bulunan vergi dairelerinin müdürlerine verilen vergi inceleme yetkisini, vergi dairelerinin kuruluş mantığının ve faaliyetlerinin bir gereği olarak değerlendirmek gerekir<sup>1231</sup>. Zira vergi incelemesine yetkili ve görevli birim ve memurlar VDK bünyesindeki vergi müfettiş ve yetki almış müfettiş yardımcıları olsa da, vergi dairesi müdürlerinin ve müdür kadrolarında görev yapanların vergi inceleme yetkileri 646 sayılı KHK ile kaldırılmamıştır<sup>1232</sup>. İşte VDB kurulmayan yerlerde "ilin en büyük malmemuru"na ve VDB kurulan yerlerde vergi dairesi başkanına verilen inceleme yetkisi, esasında vergi dairesi müdürleri ve müdür kadrolarında görev yapanlarca gerçekleştirilmekte olup; defterdar ve vergi dairesi başkanı amir sıfatıyla vergi incelemelerinde rol almaktadır. Kaldı ki bunların, idari görevleri dolayısıyla fiilen vergi incelemesi yapmaları da mümkün değildir<sup>1233</sup>. Öte yandan, VDB kurulmayan yerlerde Vergi Dairesi Müdürleri ve Defterdar'a verilen inceleme yetkisinin, 5345 sayılı Kanun m.33 bağlamında, VDB kurulan yerlerde VDB başkanı ve o ildeki Vergi Dairesi

<sup>1229</sup> Ek m.11 f.1: "Defterdar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığı'nın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları, il'e ait merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumludur."

<sup>1230</sup> 07.09.2015 tarihli "Vergi Dairesi Başkanlıkları Kuruluş ve Görev Yönetmeliği" m.11 ve geçici m.1'e göre, 5345 sayılı Kanun ile VDB kurulan illerde bulunan veya yeni kurulacak olan bağımsız vergi dairesi müdürlükleri, VDB'ye bağlı olarak 24.12.1994 tarihli "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği"nde yer alan düzenlemeler çerçevesinde; VDB kurulmayan yerlerdeki vergi daireleri ise, VDB'ler kuruluncaya kadar, defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerine devam edeceklerdir.

<sup>1231</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.103.

<sup>1232</sup> Mehmet KOÇ, "Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 278, Kasım 2011.

<sup>1233</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.255.

Müdürleri'nde kaldığını kabul etmek gerekmektedir. Bu konuda ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki ilin coğrafi yapısına ve ticari hayatın yoğunluna göre Vergi Dairesi Müdürlüğü kurulmayan ilçelerde Malmüdürleri, aynı zamanda vergisel işlemleri yürütmekten de sorumlu olduklarından, Vergi Dairesi Müdürleri'ne verilen vergi inceleme yetkisini kullanmaları gerekir. Ancak bağımsız Vergi Dairesi kurulan ilçelerde Malmüdürleri'nin vergi inceleme yetkisi bulunmamaktadır<sup>1234</sup>. ÖZYER, VUK m.135/2'de zikredilen "...müdür kadrolarında görev yapanlar..." ifadesini, 5345 sayılı Kanun m.33 çerçevesinde değerlendirmek gerektiğini belirterek; vergi inceleme yetkisinin, GİB'in merkez ve taşra teşkilatında, "müdür unvanlı kadrolar"da görev yapanlara da (şube müdürü, vergi müdürü, grup müdürü) şâmil olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca yine ÖZYER'e göre, vekâleten görev yapanlar da asaleten görev yapanların yetkilerine sahip olduklarından; söz konusu müdürlere verilen yetki, vekâlet süresince, vekâlet edenlere de şâmindir. Fakat bununla birlikte, denetim kadrolarında vekâlet söz konusu olmadığından, vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının inceleme yetkisinin, bu kadrolarda görev yapanların üstünde olacağı tabiidir<sup>1235</sup>. Bu meyanda şunu da belirtmek gerekir ki VUK m.128'e göre, incelemeye yetkililer, "yoklama"ya da yetkilidir.

Vergi dairesi müdürlerine verilen vergi inceleme yetkisinin, vergi dairelerinin işlev ve faaliyetlerinin bir gereği olduğunu kabul etmekle birlikte; vergi dairesi müdürlerinin de idari görevlerinden dolayı bu incelemeleri bizzat yapmadıkları bilinmektedir. Hem bu nedenle hem de vergi incelemesi yapılmasını gerektiren bir durumda vergi dairesi ile VDK'nın ilgili Grup Başkanlığı arasında çıkabilecek yetki ve görev karmaşası nedeniyle; vergi dairesi başkanlıklarının (ve Vergi Dairesi Müdürlükleri'nin) hangi hallerde hangi incelemeleri gerçekleştirebileceklerinin tâli mevzuatta açıklığa kavuşturulması gerekmektedir<sup>1236</sup>.

Takdir Komisyonları'nın vergi inceleme yetkisine gelince, bunlara verilen vergi inceleme yetkisinin, matrah ve servet takdiri gibi görevleri dolayısıyla ve bu görevlerle sınırlı olarak verildiğini yukarıda belirtmiştik. Esasında bu komisyonların kuruluş amacı, teknik bir konu olan matrah takdirlerini gerçekleştirmektir. Matrah

<sup>1234</sup> ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, 2014, s.285.; Bize göre malmüdürlerinin vergi inceleme yetkisini VUK m.135/1'e değil m.135/2'ye dayandırmak gerekmektedir.

<sup>1235</sup> ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, 2014, s.286; 289-290.

<sup>1236</sup> Mehmet KOÇ, "Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri".

takdiri yaparken, takdirin somut dayanaklarını da ortaya koyması, bunun için de araştırma ve inceleme yapması gerekmektedir. Bu nedenle bunlara da vergi inceleme yetkisi verilmesi doğaldır. Zira vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan, matrah takdirlerinin gerçeğe en yakın şekilde yapılması gerekmektedir<sup>1237</sup>. VUK ile Takdir Komisyonları'na ayrıca, vergi inceleme elemanlarına açıkça verilmeyen, bilirkişiye başvurma yetkisi (VUK m.75/2) de verilmiştir ki bu da teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren çeşitli “değerleme” konularında onların daha sağlıklı kararlar almasına hizmet etmektedir. Nitekim Danıştay da Takdir Komisyonları'nın inceleme yetkilerini kullanmasını, gerçek ve doğru vergilendirmenin bir gereği olarak kabul etmiştir<sup>1238</sup>.

Belirtmek gerekir ki Kanun'da sayılanlar dışında yapılan vergi incelemeleri ve hazırlanan raporlara istinaden tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemi tesis edilmesi, “yetki unsuru” açısından işlemi sakatlayacağından; yetkili bulunmayan kişilerce yapılan vergi incelemeleri hukuken geçersizdir. Bu yetki ayrıca, “devredilemez” bir yetkidir<sup>1239</sup>. Bu nedenle, birtakım kurum ve kuruluşlarca yapılan denetimler sırasında tespit edilen ve vergi salınmasını ve kesilmesini gerektirdiği iddia edilen raporlar üzerine vergi dairesi, bunları ihbar kabul edip, mutlaka yetkililerce vergi incelemesi yoluna gitmelidir<sup>1240</sup>.

---

<sup>1237</sup> Adil NAS, “Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği”, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2011, Sayı: 358, s.145.

<sup>1238</sup> Dan. 3.D., T.01.10.1998, E.1998/2824, K.1998/3314 kararında, “...takdir komisyonunun kendisine verilen vergi inceleme yetkisini kullanmadığı ve hiçbir inceleme ve araştırma yapmadan matrah takdirinde bulunduğu anlaşıldığından, dayanaksız takdir komisyonu kararına göre salınan vergiler ve kesilen cezalarda yasal isabet görülmemiştir.” ve 9.D, T.12.06.1996, E.1996/1251, K.1996/2206 kararında da, “...görevleri nedeniyle inceleme yetkisini haiz olduklarından, her şeyden önce, takdir edilen matrahın dayandığı bilgi ve belgelerin belirtilmesi; leh ve aleyhteki takdir unsurlarının göz önünde tutulması, taraflarca ibraz edilecek belgelerin incelenmesi, mükellefin ekonomik ve sosyal durumunun da dikkate alınmak suretiyle incelemeye ilişkin sonuçların kararda belirtilmesi gerektiği”ne hükmetmiştir. (Aktaran: NAS, a.g.m., s.145 ve 149.)

<sup>1239</sup> İsmail CAN ve Yunus ŞENGÖZ, **VDK Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitimi Ders Notları (Ders Notları)**, Yayımlanmamış 2. Güncelleme, Ankara, Ocak 2014, s.125.

<sup>1240</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.64.

Nitekim Danıştay da VUK'ta sayılan vergi incelemesine yetkililer dışındaki kişilerce yapılan incelemelere dayanılarak salınan vergilerde ve kesilen cezalarda hukuka uyarlık görmemiş; bunları iptal etmiştir<sup>1241</sup>. Bu meyanda, defter ve/veya belgelerin inceleme için ibraz edilmeyip, İdare'nin re'sen vergi tarhi yoluna gitmesi sonucunda yargıya taşınan uyuşmazlıklarda, söz konusu defter ve/veya belgelerin yargı yerine ibraz edilmesi üzerine ilgili yargı yerinin (mahkemenin) vergi incelemesi yaparak ve/veya (bilirkişiye) yaptırarak karar vermesi; yani yargı yerlerinin, bu anlamda bir inceleme yetkisinin olup olmadığı sorusu da gündeme gelebilmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun yakın tarihli bir kararında<sup>1242</sup>, “...*idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacağı, yürütme görevinin yargı yerlerince kısıtlanamayacağı, idari eylem veya işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemeyeceği...*” gerekçesiyle yargı yerlerinin bu anlamda bir inceleme yetkisinin bulunmadığına karar verilmiştir.

---

<sup>1241</sup> Bu konuda, “İş müfettişinin vergi inceleme yetkisini haiz olmadığı, bu nedenle, düzenlediği raporun vergi tarhına esas alınamayacağı (Dan. 3.D., T.04.03.1998, E.1996/4412, K.1998/695).”; “Sayıştay denetçisinin, tarh dosyası üzerinde yaptığı inceleme sonucu, belirtilen hususlara dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı (Dan. 3.D., T.16.06.1998, E.1997/2939, K.1998/2348).”; “Vergi inceleme yetkisi bulunmayan adalet müfettişinin yazısına istinaden KDV tarhiyatı yapılamayacağı... (Dan.9.D., T.03.06.2008, E.2007/3816, K.2008/2766)” şeklinde kararlar bulunmaktadır. (ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.64-65)

<sup>1242</sup> Dan. VDDGKK, T.26.12.2012, E.2010/707, K.2012/618. (Karara, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası'ndan erişilmiştir.

## § 10. KAPSAM

### III. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI

#### A. İNCELEME TÜRLERİ BAKIMINDAN

##### 1. İncelemenin Kapsamına ve Süresine Göre

###### a. Kısa İnceleme

Vergi matrahını oluşturan unsurlardan yalnız biri veya birkaçında yapılan<sup>1243</sup> veya iade taleplerinin değerlendirilmesi gibi kısa süren incelemelerdir. Kısa inceleme adlandırması, mevzuattan değil; uygulamadan gelen bir adlandırmadır.

###### b. Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, esas itibarıyla, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade etmektedir. Vergi matrahını oluşturan unsurlardan biri veya birkaçına ilişkin olarak belirli konularda yapılan vergi incelemeleridir<sup>1244</sup>. Örneğin birkaç matrah unsuru bulunan bir gelir vergisi mükellefinin, bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi; sınırlı vergi incelemesidir<sup>1245</sup>.

Sınırlı İnceleme, İnceleme Yönetmeliği m.3-ğ'de “tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi” olarak ifade edilmekte olup; vergi matrahını oluşturan unsurlardan biri veya birkaçına ya da vergilemeye ilişkin olarak, belirli konularda yapılan vergi incelemesidir<sup>1246</sup>.

Belirtmek gerekir ki VUK m.140/6'da, sınırlı incelemenin, esas olarak, altı ay içinde bitirilmesine hükmedilmiştir.

---

<sup>1243</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.123.

<sup>1244</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.123.

<sup>1245</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.98.

<sup>1246</sup> CAN ve ŞENGÖZ, **Ders Notları**, s.125.

### c. Tam İnceleme

VUK m.140/6'da, esas olarak, bir yılda bitirilmesine hükmedilen "tam inceleme"nin tanımı ise İnceleme Yönetmeliği m.3-h'de verilmiştir. Buna göre tam inceleme, "bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibariyle bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi"ni ifade etmektedir. Ayrıca Yönetmeliğin 6/2. maddesinden, inceleme görevini verenlerin, incelemenin tam inceleme mi; yoksa sınırlı inceleme mi olacağını görev yazısında belirtmek durumunda oldukları; bunların, tam veya sınırlı inceleme olarak verilen görevin mahiyetini değiştirmeye yetkili oldukları; fakat, incelemenin mahiyetinin değiştirilme nedeninin de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından nezdinde vergi incelemesi yapılana bildirileceği öngörülmüştür. Yine Yönetmeliğe göre, incelemenin tam mı; yoksa sınırlı mı olacağını "incelemeye başlama tutanağı"na yazılacağı ve sınırlı inceleme olarak başlayan incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle, tam incelemeye dönüşmesi halinde inceleme süresinin sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibariyle hesaplanacağı öngörülmüştür.

Bu düzenlemelerin hem incelemeyi yürütecek eleman açısından hem de incelemeye alınan kişiler açısından sonuçları bulunmaktadır. Buna göre ilk evvela, tam incelemede vergi türü ve vergilendirme dönemi itibariyle bir sınırlama yapılmadığını; yani bir vergi türü itibariyle birden fazla dönemin; ya da birden fazla vergi türü itibariyle bir veya birden fazla dönemin incelenebileceği; ama bütün iş ve işlemleri ve bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde incelenebileceği tespitini yapabiliriz. Öte yandan, tam inceleme tanımı kapsamına girmeyen incelemelerde sınırlı incelemenin söz konusu olduğunu; bu durumda, inceleme konuları itibariyle bir veya daha fazla sınırlı inceleme görevi verilebileceğini<sup>1247</sup> çıkartmak mümkün ise de; her hâl ve takdirde, sınırlı incelemelerin kanuni süresi içinde bitirilmesi gerekmektedir. Yönetmelik'te incelemeye başlama tutanağının içeriğinde inceleme türünün ne olduğunun da

<sup>1247</sup> İnceleme Yönetmeliği m.6/3: "Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında yeralan inceleme konusu veya döneminden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda, incelemeyi yapanın yazılı talebi üzerine bu konu veya dönemle ilgili olarak da görevlendirme yapılabilir. 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."

yazılacağı veçhile ve incelemeler türler itibariyle kanuni süreye bağlanmış olduğu için; incelemenin ne zaman biteceğini mükellefin bilmesi, yasallık ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir gereğidir. Çünkü yasakoyucunun, incelemelere süre sınırlaması getirmesinin bir nedeni vardır ve bu durum İdare'nin sorumluluğundadır ve ayrıca, mükellef haklarından biridir<sup>1248</sup>.

## **2. İncelemenin Kaynağına Göre**

### **a. Önceden Planlanmış Vergi İncelemeleri**

Olağan ya da rutin vergi incelemeleri olarak da ifade edilen bu tür incelemeler, ihbar ya da şikâyet gibi herhangi bir özel nedene dayanmaksızın, önceden belirlenmiş bulunan ilke, kriter ve planlara göre seçilen<sup>1249</sup> (beyanname seçimi, malî performans değerlendirmesi, risk analizi vb.) yükümlüler nezdinde gerçekleştirilen incelemelerdir<sup>1250</sup>. Bu tür incelemeler sektörel ya da iş kolları itibariyle, belirli bir plana göre, toplu veya münferiden gerçekleştirilebilir<sup>1251</sup>. Bu tür incelemelerin temel amacı, vergilendirme sürecini sürekli olarak gözetim ve denetim altında tutarak; vergi kayıp ve kaçığını azami düzeyde tespit etmektir<sup>1252</sup>.

### **b. Önceden Planlanmamış Vergi İncelemeleri**

Olağandışı incelemeler olarak da ifade edilen bu tür incelemeler ise ihbar, şikâyet, talep, bir inceleme sürdürülürken ortaya çıkan inceleme ihtiyacı nedeniyle idarenin gerekli görmesi gibi çeşitli nedenlerden kaynaklanan incelemelerdir. Aşağıda bunları kısaca açıklayacağız.

#### **(1) İhbarlı İnceleme**

Bu tür incelemeler, vergi kayıp ve kaçığına ve/veya usulsüzlük fiili işlendiğine dair ihbar, şikâyet, bilgi ve bulgu gibi özel nedenlerden kaynaklanan incelemelerdir<sup>1253</sup>. Vatandaşlar, vatandaşlık bilincinin gereği olarak ya da ihbar ikramiyesi almak için

<sup>1248</sup> 6009 sayılı Kanun Gerekçesi, s.5.

<sup>1249</sup> CAN ve ŞENGÖZ, **Ders Notları**, s.126.

<sup>1250</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.98.; TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.182-183.

<sup>1251</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.126.

<sup>1252</sup> PEHLİVAN, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik".

<sup>1253</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.183.



veyahut da müşteki sıfatıyla bu durumları idareye yazılı veya sözlü olarak bildirmektedirler<sup>1254</sup>.

## (2) Çapraz (Karşıt) Kontrol (İnceleme) ve İnceleme Önerisi

Yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında, veri toplamak amacıyla, incelenen mükellef ile ilişkisi bulunan başka mükellef ya da mükellefler nezdinde başlatılan incelemeye “karşıt inceleme (çapraz kontrol)” denilmektedir. Belirtmek gerekir ki karşıt inceleme denilen faaliyet, sadece nezdinde vergi incelemesi gerçekleştirilen mükellefin kayıtlarının doğruluğunu kontrol ve teyit için yapılan bir araştırma/analiz/değerlendirme niteliğindedir. İnceleme elemanı tarafından gerekli görüldüğü takdirde başvuru bu faaliyet, ilgili kişinin defter, belge ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır<sup>1255</sup>.

Vergi inceleme yetkisinin kapsamına dâhil olan “karşıt inceleme (çapraz kontrol)” yetkisi VUK m.256’ya da dayandırılmakta olup; İdare’nin iç işleyişinde, “karşıt kontrol ve/veya karşıt tespit” olarak nitelendirilen bu faaliyetin usulü, İnceleme Yönetmeliği m.25/3’e dayanan “İç Genelge”lerde açıklanmıştır. Buna göre karşıt kontrol ve tespitlerin, incelemeyi yürüten vergi müfettiş ya da müfettişlerince yapılması; nezdinde karşıt kontrol ve/veya tespit yapılacak kişi ya da kişilerin işyerinin aynı ilde olması durumunda ya bu kişinin işyerine gidilerek ya da defterlerini daireye getirmesi istenerek yapılması; başka bir ilde bulunması durumunda ise o ildeki birimden yazı ile istek yapılması gerekmektedir<sup>1256</sup>.

Bununla birlikte, “karşıt inceleme”ye tâbi tutulmak vergi incelemesine tâbi tutulmak anlamına gelmemektedir. “Karşıt inceleme” sırasında muhatabın vergi yasalarına aykırı hareket ettiğinin tespiti halinde, bu mükellef için de ayrıca, İdare’ye inceleme önerisinde bulunulur<sup>1257</sup>. Bu nedenle bize göre bu faaliyete “karşıt inceleme” yerine “çapraz kontrol” denmesi, terminolojiye daha uygun düşecektir.

<sup>1254</sup> CAN ve ŞENGÖZ, **Ders Notları**, s.126.

<sup>1255</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.183.; HUD, **Denetim**, s.139-140.;CAN ve ŞENGÖZ,**Ders Notları**, s.126.

<sup>1256</sup> 2014/1 sayılı VDK İç Genelgesi.; HUD, **Denetim**, c.i, s.140.

<sup>1257</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.183.; CAN ve ŞENGÖZ, **Ders Notları**, s.126.; GİB, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, 2007, s.9.

İşte bu çapraz kontrol ve tespitler neticesinde, nezdinde çapraz kontrol yapılan mükellefin ya da inceleme elemanının tespit ettiği diğer ilgili bir sektör, iş kolu, mükellef ya da konunun incelenmesi gerektiği sonucuna varılması hali ve bunun üzerine İdare'nin inceleme kararı alması da, önceden planlanmamış vergi incelemeleri kapsamında incelemelerdir.

### (3) Mahsup ve İade İncelemeleri

Bu incelemeler, mükelleflerce beyannamelerinde gösterdikleri kazanç ve iratlardan, hesap dönemi içinde kesilmiş bulunan vergilerin, hesaplanan vergiden mahsubuna ve şayet kalırsa kalanın ret ve iadesinin talebi üzerine yapılan incelemelerdir<sup>1258</sup>. Bu tip incelemeler, esas itibariyle, dosya üzerinden yapılmakta olup; vergi revizyonu tanımına uygun düşmektedir.

Söz konusu iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için bazı durumlarda vergi inceleme raporu (veya sadece YMM iade tasdik raporu) şartı aranmaktadır. Örneğin KDV iadelerinde Maliye Bakanlığınca açıklanan meblağların üzerinde bir iade talebi olursa; bu talebin incelenerek doğruluğunun saptanması öngörülmüştür<sup>1259</sup>. KDV ile birlikte, ÖTV, GV<sup>1260</sup>, KV (KVK m.34/6), BSMV, KKDF, VİV uygulamalarında da belirlenen hadlerin üzerinde bir iade talebi olursa kanunlarda verilen yetkilere istinaden “mahsup ve iade incelemesi” yapılabilmektedir. Bu incelemelerin yürütülme usulü ve işbölümü İnceleme Yönetmeliği m.25/3'e istinaden “İç Genelge”lerle düzenlenmektedir<sup>1261</sup>.

### (4) Tasfiye İncelemeleri

Tasfiye başlıklı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.17/8'e göre: “*Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye*

<sup>1258</sup> CAN ve ŞENGÖZ, **Ders Notları**, s.127.

<sup>1259</sup> 3065 sayılı KDVK; KDV Genel Uygulama Tebliği (REGA: 26.04.2014 – 28983)

<sup>1260</sup> 252 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği (REGA: 06.04.2004 – 25425).

<sup>1261</sup> 2014/1 sayılı VDK İç Genelgesi.

*memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınuncaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkrada yazılı sorumluluğu devam eder.” Ayrıca yine aynı maddenin 10. fıkrasına göre: “Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir.”*

Nitekim Bakanlık da kendisine verilen yetkiye dayanarak tasfiyeye giren kurumların aktif toplamlarına göre incelenecek ve incelenmeyecek işlemleri belirlemiş ve incelenecek işlemlerle ilgili işbölümü de VDK tarafından yapılmıştır. Bu minvâlde Bakanlık, “aktif toplamı 500.000 TL’yi aşmayan mükellefler ve BKK ile vergi muafiyeti tanınan vakıflarla, kamuya yararlı sayılan derneklere ait iktisadi işletmelerden, tasfiye kararının alındığı döneme ilişkin bilançolarının aktif toplamı 1.000.000 TL’yi aşmayanlar hakkında inceleme yapılmayacağına karar vermiştir<sup>1262</sup>.

İşte bu tip incelemeler de kurumların tasfiyeye girmesi halinde gündeme gelen incelemeler olup; önceden planlanmamış incelemeler kapsamındadır.

##### **(5) Muafiyet Talebi İncelemeleri ve Diğer İncelemeler**

4962 sayılı Kanun<sup>1263</sup> m.20 gereğince, gelirlerinin en az üçte ikisini genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığı’nın önerisi üzerine ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilmektedir. Muafiyet şartlarının oluştuğunun ve kaybedildiğinin tespitinde Maliye Bakanlığı’na verilen yetki uyarınca, talep edilmesi halinde, bu talepler incelenmektedir. İşte bu kapsamda, “1 Seri Numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ” uyarınca yapılan incelemeler de, talep üzerine gerçekleştirilen incelemeler olup; planlanmamış vergi incelemeleri kategorisindedir<sup>1264</sup>.

<sup>1262</sup> 2014/1 sayılı VDK İç Genelgesi.

<sup>1263</sup> “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun”un 20. maddesi (REGA: 07.08.2003 – 25192).

<sup>1264</sup> CAN ve ŞENGÖZ, **Ders Notları**, s.127.

Bunlardan başka, çeşitli kanunlarda öngörülen tespitler için inceleme ve inceleme raporunun arandığı hallerde yapılan incelemeler (ör. 6183 sayılı Kanun geçici m.8) talep üzerine yapılan incelemelerdir. 3093 sayılı “Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu Gelirleri Kanunu<sup>1265</sup>” m.10 uyarınca, TRT tarafından yapılan talep üzerine yapılan incelemeler de buna örnek gösterilebilir.

### **3. İnceleme Yöntemine Göre**

#### **a. Normal (Klasik) Vergi İncelemesi**

Bir önceki ayırımı göre, önceden planlanmış vergi incelemeleri olarak tasnif edilen bu incelemeler, usul ve esasları başta VUK olmak üzere ilgili yönetmeliklerde düzenlenen; nezdinde inceleme yapılanların incelemeden haberdar edilerek incelemeye başlama tutanağının imzalatıldığı; Kanun’a göre, esas olarak mükellefin işyerinde, istisnaen de dairede (birimde) yürütülen; inceleme sürecinde mükellefle işbirliği halinde olunarak, mükellefin katkılarıyla gerçekleştirilen incelemelerdir<sup>1266</sup>.

Bu tür incelemelerde iki temel yöntem kullanılmaktadır. Bunlar:

#### **(1) Defter, Belge, Beyan ve Kayıtlar Çerçevesinde Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri**

İlk bölümde ayrıntılı olarak irdedeğimiz, “vergi revizyonu” olarak adlandırılan bu yöntemde, yükümlülerin beyanları, defter ve belgeleri karine olarak doğru kabul edildiğinden; inceleme sadece bunlar üzerinden yapılmaktadır. Klasik yöntem olarak da adlandırılan bu yöntemde, çeşitli geleneksel muhasebe denetimi analiz yöntemleri ve teknikleri kullanılmakta idi<sup>1267</sup>. 2365 sayılı Kanun değişikliğinden önce vergi incelemesinin “...defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak...” gerçekleştirileceği hüküm altına alınmış iken; 2365 sayılı Kanun’dan sonra bu kayıtlama kaldırılmış ve “ekonomik yaklaşım” ve “delil serbestisi” ilkeleriyle birlikte vergi incelemelerinde her türlü bilgi, belge ve delilden yararlanılır hale gelmiştir.

<sup>1265</sup> REGA: 15.12.1984 – 18606.

<sup>1266</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.99.

<sup>1267</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.128-129.

## (2) Defter, Belge, Beyan ve Kayıtlarla Bağlı Kalınmadan Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri

Bu yöntemde ise vergi inceleme elemanı VUK'ta kendisine sağlanan imkânlardan yararlanarak; yemin ve vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi hariç her türlü delilden istifade edebilmekte hatta ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde, gerçeğe ulaşmak için vergisel olgu ve olayların dış görünüşleriyle bağlı kalmaksızın araştırmasını yürütebilmektedir. Ayrıca yine bu yöntemde, randıman incelemesi, çapraz kontrol, adlî tıp veya ticaret ve sanayi odalarından bilgi isteme gibi araçlar da kullanılabilir.

### b. Aramalı Vergi İncelemesi

Baştaki konularda da yer yer değindiğimiz üzere, esasında mevzuatta “aramalı inceleme” diye bir inceleme yöntemi düzenlenmemiştir. Literatürde kullanılan “aramalı inceleme” kavramı, VUK'un 142 ilâ 147. maddelerinde düzenlenen “arama” müessesesine istinaden kullanılmaktadır.

Beyana dayalı sistem içinde vergi güvenliği, normal olarak, vergi inceleme müessesesiyle sağlanmaktadır<sup>1268</sup>. Ancak “ihbar” veya “gerçekleştirilmekte olan incelemeler” dolayısıyla, bir mükellefin “vergi kaçırdığı”na delalet eden emareler bulunursa; bu mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde “arama” yapılabileceğine hükmedilmiştir. Bu durumda normal (klasik) vergi inceleme yöntemine ek olarak, “arama” yöntemi de devreye girmektedir. İşte, arama müessesesinin/yönteminin kullanıldığı ve incelemenin arama sonucunda elde edilen deliller (belge ve bilgiler) üzerinden yürütüldüğü bu tür incelemelere de “aramalı inceleme (ya da incelemeli arama)” denilmektedir<sup>1269</sup>.

Arama müessesesinin usul ve esasları VUK'ta ayrıntılı olarak düzenlenmekle kalmayıp; ilgili bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın arama (ve elkoyma) ile ilgili hükümlerinin de (Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği de dâhil olmak üzere) kullanılabilmesine hükmedilmiştir.

<sup>1268</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.125, dn.5.

<sup>1269</sup> HUD, **Denetim**, c.i, s.99.

Arama yönteminin kullanıldığı vergi incelemelerinde, inceleme özel bir şekle bürünmektedir. Arama kararının alınması, arama yapılması, elkonulan delillerin ne şekilde inceleneceği ve incelemenin ne kadar sürede bitirileceği konuları, VUK'un ilgili bölümünde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Biz bu müesseseyi, vergi incelemesinin özel bir şekli olarak, vergi incelemesi uygulaması başlığı altında irdeleyeceğiz.

## **B. İNCELEMeye TÂBİ OLAN KİŞİLER BAKIMINDAN**

“*İncelemeye Tâbi Olanlar*” kenar başlıklı VUK m.137'ye göre: “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tâbidirler.*” Vergi incelemesinin amacı doğrultusunda düşünüldüğünde, Kanun'un, vergi incelemesine tâbi olmak bakımından kişileri, oldukça geniş bir yelpazede (*spectrum*) ele aldığı görülmektedir. Nitekim vergi incelemesinin amacı, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması” olarak ortaya konulduğu için; “vergi kanunları uyarınca kendisine vergi borcu terettüb eden/etmesi gereken” veyahut da “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan/olması gereken” kişilerin, yani vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının, vergi incelemesine de muhatap olmaları, “vergi ödevi”nin bir gereği ve bu “ödev”in tamamlayıcı bir parçasıdır. İşte bu veçhile, ilk evvelâ, VUK m.137'yi VUK m.134 ile birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Fakat bize göre, 137. maddenin düzenlenişinde, yasallık ilkesi açısından sonuçları olan, biriki çelişkili durum bulunmaktadır. Bu çelişkili durumları şöyle belirlemek mümkündür:

Kanun, vergi incelemesine tâbi kılınacak kişileri, en geniş şekilde kapsamak isterken; belirlemeyi, “defter ve hesap tutanlar ile evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanlar” olarak yaparak; defter ve hesap tutmayı, evrak ve vesikaları da muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olmayan fakat yine de “vergi mükellefi” veya “vergi sorumlusu” olan/olabilecek (bir vergi incelemesinin öznesi/trafi olan/olabilecek) kişileri, belki de istemeden, kapsam dışında bırakmıştır.

Bir diğ er soru(n) da vergi incelemesinin amacı ile ç eliş kiye d üş ülen bir sorundur<sup>1270</sup>. Zira VUK m.137 ele alınd ığında, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu konumunda bulunmayan (vergi borç lusu olmayan) kiş ilerin, defter ve hesap tutmaları ve evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olmaları dolayısıyla vergi incelemesine tâ bi olabilecekleri (bir vergi incelemesinin öznesi/taf aı olabilecekleri) sonucu ç ıkmaktadır. Esasında buradaki ç eliş ki “vergi incelemesi” gibi özğ ün ve özel bir idari faaliyetin, bu faaliyet içinde gündeme gelen “araştırma”, “bilgi isteme” ve “(ç apraz)kontrol” gibi inceleme yöntem ve araçlarıyla karış tırılmasından kaynaklanmaktadır. Zira yukarıki bölümlerde de ortaya koyduğ umuz üzere, “vergi incelemesi” ile “araştırma”, “bilgi isteme/toplama”, “(ç apraz) kontrol” gibi kavramlar, birbirinden farklı ve fakat bazen birbirini tamamlayan bazen de farklı amaçlara hizmet eden kavramlardır.

Biz bu noktada konuyu, vergi incelemesine tâ bi olan/olması gereken kişiler ve vergi incelemesi sürecinde kanıtlama yöntemi/aracı olarak kullanılabilir, defter ve hesap tutan ve/veya evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olan kişiler olarak, ortaya koyup irdelemek istiyoruz.

Esasında vergi incelemesine tâ bi tutulacak kişiler için düzenlenen VUK m.137, büyük ölçüde, vergi mükelleflerini veya vergi sorumlularını içine almaktadır. Ancak bunların, her durumda, defter ve hesap tutan ve/veya evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olan kişiler olacakları düşünülerek; yelpaze daha geniş tutulmaya ç alış ılmış tır<sup>1271</sup>. Bu minvâlde olmak üzere, VUK m.8’e göre vergi mükellefi, “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi”; vergi sorumlusu da, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olup; “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğ una müteallik özel mukavelelerin vergi dairesini bağlamayacağı” ve “VUK’un müteakip maddelerinde geçen ‘mükellef’ tabirinin vergi sorumlularına da ş amil olacağı” hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, VUK m.137’de sayılanları “defter (ve hesap) tutma yönünden” ve “evrak ve vesikaları muhafaza ve

<sup>1270</sup> ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.290.

<sup>1271</sup> Cenk Murat ARSLAN, “İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 386, Ekim 2013, s.15.

ibraz etmek mecburiyetinde olanlar yönünden” iki gruba ayırmak mümkündür. Buna göre, VUK kapsamında “defter ve hesap tutmak zorunda olanlar” VUK m.172’de sayılmış<sup>1272</sup> olup; defter tutmadaki amaçlar<sup>1273</sup> m.171’de; defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar<sup>1274</sup> ise m.173’te sayılmıştır. Belirtmek gerekir ki defter tutmak zorunda olan mükelleflerin ortak özelliği, faaliyetlerindeki “devamlılık” unsurudur. Buna göre, “vergiden muaf esnaf (GVK m.9)”, “gerçek usule tabi olmayan çiftçi (GVK m.54)”, “basit usule tâbi mükellefler (GVK m.47-48)”, “vergiden muaf serbest meslek erbabı (GVK m.18-65)”, “ücret elde edenler (GVK m.61)”, “gayrimenkul sermaye iradı elde edenler (GVK m.70)”, “menkul sermaye iradı elde edenler (GVK m.75)”, “diğer kazanç ve irat elde edenler (GVK m.80)”, “KVK m.4 kapsamında KV’den muaf olan kuruluşlar” VUK’a göre defter tutmak zorunda olmayıp; dolayısıyla bunların kayıt tutma ve bu kayıtları belgeye dayandırma zorunlulukları da yoktur; ancak VUK m.227’ye göre, vergi matrahlarının tespitiyle ilgili giderlerini (götürü usulde tespit edilenler hariç) belge ile kanıtlamak zorundadırlar<sup>1275</sup>.

Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olanlar ise VUK m.253, m.254, m.255 (muhafaza ödevleri) ve m.256’da (ibraz ödevi) sayılmıştır. VUK’a göre tevsiki zorunlu olan evrak ve vesikaları, “fatura ve fatura yerine geçen vesikalar”, “serbest meslek makbuzu”, “ücret bordrosu ve bordro yerine geçen vesikalar”, “elektronik ortamda düzenlenen ve kaydedilen belgeler” ve diğer bilimum evrak ve vesikalar olarak saymak mümkündür (VUK m.232-235)<sup>1276</sup>. Bu durumda ilgili kişiler, defter ve hesap tutmasalar bile bu evrak ve vesikaları muhafaza etmek ve istendiğinde ibraz etmekle zorunlu kılınmışlardır.

<sup>1272</sup> VUK m.172’ye göre, defter tutmak zorunda olanlar: “1. Ticaret ve sanat erbabı; 2. Ticaret şirketleri; 3. İktisadi kamu müesseseleri; 4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler; 5. Serbest meslek erbabı; 6. Çiftçiler” olarak sayılmıştır.

<sup>1273</sup> VUK m.171’e göre mükellefler: “1.Vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarının tespit edilmesi; 2.Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerinin tespit edilmesi; 3.Vergi ile ilgili muamelelerinin belli edilmesi; 4.Vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol edilmesi ve incelenmesi; 5.Hesap ve kayıtlarının yardımıyla, üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol edilmesi ve incelenmesi” amaçlarını sağlayacak şekilde defter tutacaklardır.

<sup>1274</sup> Bunlar da: “1.Gelir Vergisi’nden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tâbi olmayan çiftçiler; 2.GVK’ya göre kazançları basit usulde tespit edilenler; 3.Kurumlar Vergisi’nde muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, GV’den ve KV’den muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tâbi olanları kapsamamak kaydıyla (Ör. KDVK m.8)”, m.173’te sayılmıştır.

<sup>1275</sup> Azmi DEMİRCİ ve Zihni KARTAL, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:211, Mart 1999.; Hayrullah DOĞAN ve Yüksel YAVUZ, **Örneklerle Vergi İncelemeleri (Vergi İncelemeleri)**, İstanbul: DT Denetim Yayını, Baskı: Acar Basım A.Ş., Haziran 2014, s.80.

<sup>1276</sup> ARSLAN, “İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?”, s.18.



VUK m.137'ye göre vergi incelemesine tâbi olan kişiler, VUK'un yanında, diğer kanunlara göre defter ve hesap tutan ve/veya evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan kişileri de kapsamaktadır. Buna göre kişiler, TTK<sup>1277</sup>, SPK<sup>1278</sup>, Sigortacılık Mevzuatı, Para ve Kambiyo Mevzuatı, Maden Mevzuatı gibi mevzuatta yer alan düzenlemeler çerçevesinde defter ve hesap tutmak ve/veya evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmekle yükümlü tutulmuş olabilmektedirler. Ancak buradaki temel soru(n), VUK kapsamı dışında tutulan defter ve hesaplar ile belgelerin VUK m.256 kapsamında ibraz etme zorunluluğunun olup olmadığıdır. Bir görüşe göre bunlar, VUK m.256'ya dayanarak değil VUK m.148 (bilgi verme mecburiyeti)'ye dayanarak istenebilir. Diğer bir görüşe göre ise VUK m.137'deki kapsam geniş tutulduğundan ve Kanun'un (vergi incelemesinin) amacından hareketle, diğer kanunlar kapsamında tutulan defter ve belgelerin de, m.256 kapsamında ibraz edilmesi gerekir<sup>1279</sup>.

Bize göre vergi incelemesine tâbi olmak (vergi incelemesinin tarafı/öznesi olmak) ile vergi incelemesinde taraf olmayıp da defter ve belgeleri ibraz zorunluluğunda olmayı ayırmak gerekir. Bu minvâlde VUK m.137'den, VUK ve diğer kanunlar kapsamında defter ve hesap tutanlar ve/veya evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin incelemeye tâbi olduğu sonucu çıkmaktadır. Fakat burada vergi incelemesine tâbi olmakla bir inceleme sırasında kendisinden bilgi istenecek kişileri birbirinden ayırmak gerekir<sup>1280</sup>. Vergi incelemesinin maksadı belli olduğu için maddenin bu maksada uyumlu şekilde, “*Bu kanuna ve diğer kanunlara göre vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olanlar vergi incelemesine tâbidir.*” şeklinde düzenlemek gerekir<sup>1281</sup>. Belirtmek gerekir ki bu

---

<sup>1277</sup> TTK m.64/1'e göre: “Her tacir ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir sürede yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi, defterlerden izlenebilmelidir.”

<sup>1278</sup> Sermaye Piyasası mevzuatına göre halka açık şirketler, aracı kuruluşlar ve sermaye piyasasında faaliyet gösteren diğer şirketleri TTK ve VUK'a göre tutmak zorunda oldukları defterlerin yanında, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde ayrıca defter ve kayıtlar tutmaktadırlar. (ARSLAN, “İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?”, s.16.)

<sup>1279</sup> ARSLAN, “İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?”, s.16.

<sup>1280</sup> ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.290.

<sup>1281</sup> DEMİRCİ ve KARTAL, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”.

düzenleme, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olması gerekip de mükellefiyet veya vergi sorumluluğuna ilişkin bilginin/kaydın vergi dairesince bilinmediği durumlar yani kayıtdışı faaliyet gösterilen durumlar için de geçerlidir. Aksi halde, kayıtdışı faaliyet gösteren ama kanunlara göre, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması gereken kişilerin vergi incelemesine tâbi olmadığı sonucu çıkar ki bu, vergilendirmenin mantığına aykırıdır.

Öte yandan, muafiyet ya da istisnalar nedeniyle vergi mükellefiyeti bulunmayanların, muafiyet ya da istisnaların kapsamına girip girmedikleri, girmişseler muafiyet ya da istisna hükümlerini ihlâl edip etmediklerinin de vergi incelemesi kapsamında araştırılması gerekmekte olup; eğer muafiyet veya istisna kapsamı dışında oldukları tespit edilirse, mükellef olarak addedileceklerinden vergi incelemesine tâbi olan kişiler arasında sayılmaları gerekmektedir<sup>1282</sup>. Bu nedenle vergi incelemelerine tâbi olmanın ölçüsünü, defter ve hesap tutmak ve/veya evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunluluğu yerine, vergi incelemesinin amacına uygun olarak, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olarak ortaya koymak gerekir. Aksi halde vergi mükellefi veya vergi sorumlusu statüsünde olup da; defter tutma yükümlülüğü olmayan ve hem bunları hem de diğer belgeleri muhafaza ve ibraz etmek zorunda olmayanların vergi incelemesinden de muaf oldukları sonucu çıkmaktadır<sup>1283</sup>. Mesele bu şekilde ortaya konulduğunda, VUK ve diğer kanunlar uyarınca defter ve hesap tutan ve/veya evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi bulunan; fakat vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmayan kişilerin vergi incelemesine tâbi olmadıkları da belli olmaktadır. Zira bunlar bir vergi incelemesinin muhatabı/tarafı/öznesi olmaktan ziyade; yürütülen bir vergi incelemesinde defter, belge ve bilgileriyle vergi inceleme elemanına (İdare'ye) bilgi sunan kişiler konumundadır. Dolayısıyla bu durum, VUK m.148'deki bilgi isteme yetkisi ve bilgi verme zorunluluğu kapsamındadır. Kaldı ki VUK m.253'teki ibraz zorunluluğu, "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan" defter ve belgeler içindir. Zira VUK m.359'da ibraz etmeme, gizleme olarak mütalâa edilmiş ve sonuçlarına hapis cezası bağlanan bir "suç" olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda, diğer kanunlara göre tutulan defter ve belgelerin ibraz

<sup>1282</sup> ARSLAN, "İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?", s.17.

<sup>1283</sup> DEMİRCİ ve KARTAL, "Vergi İncelemesi ve Kapsamı"; Osman SARAÇ, "Gelir Vergisinde Vergi İncelemesine Tabi Olanlar", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 134, Şubat 2004, s.100.

edilmesini VUK m.148 kapsamında, inceleme elemanının doğru sonuca ulaşması için yapacağı araştırma ve kanıtlama faaliyetinin bir gereği olarak değerlendirmek gerekir. Ayrıca VUK m.137 uyarınca “...diğer kanunlara göre defter ve hesap tutanlar, belge saklama ve ibraz mecburiyetinde bulunanlar”ın sırf bu yüzden vergi incelemesinin tarafı olamayacakları; olsa olsa ilgilisi olabilecekleri ortadadır. Meseleye böyle bakıldığında, vergi incelemesinin amacına ulaşabilmesi esas olacak ve ilgili defter ve belgelerin VUK’a göre mi yoksa diğer kanunlara göre mi tutulduklarının ve saklandıklarının bir önemi bulunmayacaktır.

Son olarak belirtmek gerekir ki 646 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK ve VDK Yönetmeliği’nde, incelemeye tâbi tutulacak mükelleflerin gruplara ayrıldıkları görülmektedir<sup>1284</sup>. Ancak bu ayırım, incelemeye tâbi olup olmamak açısından bir ayırım olmayıp; İdare’nin iç işleyişinde “işbölümü” ve “uzmanlaşma” amacıyla yapılan bir ayırımdır.

### C. İNCELEMeye TÂBİ OLAN KONULAR BAKIMINDAN

Baştaki konularda da belirttiğimiz üzere VUK, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere; genel bütçeye giren vergi resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi resim ve harçlar hakkında uygulanmaktadır. Bu bağlamda, VUK m.134’teki “ödenmesi gereken vergiler<sup>1285</sup>”den kasıt VUK kapsamındaki vergilerdir. Belirtmek gerekir ki VUK kapsamında uygulanmakla ve VDK’nın yetki alanına girmekle birlikte, ithalde alınan KDV ve ÖTV’nin tarh, tahsil, inceleme ve düzeltme işlemleri, fiilen, Gümrük İdarelerince gerçekleştirilmektedir.

Öte yandan 26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu<sup>1286</sup> uyarınca tarh, tahakkuku ve tahsili belediyelere bırakılan vergilerde (ve harçlarda) “inceleme yetkisi”, belediyelere (belediye görevlilerine) bırakılmamış; Kanun’un 102. maddesiyle yapılan atıfla, bu yetki, VUK’ta sayılan yetkililer üzerinde kalmıştır.

<sup>1284</sup> Buna, 5345 sayılı Kanun m.23’ün verdiği yetkiye dayanarak 2006/10788 sayılı BKK ile kurulan ve 01.01.2007’de faaliyete geçen “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı”nı da eklemek gerekir.

<sup>1285</sup> AY m.73 bağlamında düşünüldüğünde, “vergiler” ifadesini, “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” olarak anlamak gerekir.

<sup>1286</sup> REGA: 29.05.1981 – 17354.

Esasında bu, VUK m.1 ile de uyumludur. Ancak belediye görevlilerinin yoklama yetkisini haiz olduklarını da belirtmek gerekir<sup>1287</sup>.

Hâl böyle olmakla birlikte, ne belediyelerin uhdesindeki vergi, resim ve harçların ne de yargı harçları, tapu ve kadastro harçları, noter harçları gibi unsurların VUK'ta sayılan yetkililerce incelenmesi, yönetsel açıdan olanaklı görünmemektedir<sup>1288</sup>. Zaten fiiliyatta da vergi inceleme elemanlarının, esas olarak, yüksek randımanlı vergiler<sup>1289</sup> kapsamında vergi incelemesi yaptıkları bilinmektedir. Özetle, VUK kapsamındaki, ödenmesi gereken vergileri inceleme yetkisi VUK'ta sayılanlar üzerinde olmakla birlikte; yönetsel ve diğer bazı fiili durumlar nedeniyle bu kişiler (ve birimler), söz konusu vergilerle ancak, yaptıkları inceleme sırasında ilgili olduğu ölçüde ilişki kurmaktadırlar. Belirtmek gerekir ki VDK Yönetmeliği m.5/1-a'da "VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak" şeklinde, Kurul'un görev ve yetkilerinden biri olarak ortaya konan bu hükmü, VUK kapsamında olmayan gümrük idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçların dışında değerlendirmek gerekir.

Vergi incelemesine tâbi olan ve vergi incelemesinin "objektif kapsamı" olarak mütalaa edilen<sup>1290</sup> konular arasında, çeşitli kanunlardan doğan, "mahsup ve iade incelemeleri"ni, "muafiyet incelemeleri"ni ve "tasfiye incelemeleri"ni de saymak gerekir. Ayrıca belirtmek gerekir ki bir vergi incelemesi, "sahte belge incelemesi", "organize vergi suçları incelemesi", "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını incelemesi", "kurumların birleşme ve devirlerine ilişkin incelemeler", "kontrol edilen yabancı kurum incelemesi", "işkolu ve sektörel incelemeler", "yurtdışında elde edilen kazançların incelenmesi", "KDV alış ve/veya satışlarının incelenmesi" gibi spesifik konulara odaklanılarak; bunların ilişkili olduğu vergiler üzerinden de yürütülmektedir.

<sup>1287</sup> Bekir BAYKARA, "Vergi İncelemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 313, Eylül 2007.

<sup>1288</sup> DEMİRCİ ve KARTAL, "Vergi İncelemesi ve Kapsamı".

<sup>1289</sup> Gelir ve Kurumlar Vergisi başta olmak üzere, KDV, ÖTV, VİV, Damga Vergisi, MTV, 6802 sayılı Kanun kapsamında alınan vergiler (BSMV, KKDF, ÖİV...), Akaryakıt Tüketim Vergisi (3074 sayılı Kanun (REGA: 20.11.1984 – 18581) gibi bilimüm vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler.

<sup>1290</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", s.102.

## Ç. İNCELEME YERİ (COĞRAFI YETKİ ALANI) BAKIMINDAN

### 1. Genel Açıklama

Belirtmek gerekir ki burada kastettiğimiz “yer”, “coğrafi yetki alanı” anlamında “yer” olup; vergi incelemesinin yapıldığı yer (nezdinde inceleme yapılanın işyeri veya incelemeyi yürütenin dairesi) bu başlığın kapsamında değildir. Bu konu ileride, vergi incelemesi uygulaması içinde irdelenecektir.

Bu kapsamda, vergi inceleme yetkisi, devletin vergilendirme yetkisinin bir parçası olduğu için; devletin, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren bütün kişileri ve/veya vergi kanunlarının konusuna giren bütün ekonomik olayları vergi incelemesine tâbi tutma yetkisi bulunmaktadır. Yukarıki bölümlerde de açıkladığımız gibi devletin vergilendirme yetkisi ya “mülkîlik” ya da “şahsîlik” ilkelerine dayanılarak kullanılmaktadır. Bu ilkelerin alt ayırımları olan “kaynak”, “uyruklu” ve “ikametgâh” ilkelerine göre ya “dar mükellefiyet” ya da “tam mükellefiyet” tesis ettirilmekte ve ödenmesi gereken vergiler bakımından muhataplar (vergi borçluları) bu şekilde belirlenmektedir.

Bu minvâlde, dar mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemeleri dar mükellefiyetleri çerçevesinde elde ettikleri gelirler üzerinden ödenmesi gereken vergileri kapsayacak şekilde; eğer ülke içinde işyeri ve/veya daimi temsilcisi varsa buralarda ve bunlar nezdinde ve sorumluluğunda (VUK m.10); yoksa da bunların vergilerinin ödenmesi bakımından ilgili vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumluları nezdinde gerçekleştirilecektir.

Tam mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemeleri ise, bunların işyerleri genellikle ülke içinde (devletin egemenlik ve yetki alanı içinde) olduğu için, bu mükellefler nezdinde gerçekleştirilecektir.

Ülke içinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olanlar itibarıyla, bunların coğrafi yetki alanlarını aşağıda açıklamaya çalışacağız. Fakat bundan önce, özellik arzeden bir durum olan, devletin yetki alanı dışındaki coğrafi alanlarda yani yurtdışında, vergi mükellefleri nezdinde vergi incelemesi yapılıp yapılamayacağını

irdelemek istiyoruz.

## 2. Vergi İdareleri Arasında İşbirliği ve Yurtdışında Gerçekleştirilecek Vergi İncelemeleri

Devletin yetki alanı dışındaki yerlerde yani yabancı ülkelerde, vergi idareleri aracılığıyla vergisel araştırma ya da vergi incelemesi yapması konusu, uluslararası hukukun hatta devletler genel hukukunun (uluslararası an(d)laşmalar hukukunun) kapsamına girmektedir. Bu kapsamda, tarihi süreç içinde, bir yandan ekonomik ve ticari faaliyetlerin gelişmesi ve genişlemesi diğer yandan da devletlerin vergisel operasyonlarının bunlara uyum sağlaması söz konusu olmuş; vergi idareleri arasında bilgi değişimi ve yardımlaşma gerekliliği doğmuştur. Bu ihtiyaca cevap verebilmek için Birleşmiş Milletler, OECD ve AB gibi uluslararası ve uluslararası organizasyonlar çalışmalar yürütmüştür ve yürütmektedir. İşte bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkan model vergi anlaşmaları, vergi idareleri arasında bilgi değişimi ve bunların yardımlaşmalarına yönelik çeşitli çerçeveler (*konseptler*) ortaya koymuştur.

Devletlerin vergisel alandaki işbirliğinin yani vergi idareleri arasında bilgi değişiminin ve yardımlaşmanın temel amacı, vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya yönelik faaliyetlerin ortaya çıkarılmasını sağlamak; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için gerekli olan bilgilerin bir vergi idaresinden diğer vergi idaresine aktarılmasıdır<sup>1291</sup>.

Söz konusu işbirliğinin hukusal dayanakları iç hukuktaki düzenlemeler<sup>1292</sup> ve devletler arasında akdedilen iki taraflı ya da çok taraflı vergi anlaşmalarıdır. İki ya da çok taraflı vergi anlaşmaları ise OECD'nin ya da BM'nin "Model Anlaşmalar (Konvansiyonlar)"ına dayanmaktadır. Bunlardan, Türkiye'nin de akdettiği anlaşmalar içinde yeralan ve geleneksel bilgi değişimi yöntemleri olarak adlandırılan yöntemler,

---

<sup>1291</sup> YALTI SOYDAN, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, s.321, dn.151.

<sup>1292</sup> Bazı devletler, aralarında uluslararası bir anlaşma olmaksızın, kendi iç hukuklarının izin verdiği ölçüde, çeşitli bilgilerin belli koşullar altında (ör. mütakabiliyet koşuluyla veya vergi mahremiyetine girmemek kaydıyla) yabancı bir devlete verilmesine izin verebilmektedir. Cihat ÖNER, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, s.27-28, dn.1.

OECD'nin Model Vergi Anlaşması<sup>1293</sup>, nın 26. maddesine dayanmaktadır. Yine idari yardımlaşma konusunda çerçeve çizen diğer anlaşmalar/direktiflerden bazıları şunlardır<sup>1294</sup>:

- Avrupa Konseyi/OECD Birleşik Konseyi Konvansiyonu: Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardım Anlaşması (m.9)

- OECD: Vergisel Konularda Bilgi Değişimi Üzerine Model Anlaşma (m.6) (2002)

- CIAT (Center of Inter-American Tax Administration): Vergi Bilgilerinin Değişimi Hakkında Model Anlaşma (m.6)

- AB Konseyi'nin Karşılıklı Yardımlaşma Hakkındaki 77/799/EEC sayılı Direktifi (m.6) ve KDV alanında bilgi değişiminin öngören 1798/2003 sayılı ve tüketim vergileri konusundaki 2073/2004 sayılı Tüzük'leri

Bunlardan OECD Model Anlaşması m.26'ya göre akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, genel olarak bilgi değişiminin esas ve usullerini düzenlemekte olup; anlaşma hükümlerinin yürütülmesine yöneliktir ve bir akit devletin diğerinden bilgi talep etmesine imkân vermektedir. “İstek üzerine”, “otomatik” ve “kendiliğinden” bilgi değişim yöntemleri olan “geleneksel bilgi değişim yöntemleri”, bu madde kapsamında vücut bulmaktadır<sup>1295</sup>. Fakat tarihi süreç içinde devletlerin vergisel alandaki işbirliği ihtiyacı da artmış; geleneksel yöntemler dışındaki yöntemlerle de bilgi

---

<sup>1293</sup> Orijinal adı “**Model Double Taxation Convention on Income and on Capital**” olan 1977 tarihli Anlaşma, “Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital” isimli 1963 tarihli Anlaşma'ya dayanmakta olup; 1992, 1997, 2003, 2008 ve 2010 yıllarında güncellenmiştir. (Erişim: OECD Committee on Fiscal Affairs, <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm> (05.10.2014))

<sup>1294</sup> ÖNER, s.27.; Salim KARADENİZ, “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 335, Temmuz 2009.

<sup>1295</sup> ÖNER, s.31 ve s.69.; Geleneksel bilgi değişimi yöntemleriyle, akdedilen anlaşmalarda, iki ülkede faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin işlemleri, diğer ülkede ödenen vergiler ve/veya tarh ve tahsil edilen gelir unsurları, diğer ülkede sahip olunan varlıklar ve bunların elden çıkarılması, merkez ile şube veya ana şirket ile yavru şirket arasındaki gelir tahsisleri, bağlı şirketler arasındaki transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç transferlerine ilişkin bilgiler, kullanılan belgelerin gerçekliğine ilişkin bilgiler ile belgelerde yazılan tutarların kayıtlarda ne şekilde yer aldığı gibi konularda bilgi değişimi yapılabilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki bunlar, anlaşma çerçevesinde ve koşullar elverdiği ölçüde gerçekleşebilmektedir. (GİB, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları Rehberi**, Erişim: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (05.10.2014))

değişiminde ve yardımlaşmada bulunulabileceği ortaya koyulmuştur<sup>1296</sup>. İşte bu minvâlde, vergi idareleri arasındaki (spesifik) bilgi değişimi anlaşmalarının çerçevesini çizen “Eşzamanlı Vergi İncelemeleri İçin Model Anlaşma<sup>1297</sup>” ve uygulanmasına yön veren, “Vergisel Amaçlar İçin Bilgi Değişimi Hükümlerinin Uygulanması Hakkında El Kitabı<sup>1298</sup>”, OECD tarafından yayımlanmıştır. Söz konusu rehberde bilgi değişimi ve yardımlaşma konuları sekiz modülde açıklanmış olup; bunlardan uluslararası alanda kullanılacak vergi denetim yöntemleri 4. ilâ 8. modüllerde yer almaktadır.

Buna göre, yurtdışında vergi incelemesi yapılabilmesinin esas ve usulleri şu şekilde özetlenebilir:

Eşzamanlı vergi incelemeleri, iki ya da daha fazla devlet arasında, vergi kaçak ve kayıplarına ilişkin faaliyetleri takip etmek için her devletin kendi ülkesinde bağımsız şekilde, ancak diğer devletlerle eşzamanlı ve bir koordinasyon dahilinde yürüttüğü incelemelerdir. Bu incelemeler sonucunda elde edilen bilgiler, yetkili makamlar aracılığıyla paylaşılmaktadır<sup>1299</sup>. Belirtmek gerekir ki bir devletin bu tür vergi incelemelerine katılıp katılmaması ihtiyari olup; bilgi değişimindeki gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır<sup>1300</sup>.

Yurtdışında vergi incelemesi ise bir akit devletin yetkili inceleme elemanlarının, diğer bir akit devlet ülkesinde, istek üzerine ve o ülkenin iç hukukunun tanıdığı sınırlar dâhilinde vergi incelemelerine katılmalarını ifade etmektedir. Yurtdışında vergi incelemesi gerçekleştirme isteği, mükellefin yabancı ülkedeki faaliyetlerini ve yabancı kişilerle olan ilişkilerini yerinde görme ve inceleme ihtiyacından kaynaklanmaktadır<sup>1301</sup>. Ayrıca bir devletin, mükelleflerine, belirli hesap ve kayıtlarını bir başka ülkede tutmasına izin vermesi nedeniyle, vergi inceleme

---

<sup>1296</sup> ÖNER, s.82.

<sup>1297</sup> “OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations”, Paris, 1992. (Erişim: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2666483.pdf> (05.10.2014))

<sup>1298</sup> OECD, “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes”, Committee on Fiscal Affairs, 23.01.2006.

(Erişim: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf> (05.10.2014))

<sup>1299</sup> ÖNER, s.83-85.

<sup>1300</sup> Hakan GÜR SOY, “OECD Model Vergi Anlaşması’nın 26. Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesi’nin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 377, Ocak 2013, s.52.

<sup>1301</sup> ÖNER, s.86-87.



elemanlarının kendi ülkelerinde inceleme yapma imkânı bulunmayan durumlar da vardır. Bu durumda da yabancı ülkede vergi incelemesi faaliyeti yürütme ihtiyacı doğabilmektedir<sup>1302</sup>. Belirtmek gerekir ki yabancı vergi inceleme elemanlarının başka bir ülkede izinsiz olarak vergi incelemesi faaliyeti yürütmesi, o devletin egemenlik hakkının ihlâli anlamına gelecektir<sup>1303</sup>.

Yabancı denetim elemanlarının, kendisinden talepte bulunulan ülkede yapılan bir vergi incelemesine katılımı, “aktif” veya “pasif” katılım şeklinde olabilir. “Pasif” katılımında, yabancı denetim elemanlarının mükellefleri veya diğer kişileri doğrudan sorgulamasına izin verilmemektedir. Aktif katılımında ise yabancı denetim elemanlarının sorgulamalar yapmalarına ve mükellefleri ilgilendiren kayıtları incelemelerine izin verilebilmektedir. Bir vergi idaresi, diğer bir ülkenin vergi idaresinin denetim elemanlarına, sorgulama yapmak ve kayıtları incelemek için talepte bulunulan ülkenin egemenlik sahasına girme konusunda ilgili mükellefin yazılı rızası ile de yetki verebilmektedir. Böyle durumlarda, kendisinden talepte bulunulan ülke, sorgulama ve incelemelerin bir kısmında veya tamamında kendi temsilcilerinin hazır bulunmasına karar verebilir<sup>1304</sup>.

Yabancı bir ülkede vergi incelemesi yapma süreci ise: “bilgi değişimi ve/veya vergi incelemesi faaliyetinde bulunma talebi”; “talebe (olumlu) yanıt verilmesi”; “talepte bulunulan ülkenin, talep eden ülkenin yetkili birimine inceleme zamanı ve yeri gibi konularda önceden bilgi vermesi”; “inceleme faaliyeti yürütme talebinde bulunan ülkenin inceleme elemanlarının incelemeye katılması (aktif ya da pasif olarak)”; “nihaî inceleme raporunun düzenlenmesi” ve “uygulamanın geliştirilmesi konusunda ilgili makamlara bilgi verilmesi” aşamalarıyla tamamlanmaktadır<sup>1305</sup>.

Sonuç olarak, ihtiyaç hasıl olduğunda, yurtdışında vergi incelemesi gerçekleştirmek, yürütülen bir vergi incelemesiyle ilgili yabancı bir devletten bilgi istemek mümkündür; fakat bunun için ilgili ülkenin de dâhil olduğu çok taraflı ya da iki taraflı bir vergi anlaşmasının akit tarafı olmak gerekmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir

---

<sup>1302</sup> KARADENİZ, “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”.

<sup>1303</sup> ÖNER, s.86.

<sup>1304</sup> KARADENİZ, “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”.

<sup>1305</sup> KARADENİZ, “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”.

ki yurtdışındaki vergi inceleme faaliyetleri ve/veya bilgi değişimi (idari yardımlaşma) talepleri söz konusu anlaşmaların şartları içinde mümkündür.

Bu konuyla ilgili olarak, 2013 yılında çıkarılan 6487 sayılı Kanun’la VUK’a 152/A maddesi olarak, “Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanun’un 1. maddesinde belirtilen şumülle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.” hükmü eklenmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki Türkiye’nin akdettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ek olarak, halen, “Jersey” ve “Bermuda” devletleriyle akdettiği iki adet<sup>1306</sup> “Bilgi Değişimi Anlaşması” bulunmakta olup; bu anlaşmaların 6. maddeleri “Yurtdışındaki Vergi incelemeleri”ni düzenlemektedir.

### 3. Yurtiçi Vergi İncelemelerinde Coğrafi Yetki Alanı

VDK’nın ülke çapındaki teşkilat yapısından yukarıda söz etmiştik. Vergi müfettişleri, esas olarak, ülke çapında vergi incelemesi yapmaya yetkili iseler de; herhangi bir yerde vergi incelemesi yapabilmeleri bu teşkilat yapısı içinde görevlendirildikleri yerlerde faaliyet göstermektedirler. Bu kapsamda, ilgili Grup Başkanlıkları, kuruldukları illerdeki Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Vergi Dairesi Müdürlüğü kurulmayan ilçelerdeki Malmüdürlüklerinin yetkili oldukları coğrafi alanda (bunlara kayıtlı mükellefler nezdinde) ve Grup Başkanlığı kurulmayan çevre illerde, bünyesindeki vergi müfettişleri aracılığıyla, vergi incelemesi gerçekleştirmeye yetkilidir<sup>1307</sup>. Bunun yanında Bakan, Kurul Başkanı veya ilgili Başkanlık, bir veya birden fazla vergi müfettişini özel bir amaçla ya da turne programı kapsamında görevlendirebilmektedir<sup>1308</sup>.

Kendilerine intikal eden olaylar ve işlemlerle ilgili olarak sınırlı bir vergi inceleme yetkisini haiz olan “Takdir Komisyonları”nın yetki alanları, kuruldukları

<sup>1306</sup> Yayımlandıkları REGA’lar, sırasıyla: 25.07.2013 tarih ve 28718 (mük.) ve 27.04.2013 tarih ve 28630 sayılı REGA’lardır.

<sup>1307</sup> CAN ve ŞENGÖZ, **Tarihi Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi (Vergi Denetimi)**, Ankara TÜRMOB Yayınları, Şubat 2014, s.453-456.

<sup>1308</sup> “Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği”nin ilgili maddeleri.

yerlerle sınırlıdır (VUK m.72)<sup>1309</sup>.

Vergi inceleme yetkisi bulunan İlin En Büyük Malmemurları, Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri ve müdür kadrolarında görev yapanların yetki alanlarının, görevli oldukları birimlerin yetki alanları olduğu ve buralara kayıtlı mükellefler nezdinde vergi incelemeleri yapabilecekleri tabiidir.

#### **D. İNCELEME ZAMANI BAKIMINDAN**

Bu başlık altında, vergi incelemesinin ne zaman (hangi zaman aralığında) yapılabileceği konusunu irdelemeye çalışacağız. Belirtmek gerekir ki vergi incelemesinin başlayışıyla bitişi arasındaki zaman dilimini ifade eden vergi inceleme “süre”si bu başlığın kapsamında değildir<sup>1310</sup>.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılabileceği sorusuna, “*İnceleme Zamanı*” kenar başlıklı VUK m.138 yanıt verebilecek mahiyettedir; ancak bu maddeyi irdelemek gerekmektedir. Buna göre, “*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.*”. Böylelikle kanunkoyucu, vergi incelemesinde “zaman yönünden yetki” konusunu da düzenlemiş olmaktadır.

Yine aynı maddeye göre, vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi zorunlu değildir. Bu, aslında, bir vergi denetim aracı olarak vergi incelemesinin mantığına da uygundur. Kaldı ki mükelleflerin beyan, defter ve belgelerinin doğru kabul edilmesi (doğruluk karinesi), prensip olarak, bir vergi incelemesine her zaman hazır olunduğunun kabulünü gerektirir<sup>1311</sup>.

Söz konusu maddede ayrıca, önceden inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olunmasının, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel olmayacağı da hüküm altına alınmıştır. Aslında bu hükmün kökeni, “tarihçe” konusunda da belirttiğimiz üzere, 5432 sayılı eski VUK’ta 5815 sayılı Kanun’la yapılan değişikliğe dayanmaktadır. Nitekim ::şimdi geçerliliği bulunmayan:: 7

<sup>1309</sup> DEMİRCİ ve KARTAL, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”.

<sup>1310</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.129.

<sup>1311</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.168.

Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği<sup>1312</sup>,nde bu değişikliğin nedeni, “uygulamadaki tereddüdü gidermek” olarak belirtilmiş; incelemenin amacına uygun olarak ve fakat tarh zamanaşımı süresine bağlı kalmak şartıyla, önceden inceleme yapılmış olmasının yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmâlîne engel olmayacağı tasrih edilmiştir.

İnceleme zamanına ilişkin bu düzenlemeler bizi, öncelikle, tarh zamanaşımıyla ilgili VUK m.113 ve m.114’e götürmektedir. VUK m.114’e göre tarh zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl olarak belirlenmiş olup; bu süre içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda zamanaşımı süresince her zaman vergi incelemesi yapılabilecek olmakla birlikte; zamanaşımı süresi içinde incelemeye başlanmış olsa bile, zamanaşımı süresinin sonuna kadar, (incelemenin mükellefin aleyhine sonuçlanması halinde) ekinde vergi inceleme raporu bulunan vergi ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği gün zamanaşımı süresi dolmuşsa, vergi alacağı kalkmış olacağından bu vergi incelemesinin ve üzerine yapılan tarh işleminin hukuken geçerliliği olmayacak; daha doğrusu hukuki sonuç doğurmayacaktır. Zira VUK m.113’e göre, zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir başvurusu olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir ve re’sen dikkate alınmalıdır<sup>1313</sup>. Vergilendirmede zamanaşımı müessesesinin varlığının ::haklı:: nedenleri bir tarafa koyulacak olursa; vergi inceleme zamanının “tarh zamanaşımı<sup>1314</sup>” süresiyle paralellik göstermesi, vergilendirme tekniğine uygun bir yaklaşımdır. Fakat düzenleme böyle olmakla birlikte, vergi incelemesi uygulamasında bazı özellikli durumlar ortaya çıkabilmekte ve/veya zamanaşımını, dolayısıyla vergi inceleme zamanını etkileyen

<sup>1312</sup> REGA: 22.10.1951.

<sup>1313</sup> ÇAVUŞ, s.191-192.

<sup>1314</sup> Her ne kadar yasakoyucu 5432 sayılı VUK’un ilk halinde “tahakkuk zamanaşımı” olarak kullandığı ibareyi, “tarh zamanaşımı” olarak (5815 sayılı Kanun’la) değiştirmiş olsa da; doktrinde söz konusu zamanaşımının “tahakkuk zamanaşımı” olduğu savunulmaktadır. Bunun gerekçesi olarak da VUK m.114’te tarh ve tebliğ aşamalarının birlikte zikredilmesi ve m.22’de de “tahakkuk” aşamasının tanımlanmış olması gösterilmektedir. Bize göre de, KARAKOÇ’un ifade ettiği gibi, tahakkuk, verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesini ifade etmektedir ve tarh ve tebliğ edilmiş olsa da, belli durumlarda, verginin tahakkuk etmesi tarh ve tebliğden daha uzun bir süre alabilmektedir. Konumuz özelinde düşünüldüğünde, vergi tahakkuk etmese bile bir vergi incelemesi sonucunda verginin tarh ve mükellefe tebliğ edilmiş olması, o vergi incelemesini “etkin” kılar. Şayet mükellef dava yoluna gider ve haklı çıkarsa (kısmen de haklı çıkabilir), vergi incelemesi geçerli olmakla birlikte; sonuçlarını doğuramamış olacaktır. (Tarh veya Tahakkuk zamanaşımı kavramlarına yönelik doktrindeki görüşler için bkz. KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.320, dn.22.)

faktörler bulunabilmektedir. Zira vergi incelemesi, öngörülen zaman aralığı içinde gerçekleştirildiği takdirde ancak kendisine bağlı hukuki sonuçları doğuracaktır<sup>1315</sup>. Söz konusu faktörler bu açıdan önem arz etmektedir.

Bu minvâlde, vergi inceleme zamanını zamanaşımı yönünden mükellef lehine ya da aleyhine etkileyen faktörlere, “zamanaşımını durduran haller”i, “malî tatil”i, “resmî tatiller”i örnek verebiliriz. Bunlardan zamanaşımını durduran haller (VUK m.114 ve m.15) vuku bulursa mükellef aleyhine; malî tatil ve resmî tatiller de, zamanaşımını durdurmadığı için, mükellef lehine sonuçlar doğurabilir. Ayrıca vergi inceleme elemanının sağlık raporu alması, askere gitmesi ya da doğum izinine ayrılması durumunda görevin iade edilmemesi, zamanaşımının dolması açısından idare aleyhine ve mükellef lehine bir durumdur. Ancak mükellefin ölümü halinde, VUK m.12’ye göre mükellefin ödevleri mirasçılara geçeceğinden vergi incelemesi devam edecektir. Fakat bu süreçte, İdare’nin taleplerine mirasçılardan geç cevap vermesi, incelemenin tamamlanabilmesi bakımından, İdare aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir<sup>1316</sup>.

Öte yandan, VUK m.106/2 gereğince, ilânen tebliği gerektiren durumlarda tarh ve tebliğin Aralık ayı sonuna kadar değil Kasım ayı sonuna kadar yapılması gerektiğinden, vergi incelemelerinde bu özel durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. GVK m.42 kapsamında, yıllara yaygın inşaat işi yapılması durumunda, vergiyi doğuran olay geçici kabulün yapıldığı yıl doğduğundan, zamanaşımı da bu yılı takibeden yıldan itibaren başlamaktadır. Ha keza “zarar indirimi” veya “istisna hakkının kullanılması”nda, bunlara dayanan işlemler için zamanaşımı süresinden daha önceki defter ve belgeler aranabilir. Yani her ne kadar zamanaşımı süresi dolmuş dönemler için rapor düzenlenemese de, vergi incelemelerinde bu dönemin defter ve belgelerine ihtiyaç duyulabilmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki TTK ve SGK açısından defterlerin muhafaza ve ibraz süresi VUK’taki gibi beş yıl değil on yıldır<sup>1317</sup>.

Mükellefler aleyhine sonuç doğuran/doğurabilecek bir konu da; zamanaşımı dolmakta olan fakat tamamlanamamış incelemelerde ilgili dönemin, “matrah takdir için”, takdir komisyonuna sevk edilmesi; ancak halen normal inceleme devam

<sup>1315</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.128.

<sup>1316</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.533-534.

<sup>1317</sup> BAYKARA, “Vergi İncelemesi”; DOĞAN ve YAVUZ, **Vergi İncelemeleri**, s.47.

ediyormuş gibi inceleme elemanının faaliyetine devam etmesi ve bu arada (bir yıllık sürede) takdir komisyonundan karar “çıkartması”dır. Danıştay bu şekilde yapılan incelemeler sonucunda yazılan raporları kabul etmemekle birlikte; her halde bu, mükellefler aleyhine zamanaşımı süresinin uzatılmasını ifade etmektedir<sup>1318</sup>.

Her ne kadar vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmek suretiyle bunların ödenmesini sağlamak ise de; bu faaliyet, kanunun belirlediği zaman aralığı içinde, usulünce yapılmalıdır.

İnceleme zamanı konusunda özellik arzeden bir diğer husus da VUK m.359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin dava zamanaşımı süresidir. Zira “*Dava Zamanaşımı*” kenar başlıklı TCK m.66 ile (01.06.2005 tarihinden itibaren işlenen) kaçakçılık suçlarında dava zamanaşımı, sekiz yıla çıkarılmıştır. Buna mukabil VUK m.367 uyarınca, kaçakçılık suçlarının soruşturulmasında, vergi incelemesi yapılması, bir kovuşturma şartı olarak düzenlenmiştir. Zira VUK m.367, f.2 ve f.3’e göre “...öğrenen Cumhuriyet Savcısı...inceleme yapılmasını talep edecek” ve bu durumda kamu davasının açılması da inceleme sonucunun Cumhuriyet Savcılığı’na bildirilmesine kadar ertelenecektir. Bu zamanaşımı süreleri göz önüne alındığında, bir duraksama söz konusu olmaktadır. Çünkü sekiz yıl olan dava zamanaşımı süresi, bu suçların kovuşturma şartı olan vergi incelemesi için beş yıldır. VUK’ta beş yıl olarak düzenlenen defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresi, söz konusu kaçakçılık suçlarının soruşturulmasında ve kovuşturulmasında bir tutarsızlık yaratacağından; bu sürelerin birbirleriyle paralel hale getirilmesi gerekmektedir<sup>1319</sup>.

Kaçakçılık suçları söz konusu olduğunda ve Cumhuriyet Savcısı’nın talebi üzerine yapılacak (aramalı) vergi incelemelerinin, derhal yapılması gerektiği, inceleme zamanını etkileyen faktörlerdendir. Buna benzer bir diğer durum da kurumların tasfiyesinde karşımıza çıkmaktadır. KVK m.17/8’e göre, “*Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin...incelenmesini isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir.*” İşte bu durum da vergi inceleme zamanını etkileyen bir başka faktördür.

<sup>1318</sup> DOĞAN ve YAVUZ, **Vergi İncelemeleri**, s.50.

<sup>1319</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.128, dn.117.

VUK m.138 hükmünden inceleme zamanına yönelik olarak çıkarılacak bir diğer sonuç da bir mükellef hakkında yeniden inceleme yapılmasının İdare'nin yetkisi dâhilinde olduğudur. Buradaki özellikli husus, aynı dönemin ikinci kez incelenmesi sonucunda ikmâlen tarhiyat yapılmasını gerektiren bir matrah farkı bulunması halinde (re'sen) tarhiyatın ikmâli yoluna gidilebileceği; fakat ikinci kez re'sen tarhiyat yoluna başvurulup başvurulamayacağı sorusudur. Biz de N.ŞEKER'in görüşüne katılarak, aynı verilere dayanarak birden fazla re'sen tarhiyat yapılamayacağını savunuyoruz<sup>1320</sup>. Çünkü VUK m.29'da ikmâlen vergi tarhi, her ne sebeple olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra (bu, beyan üzerine, re'sen veya ikmalen tarh olabilir), bu vergiye yönelik olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan matrah veya matrah farkı için söz konusudur. Bu durumda, re'sen vergi tarhi da VUK m.30'a göre "matrahın tamamen veya kısmen, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde" söz konusu olduğu için; incelenen dönemle ilgili olarak ikinci kez tarh yoluna gidilebilmesi ancak, yeni bilgi ve bulguların ortaya çıkmasına bağlıdır<sup>1321</sup>. Belirtmek gerekir ki VUK m.138/son hükmü İdare'ye, ikinci kez vergi incelemesi yapabilmesi konusunda, takdir yetkisi vermiştir. Aslında bu, vergi incelemesinin amacına da uygundur; fakat yine de ikinci kez inceleme yapılması, her durumda tarhiyatın ikmâli ile sonuçlanmayabilir, sonuçlanmamalıdır da. Bu, ancak yukarıda ifade ettiğimiz durumlar çerçevesinde mümkündür. Nitekim vergi incelemesini "soruşturma süreci"ne, inceleme

<sup>1320</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.172-173.

<sup>1321</sup> Bu yönde Danıştay kararı (4.D, T.09.10.1987, 4718/2764 sayılı karar) için bkz. N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.173, dn.26.; Bu noktada, vergi idaresinin yeniden inceleme yapabilme yetkisini, eksik ve/veya yetersiz inceleme nedeniyle tarhiyatın iptali hakkında mahkeme kararı bulunan konularda dahi kullanabilip kullanamayacağı sorusu da gündeme gelebilir. Zamanaşımı süresi izin verdiği ölçüde İdare'nin bu yola başvurabilmesi mümkün gözükmemektedir. Aslında burada, kamu düzeninden sayılan ve düzenlediği hak ve çıkar ilişkileri yönünden tarafları bağlayan "hükmün kesinliği" ilkesi ile vergi incelemesinin yani vergilendirmenin (gereçeğe uygun yapılması) amacı karşı karşıya gelmektedir. Bize göre bu durumlardaki ölçü "yeni bilgi ve bulguların ortaya çıkması" olmalıdır. Bu konuda bir başka soru da derdest bir vergi davasında, mükellefçe mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin mahkeme tarafından vergi idaresine sunulması; vergi idaresinin de bunlara dayanarak "yeniden" bir vergi incelemesi yapıp yapamayacağıdır. GÖREN bu konuda, idari usul sürecinde elde edilemeyen delillerin mahkeme eliyle elde edilerek; yeni bir vergi incelemesine kapı açıldığını ifade etmektedir. Bize göre bu konu mükellefin "susma hakkı" ve "silahların eşitliği ilkesi" çerçevesinde değerlendirilmelidir. Vergi inceleme yetkisinin mahkeme eliyle genişletilerek; idari süreçte ibraz yükümlülüğü bulunmayan belgelere dayanılarak tarhiyat yapılması; bir anlamda, mahkemenin davanın tarafını bilirkişi olarak kullanması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu konu hakkındaki mahkeme kararları ve detaylı irdelemeler için bkz. Ömer GÖREN, "Derdest Vergi Davasında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?", Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 67, Sayı: 4, Güz 2009, ss.101-104.

raporunu “iddianâme”ye ve tarh işlemini de “yargı kararı”na benzetirsek; ikinci kez vergi incelemesi de “yargılamanın yenilenmesi”ne benzetilebilir. İYUK m.53’te belirtildiği üzere yargılamanın yenilenmesi; tarafları, sebebi ve konusu aynı olan bir davada hükmü etkileyecek yeni bilgi ve bulguların ortaya çıkmasına bağlıdır. Belirtmek gerekir ki, CMK m.311 ve HMK m.375 düzenlemeleri de bu yöndedir. Re’sen tarh nedenleri olarak VUK’ta sayılan nedenlerin bir mükellef hakkında re’sen tarh yoluna gidilmesinde İdare’ye geniş takdir yetkisi vermesi karşısında; mükelleflerin hukuki ve ekonomik güvenliği açısından ikinci, hatta üçüncü, dördüncü kez vergi incelemesi yoluna gidilmesi, “İdarenin keyfiliği” sonucunu doğurmayacak şekilde uygulanmalıdır.

İncelemeye başlama zamanının mükelleflerin VUK m.371’deki pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağına ve aramalı incelemelerde de, belli durumlarda, beyanname verme süresine etkisi bulunmaktadır. Ayrıca, VUK (ek) m.11’e dayanılarak çıkarılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY) m.9/3’te “*İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde, mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşmaya talebinde bulunmaya davet edilmez.*” denilmektedir.

## **§ 11. VERGİ İNCELEMESİ UYGULAMASI**

### **IV. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİ**

#### **A. İNCELEMESİNE SEVK USULLERİ**

##### **1. Genel Açıklama**

Vergi incelemesine yönelik soyut düzenleme ve kuralların somutlaşması; yani vergi incelemesi uygulamasına geçilmesi, ödenmesi gereken vergileri doğru bir şekilde hesaplayıp ödemekle yükümlü olanların, vergilerini doğru şekilde ödeyip ödemedikleri, vergi idaresinin araştırmasıyla mümkün olmaktadır. Ancak fiilen herkesin vergi incelemesine alınması mümkün ol(a)madığı için; yani incelenecek mükellef sayısı fazla, bunları inceleyecek inceleme elemanı sayısı da az olduğu için, sistem, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilik esasına göre yürütülmesini gerektirmektedir. İşte bu nedenle Vergi İdaresi, incelemeye alınacak mükellefleri çeşitli yöntemlere ve/veya



risk analizi değerlendirmelerine göre seğmektedir. Bu yöntemlerden birisi, yukarıda “nceden planlanmış vergi incelemeleri” başlığında ağıkladığımız vergi inceleme türleri için söz konusudur. Diğeri ise “nceden planlanmamış vergi incelemeleri” başlığında saydığımız vergi inceleme türlerini kapsamaktadır. Literatürde incelemeye sevk usulleri (yöntemleri) olarak adlandırılan bu yöntemler kullanılarak, mükelleflerin vergi incelemesine alınması sağlanmakta olup; vergi incelemesi uygulaması, esasen ve usulen, bu Şekilde başlamaktadır.

Ancak tekrar altını çizmek gerekir ki Vergi İdaresi bir mükellefi vergi incelemesine almak için bu yöntemlerle bağlı değildir. Zira yukarıki konularda da ağıkladığımız üzere bu konuda vergi idaresinin oldukça geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Biz, aşağıda bu yöntemlerin başlıcalarını irdelemeye çalışacağız.

## **2. Olağan Sevk Usul: Risk Analiz Sistemi Verilerine ve Genel alışma Planına Dayalı Sevk**

nceki konularda yer yer değindiğimiz üzere, 646 sayılı KHK ile VDK’ya, “...oluşturulacak ‘Risk Analiz Sistemi (RAS)’ üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibariyle analiz etmek, karşılaştırmalar yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” görevi verilmiştir. Nitekim bu görev çerçevesinde VDK da, yine yukarıda ağıkladığımız, “Denetim Stratejisi”ni beyan etmiştir. Buna göre, incelenecek mükellef kitlesinin seçiminde, çeşitli kaynaklardan toplanan veriler<sup>1322</sup> tasnif edildikten sonra çeşitli analizlere tâbi tutulmakta ve çapraz kontroller yapıldıktan sonra da, mükellefler, risk unsurlarına bağlı olarak gruplara ayrılmakta ve böylece de incelenmesi gereken mükellefler tespit edilmektedir. Bu işlemlerin VDK bünyesindeki Risk Analiz Şube Müdürlüğü ve Risk Analiz Merkezi nezdinde yürütüldüğünü de belirtmek gerekmektedir.

Eskiden kullanılan, mükelleflerin beyanlarının manuel olarak kontrol edilmesini ve riskli görülenlerin incelemeye sevk edilmesini kapsayan “beyanname revizyonu”; süreç içinde iş ve işlemlerin hem nicelik hem de nitelik itibariyle artması

---

<sup>1322</sup> Bu veriler, “mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında, finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, SGK, Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler”dir. (VDK, **Faaliyet Raporu (2013)**, s.35)

sonucunda ve vergi idaresinin, bilgi teknolojilerine adapte olmasıyla birlikte “Risk Analiz Sistemi”ne dönüşmüştür<sup>1323</sup>. Hatta 5432 sayılı VUK ile ilk kez gündeme gelen “mali istihbarat arşivi” müessesesi, günümüzde, Risk Analiz Sistemi’nin veri tabanını oluşturmaktadır. Belirtmek gerekir ki mali istihbarat veri tabanına aktarılan bilgiler, Kanun’un lafzına göre, her türlü kaynaktan toplanan bilgilerdir. Bu meyanda, mali istihbaratın, bilgi akışının ve istihbarat arşivinin “milli istihbarat” kadar karmaşık ve önemli olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki kişiler hakkında ticari ve özel bilgilerin, mali (vergisel) istihbarat amacıyla toplanması, saklanması ve kullanılmasında “özel yaşamın gizliliği”, “kişisel verilerin korunması”, ve “kişi güvenliği” gibi temel hak ve özgürlüklerin koruma alanı kapsamında olduğunu önceki bölümlerde irdlemiştik.

VDK bünyesindeki RAS’a ek olarak, GİB ve bünyesindeki Vergi Dairesi Başkanlıkları da kendi görev tanımlarına göre bu tür istihbarat arşivleri, veri tabanları ve risk analiz sistemleri kurmaktadır.

Kurulan bu RAS’lardaki analiz süreçleri ise oldukça karmaşıktır. Mükelleflerin riskli görülen ve vergi incelemesine alınma nedenini teşkil eden başlıca işlemlerini şu şekilde sıralayabiliriz<sup>1324</sup>: “beyanname, ekleri ve bilanço/gelir tablosu dipnot tutarsızlıkları”, “kasa hesabının şişkinliği”, “ortaklar cari hesabının fazlalığı”, “şişkin bir kanunen kabul edilmeyen gider tutarı”, “sürekli ve yüksek miktarlı devreden KDV”, “sürekli zarar beyan ediliyor olması”, “kârlılık oranının sektörel ortalamaya göre sapma göstermesi”, “fazi gelirleri ::gayrimenkul satışları:: borsa satışları”, “sektörel veriler”, “beyannamenin diğer indirim satırında yeralan tutarlar hakkında yeterli açıklama olmaması”. Bunlara, “transfer fiyatlandırması”na yönelik analizleri ve “mali tabloların rasyolarındaki olağandışılıklar”ı da ekleyebiliriz.

RAS’lardan gelen verilere göre VDK, “(Yıllık) Genel Çalışma Planı”nı hazırlamakta ve olağan (rutin) vergi incelemelerini bu Plan’a göre yürütmektedir. Hem genel olarak vergi idaresinin hem de özel olarak GİB ve VDK’nın bu konudaki

<sup>1323</sup> DOĞAN ve YAVUZ, **Vergi İncelemeleri**, s.81.

<sup>1324</sup> Zeki GÜNDÜZ, “Vergi İncelemesine Neden Seçilebilirsiniz?”, Dünya Gazetesi, 18.06.2008. Erişim: <http://dunya.com/vergi-incelemesine-neden-secilebilirsiniz-12563yy.htm> (09.09.2014)

operasyonları, “kayıtdışı ekonomi ile mücadele<sup>1325</sup>” çerçevesinde, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılıp önlenerek; Hazine’ye aktarılan gelirlerin artırılmasıdır.

RAS çerçevesinde hazırlanan “(Yıllık) Genel Çalışma Planı”, işkolları ve sektörler itibariyle, belirli bir plan dâhilinde, mükelleflerin vergi incelemelerine tâbi tutulmasını sağlamaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki mükelleflerin bağlı buldukları vergi daireleri tarafından VDK ve ilgili birimlerine gönderilen inceleme talepleri de böyle bir sistem dâhilinde işleyen taleplerdir.

### **3. Olağandışı Sevk Usulleri**

#### **a. İnceleme Elemanlarının Talepleri Üzerine Sevk**

İnceleme elemanları bir vergi incelemesini yürütürken, çeşitli nedenlerden dolayı, bir başka mükellefin de vergi incelemesine sevk edilmesini gerekli görebilir ve bu yöndeki taleplerini bağlı buldukları birime iletebilirler.

İnceledikleri mükellefin mal ve/veya hizmet aldığı ve/veya sattığı kişilerin (ki bunlar vergi mükellefi olabilir ya da olmayabilir) işlemlerinin şüpheli görülmesi nedeniyle, bir konu hakkında araştırma yaparken veyahut da “arama” sırasında elde edilen bilgiler sebebiyle başka mükelleflerin de incelenmesi söz konusu olabilmektedir.

Belirtmek gerekir ki bu durumlarda, incelemeyi yürüten vergi inceleme eleman ya da elemanlarının inceleme görevinin dışına çıkarak başka mükellefler nezdinde re’sen inceleme yapması mümkün değildir<sup>1326</sup>. Varsa böyle bir talepleri, bunu bağlı buldukları birime yazı ile bildirmeleri gerekmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki bazı durumlarda, inceleme elemanları öğrendikleri suçları ilgili birim ve makamlara bildirmek (VUK m.367) zorundadırlar. Aksi halde TCK’da düzenlenen “*Görevi Kötüye Kullanma(m.257)*” ve/veya “*Suçtu Bildirmeme (m.279)*” gibi suçların muhatabı olabilirler.

<sup>1325</sup> Bkz.: GİB, *Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planları (2008-2010 ve 2011-2013)*. (Erişim: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1366> (05.09.2014))

<sup>1326</sup> ERDEM, *Vergi İncelemesi*, s.79.

## **b. Diğer İdari Birim ve Makamlardan Gelen Talepler Üzerine Sevk**

İster Maliye Bakanlığı birimi olsun ister diğer başka bir birim olsun kendi görev alanlarına giren konularda yürüttükleri faaliyetler sırasında öğrendikleri ve vergisel açıdan incelenmesi gerektiğine kanaat getirdikleri konuları idari haberleşme esaslarına göre ya Bakanlığa ya da doğrudan VDK'ya bildirebilirler.

Genelde işin mali ve vergisel boyutuyla ilgili olan bu bilgilendirme ve talepler, çok çeşitli konularda olabilir. Belirtmek gerekir ki vergi incelemesinin yapılması bunu isteyen makamın sorumluluğunun bir parçası bir şartı da olabilmektedir. Örneğin VUK m.367'ye göre vergi kaçakçılığı suçlarını öğrenen Cumhuriyet Savcılığı, ilgili birimleri bundan haberdar ederek vergi incelemesi yapılmasını ister. Bu durumda kamu davasının açılması, vergi incelemesinin sonucunun Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesine kadar ertelenir.

Maliye Bakanlığı'nın bir birimi olan MASAK da, görev alanına giren "suç gelirlerinin aklanması" ve "terörün finansmanı" gibi suçların araştırılmasında, VDK ile eşgüdüm ve koordinasyon içinde çalışmaktadır.

Bunların dışında, "Emniyet Mali Şube Müdürlükleri (Mali Polis)" ve BDDK, SPK gibi bağımsız idari kurullar da denetim elemanlarının faaliyetleri sırasında ortaya çıkan ve VDK'nın görev alanına giren konuları ilgili makamlara bildirmekle yükümlüdürler. Yükümlüdürler diyoruz zira TCK m.279'da "*Kamu Görevlisinin Suçu Bildirmemesi*" suçu düzenlenmiştir.

Öte yandan 178 sayılı KHK'ya ve VDKY'ye göre Maliye Bakanı da doğrudan vergi incelemesi yaptırmaya yetkilidir.

## **c. İhbar veya Şikâyet Üzerine İncelemeye Sevk**

### **(1) Genel Açıklama**

Genel olarak, vergi idaresinin bilgisi dışındaki vergi doğurucu ve ceza kesilmesini gerektirici olayların, yani vergi kayıp ve kaçaklarının üçüncü kişiler (birim ve/veya makamlar) tarafından vergi idaresine sunulmasını ifade eden "şikâyet" ve

“ihbar” müessesesi; gerek mevzuatta gerekse doktrinde, birlikte değerlendirilmektedir.

Vergi incelemesinin ve/veya aramalı vergi incelemesinin başlatılmasında ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının (suçun) önlenmesinde ve bunların olumsuz sonuçlarının (Hazine'nin gelir kaybı/vergi (ceza) sistemine muhalefet) giderilmesinde önemli (caydırıcı) rol oynayan bu iki müesseseyi<sup>1327</sup>, belirli nüansalar içermekte olduğundan; ayrı ayrı irdelemek istiyoruz. Ancak öncelikle bu iki müessesenin ortak olduğu noktaları açıklamaya çalışacağız.

Esasında ihbar ve şikâyet müesseselerinin hukuki dayanakları ilk evvela Anayasa'da kendini göstermektedir. Nitekim “*Temel hak ve hürriyetlerin korunması*” kenar başlıklı AY m.40 ile Anayasa'da tanınmış hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkesin, geciktirilmeden yetkili makama başvurma imkânının bulunduğu; bu imkânın nasıl kullanılacağına Devlet'in sorumluluğunda olduğu konuları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca yine “*Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*” kenar başlıklı m.74'te de, vatandaşların ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara veya TBMM'ye başvurma haklarının bulunduğu hükmedilmiştir. Dilekçe hakkının kullanılması 3071 sayılı “Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun<sup>1328</sup>” ile; Devleti zarara sokucu olayların ihbâr edilmesi ve bu ihbarlar karşılığında ikramiye verilmesi de 1905 sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkrâmiye Hakkında Kanun<sup>1329</sup>” ile düzenlenmiştir.

213 sayılı VUK'a bakıldığında, bu anlamda bir “şikâyet” hükmüne yer verilmemişken; “ihbar”la ilgili (sonuç çıkarılabilecek) hükümler bulunmaktadır. Buna mukabil 646 sayılı KHK ile değişik 178 sayılı KHK'da ve VDKY'de ise “vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek” görevi VDK'nın

---

<sup>1327</sup> Vahit Yaşar AKIN, “Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikâyet”. (Erişim: [http://www.alomaliye.com/2007/vahit\\_yasar\\_ihbar\\_sikayet.htm](http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_sikayet.htm) (10.10.2014))

<sup>1328</sup> REGA: 10.11.1984 – 18571.

<sup>1329</sup> REGA: 31.12.1931 – 1990.

görevleri arasında sayılmıştır<sup>1330</sup>.

Öte yandan TCK'da ve özellikle CMK'da da suçların yetkili makamlara bildirilmesine ve/veya takibine ilişkin olarak "ihbar" ve "şikâyet" müesseseleri, "veya" bağlacı kullanılmak suretiyle, ayrı müesseseler olarak, yer almaktadır. TCK anlamındaki takibi "şikâyete bağlı" suçların takibini sağlayan "şikâyet" kavramı bir yana bırakılacak olursa; hem TCK ve CMK'da hem de VUK'ta yer alan "ihbar" deyişi, bize göre, yetkili makamların, işlenen ya da işlendiği düşünülen "(vergi) suçlar(ın)"dan haberdar edilmesini ifade etmektedir. VUK anlamında "şikâyet" ise vergisel sonuçları olan olay veya işlemlerin gerek "yurttaşlık bilinci" ile gerekse olay veya işlemin tarafı olup hak ve/veya menfaat ihlâlile uğrayanların ya da uğrama ihtimali bulunanların, yetkili makamları bundan haberdar etmelerini ve/veya haklarının yerine getirilmesini talep etmelerini ifade etmektedir. Biz bu iki müesseseyi bu ayırım temelinde ele alacağız.

## (2) Şikâyet Üzerine İncelemeye Sevk

"Memnuniyetsizlik, hoşnutsuzluk belirten söz veya yazı; yakınma<sup>1331</sup>," anlamına gelen "şikâyet" sözcüğü; vergi hukuku alanında ise bir ticari işlemin tarafı olup da VUK'a göre düzenlenmesi ve verilmesi/alınması gereken belgelerin verilmemesi/alınmaması sonucunda ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının yetkili makamlara bildirilmesini ifade etmektedir<sup>1332</sup>.

Örneğin VUK'a göre, mükelleflerin fatura, perakende satış fişi, gider pusulası, serbest meslek makbuzu gibi birtakım belgeleri düzenlemesi ve bunları ilgililere (müşterilere) vermesi; müşterilerin de bu belgeleri alması zorunlu tutulmuş olup; aksi halde, bu belgeleri hem vermeyenler hem de almayanlar açısından cezai sorumluluk (VUK m.353) doğmaktadır. İşte ekonomik ve ticari işlemlerin tarafı olan müşterilerin

---

<sup>1330</sup> Nitekim, vergi kayıp ve kaçığı ile ilgili olarak Başkanlığa intikal ettirilen ihbar ve şikâyet dilekçelerini, 3071 sayılı Kanun ve diğer ilgili mevzuata göre değerlendirmek, gerekli görüldüğü takdirde bunları incelenmek üzere ilgili birimlere sevk etmek üzere, VDK bünyesinde, İhbar ve Şikâyetleri Değerlendirme Şube Müdürlüğü kurulmuştur. (VDK, **Faaliyet Raporu (2013)**, s.14.); Ayrıca yine aynı şekilde hem bu amaca hizmet etmek hem de mükelleflerin vergi idaresine yönelik şikâyetleri değerlendirmek üzere GİB ve VDB'ler bünyesinde "Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlıkları" ve "Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlıkları" kurulmuştur. (GİB, **Faaliyet Raporu (2013)**, s.27.)

<sup>1331</sup> TDKBTS. Erişim: (10.10.2014)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.544fe1a86b79a1.93016049](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.544fe1a86b79a1.93016049)

<sup>1332</sup> AKIN, "Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikâyet".

vergisel bir ödevini yerine getirememesine ve ayrıca kamunun vergi kayıp ve kaçığına yol açan bu tür eylemlerden, “şikâyet” yoluyla vergi idaresi haberdar edilebilmektedir. Belirtmek gerekir ki “şikâyet”, yazılı ya da tutanağı geçirilmek kaydıyla sözlü; hatta vergi idaresinin iletişim birimlerine elektronik posta yoluyla veya telefonla da yapılabilmektedir<sup>1333</sup>. Gelen şikayetler üzerine, bu tür eylemlerin tespiti ise “vergi dairesinin yoklama memurları aracılığıyla ve yoklama müessesesi kullanılarak yapılmakta olup; vergi incelemesini gerektiren mükellef ve konular ise ilgili birimlere (vergi dairesi müdürlüğüne veya VDK’nın ilgili Grup Başkanlığına) intikal ettirilmektedir.

Belirtmek gerekir ki “şikayet”ler sadece bu konulara değil vergi idaresinin işleyişine ve personeline yönelik de olmaktadır. Bu nedenle vergi idaresi şikayetlere daha çok bu kapsamda bakmakta olup; yukarıki paragrafta açıkladığımız anlamdaki şikayetleri “ihbar” müessesesi kapsamında değerlendirmektedir. Esasında “ihbar” müessesesi şikayet müessesesini de kapsamaktadır; ancak ondan daha özellikli birtakım hususlar içermektedir.

### (3) İhbar Üzerine İncelemeye Sevk

Sözcük anlamı: “bildirme; bildirim; haber verme; suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama (ondan) gizlice bildirme; ele verme<sup>1334</sup>” olan “ihbar”; ceza hukukunda, yetkili makamlara (Cumhuriyet Savcılıkları’na) suçun ve/veya suçlunun bildirilmesini; vergi (hukuku) terminolojisinde ise, “bir muhbir tarafından vergi idaresine veya herhangi bir resmî makama dilekçe ile ya da şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle, diğer bir kişi nezdinde gerçekleşen vergilendirmeye ilişkin, hukuka (vergi düzenine) aykırı somut bir olay ya da durumun haber verilmesi<sup>1335</sup>”ni ifade etmektedir.

<sup>1333</sup> Yurttaşların vergi ile ilgili dilek ve şikayetlerini vergi idaresine daha kolay iletebilmeleri için, GİB bünyesinde faaliyet gösteren “Vergi İletişim Merkezi (VİMER)” kurulmuş olup; gerek telefon (444 0 189) gerekse e-posta yoluyla dilek ve şikayetler alınıp değerlendirilmektedir. (Tamer BUDAK, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof.Dr.Şerafettin AKSOY’a Armağan), 52. Seri, Yıl:2009, s.53, dn.84.

<sup>1334</sup> TDKBTS. Erişim: (10.10.2014)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.54500b51468b97.34685896](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.54500b51468b97.34685896)

<sup>1335</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.176.

Vergi kayıp ve kaçaklarının (vergi suçlarının) önlenmesinde ve bunların tespit edilip olumsuz sonuçlarının giderilmesinde “caydırıcı ve teşvik edici” bir vergi güvenlik müessesesi olarak düzenlenmiş bulunan ihbar müessesesi; ihbar edilenlerin vergi incelemesine ve çoğunlukla aramalı vergi incelemesine sevk edilmesine yol açan “ciddi” bir müessesedir. İhbar müessesesi, ihbar eden ve edilen kişiler, ihbarın amacı, ihbarın konusu, ihbarın şekli ve ihbarın sonuçları bakımından önem arz etmektedir.

İhbar müessesesi, yukarıda değindiğimiz AY’nın ilgili maddeleriyle ve bunun yanında uluslararası hukukla, TCK, CMK ve VUK ile 3071 ve 1905 sayılı Kanunlar’la ilişkilendirilmekte olup; diğer esas ve usulleri çeşitli “adsız düzenleyici işlemler<sup>1336</sup>”le düzenlenmiş bulunmaktadır.

Belirtmek gerekir ki VUK’ta hapis cezasını gerektiren “vergi suçları” olarak düzenlenen konularla ilgili ihbarlar, doğrudan Cumhuriyet Savcılıkları’na yapılarak; ilgili Cumhuriyet Savcısının suçu ıttılandıktan sonra ilgili vergi idaresi birimine inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla (aramalı) vergi incelemesi bu şekilde de başlayabilmektedir. Bununla birlikte doğrudan vergi idaresine de vergi kayıp ve kaçağı ile ilgili ihbar yapılabilmekte olup; bu kez süreç tersinden işlemektedir (VUK m.367).

“İhbar”, özel kişi ve kurumlarca yapılabileceği gibi; kamu kurum veya kuruluşlarınca yapılan inceleme, denetim ya da kontrollere bağlı olarak tespit edilen vergisel olay ve işlemlerin vergi idaresine bildirilmesi de “ihbar” kapsamında değerlendirilebilir<sup>1337</sup>.

---

<sup>1336</sup> 11.07.1974 tarih ve 2480532-1/794 sayılı “Vergi Kayıp ve Kaçağı veya Gelir İdaresi Hizmetleriyle İlişkili İhbar, Şikayet ve Müracaat Dilekçelerinin İşleme Tabi Tutulması ve İhbar İkramiyesi Ödenmesinde Aranacak Koşullar”ı içeren Maliye Bakanlığı Genel Yazısı; 22.11.1990 tarih ve 112906-1990/1 sayılı “İhbar Dilekçelerine Yönelik İdarenin Yapacağı Uygulamalar”ı içeren MB İç Genelgesi; 19.03.1992 tarih ve 25922-1992/2 sayılı “İhbar Başvurularının İdare Tarafından Süratle ve Öncelikli Olarak İncelenmesi”ni içeren MB İç Genelgesi; 20.01.2000 tarih ve 02264-2000/1 sayılı “İnanırdıcı Mahiyette Olmayan, Olayla İlgili Yeterli Bilgi veya Belge Eklenmeyen İhbar Dilekçelerinin Saklıya Alınması”na yönelik MB İç Genelgesi ve 24.01.2004 tarih ve 25356 sayılı REGA’da yayımlanan 2004/12 sayılı Başbakanlık İç Genelgesi. (Ahmet EROL, “Vergi İhbarlarını Olumsuz Etkileyen Hukuki Düzenlemeler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 219, Mart 2011, s.25-26, dn.6-7-8-9-10.; BUDAK, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, s.48.)

<sup>1337</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.176.



“İhbar”ın konusuna gelince, konumuz özelinde bakıldığında, bize göre, vergi idaresinin yetkili birim ve elemanlarının re’sen vergi incelemesi ve koşulları varsa aramalı vergi incelemesi yapması mümkün olduğundan, vergi kayıp ve kaçığıyla ilgili bir konuda (vergi suçu söz konusu olsun ya da olmasın) kendisine intikal eden başvuruların usulü ve şekli önem taşımamaktadır; yeter ki başvurunun ciddiyeti konusunda ikna olunsun<sup>1338</sup>. Ancak bununla birlikte, ihbarın “asılsız” olması halinde ihbar edilenin hukukunu da gözetmek gerekmektedir<sup>1339</sup>. Zira ihbar sonucunda, çoğu kez, ihbar edilenler nezdinde “arama” yapılması, bunun için de ilgili sulh hukuk yargıcından “arama kararı” alınması gerekmektedir. Bu durumda ihbar, sadece İdare’nin görev alanını ve sorumluluğunu değil; “arama kararı”nı veren yargıcın da görev alanını ve sorumluluğunu etkilemektedir. Ayrıca, yapılan başvuruların şeklen uygun olması halinde, inceleme (ve arama) kararı alınmadığı halde, dilekçe hakkı kapsamında muhatabına, neden işleme konulmadığına dair bilgi de verilmelidir.

Öte yandan, ihbarı yapanların ihbarlarının yerinde olması sonucunda bunlara ödenecek “ihbar ikramiyesi” açısından bakıldığında, ihbarın konusu ve şekli sınırlandırılmaktadır. Zira 1905 sayılı Kanun m.6’ya göre ihbarın konusu, “daimi vergilerle ilgili yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle gizlenmiş/saklanmış (vergi doğurucu) olayları haber vermek” olarak düzenlenmiştir. İhbarın şekline gelince, VUK’ta doğrudan bir şekil şartı öngörülmediğinden, yapılan ihbarların VUK m.142/son hükmü dikkate alındığında, 3071 sayılı Kanun m.4, m.5 ve m.6 uyarınca yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekmekte olup; dilekçenin, konusuyla ilgisi bulunmayan bir idari makama verilmesi durumunda, bu makam tarafından yetkili idari makama gönderileceği ve ayrıca, dilekçe sahibine de

---

<sup>1338</sup> Nitekim 2004/12 sayılı Başbakanlık İç Genelgesi’nde, “...öngörülen şekli unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara, olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise; bu hususlar ihbar kabul edilerek İdarece işlem yapılabilir.” denilmektedir. (Savaş ERAY, “Vergi Hukukunda İhbar ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 259, Nisan 2010.)

<sup>1339</sup> Çünkü İspat’a ilişkin VUK m.3/B-2’de “...vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” denilirken; çoğu durumda vergiyi doğuran olayla dahi ilgisi bulunmayan muhbirlerin verdikleri ihbar dilekçeleriyle ihbar edilenleri, “arama” gibi sıkıntılı bir uygulamaya tabi tutarak incelemek, sonunda aleyhlerine bir durum çıkmasa bile, “İdare’nin keyfiligi” nedeniyle, “ayırıcılığa uğramama hakkı” ve “teşebbüs hürriyeti”ni zedeleyerek “haksız rekabet”e sebep olabilecek mahiyette hassas bir durumdur.

bilgi verileceği; ayrıca dilekçelerden, belli bir konuyu ihtiva etmeyenlerin, yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olanların ve dilekçelerde, adı-soyadı, imzası ve adresine ilişkin bilgilerden herhangi birini taşımayanların incelenemeyeceği ve dolayısıyla, bu kapsamdaki ihbarların işleme konulamayacağı hükme bağlanmıştır<sup>1340</sup>.

Büyük oranda “vergi suçları” ile ilişkili olan “ihbar” müessesesi, amacına uygun kullanıldığında vergi idaresinin ve dolayısıyla kamunun yararına bir müessesedir. Ancak “ihbar ikramiyesi” nedeniyle yapılan ihbarların “mesnetsiz ve asılsız” çıkma ihtimali de her zaman vardır. Ayrıca İdare’nin inceleme elemanlarının sayısı mükellef sayısına göre az olduğundan, bu nedenle de etkin ve verimli çalışmak durumunda olduklarından, gelen ihbarları iyi değerlendirmeleri ve netice alabileceklerini takdir ettiklerinde (iknâ olduklarında) harekete geçmeleri gerekmektedir. Nitekim bu konu yukarıda andığımız İç Genelgeler’de de, “...muhibir tarafından herhangi bir mükellef hakkında vergi kaçakçılığına ilişkin olarak yapılan ihbarın somut olaylara ve delillere dayanması, yani ihbar konuları ile inceleme sonunda bulunan matrah farkları arasında illiyet bağı olması gerektiği; yoksa sadece ihbarda bulunulup verginin ne şekilde kaçırıldığına açıklanmaması, somut olayların ortaya konmaması ve deliller gösterilmemesi halinde<sup>1341</sup>, muhbire ikramiye verilmeyeceği (2480532-1/794); olaylarla ilgili yeterli bilgi ve belge eklenmeyen ihbarların inandırıcı mahiyette olmaması halinde işleme konulmaması (1990/1 ve 2000/1 sayılı Genelgeler)” şeklinde mütalaa edilmiştir<sup>1342</sup>. Bu durumda ihbarlar üzerine işlem yapıp yapmama, muhbiri bilgilendirmek kaydıyla, yetkili makamın takdirinde olacaktır<sup>1343</sup>.

Bunlara ek olarak, yukarıda belirttiğimiz gibi, yapılan ihbarların ve bu ihbarlar üzerine İdare’nin işlemlerinin (hakezâ yargı mercilerinin verdiği “arama kararı”nın) ihbar edilen mükelleflerin hukukunu da zedelememesi gerekmektedir. Bu minvâlde olmak üzere, VUK m.142/son ile ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa, nezdinde arama yapılan kimseye İdare’den muhbirin adının bildirilmesini isteme hakkı

<sup>1340</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.177. (1336 numaralı dipnotunu içeren açıklamamız saklıdır.)

<sup>1341</sup> Muhbirden yalnızca delil gösterilmesi istenebileceği, vergi ziyanının maddi delillerle kanıtlanmasını istemenin 1905 sayılı Kanun’un amacına uygun düşmeyeceği, bu işin inceleme elemanının sorumluluğunda olduğu yönündeki Danıştay kararı (3.D. T.04.06.1990, E.1990/25, K1990/1661) için bkz. BUDAK, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, s.55, dn.96.

<sup>1342</sup> ERAY, “Vergi Hukukunda İhbar ve Türkiye Uygulaması”.

<sup>1343</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.178.

tanınmıştır. Bu takdirde vergi idaresi, istendiğinde, muhbirin ismini bildirmeye mecburdur. Bu nedenle, yapılan ihbarlara ilişkin usuli işlemlerin (muhbirin adı-soyadı iletişim bilgileri vb.) eksiksiz yerine getirilmesi İdare'nin sorumluluğundadır. Zira, ihbar sonucunda üzeri, ikametgâhı, işyeri ve diğer ilgili birimleri aranan, dolayısıyla “özel hayatının gizliliği” ve “konut dokunulmazlığı hakkı”na müdahale edilen; ailesi, çalışanları, müşterileri, rakipleri ve çevresine karşı itibarı, şeref ve haysiyeti zedelenen mükellefin, asılsız ihbardan dolayı kendisi hakkında ihbarda bulunan kişiye karşı başvuru haklarını kullanabilmesi için muhbirin kimlik bilgilerini bilmesi gerekir<sup>1344</sup>.

Ayrıca belirtmek gerekir ki ihbarın asılsız çıkması durumunda ihbar edilenin muhbire karşı maddi manevi tazminat davası açma imkânı dışında<sup>1345</sup>, TCK m.267’de düzenlenen “iftira suçu” ile ihbarın konusunda vergi suçu iddiası bulunması halinde m.271’de düzenlenen “suç uydurma suçu” da gündeme gelebilir. Bu nedenle, asılsız ihbarda bulunanın kimliğinin tespiti ve vergi dairesine bildirilmesi ve ayrıca Cumhuriyet Savcılığı’na suç duyurusunda bulunma yükümlülüğü, ihbarın asılsız olduğunu saptayan inceleme elemanı, bağlı olduğu birim ve ilgili vergi dairesinin sorumluluğunda olacaktır<sup>1346</sup>.

VUK hükümlerine bakıldığında, kişinin (mükellefin) vergi idaresine kendisini ihbar etmesi de mümkündür. Zira “*Pişmanlık ve ıslah*” kenar başlıklı VUK m.371’de, “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinde dilekçe ile haber vermesi halinde, haklarında, aşağıda (ki bentlerde) yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.” denilerek; verginin Hazine’ye intikali amacıyla kişilere pişmanlıkta bulunma ve ıslah olma imkânı tanınmıştır. Konuya vergi suçları açısından bakıldığında ise VUK m.359’da, m.371’deki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında “kaçakçılık cezası” uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Belirtmek gerekir ki pişmanlık dilekçeleri üzerine, duruma göre, vergi idaresi ilgiliyi incelemeye sevk edebilir veya etmeyebilir. Ancak VUK m.359 kapsamına giren suçların vergi idaresine

<sup>1344</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.179.

<sup>1345</sup> TTK m.54-55-56’da düzenlenen “haksız rekabet” kapsamında açılan davalar da söz konusu olabilir.

<sup>1346</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.179.

ihbar edilmesi durumunda vergi idaresinin, savcılığa ihbar edilmesi durumunda da savcılığın ihbarın gerçekliğini araştırma ve VUK m.364 uyarınca da vergi cezası kesilmesini gerektiren olayları tespit etme yetkisi ve yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu durumda savcılığın m.367 çerçevesinde hareket edeceği tabiidir. Dolayısıyla kişilerin kendisini ihbar etmesi durumunda incelemeye sevk edilmesi, durumun gereklerine göre söz konusu olmaktadır.

Son olarak belirtmek gerekir ki ihbar üzerine incelemeye sevk edilen mükellefin vergi kayıp ve kaçığına sebep olduğu tespit edilirse, yani ihbar sabit olursa, muhbire ikramiye ödenmesi gerekmektedir. Ancak ikramiye ödenmesi için söz konusu vergi ve cezaların tahakkuk etmesi gerekmektedir<sup>1347</sup>. Ayrıca ikramiye ödenmeyecek kişiler ile incelemelerde fevkalade başarı gösteren inceleme elemanlarına iki maaş ikramiye verilebileceği konusu da yine aynı 1905 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir.

#### **ç. Diğer Nedenlerle İncelemeye Sevk**

Yukarıki konularda da değindiğimiz üzere vergi idaresine yapılan “iade talepleri”nin, muafiyet ve istisna taleplerinin ve KVK'ya göre tasfiyeye giren kurumların incelenmesi konusunda özel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu durumlar da birer incelemeye sevk yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Belirtmek gerekir ki VUK'un “Vergi Hatalarını Düzeltme Reddiyat” başlıklı 1. Kitap, 6. Kısım, 3. Bölüm'ün 116 ilâ 126. maddelerindeki hükümlere göre, vergilendirme hataları söz konusu olduğunda, hatanın mükellef tarafından tespiti üzerine mükelleflerin ilgili vergi dairesine “düzeltme talebi”nde bulunma hakkı (m.122) vardır. İşte bu talep üzerine karar verme yetkisi, vergi dairesi müdürüne tanınmıştır. “Düzeltme talebinin incelenmesi” başlıklı m.123'e göre de vergi dairesinin ilgili servisi, kendi mütalaasını da ilave ederek; konuyu düzeltme merciine yani vergi dairesi müdürüne gönderir. Bu durumda, talebin içeriğine göre, vergi dairesi müdürünün ilgili servisten gelen görüş doğrultusunda hareket etme yetkisi olduğu gibi; tekrar inceleme

---

<sup>1347</sup> 1905 sayılı Kanun m.6. Ayrıca Danıştay da bir kararında (Dan. 3.D, T.13.06.2001, E.2000/2817, K.2001/2382) “...tahakkuk ettirilmiş olması şartı arandığından, davacının ihbar ettiği ... adına tahakkuk etmiş bir vergi olup olmadığı araştırılarak karar verilmesi...” yönünde karar vermiştir. (BUDAK, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, s.56.)

yapma veyahut da konunun incelenmesi için dosyayı VDK'nın ilgili grup başkanlığına gönderme, oradan gelen sonuca göre hareket etme yetkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi dairesine yapılan "düzeltme başvuruları" neticesinde de vergi incelemesi söz konusu olabilmektedir.

## **B. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNE BAŞLANILMASI**

### **1. Genel Açıklama**

Vergi incelemesi uygulaması, incelemeye başlanılmasından incelemenin sonlandırılmasına kadarki süreci ifade etmektedir. Vergilendirmenin esasına ve usulüne ilişkin, kanunlarda ve diğer tâli mevzuatta yer alan ve hem vergi inceleme elemanları hem de vergi yükümlüleri açısından hüküm ifade eden soyut normlara, vergi inceleme sürecinde de yoğun şekilde başvurulmaktadır.

Vergi incelemesinin mükellef lehine sonuçlanması (kabul raporu) bir yana bırakılacak olursa; mükellef nezdinde yürütülecek tarh ve ceza kesme işlemlerinin dayanağını teşkil eden vergi inceleme faaliyeti/raporu, bu yönüyle, mükelleflerin malvarlığına ilişkin sonuçlar ortaya çıkarmakta olup; bu nedenle mükellefin, nezdinde vergi inceleme yapıp yapılmadığı hakkında bilgi sahibi olması, inceleme sürecini takip edebilmesi ve bu süreçteki haklarını kullanabilmesi için, ilk evvela, incelemeye başlanıldığı zamanı bilmeleri gerekmektedir<sup>1348</sup>. Öte yandan bu sürecin başlama zamanı vergi idaresi ve vergi inceleme elemanları için de önem arz etmektedir. Zira bu süreçteki yetkilerini kullanabilmeleri, sorumluluklarını bilmeleri ve yürüttükleri faaliyetin hukuka uygun şekilde sonlandırılması, vergi inceleme sürecinin sağlıklı şekilde başlamasına bağlıdır.

6009 sayılı Kanun değişikliğine kadar vergi incelemesinin ne zaman başladığına ilişkin açık bir düzenlemeye yer verilmemiş iken; 6009 sayılı Kanun m.9 ile yeniden düzenlenen VUK m.140 ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan Yönetmelik ile, vergi incelemesinin başlama zamanı daha belirgin hale getirilmiştir<sup>1349</sup>.

---

<sup>1348</sup> Hasan AYKIN, "Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?", Yaklaşım, Sayı: 220, Nisan 2011, s.27.

<sup>1349</sup> AYKIN, a.g.m., s.27.

Vergi incelemesine başlama zamanı, gerek vergi idaresi gerekse (incelenen) vergi mükellefleri açısından önem arz etmekte olup; bu zamanın, “mükellefin inceleme sürecine (resmen ve fiilen) katılımı ve bu süreçteki hakları”, “inceleme süreleri”, “pişmanlık hükümlerinden faydalanma”, “ıslah edici, mali af niteliğindeki kanunlardan yararlanma” gibi açılardan etkileri bulunmaktadır.

Normal bir vergi incelemesi “İncelemeye Başlama Tutanağı”nın düzenlenmesiyle başlamakla birlikte; bu, yalnızca incelemeye başlamanın “şekil şartı” olarak hüküm ve değer ifade etmektedir<sup>1350</sup> ve incelenen mükellef hakkında sonuç doğuran bir işlem mahiyetindedir. Zira vergi incelemesine başlanması, başka bir açıdan da, vergi incelemesi sürecinin bir safhasını, aşamasını ifade etmektedir. Bu aşama ise, esasında, vergi incelemesine yetkili eleman ya da elemanların, “görevlendirme (iş emri) yazısı”nı tebellüğünden itibaren başlamaktadır ki bu, “işe başlama”yı ifade etmektedir. Görevlendirilen inceleme elemanı bu andan itibaren, “İncelemeye Başlama Tutanağı”nın düzenlenmesine kadar, incelemeye ilişkin birtakım “hazırlık işlemleri” yapmakta ve bir “inceleme planı” hazırlamaktadır<sup>1351</sup>.

Biz bu başlık altında, vergi inceleme görevinin vergi inceleme elemanına tevdiinden, nezdinde inceleme yapılacak mükellefin inceleme sürecine bir “süje” olarak katılmasına kadarki aşamayı irdelemeye çalışacağız.

## 2. Vergi İncelemesi İçin Görevlendirilme

Vergi incelemelerini yürütmekle yetkili ve görevli birim olan VDK, “incelenmesine karar verdiği” mükellefler nezdindeki inceleme faaliyetini, “Grup Başkanlıkları” ve bunlar bünyesinde görevli olan vergi müfettişleri (ve yetki verilen müfettiş yardımcıları) eliyle yürütmektedir. Belirtmek gerekir ki bu faaliyet, GİB, vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairesi müdürlükleriyle eşgüdüm ve koordinasyon içinde yürütülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki Bakan, bir vergi müfettişine doğrudan bir inceleme görevi veremeyecek olup; bu görevi, idari hiyerarşi çerçevesinde, VDK

<sup>1350</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.91.

<sup>1351</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.506-508.; VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.3-4.

Başkanlığı aracılığıyla tevdi etmektedir<sup>1352</sup>.

İnceleme Yönetmeliği m.6'ya göre: vergi inceleme görevi yazı ile verilir ve bu görev yazılarında, nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlarla birlikte; incelemenin “tam inceleme” veya “sınırlı inceleme” olup olmadığı bilgisine yer verilir.

İnceleme, bir veya birden fazla vergi türüne ilişkin olarak yaptırılabilir. İnceleme görevini verenler, tam veya sınırlı inceleme olarak tevdi edilen görevlendirmenin mahiyetini değiştirmeye yetkilidir. Ancak bu durumda, incelemenin mahiyetinin değiştirilme nedeni, nezdinde inceleme yapılana bildirilir.

Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusu veya döneminden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda, incelemeyi yapanın yazılı talebi üzerine bu konu veya dönemle ilgili olarak da görevlendirme yapılabilir. Görevlendirme yazısında yer alan ve inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez.

Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda bu durum, gerekçeleriyle birlikte bağlı olunan birime bildirilir.

VDK Başkanlığı, yapılan işin mahiyetini değiştirmeye, vergi müfettişleri tarafından aynı anda yürütülecek inceleme görevi sayısını artırmaya ve ayrıca, incelemelerin münferit veya ekip halinde yürütülmesine karar vermeye yetkilidir.

İnceleme görevine ilişkin iş ve işlemler, VDK-BİS (Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşletim Sistemleri) olarak adlandırılan elektronik sistem üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, söz konusu görevlendirme yazısı (iş emri) da bu sistemi kullanan vergi müfettişlerinin (veya yetki almış yardımcılarının) ilgili ekranlarına düşmektedir. Görevlendirilen vergi müfettişi ya da görev bir ekibe yapılmışsa ekip

---

<sup>1352</sup> VDKY, m.38.

üyeleri, sistem üzerinde bu görevi onaylar ve yine sistem üzerinde bir “inceleme dosyası” açar<sup>1353</sup>.

Bu noktada, vergi incelemesini yürütecek inceleme elemanlarının görevi kabul edip etmemek konusunda seçim hakları olup olmadığı sorusu akla gelebilir. VDKY m.38/2’ye göre söz konusu görevler, “*Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen hallerde ilgili Grup Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re’sen vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamazlar*”. Bu maddenin mefhum-u muhalifinden, usulüne uygun şekilde verilen görevlerin yerine getirilmesi gerektiği sonucu çıkartılabilir. Ayrıca, idare hukukuna egemen olan ilkelerden idari hiyerarşi çerçevesinde, amirler tarafından verilen görevlerin kabul edilmesi ve yerine getirilmesi esastır<sup>1354</sup>. Bunun bir istisnası, AY m.137’de hükmedilen “kanunsuz emir” hâlidir<sup>1355</sup>. Bir başka istisna da “*Yasaklar*” başlıklı VUK m.6’dır. VUK m.6 ve m.5’e göre, vergi incelemeleriyle uğraşan memurlar, yine m.6’da sayılan kişilerle ilgili vergi inceleme ve takdir işleriyle<sup>1356</sup> uğraşamazlar. Böylece Kanun, vergi inceleme elemanlarının yakınlarıyla ilgili inceleme işleriyle uğraşmasını yasaklamıştır. Bu nedenle inceleme görevi tevdi edilen inceleme elemanı böyle bir durumun varlığı halinde “incelemeden çekinecek”, yani görevi kabul etmeyecektir. Görevi kabul etmemeye dair, idarenin iç işleyişini ilgilendiren diğer bazı durumlar da söz konusu olabilir. Bu durumlarda görev tevdi edilen inceleme elemanı, geçerli bir neden (iş yoğunluğu, hastalık, izin vb.) belirtir ve Başkanlık da uygun bulursa, görev başka bir elemene verilebilir. Ancak esas olarak, VDKY m.41 uyarınca vergi müfettişleri, yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlamakla yükümlüdürler.

---

<sup>1353</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.4.

<sup>1354</sup> DMK m.11 uyarınca, memurların emirlere uyma yükümlülüğü bulunmaktadır.

<sup>1355</sup> Örneğin “aramalı” bir vergi incelemesi söz konusu ise görevlendirme yazısı ekinde sulh yargıcından (veya istisnai hallerde kanunla yetkili kılınmış makamlardan) alınmış bir “arama kararı” bulunmazsa bu, *Özel Hayatın Gizliliği* kenar başlıklı AY m.20 ve VUK m.142’ye aykırılık teşkil edecektir.

<sup>1356</sup> “Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; kan veya sıhri usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına; kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleri...”



### 3. İŖe Başlama ve Hazırlık İşlemleri

Görevlendirme (iş emri) yazısının müfettiş tarafından tebellüğ edildiği tarihten başlayıp “İncelemeye Başlama Tutanağı”nın mükellef tarafından imzalandığı tarihe kadarki süre, “İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık” aşaması olarak adlandırılmaktadır. Bu aşamada vergi müfettişi, öngörülen sürede işe başlayacak; bu meyanda bir inceleme dosyası oluşturacak ve yine öngörülen sürede hazırlık işlemlerini tamamlayacaktır<sup>1357</sup>.

#### a. İşe Başlama

İnceleme Yönetmeliği’ne bakıldığında, “işe başlama” ile “incelemeye başlama”nın farklı durumlar ve kavramlar olduğu sonucu çıkmaktadır. Söz konusu Yönetmeliğin 7. maddesine göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde, en fazla on gün daha ilave süre verebileceği gibi; inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir. Bu durumda, alınacak cevaba göre işlem yapılır<sup>1358</sup>.

Yönetmelik’te öngörülen işe başlama süresine riayet edilip edilmediğinin tespiti açasından, “işe başlama”dan ne anlaşılması gerektiğine de Yönetmeliğin ilgili maddesinde yer verilmiştir<sup>1359</sup>. Buna göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme<sup>1360</sup>, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler, işe başlandığının göstergesidir.

Burada düzenlenen “işe başlama” süresi, esasen, incelemeye bir an önce başlanılması ve incelemenin en kısa sürede bitirilmesi açasından, İdare’nin etkinliğini sağlamak üzere öngörölmüş bir süre olup; bu, mükellef nezdinde incelemeye başlamanın ön aşaması mahiyetindedir. Kaldı ki işe başlama, etkileri itibariyle,

<sup>1357</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.4.

<sup>1358</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.507.

<sup>1359</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.91.

<sup>1360</sup> Buradaki “inceleme”den kasıt, mükellef nezdinde yapılan incelemeler olmayıp; mükellefin “vergi dairesindeki dosyasının tetkiki” gibi harici incelemeler olsa gerektir. Zira henüz mükellef incelemeden haberdar edilmemiş ve nezdinde tutanak düzenlenmemiştir.

incelenecek mükellef açısından sonuç doğurmamaktadır. Çünkü mükellef halen incelemeye alındığı bilgisine vakıf değildir. Bu nedenle, mükellefin pişmanlık ve ıslah hükümleri başta olmak üzere inceleme altında bulunmakla sınırlandırıldığı hükümlerden yararlanabilme hakkı bulunmaktadır<sup>1361</sup>.

### **b. İnceleme Dosyasının Oluşturulması**

İnceleme Yönetmeliği m.8 ile, vergi incelemesi yapmaya yetkili (ve görevli) olanların, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi de dâhil olmak üzere; inceleme görevine ilişkin görevlendirme yazısını, işe başlama ve hazırlık evresinde tespit edilen hususları, vergi incelemesi kapsamında mükellefin incelenen hesaplarını, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konuları, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farklarını, vergi farkları ve bunların hesaplama yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmaları, düzenlenen tutanakları ve diğer ilgili her türlü bilgi ve belgeleri ihtiva eden bir “inceleme dosyası” oluşturması öngörülmüştür. Belirtmek gerekir ki inceleme dosyasında yer alan bilgilerin, inceleme elemanları tarafından, kısmen veya tamamen elektronik ortamda tutulmasına da imkân tanınmıştır.

Böylece, vergi incelemesi görevini yürüten inceleme elemanının ölüm, emeklilik, askerlik, istifa, hastalık ve diğer nedenlerle görevini devretmesini gerektiren durumlarda; inceleme görevinin kesintiye ve aksaklığa uğramaması için, inceleme görevinin inceleme dosyası ile birlikte incelemeye devam edecek olan inceleme elemanına devredilmesi sağlanmaktadır. İnceleme dosyasındaki bilgi, bulgu ve belgelerin, inceleme görevini devralan ve kalan süre içinde incelemeyi tamamlanması gereken inceleme elemanına yardımcı olacağı tabiidir<sup>1362</sup>.

“Rapor” olarak şekillenen ve sonuçlanan (*tebarüz eden*) inceleme dosyası, vergi incelemesi sürecinin hazırlık, araştırma, tespit ve değerlendirme aşamalarını yansıtan kapsamlı bir doküman mahiyetindedir. İncelemelerin inceleme dosyası çerçevesinde yürütülmesi, inceleme sürecinin planlı ve sıhhatli sürdürülmesinin yanında; ulaşılan sonuçların dayanaklarının da kayda alınması açısından, gerekli bir uygulamadır. Nitekim bu gereklilik, inceleme görevinin başka bir inceleme elemanına

<sup>1361</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.91.; DOĞAN ve YAVUZ, **Vergi İncelemeleri**, s.120.

<sup>1362</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.90.; “İnceleme Yönetmeliği”, m.8.

devredilmesi durumunda sağlayacağı katkıyla sınırlı olmayıp; gerçekleştirilen incelemeyle ilgili, incelemenin her anında ihtiyaç duyulan bilgilere ulaşmak açısından ve incelemenin bitirilmesinden sonra yazılan raporlara kaynaklık etmesi açısından da önem arz etmektedir. Hatta bir vergi incelemesi için oluşturulan inceleme dosyası, bir başka vergi incelemesi için de referans olabilmektedir. ERDEM, bu nedenle, inceleme dosyalarının incelemeyi yürüten denetim elemanı tarafından belirli bir süre muhafazası yönünde Yönetmeliğe hüküm konulmasının faydalı bir düzenleme olacağını savunmaktadır<sup>1363</sup>. Zira ilgili Yönetmeliğin 8/5. fıkrasında, “inceleme dosyası, ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonu’nun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletiildiği tarihi takip eden on beş gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine iletileceği” öngörülmüştür.

Bize göre, inceleme dosyasındaki ve inceleme raporundaki bilgi ve belgelerin İdare’nin etkin ve verimli çalışması bağlamında başka incelemelerde kullanılması mümkün ise de; bu kullanım, başka bir vergi incelemesinin hukuki dayanağı niteliğinde olmamalı; ayrıca başta vergi mahremiyeti ve masumiyet karinesi olmak üzere ilgili diğer mükellef haklarına riayet edilmelidir. Çünkü yalnızca bir “iddianame” niteliğinde olan inceleme raporu, eğer yürütülmüşse tarh ve ceza kesme işlemlerinin gerekçesidir; ancak mükellef açısından yargı yolu her zaman açık olduğundan, söz konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinin bütün sonuçlarıyla birlikte iptal edilme olasılığı bulunmaktadır. Öte yandan, inceleme raporlarının belirli koşullarda, ilgili herkes için “eğitici” işlevinin bulunduğunu da vurgulamak gerekir.

### **c. İncelemeye Hazırlık İşlemleri**

Vergi incelemesinin etkinliği ciddi bir inceleme hazırlığına bağlı olduğundan; bu aşamada yapılan faaliyet ve işlemler önem arz etmektedir. İncelemeye hazırlık süreci, temel olarak, incelenecek kişiler ve konular hakkında ilk bilgileri araştırmak, tespit etmek ve mümkünse elde edilen bulguları belgeleyerek kayıt altına almak şeklinde özetlenebilir. Nitekim bu süreç, asıl inceleme faaliyetlerine yol gösterici

---

<sup>1363</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.90.

mahiyettedir<sup>1364</sup>.

İnceleme Yönetmeliği m.9’da, inceleme görevinin verilmesinden itibaren otuz gün içinde incelemeye başlanılacağı; bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durumun gerekçeli bir yazı ile ilgili birime bildirileceği; ilgili birim ise incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde, en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi, inceleme görevini başka bir inceleme elemanına tevdi etmeye de yetkilidir. Bu durumda, on günlük ve eğer şartları varsa ilave on günlük işe başlama süresi, incelemeye başlama süresinin içindedir. Yani inceleme görevini tebellüğ eden bir vergi inceleme elemanı, esas olarak, görevin verilmesinden itibaren otuz gün içinde işe ve incelemeye başlamalıdır. Bu süreyi İdare’yi düzenleyici ve onun iç işleyişiyle ilgili süre olarak mütalaa etmek gerekir. Zira henüz incelemeye alınan mükellef inceleme sürecine resmen katılmadığı için bu, mükellef açısından bir sonuç doğurmayacaktır.

İncelemeye hazırlık süreci de incelemeyi yürütecek inceleme elemanını ilgilendiren bir süreçtir ve esas olarak, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesine kadar yürütülen faaliyet ve işlemleri kapsamaktadır. Belirtmek gerekir bu aşama, belirli durumlarda, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinden sonraki bir zamana da sarkabilir. Bu durumda, incelemeye alınan mükellef, belki resmen değil ama fiilen inceleme sürecine katılmış olacaktır. Zira ERDEM’e göre, hazırlık sürecinin son aşamasını, incelemeye başlamadan önce, incelenecek mükellefle yapılan görüşme oluşturmaktadır<sup>1365</sup>.

Literatürde ve uygulamada incelemeye hazırlık sürecinin, “genel inceleme hazırlığı” ve “özel inceleme hazırlığı” olarak iki aşamaya ayrıldığı görülmektedir<sup>1366</sup>.

Bunlardan “genel inceleme hazırlığı”, on günlük işe başlama süresi içinde yapılan, incelenecek işletmenin içinde bulunduğu sektör ve işkolunu tanımayı ve işleyişini ekonomik ve teknik yönden öğrenmeyi; vergi hukuku ve diğer ilgili mevzuat yönünden etkileşimlerini gözden geçirmeyi; yani genel anlamda bir fikir edinmeyi

---

<sup>1364</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.140.

<sup>1365</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.89.

<sup>1366</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.141-142.

kapsayan faaliyetleri ifade etmektedir<sup>1367</sup>.

“İşe başlama”dan itibaren geçen on günlük süreden sonra yapılan “özel inceleme hazırlığı” ise hazırlığın derinleştirildiği ve konunun ayrıntılarına girildiği bir süreci ifade etmektedir. Bu süreçte, incelenecek kişi ve konular hakkında daha derinlemesine bir araştırma yapılması söz konusudur. Bu süreçte ilk evvela, nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin olmak üzere, görev yazısı ve ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarının ve ilgililere ait GİB bünyesinde tutulan “Yönetim Bilgi Sistemleri (YBS)”ndeki verilerin tetkik edilmesi yoluna gidilmektedir. Bu nedenle bu sürece, “dosya hazırlığı” da denilmektedir<sup>1368</sup>. Bunun yanında, İnceleme Yönetmeliği m.7’de de belirtildiği üzere, gerekirse harici araştırmalar da yapılmak suretiyle, incelenecek mükelleflerin faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi de edinilebilecektir. Bu bağlamda, inceleme kapsamındaki mükellefin faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, ekonomik ve teknik yönden özellik arz eden durumları, sektöre ilişkin genel ve/veya özel nitelikteki yasal düzenlemeler, sektörde karşılaşılan sorunlarla ilgili rapor ve bilgilerin toplanması ile ilgili sektör ve/veya mükellef hakkında, varsa, daha önceden yazılmış vergi inceleme raporları, öncelikle gözden geçirildikten sonra; şu konular da değerlendirilmektedir<sup>1369</sup>:

İncelenecek mükellef hakkında daha önceden yazılmış bir rapor varsa, bu rapordaki eleştiriler ve yapılan tipik hatalar; inceleme dönemine ve inceleme konusuna ilişkin verilen beyanname ve ekleri; beyannameye bağlı mali tablolar ve ekleri; mali tablolardaki dipnotları; mükellefin bütün bir yıla ait Ba-Bs formları; mükellefin vergi ödeme alışkanlıkları (ödeme, ödememe, tecil, taksit); mükellefin vergi dairesinde bulunan tarh dosyasındaki çeşitli belge ve yazışmalar, sözleşmeler; mali tablolarda dikkat çeken hususlar (rasyolar); mali tablolar ile beyanname ve eklerindeki miktar ve tutarların karşılaştırması; varsa mükellef hakkında yazılmış YMM raporları ve tam tasdik raporları; varsa işletmenin web sitesinde bulunan faaliyet bilgileri gibi hususlar değerlendirilebilmekte ve inceleme dosyasına kaydedilmek üzere, “inceleme notu” olarak, notlar alınmaktadır.

---

<sup>1367</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.141.; VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.4.

<sup>1368</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.141.;ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.89.;VDK, **İnceleme Rehberi**, s.4.

<sup>1369</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.142-143.; VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.5-6.

İnceleme hazırlığı sürecinde yapılan bu ön çalışmalar, mükellef hakkındaki ilk tespitlerin yapılmasına ve risk alanlarının belirlenmesine hizmet etmektedir<sup>1370</sup>. Belirtmek gerekir ki “genel inceleme hazırlığı”ndan vazgeçilmesi mümkün olmakla birlikte; “özel inceleme hazırlığı”nın yapılması, incelemenin etkinliği ve sıhhati açısından elzemdir<sup>1371</sup>.

#### **ç. İnceleme Planının Oluşturulması**

Titiz bir çalışma olan vergi incelemesinin etkinliği ve verimliliği, inceleme elemanının, incelemeye başlamadan önce, verimli bir hazırlık çalışmasına, buna bağlı olarak doğru bir risk analizi yapmasına ve herşeyden önemlisi de iyi işleyecek bir inceleme planı yapmasına bağlanmaktadır<sup>1372</sup>. Belirtmek gerekir ki bu plan, inceleme sırasında çıkabilecek sorunlar karşısında nasıl hareket edilmesi gerektiğini de içeren bir plan olmalıdır.

Bu minvâlde, inceleme hazırlıklarını tamamlayan inceleme elemanı, etkili bir vergi incelemesi için yapacağı çalışmaları önceden planlayacak ve inceleme dosyasında yer almak üzere, yazılı bir “inceleme planı” oluşturacaktır. İnceleme planının amacı, inceleme hazırlıkları süresince yapılan analizler neticesinde, riskli görülen alanları belirleyerek, öncelikleri tespit etmektir. Öte yandan, inceleme planı değişmez de değildir. Zira inceleme elemanı çalışmasını derinleştirdikçe, ilk başta riskli görmediği fakat sonradan ortaya çıkan ve risk oluşturan konuları da inceleme planına dâhil edebilir. Fakat her halde, bütün risk değerlendirmelerinin inceleme planına dâhil edilmesi gerekmektedir. Böylece bütün risk değerlendirmelerinin atlanmadan incelenmesi sağlanacaktır<sup>1373</sup>.

---

<sup>1370</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.6.

<sup>1371</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.142.

<sup>1372</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.6.

<sup>1373</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.6.

## 4. İncelemeye Başlama

### a. İncelemeye Başlama Tutanağı

6009 sayılı Kanun m.9 ile değişik VUK m.140, f.2’de düzenlenen, “vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanarak, bir örneğinin nezdinde vergi incelemesi yapılana, bir örneğinin inceleme elemanının bağlı bulunduğu birime, bir örneğinin de ilgili vergi dairesine verileceği” kuralı, vergi incelemesi yapanların yaptıkları inceleme sırasında uyacakları kurallardan birisi olarak ortaya konulmuştur. Ayrıca yine, İnceleme Yönetmeliği m.9, f.1’de, esas olarak, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlanacağı belirtildikten sonra; f.2’de de, vergi incelemesine, incelemeye tâbi olan nezdinde düzenlenecek, “İncelemeye Başlama Tutanağı<sup>1374</sup>” ile başlanacağı ortaya koyulmuştur. İncelemeye başlama tarihi ise f.3’te, mükellefin bu tutanağı imzaladığı tarih olarak belirtilmiş; tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde, tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihin incelemeye başlama tarihi olarak kabul edileceği ve bu durumda da incelemeye başlama tutanağının bir örneğinin ayrıca, mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderileceği belirtilmiştir. Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulmaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen, verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ve incelemeye başlama tutanağının imzalanmasından kaçınıldığı hallerde nasıl hareket edileceği konusu da f.4’te düzenlenmiştir. Bu durumda inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa, Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülecektir. Aynı maddenin 5. ve 6. fıkrasında da VUK’taki “arama”ya ilişkin hükümlerin saklı olduğu ve incelemeye başlamaya ilişkin diğer hususların da inceleme elemanlarının bağlı oldukları birimler tarafından belirleneceği ortaya konulmuştur.

Yeni düzenleme ile birlikte incelemenin tutanakla başlaması hüküm altına alınmış; incelemenin başladığı tarih de, esas olarak, incelemeye alınanın tutanağı imzaladığı tarih olarak belirtilmiştir. Bu durumda incelemeye başlama tarihi, bir sonraki

---

<sup>1374</sup> Bu tutanak, vergi incelemesi sürecinde önemli yer tutan tutanaklardan ilki olup; incelemeye ilişkin diğer tutanakları, inceleme tutanakları bahsinde açıklayacağız.

başlıkta biraz daha ayrıntısına gireceğimiz üzere, “pişmanlık ve ıslah” hükümlerinden yararlanma açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle, incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği ve imzalandığı tarih ile mükellefin incelemeye alındığını öğrendiği tarih ayırımının yapılması gerekmektedir. Zira uygulamada, genellikle, mükellefler telefonla ya da yazı ile inceleme elemanının çalıştığı büroya davet edilmekte; incelemeye başlama tutanağı da burada düzenlenmektedir. Hatta bazen, mükellefle ilk temasın, defter ve belgelerini ibraz etme yazısıyla kurulduğu da bilinmektedir. Yeni düzenlemeler karşısında, incelemeye alınan mükellefle ilk temasın, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ve imzalatırılması anında kurulmasında İdare açısından fayda bulunmaktadır. VUK m.138’deki “incelemenin ne zaman yapılacağını önceden haber verilmesinin zorunlu olmadığı” hükmü ile m.139’daki “vergi incelemeleri, esas itibarıyla, incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır” hükmü ve ayrıca, mevzuatta incelemeye başlama tutanağının nerede düzenleneceğine dair bir hüküm olmadığı noktaları göz önüne alındığında; incelemeye başlama tutanağının ilk görüşmede düzenlenmesi ve imzalatırılması, bu ilk görüşmenin de mükellefin işyerinde yapılması, hem inceleme müessesesinin hem de pişmanlık ve ıslah müessesesinin mantığına uygun düşecektir. Tabii bu, konuya İdare açısından baktığımızda böyledir; yoksa mükellef açısından bakıldığında, incelemeye başlama tutanağı düzenlenip imzalanmadıkça pişmanlık hükümlerinden yararlanması yasal bir hak olarak ortaya çıkmaktadır.

İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi sırasında inceleme elemanının sorumluluğu ve incelenen mükellefin hakkı olarak ortaya çıkan çeşitli hususlar bulunmaktadır. Bunlardan ilk ikisi, “inceleme elemanının hüviyetini ibraz yükümlülüğü (VUK m.136 ve Yön. m.10)” ve “incelemenin gerçekleştirileceği yerin belirlenmesi (VUK m.139 ve Yön. m.13)”dir.

İncelemeye başlama tutanağının içeriğinde hangi hususlara yer verileceği ise İnceleme Yönetmeliği m.11’de düzenlenmiştir. Buna göre incelemeye başlama tutanağında, “nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu”; “incelemenin türü (tam/sınırlı inceleme)”; “incelemeye alınma gerekçesi”; “incelemenin konusu”; “inceleme dönemi<sup>1375</sup>”; “inceleme dairede yapılacaksa buna

---

<sup>1375</sup> Bunun yerine “incelenen dönem” denilse daha uygun olurdu.



ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati”; “tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası” ve “mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi” hususlarına yer verilmesi gerekmektedir.

Esasında kanunkoyucu incelemenin başlaması aşamasında, inceleyen taraf (İdare) ve incelenen taraf (vergi yükümlüsü) olmak üzere karşılıklı iki tarafın varlığını aramakta olup; “incelemeye başlama tutanağı” da adeta, bu iki taraf arasında gerçekleşecek olan vergi incelemesinin yürütümüne ilişkin bir “sözleşme” gibidir<sup>1376</sup>. Ancak bu sözleşmede, özel hukukta olduğu gibi karşılıklı iki iradenin uyuşması aranmayıp; esas ve usulleri kanuna dayanan, vergi incelemesinin şekil şartlarından biri olarak öngörülen, İdare tarafından re’sen uygulanan bir “model sözleşme” niteliğindedir. Belirtmek gerekir ki bu “sözleşme” ile İdare’nin vergilendirme ve vergi inceleme sürecine ilişkin yetki ve sorumlulukları işlemeye başladığı gibi; vergi yükümlüsünün de sürece ilişkin ödev ve hakları işlerlik kazanmaktadır. Bu yönüyle “incelemeye başlama tutanağı”nın bir şekil şartı olarak öngörülmesi, eski uygulamalardaki belirsizliklerin önüne geçmeye yönelik, ileri bir adım olarak değerlendirilebilir.

Vergi incelemesinin nasıl sonuçlanacağı baştan bilinmese de<sup>1377</sup>; her vergi inceleme faaliyeti vergi yükümlülerinin hak ve menfaatlerini şu veya bu şekilde etkileyici niteliktedir. Bu nedenle vergi yükümlülerinin haklarında bir vergi incelemesi yapılıp yapılmadığı konusunda bilgi sahibi olması, inceleme sürecindeki ödev ve haklarını bilmesi, ilk evvela, incelemeye başlama zamanını bilmelerine bağlıdır<sup>1378</sup>. Zira bir vergi yükümlüsü nezdinde vergi incelemesine başlamanın birtakım hukuki sonuçları bulunmaktadır. İncelemeye başlama ilk olarak, yükümlünün vergilendirme alanındaki iş ve işlemlerinin, belirli bir sistematik içinde kontrol edilmesi anlamına geldiğinden; yükümlü açısından da bir hazırlık ve çalışma süreci söz konusu olacaktır. Bu nedenle, incelemeye başlama safhasında yükümlünün bilgilendirilmesi (incelemeye alınma gerekçesi), kendi durumunu gözden geçirip inceleme sürecinde muhatap olacağı

---

<sup>1376</sup> Alper ASLIHAK, “Vergi İncelemesine Başlama”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 262, Temmuz 2010.

<sup>1377</sup> 66 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği.

<sup>1378</sup> AYKIN, a.g.m., s.27.

sorulara ve açıklama isteklerine hazırlıklı olması sağlanmalı; ayrıca hukuki koruma açısından da incelemenin kapsamı hakkında bilgilendirilmelidir<sup>1379</sup>.

İşte incelemenin şekil şartlarından biri olarak ortaya konulan incelemeye başlama tutanağı, bütün bu hususları (*mazruf*) içeren bir “zarf” niteliğindedir<sup>1380</sup>.

Belirtmek gerekir ki vergi incelemeleri tek bir vergi inceleme elemanı tarafından yürütülebileceği gibi; inceleme elemanlarından oluşturulan bir ekip tarafından da yürütülebilir. Bu durumda, işlerin düzenlenmesi ve yürütülmesi “ekip kıdemlisi” tarafından sağlanmaktadır. Ekip kıdemlisi, çalışmaların seyri ve neticeleri hakkında, gerektiğinde, bağlı olunan grup başkanlığına veya Başkanlığa bilgi verir. Ekip halinde yürütülen incelemelerde her bir ekip üyesi incelemeye yetkilidir; ancak ekip kıdemlisi koordinasyonunda ve belli bir işbölümü çerçevesinde çalışacaklardır<sup>1381</sup>. Bu durumda incelemeye başlama tutanağı da dahil diğer tutanaklarda ekip üyelerinden birisinin imzası bulunması yeterli olacaktır.

Son olarak belirtmek gerekir ki takdir komisyonlarının matrah takdirine ilişkin inceleme yetkisi bir yana; incelemeye başlama dahil incelemede uyulacak usul ve esaslar sadece VDK Başkanlığı bünyesinde faaliyet gösteren vergi müfettişlerini değil incelemeye yetkili olan ve inceleme görevi yürüten bütün elemanları bağlamaktadır.

## **b. İnceleme Sürecinde Yükümlülerin Temsilcileri**

VUK m.140 ve İnceleme Yönetmeliği m.9 hükümlerine göre, vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek incelemeye başlama tutanağı ile başlanmaktadır. Söz konusu tutanağın, nezdinde inceleme gerçekleştirilecek olan mükellefe imzalatırılması esas olmakla birlikte; mükellefi temsile yetkili olan kişilere imzalatırılması ve hatta, bazı durumlarda, incelemenin bu kişiler nezdinde gerçekleştirilmesi de mümkündür. Zira vergi sistemimizde asıl (maddî) vergi borçlusu “vergi mükellefi” olup; VUK m.8/1’e göre “mükellef” ise “vergi kanunlarına göre

<sup>1379</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.93.; VDK, **Vergi inceleme Rehberi**, s.7.

<sup>1380</sup> GİB’in 2007 yılında yayımladığı “**Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**” adlı rehberin ekinde yer alan “İncelemeye Başlama Tutanağı Örneği”nde, vergi incelemesine ilişkin mükellefin hak ve yükümlülükleri ile vergi inceleme elemanının yetki ve sorumluluklarını içeren bir rehber de dâhil olmak üzere; diğer ilgili hususların içerikte yer aldığı görülmektedir.

<sup>1381</sup> VDK Yönetmeliği, m.51.; CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.515.

kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi” olarak ortaya konulmuştur. Bu temelde, kanunun verginin doğumunu bağladığı olay ile ilişkisi dolayısıyla, yani bu olayı şahsında gerçekleştirmesi hasebiyle, hesaplanan vergi borcunu mal varlığından (gelirinden veya servetinden) ödemek zorunda olan kişiler vergi mükellefi olarak kayıtlanmaktadır<sup>1382</sup>. Bu kayıtlama vergi mükellefini, devletle olan “vergi borcu ilişkisi”nin bir öznesi haline getirmektedir. Bu nedenle vergilendirmenin ve dolayısıyla vergi incelemesinin “asıl muhatabı” her zaman vergi mükellefidir. Ancak vergi sistemimizde, vergi mükellefiyetinin yanında “vergi sorumluluğu” adıyla bir müessese daha bulunmaktadır ki bu, vergi borcu ilişkisini “vergi ödevi ilişkisi” boyutuna taşıyarak; vergi güvenliğinin azami ölçüde sağlanması amacıyla ilgili diğer kişileri de vergi sisteminin içine sokmaktadır. VUK m.8’de vergi sorumlusu, “verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olup; yine aynı maddede, VUK’un müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabirinin “vergi sorumlularına da şamil olacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmasa dahi, üçüncü kişilerin, yasalarla, vergiye ilişkin maddî ya da şeklî ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek, vergi borcunu kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade etmektedir<sup>1383</sup>. Öte yandan vergi sorumluluğundan da daha geniş bir kavram olan “vergi ödevliliği”, bir vergi borcunun ödenmesi veya bu ödevle ilgili şeklî yükümlülüklerin yerine getirilmesi biçiminde, hem maddî hem de şeklî boyuta ilişkindir<sup>1384</sup>. Nitekim VUK m.137’de “incelemeye tâbi olanlar”, vergi ödevlilerinin hepsini kapsayarak; en geniş şekilde düzenlenmiştir. Böylece belirli durumlarda, vergi sorumluları da, VUK m.11’de öngörülen “müteselsil sorumluluk” uyarınca vergi mükellefleriyle birlikte vergi incelemelerin(d)e muhatap alınabilirler.

VUK sistematığıne bakıldığında, vergi sorumluluğunun çeşitli ayrımlara tâbi tutulduğu görülmektedir. Bunlar, “kanuni temsilcilerin sorumluluğu”, “vergi kesenlerin sorumluluğu”, “mirasçılardan sorumluluğu”, “karnesiz hizmet erbabı çalıştırılanların

<sup>1382</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.72.; KARAKOÇ, s.188.; S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Eylül 2014, s.70.

<sup>1383</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.75.

<sup>1384</sup> KARAKOÇ, s.183.

sorumluluğu”, “tasfiye memurlarının sorumluluğu” ve “meslek mensuplarının sorumluluğu” şeklinde kategorize edilebilir. Belirtmek gerekir ki vergi borcu bakımından vergi sorumluluğu “teselsül” ilişkisi bağlamında gerçekleşmektedir.

Öte yandan VUK, fiil ehliyeti bulunmaması veya tüzel kişiliğin söz konusu olup olmaması gibi durumlarda belirli kişileri “kanuni temsilci” olarak kabul etmiş ve kanunen vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olanların yerine getirmesi gereken ödevlerini bu temsilciler vasıtasıyla yerine getirmelerini öngörmüştür.

Bu göz önünde tutulduğunda, bir vergi incelemesinin muhatabı ve dolayısıyla incelemeye başlama tutanağını imzalamaya sorumlu ve yetkili kişiler değişiklik arzedeabilmektedir. Bu durumlarda incelemeye başlama tutanağı, “dar mükellefiyet söz konusu ise dar mükellefin varsa ülkede bulunan daimi temsilcisi; yoksa, dar mükellefe kazanç veya iradı sağlayanlar”; “tüzel kişilerde, tüzel kişiliği temsile yetkili kanuni temsilciler”; “tüzel kişiliği haiz olmayanlarda bunları idare edenler”; “ölüm halinde kanuni mirasçılardan herhangi birisi”, “küçüklerde ve kısıtlılarda veliler ya da vasiler” nezdinde tutulacaktır<sup>1385</sup>.

Ancak bizim burada tartışma konusu etmek istediğimiz asıl konu, nezdinde inceleme yapılanın kanuni temsilcileri haricindeki vekil ve temsilcilerinin incelemedeki pozisyonudur. Daha açık olmak gerekirse avukat ve/veya mali müşavir gibi meslek mensuplarının, incelemeye başlama tutanağının imzalanmasında ve incelemenin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasındaki konumları, bize göre yeterince açık değildir.

Öncelikle, VUK (mük.) m.227 ve bu maddede Bakanlığa verilen yetkiye istinaden çıkarılan genel tebliğlerle, meslek mensuplarına çeşitli beyannameleri imzalama ve tasdik işlemlerini gerçekleştirme yetkisi verildiğini; vergi beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yeralan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarını ve bu

---

<sup>1385</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.508.

bağlamda da meslek mensuplarının VUK'ta ifade edilen “vergi sorumluluğu” sıfatını haiz olduklarını tespit edelim. Öte yandan, 3568 sayılı Kanun uyarınca meslek mensupları, mükelleflerle imzalayacakları özel sözleşmelerle ve kurulan vekâlet ilişkisiyle, “danışmanlık”, “denetim” ve “tasdik” hizmetlerini, “kamu görevi” kavramını da karşılayacak şekilde yerine getirmektedirler. Ayrıca bilinmektedir ki vergi konusu oldukça karmaşık ve karışık bir konu olup; bu konuda profesyonel yardım almak ticari hayatın bir gereğidir. Mükellefler çoğu zaman vergiyle ilgili kayıt ve işlemlerin, vergi idaresine verilen bildirim ve beyannamelerin ve tutulan defter ve saklanan belgelerin ayrıntılarından habersiz olup; vergiyle ilgili bütün konular hakkında bilgi sahibi olmaları da mümkün değildir<sup>1386</sup>. Zaten vergi danışmalığı veya mali müşavirlik gibi bir meslek de bu yüzden ortaya çıkmıştır.

Buna rağmen vergilendirmede ve özellikle vergi incelemesi sürecinde, meslek mensuplarının statü ve pozisyonlarına ilişkin yeterli önemin verilmediğini düşünmekteyiz. Vergi idaresi ile mükellef arasındaki kritik rollerine ve pozisyonlarına rağmen bu meslek mensuplarına ne VUK'un ilgili düzenlemelerinde ne de ilgili yönetmeliklerde, verginin sorumlusu değil ama vergi işlerinde önemli işlev gören uzman kişiler olarak yeterince inisiyatif verilmediğini görmekteyiz.

Uygulamada vergi incelemelerinin bu meslek mensuplarının destek ve yardımlarıyla yürütüldüğü bilinmektedir. Ancak İnceleme Yönetmeliğinde bunların varlığı ‘örtülü şekilde’ görülmektedir. Söz konusu Yönetmelik m.11/1-f’de “...veya temsile yetkili olan kişilerin imzası...” şeklinde bir kayıtlama bulunmaktadır. Ayrıca “Tebliğ yapılacak kişiler” başlıklı VUK m.94’te, “...bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya...” şeklinde bir ibare bulunmaktadır.

---

<sup>1386</sup> Mustafa ALPASLAN, “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları ve Püf Noktaları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 97, Ocak 2012.

Öte yandan, “vekil”den ayrı olarak; VUK Ek m.1’de ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m.15’te, uzlaşma toplantısına katılabilecekler arasında, sadece görüş açıklamak üzere, meslek mensubu bulundurulabileceği belirtilmiştir<sup>1387</sup>.

Vergi incelemesi uygulamasında, mükellefle kurulan ilk temasta veya hemen sonrasında mükellefin (yeminli) mali müşavirinin sürece katıldığı, defter ve belgelere bu kişilerin ibraz ettiği, inceleme sırasındaki mali işlere ilişkin bilgilerin bu kişiler tarafından temin edildiği ve incelemeye başlama tutanağı dahil ilgili tutanakların bu kişiler tarafından imzalandığı bilinmesine rağmen; bu kişilerin pozisyonlarının mevzuatta hakkıyla düzenlenmemesini bir eksiklik olarak görmekteyiz. Zira vergi inceleme süreci de bir “idari usul” sürecidir ve çağdaş idari usul yaklaşımında yeralan “temsilci bulundurma hakkı” vergi incelemesi süreci için de geçerlidir. Bu nedenle bu hakkın bu kapsamda değerlendirilmesi ve düzenlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda, “idari usul” başlığında belirttiğimiz üzere, çağdaş idari usul yaklaşımında “hukuki temsil ve yardım (*representation and assistance*)” hakkı, idari usulden etkilenenlere tanınmış bir haktır. Bu sayede kişiler, gerekli görmeleri halinde, idare önünde kendisini uzman biri ile temsil ettirebilecek ve katıldığı bu süreçte o kişiden mali ve hukuki yardım sağlayabilecektir. İşte hukuki, mali ve teknik yönden, mükellefin uzman desteğine ihtiyacı bulunan vergi incelemesi sürecinde de “hukuki yardım ve temsil” konusu mükellef açısından “hayati” niteliktedir<sup>1388</sup>. Nasıl ki soruşturma ve kovuşturma süreçlerinde “avukat”, hem taraf temsilcisi hem de yargılamanın bir organı konumundadır<sup>1389</sup>; vergilendirme süreçlerinde de meslek mensubu, aynı derecede öneme sahip olmalıdır. Bu nedenle, vergi incelemesi dâhil, vergilendirme süreçlerinde ve bunlara ilişkin hukuki düzenlemelerde meslek mensupları, daha görünür olmalı ve daha işlevsel bir konuma oturtulmalıdır.

---

<sup>1387</sup> Uygulamada, noter yoluyla özel yetkili kılınmış vekil aracılığıyla, tebligat kabul etme ve uzlaşmaya katılmanın yanında; “hataların düzeltilmesi yoluna gitme”, “iade, mahsup ve takas başvurularında bulunma”, “beyanname ve eklerini verme” gibi bazı ödevler yapılabiliyorsa da bu; vergi mevzuatında yeralan iradi temsile ilişkin bir düzenleme nedeniyle değil, bu konularda yasaklayıcı bir düzenleme bulunmayışından kaynaklanmaktadır. (ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.338.)

<sup>1388</sup> ERDEM, Vergi İncelemesi, s.338.; Yunus ŞENGÖZ, Fazıl AYDIN ve Fatih ACAR, **Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları**, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2011, s.113-114.

<sup>1389</sup> AY m.36; 1136 sayılı Avukatlık Kanunu (REGA: 07.04.1969 – 13168); 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve 5271 sayılı CMK çerçevesinde avukatlık mesleği değerlendirildiğinde; bu görülebilmektedir.

Belirtmek gerekir ki uygulamada, “vergi incelemeleri için özel yetkiler bulunmak şartıyla” noterden alınmış vekâletnameler, vergi idaresince muteber kabul edilmektedir<sup>1390</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki “adli arama” söz konusu olduğunda mükelleflerin “avukat bulundurma hakkı” sabittir.

### c. İncelemenin Yürütüleceği Yerin Belirlenmesi

İncelemeye başlama aşamasında açıklığa kavuşturulması gereken önemli bir husus da incelemenin nerede gerçekleştirileceğidir. Bu konu yukarıda irdelediğimiz, “incelemenin yer bakımından kapsamı” konusundan farklı olarak, inceleme faaliyetinin incelenen mükellefin işyerinde mi yoksa inceleme elemanının bağlı bulunduğu dairede mi yürütüleceği sorusuna ilişkindir.

“İncelemenin Yapılacağı Yer” kenar başlıklı VUK m.139’da, vergi incelemelerinin , esas itibarıyla, incelemeye tâbi olanın işyerinde yapılacağı; işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse, incelemenin dairede yapılabileceği hüküm altına alınmış; İnceleme Yönetmeliği m.13’te de bu hüküm teyit edilmiştir.

Bu düzenlemelere göre incelemenin incelemeye tâbi olanın işyerinde yapılması “kural”; dairede<sup>1391</sup> yapılması ise “istisna” olarak ortaya konulmuştur. İncelemenin, kural olarak, işyerinde yapılmasını belirli nedenlere bağlamak mümkündür. Bir defa vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu için ve bu faaliyetin :kanunun izin verdiği:: her türlü yöntemden yararlanılarak (*delil serbestisi ilkesi*) yürütülmesi mümkün olduğu için; bunun yanında, vergi incelemesinin “araştırmacı”, “önleyici” ve “düzeltici” işlevleri olması nedeniyle, inceleme elemanının özellikle “araştırma” safhasında sadece defter,

<sup>1390</sup> GİB’in 2007 yılında yayımladığı Rehber’in (Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, s.22) Ek-2 kısmında, “Mükellefi Temsile Yetkili Kişileri Gösterir Belge” adıyla matbu bir belge yer almakta olup; belge içeriğinde, “...sicil numaralı mükellef nezdinde yürütülmekte olan vergi incelemesi sırasında mükellefi tek başına temsile şahsım yetkili kılınmış olup...” ve “Vergi incelemesi sırasında mali işlere ilişkin bilgiler tarafımdan/veya/...tarafından temin edilecektir.” şeklinde, ibareler görülmektedir.

<sup>1391</sup> İnceleme elemanının bağlı bulunduğu görev yerini anlamak gerekir. ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.291. Ayrıca inceleme bir turne programı çerçevesinde yürütülüyorsa, ilgili il veya ilçedeki grup başkanlığı, inceleme elemanının çalışma yeri olarak mütalâa edilmelidir.

kayıt ve belgelerle bağı kalmadan “vergiyi doğuran olay”ların meydana geldiği işyerlerinde inceleme yapılması; inceleme elemanının, mükellefin işyerini gezip görmesi, yapılan işin ne’ini ve niteliğini gözlemlemesi, belirli durumlarda muhasebe departmanından hızlı bilgi alması, işyerindeki çalışma sistemini, üretim kapasitesini yakından gözlemleyerek “gerçeğe” ulaşması, akla ve mantığa uygun düşmektedir<sup>1392</sup>. Nitekim kanunkoyucu da böyle düşünmüş olacak ki; VUK m.257’de, işyerinde yapılacak incelemeler için mükelleflere ilave ödevler (çalışma yeri göstermek, inceleme elemanının çalışma koşullarının sıhhatinden sorumlu olmak, işyerini gezdirmek, yapılan işle ilgili açıklama yapmak, fiili envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle yardımcı olmak vb.) yüklemiştir. Ayrıca başka bir açıdan bakıldığında, vergi ödevlerini yerine getiren mükellefin bu ödevlerin denetimi için “daireye” çağırılması ve defter ve belgelerini dairede ibraz etmesi hakkaniyete uygun düşmeyecektir. Zira zorunlu haller dışında, mükellefi işyerinden alıkoymak, onu işyeri dışına taşımak mükellefin işine odaklanmasını engelleyerek ona ek bir külfet getirebilecektir. Bu nedenle, incelemenin esasen işyerinde yapılması kuralı, bir usul kuralı olmanın yanında, mükellefe saygı ilkesinin bir gereği olarak, ona tanınmış bir “hak” olarak da değerlendirilebilir<sup>1393</sup>.

Buna mukabil, incelemenin işyerinde yapılmasının belirli sakıncaları da olabilir. Öncelikle belirtmek gerekir ki bu kural 5432 sayılı VUK’ta da mevcut olan ve aynen 213 sayılı VUK’a taşınmış bir kuraldır. O dönemlerde inceleme elemanlarının iş yüklerinin (incelenecek mükellef sayısının) “daha az” ve incelenecek mükelleflerin faaliyet gösterdikleri iş alanlarının ve faaliyetlerinin nitelik ve niceliklerinin “daha basit” olması, incelemelerin işyerinde yapılması kuralının uygulanmasını mümkün kılıyor olabilirdi. Fakat zamanla, inceleme elemanlarının iş yüklerinin artması ve faaliyet gösterilen iş alanlarının ve bu faaliyetlerin nitelik ve niceliklerinin karmaşıklaşması ve artması, incelemelerin işyerinde yapılmasını engelleyici birer faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan vergi incelemeleri nitelik itibariyle “vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği işyerlerinde”, “defter, kayıt ve belgeler üzerinde” ve “mükellef dışındaki birtakım kişi ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler” muvacehesinde yürütülmektedir. Bu nedenle incelemenin işyerinde yapılması kuralı ilk ikisi

<sup>1392</sup> N. ŞEKER, s.158-159.; ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.95-96.; AKDOĞAN, **Vergi İncelemesi**, s.77.

<sup>1393</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.96.



bakımından uygun olmakla birlikte; bu kuralın, özellikle günümüzde, üçüncü grup bakımından gereksiz ve yararsız olduğu da savunulmaktadır<sup>1394</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki her ne kadar incelemenin işyerinde yapılması mükellef bakımından olumlu bir kural olarak görülebilirse de; mükellefin faaliyetini ve personelini olumsuz etkilediği, müşterileri nezdinde olumsuz intiba uyandırdığı veya ticari sırlarının açığa çıkma kaygısı nedeniyle mükellefi tedirgin ettiği de düşünülebilir. Kanunkoyucunun incelemenin işyerinde yapılmasını katı bir kural olarak düzenlemeyip; belirli bir esneklik tanınmasını (...isterlerse inceleme dairede yapılabilir) bu düşüncelerle alınmış bir karar olarak değerlendirmek mümkündür. Çünkü herşeyden önce esas olan, İdare'nin gerçeğe etkin ve verimli bir şekilde ulaşması; nezdinde inceleme yapılan mükellefin hak ve menfaatlerinin de inceleme faaliyeti nedeniyle olumsuz etkilenmemesidir. Ancak belirtmek gerekir ki yine de incelemenin işyerinde yapılmaması konusunda mükellefin karar verme yetkisi bulunmayıp; bu, ancak kanunda sayılan koşulların varlığına ve inceleme elemanı ile mutabık kalınmasına bağlıdır. Mutabık kalınmalıdır diyoruz çünkü, incelemenin işyerinde yapılması kural, dairede yapılması istisna olduğundan; eğer incelenen mükellef incelemenin işyerinde yapılmasını isterse inceleme işyerinde yapılmak durumundadır. Kanunda bu konuda inceleme elemanına tanınmış bir takdir yetkisi de bulunmamaktadır.

İnceleme işyerinde yapılacaksa bu, incelemeye başlama tutanağına geçirilmelidir. Bu halde, işyeri tabirinin belirlenmesi gereği doğmaktadır. İşyeri tabiri VUK m.156'da tanımlanmış olup; inceleme sırasında, gerektiğinde, bu maddede belirtilen tüm yerlere gidilebilmesi mümkün ise de inceleme elemanının özellikle işin fiilen yapıldığı yerde (iş merkezinde) faaliyetlerini sürdürmesi daha doğru olacaktır<sup>1395</sup>. Fakat buna mukabil, N. ŞEKER'e göre, "incelemenin işyerinde yapılması kuralı, defter ve belgelerden görülemeyecek iş akışı, fiziksel durumlar, işletmeye özel hallerin gözlemi ve tespitine münhasır bir gereklilik ve zorunluluk olarak anlaşılmalıdır. Bu halde, bir inceleme elemanı işyerine gelip sözkonusu gözlem ve tespitleri yaptığı takdirde VUK m.139/1 hükmüne uyulduğu kabul edilmeli; bunlar dışındaki inceleme faaliyetlerinin işyeri dışında yapılması durumunda, bu kuralın ihlal edildiği sonucuna

<sup>1394</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s159.

<sup>1395</sup> ÇAVUŞ, s.196.

varılmamalıdır.” Bize göre ise Kanun, defter ve belgelerin ibrazını incelemenin dairede yapılmasına bağladığı için incelemenin işyerinde yapılmasına karar verilmiş ise ayrıca defter ve belgelerin işyeri dışına (mükellefin bunlara nüfuz alanının dışına) çıkarılması, sakınca doğuracaktır. Kaldı ki inceleme işyerinde yapılıyor olsa bile inceleme elemanının, defter ve belgeleri işyeri dışına çıkarmamak kaydıyla (ancak bunlardan kopyalar alabilir) işyeri dışında da faaliyet göstermesi her zaman mümkündür. Aksi halde, işin durumuna göre, incelemenin dairede yapılması konusunda zorunluluk hasıl olmalı ve/veya mükellefle mutabık kalınmalı; bundan sonra defter ve belgelerin ibrazının talep edilmesi yoluna gidilmelidir.

Kanun’da, incelemenin işyerinde yapılması kuralının istisnaları, “zaruri nedenler”, “yorumu açık nedenler” ve “nezdinde inceleme yapılanın istemesi” şeklinde üç gruba ayırmaya elverişli olarak sayılmıştır. Bunlardan “zaruri nedeler”, “ölüm, işin terk edilmesi gibi incelemenin işyerinde yapılmasının olanaksız hale gelmesi” şeklinde<sup>1396</sup>; “yorumu açık nedenleri”, “işyerinin inceleme yapılmasına müsait olmaması” şeklinde<sup>1397</sup> belirtilmiştir.

İncelemenin yapılacağı yere ilişkin düzenlemeler, incelemenin esas itibariyle işyerinde, istisnai olarak da dairede yapılacağını; bu iki yer dışında başka bir yerde vergi incelemesi yapılmasına Kanun’un izin vermediğini göstermektedir. Bu nedenle, işyeri veya daire olmayan bir yerde vergi incelemesi yapılması geçerli kabul edilmeyecektir. Belirtmek gerekir ki incelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumların varlığını kanıtlama yükü, uyuşmazlık halinde, vergi idaresine aittir<sup>1398</sup>. Vergi idaresi bu kanıtlamayı, “zaruri haller” ve “yorumu açık haller”de, usulüne uygun olarak düzenlenmiş bulunan her türlü belge ve tutanakla; nezdinde inceleme yapılanın

---

<sup>1396</sup> Bu nedenler, “tâdadi” olarak sayıldığından; bunları çoğaltmak mümkündür. Örneğin, “su baskını”, “yangın”, “deprem” gibi mücbir sebeplerin varlığı halinde de incelemenin işyerinde yapılması olanaksızlaşır ve bu hallerde inceleme dairede yapılmak durumundadır. (CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.165.)

<sup>1397</sup> Bu nedenler de “yorumu açık”tır ve işyerinin inceleme yapılmasına müsait olup olmadığı, her işyerinin kendi koşullarına göre belirlenmelidir. Örneğin, normalinden fazla gürültülü, tozlu, kirli, kokan, özel giysilerle veya maske ile girilmesi gereken işyerlerinin vergi incelemesi yapılmasına uygun olmadığı söylenebilir. (CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.165.)

<sup>1398</sup> Dan. 9.D., T.27.01.1993, E.1992/2714, K.1993/275; Dan. 4.D., T.10.02.1998, E.1997/688, K.1998/444. (Aktaran: CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.165, dn.161.)

istememesi halini ise yazılı veya tutanağa geçirilmiş sözlü başvurusu ile yapabilir<sup>1399</sup>.

Danıştay'ın, incelemenin işyerinde yapılması kuralına aykırı uygulamaları, bu kuralın mükellefe tanınmış bulunan bir hak olduğu gerekçesiyle, tarh ve/veya ceza kesme işlemlerini “usul yönünden” sakatlayan uygulamalar olduğu yönünde kararları bulunmakla birlikte<sup>1400</sup>; incelemenin işyerinde yapılmamış olmasının tek başına, işlemi usul yönünden sakatlayacak bir neden teşkil etmediği yönünde<sup>1401</sup> kararları da bulunmaktadır.

Süregelen uygulamaların, incelemelerin genellikle “dairede” yapıldığı yönünde olduğu bilinmektedir. İncelemelerin işyerinde yapılmamasının gerekçesi olarak da incelenen mükellefin vergi mahremiyetine müdahale edilmemesi ve iktisadi hayatının aksamaması gösterilmektedir. Ayrıca inceleme elemanlarının başka incelemeleri de aynı anda yürütmesi nedeniyle mesaisine uygun olmadığı ve incelemenin işyerinde yapılması halinde mükellefin müşterilerinde olumsuz intibâ uyandıracığı gibi argümanlar da kullanılmaktadır<sup>1402</sup>. BAŞARAN YAVAŞLAR'a göre bu argümanlar iknâ edici değildir. Zira “aynı anda birden fazla incelemeyi yürütmek, incelenen mükellefler arasında organik bir bağlantı olmadığı sürece, inceleme sağlığını olumsuz etkileyecek bir durumdur. Öte yandan inceleme tek başına herhangi bir suç isnadı anlamına gelmediği için mükellef hakkında yanlış intibâyâ yol açması söz konusu olmamak

<sup>1399</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.165-166.

<sup>1400</sup> “...İncelemenin dairede yapılabilmesi için öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşması suretiyle incelemenin dairede yapılması gereği ortaya çıkmadıkça, defter ve belgelerin yazı ile istenmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle olayda re'sen takdir sebebinin varlığından söz edilemez.” (Dan. 3.D., T.17.11.1999, E.1998/4381, K.1999/3863 (Lebib Yalkın İçtihat Bankası)); Bu yöndeki diğer kararlar için bkz. Kurtuluş AKDENİZ, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 55, Temmuz 1997, s.63-64 ve BAYKARA, “Vergi İncelemesi”, dn.58.

<sup>1401</sup> Danıştay'ın bu yöndeki kararlarında, inceleme konusunun Gelir ve Kurumlar Vergisi ya da KDV olup olmamasına göre değerlendirme yaptığı görülmektedir. Örneğin bir kararında, “...KDV iadelerine ilişkin incelemeler yalnızca defter ve belgeler üzerinde yapılacağından; incelemenin işyerinde yapılmamasının tarhiyatı kusurlandırmayacağı”na hükmetmiştir. (Dan. 11.D., T.16.09.1997, E.1996/4490, K.1997/2781. ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.96, dn.95.); Bir başka kararda, “...eksik beyan edildiği saptanan KDV nedeniyle uygulanan tarhiyata ilişkin incelemenin, defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemeyle saptanabileceğinden, incelemenin işyerinde yapılmasının zorunlu olmadığı; yükümlünün de incelemenin işyerinde yapılmasına dair bir isteğinin bulunmaması nedeniyle yapılan işlemin hukuka aykırılık taşımadığı...”na hükmetmiştir. (Dan. VDDGK, T.26.10.2001, E.2001/242, K.2001/388. ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.97, dn.96.); Aynı yönde başka bir karar (Dan. 4.D., T.29.04.2010, E.2009/5837, K.2010/2349) için bkz. ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.291-292, dn.293.; Danıştay, başka bir kararında da “...işyerinin müsait olması ve incelemenin de işyerinde yapılması isteniyor ise bu yönde bir başvuru yapılmaz ve defter ve belgeler de ibraz edilmezse, bunun re'sen takdir nedeni sayılabileceğine” hükmetmiştir. (Dan.3.D.,T.25.02.2003,E.2000/5119, K.2003/921.BAYKARA,“Vergi İncelemesi”, dn.59.)

<sup>1402</sup> ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.291.

gerekir. Tam aksine, işyerinde inceleme, bir yandan incelemenin daha objektif ve kapsamlı şekilde yapılmasına yol açacak; diğer yandan da vergi idaresinin etkin şekilde çalıştığını göstererek, diğer mükellefler için caydırıcılık sağlayacak ve kamuoyu üzerinde de idareye güvenin kuvvetlenmesiyle adil bir vergilendirme yapıldığına inancın artması etkisine yol açacaktır.<sup>1403</sup>”

Kendi görüşümüzü ortaya koymadan önce günümüzde inceleme elemanları tarafından çokça başvurulan uygulamaları belirtmek isteriz. Uygulamada, inceleme elemanı tarafından mükellefe, incelemeye alındığı ve nezdinde inceleme yapılacağı; bu yüzden işyerinde inceleme elemanına çalışma yeri tahsis edilmesi; bu kapsamda, incelenecek defter ve belgeler ile incelemeye ait dokümanların muhafazasına elverişli bağımsız ve kilitlenebilir bir çalışma odasının tahsis edilmesi; aksi halde defter ve belgelerin inceleme elemanının çalışma yerine getirilmesi istenmekte olup; mükelleflerin de genellikle incelemenin dairede yapılmasını istedikleri ve defter ve belgeleri incelenmeye ibraz ettikleri belirtilmektedir<sup>1404</sup>. Bazen de incelenecek mükellefle kurulan ilk temasta (telefonla ya da yazı ile), incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeden, mükellefin incelemeye alındığı ve defter ve belgelerini inceleme elemanının çalışma ofisine ibraz etmesi istenmekte; ibrazın gerçekleşmesi durumunda incelemeye başlama tutanağı düzenlenip mükellef veya temsilcisine imzalatılmakta; ibraz gerçekleşmez ise de re’sen, cezalı tarhiyat yoluna gidilmektedir.

Bize göre, inceleme elemanınca mükellefin işyerine gidilerek incelemeye başlama ile ilgili gerekler (hüviyet ibrazı, incelemeye alındığı konusunda mükellefin bilgilendirilmesi, incelemenin türü ve mahiyeti, inceleme süresi, mükellefin inceleme sürecindeki ödev ve hakları ile inceleme elemanının yetki ve sorumlulukları vb.) yerine getirilmeden; işyerinin inceleme yapılmasına müsait olup olmadığı tespit edilmeden; işyeri müsaitse ve mükellef de incelemenin işyerinde yapılmasını istiyorsa incelemenin işyerinde yapılmasına; yoksa, durumun gerekçeli olarak bir tutanağa bağlanarak incelemenin dairede yapılmasına karar verilmeden; işyerine hiç gidilmeksizin doğrudan doğruya defter ve belgelerin ibrazının istenmesinde ve bunların ibraz edilmemesi

<sup>1403</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, s.104.

<sup>1404</sup> Kerim BİLİCİ, “Defter Belge İbrazı Kapsamında İncelemenin Yapılacağı Yerin Tayini”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 191, Ağustos 2004, s.87.

üzerine de re'sen cezalı tarhiyat yoluna gidilmesinde hukuka ve yasaya uyarlık görülmemektedir<sup>1405</sup>. Çünkü kanun düzenlemesi, incelemelerin işyerinde yapılmasının esas olduğunu; şayet çeşitli zaruri ya da fiili nedenlerle bunun mümkün olmaması halinde durumun tespit edilerek incelemenin dairede yapılabileceğini ve ancak bu takdirde, incelemeye tâbi olanın gerekli defter ve belgelerinin daireye getirilmesinin yazılı olarak istenebileceğini ve bunların tutanakla teslim alınacağını ortaya koymaktadır. Bu nedenle incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeden ve inceleme yeri tayin edilmeden, defter ve belgelerin daireye ibrazının istenmesi yasaya aykırıdır<sup>1406</sup>.

Kanun'un incelemenin yapılacağı yer konusunda "katı" bir kural getirmediğini, incelemenin dairede yapılması konusunda işin gereklerine göre esneklik tanındığını düşündüğümüzü de belirtmek isteriz. Günümüz koşullarında bakıldığında, yukarıda belirttiğimiz nedenlerle birlikte, inceleme faaliyetinin kendine özgü yöntem ve teknikleri ve defter ve belgelerin elektronik ortama taşınması gibi nedenlerden dolayı incelemelerin dairede yapılması daha elverişli olabilir. Kaldı ki inceleme dairede yapılsa bile inceleme elemanının işyerini gezip görmesi, yapılan iş ve yürütülen işlemler hakkında bilgi edinmesi her zaman mümkün olduğundan (VUK m.257), inceleme yerinin tayini konusunda zorluk olmaması gerekir. Bize göre buradaki asıl sorun, inceleme yerinin tayin ediliş usulüdür. Bu belirlemede kanuna ve yönetmeliğe uygun hareket etmemek, her zaman, idarenin sorumluluğunu doğurmalıdır.

Belirtmek gerekir ki incelemenin işyerinde yapılması durumunda Kanun, "çalışma saatleri"ni de düzenlemiştir. VUK m.140/3'e göre, "nezdinde inceleme yapılanın izini olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez. Tutanak düzenlenmesi ve incelemeye ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışında olup; bu tedbirler, inceleme yapılan yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır."

---

<sup>1405</sup> ÇAVUŞ, s.201-202.

<sup>1406</sup> Nitekim Danıştay da bir kararında (Dan. 4.D., E.1997/689, K.1998/443), "VUK m.139'un açık hükmüne uyulmadan, doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle yapılan re'sen tarhiyat işlemini iptal etmiştir." TEKİN ve ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, s.192, dn.259.

#### ç. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesi

Kanun, incelemenin dairede yapılması halinde (ki bu husus, incelemeye başlama tutanağına geçirilmiş olmalıdır), mükellefin defter ve belgelerini daireye getirmesini; yani bunları dairede inceleme elemanına ibraz etmesini öngörmüştür.

Vergi incelemeleri sırasında yükümlülerin ödevlerinden birisi olan ve ibraz etmemenin sonuçlarına yaptırım bağlanan “defter ve belgeleri ibraz ödevi”, VUK’un vergi incelemesiyle ilgili maddelerinin yanısıra diğer ilgili maddelerle de bağlantılıdır. Buna göre, VUK m.139/3’te, “incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak isteneceğine”; m.139/4’te ise, “istenilen defter ve vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bunları ibraz etmemiş sayılacağına; fakat haklı bir mazeret gösterenlerin, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir süre verilmesine” hükmedilmiştir.

Bu hükümlerden, öncelikle, defter ve belge ibraz isteğinin yazılı olarak yapılmasının şart koşulduğu anlaşılmaktadır<sup>1407</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki, belli durumlarda mükellef, yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibraz edebilir. Böyle bir durumda ise ibraz edilen defter ve belgelerin, müfredatlı olarak, sayısı, türleri ve mahiyeti ile teslim eden ve teslim alan kişilerin imzalarını içeren bir tutanak ile teslim alınması gerekmektedir<sup>1408</sup>.

İkinci olarak, defter ve belgelerin daireye getirilmesini isteyen inceleme elemanı, bunun için incelemeye tabi olana bir süre (belirli bir tarih) vermek zorundadır. Bu zorunluluk, m.139/4’te geçen “...belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler...” ibaresinden anlaşılmaktadır<sup>1409</sup>. Esasında defter ve belgelerin daireye ibrazı için mükellefe süre verilmesi, işin doğasına da uygundur. Nasıl ki inceleme elemanı incelemeye başlamadan önce birtakım hazırlıklar yapıyorsa; incelemeye alınan mükellefe de belirli bir hazırlık süresi verilmek durumundadır. Bu süre içinde mükellef, mali müşaviri ve/veya avukatından çeşitli hukuki ve mali konularda bilgi edinecek;

<sup>1407</sup> İstekte bulunmadan veya isteğin tutanağa geçirilmeden sözlü olarak yapılması, incelemeye başlanıldığına delalet etmeyecektir. CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.166.

<sup>1408</sup> İnceleme Yönetmeliği, m.12.

<sup>1409</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.166.

gerekirse bunları inceleme sürecinde temsilcisi/vekili olarak görevlendirecek; yapılması gereken defter kayıtlarını yapacak veya yaptıracak; defter ve belgelerini inceleme elemanına tevdi edilmek üzere hazırlayacak; özetle, bu süreçte kendisini ifade edebilmek ve gerekirse savunabilmek için hazırlanacaktır.

Bu nedenle defter ve belgeleri ibraz etmesi için mükellefe verilen sürenin, ona bu olanağı sağlayacak nitelikte olması gerekmektedir. Bu ise, ancak, belli edilen zamanın, mükellefe verilecek yeterli süreyi de içermesiyle mümkündür. Fakat bu sürenin miktarı ilgili maddede gösterilmemiştir. Bu takdirde, VUK m.14'teki genel hüküm gereğince bu sürenin, asgari on beş gün olarak belirlenmesi gerekmektedir<sup>1410</sup>. Bununla birlikte, Kanun bununla da yetinmeyip; haklı bir mazeretin varlığı halinde, ibrazı istenen defter ve belgelerin daireye getirilmesi için uygun bir (ek) süre verilebileceğini de öngörmüştür. Fakat böyle bir durumda ne kadar ek süre verileceği konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, karşımıza çıkan soru, “defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğünün, verilen sürede yerine getirilememesi için nasıl bir “haklı mazeret” olmalıdır” sorusudur. VUK'un bu gibi durumlar için öngördüğü genel hükümlere bakıldığında, m.13 ve m.15'te düzenlenen “mücbir sebep” halleri, m.16'da düzenlenen “ölüm hali” ve m.17'de düzenlenen “zor durum hali” görülmektedir.

Bu hükümler, vergi işlemlerine yönelik bütün ödevler için geçerli olduğundan<sup>1411</sup> vergi incelemesi sürecinde defter ve belge ibrazının da bu ödevler arasında yer aldığı kabul etmek gerekir<sup>1412</sup>. Bu takdirde, Kanun'da sayılan mücbir sebep hallerinin vukuu nedeniyle defter ve belgelerin ibrazı gerçekleşmiyorsa, mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar süre işlemeyecek; ancak tarh zamanaşımı süresi de

---

<sup>1410</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.166.

<sup>1411</sup> VUK m.13: “Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak...”; m.16: “...ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin...”; m.17: “...vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara...”.

<sup>1412</sup> Karşı görüş: “Bu bağlamda, kavramsal farkları da dikkate aldığımızda VUK m.17'deki ‘zor durumda bulunma’ yerine, VUK m.139'da, “haklı mazeret gösterme ibaresine yer verilmiştir. Bu unsur, sadece vergi incelemeleri sırasında ibraz ödeviyle sınırlı bir imkân olarak, haklı mazeret gösterenlere vergi inceleme elemanı tarafından münasip bir mühlet verilmesini öngörmektedir....Burada önemli olan nokta, söz konusu hükmün vergi inceleme elemanına bir yetki vermek için değil; bizzat mükellefe haklı mazerete bağlı olarak ek süre isteme imkânı tanımak üzere ihdas edildiğidir...”. (ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.97.)

işlemeyen süreler kadar uzayacaktır<sup>1413</sup>. Defter ve belgelerin ibrazı sürecinde incelemeye alınan mükellef vefat da edebilir. Bu durumda da ölen mükellefin bütün vergisel ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılara geçeceğinden; işin durumuna göre sürelerin uzaması söz konusudur. Son olarak, ibraz ödevinin yerine getirilmesinde bir zor durum hali de söz konusu olabilir. Bu durumda da m.17’de sayılan koşulların varlığı inceleme elemanı tarafından değerlendirilecek ve buna göre hareket edilecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki ibrazı engelleyen mazeret bunlar dışında bir mazeret de olabilir. İleri sürülen mazeretin haklılığına inceleme elemanı karar verecek olmakla birlikte; uyuşmazlık halinde son kararı ilgili yargı makamı verecektir. İnceleme elemanının ibraz için vereceği ek sürenin ne kadar olacağı belli olmamakla birlikte; mazerete uygun bir süre takdir edebilir. Ancak inceleme elemanı, her durumda, “verginin alınmasının tehlikeye girmemesi” koşuluyla bağlı olup; ibrazın imkânsız olması durumunda ek süre verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Danıştay, bir kararında, “mükellefin tutuklu olması halinin ek süre verilmesini gerektirmeyeceğine” hükmetmiştir. Ancak hastalık, seyahat gibi mazeretler söz konusu olduğunda ek süre verilmesi hayatın olağan akışına uygun düşmektedir<sup>1414</sup>.

Belirtmek gerekir ki vergi incelemesi işlemlerini yürütmek üzere, mükellef tarafından yetkili kılınmış bir kişi (avukat, mali müşavir, vekil vb.) varsa, defter ve belgelerin ibrazı bu kişiden de istenebilir. Ancak bu yine de idarenin takdirindedir.

İncelemenin işyerinde yapılmasına karar verilmişse defter ve belgelerin ibrazının söz konusu olup olmadığı, ibraz için süre verilip verilmeyeceği veya nasıl ibraz edileceği de ayrı sorular olarak karşımıza çıkabilir. Bu durumda, Kanun’daki defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü hükümleriyle birlikte (VUK m.253 ve m.256), ibraz için süre vermeye ilişkin m.139’e istinaden, mükellefe defter ve belgelerini hazırlaması ve ibrazı için belirli bir süre verilebilir<sup>1415</sup>.

---

<sup>1413</sup> Ancak mücbir sebep hâli defter ve belgelerin ibrazını imkânsız kılar; re’sen tarhiyat yoluna gidilmesi mümkündür.

<sup>1414</sup> Serbüent BAYRAK, “Defter ve Belge İbrarı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 113, Şubat 1998. (Danıştay kararı bu makaleden alınmıştır: Dan. 3.D., T.14.06.1988, E.1987/1477, K.1988/1727)

<sup>1415</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.98-99.



Uygulamada, incelemenin dairede yapıldığı hallerde bile defter ve belgelerin çokluğundan dolayı daireye ibrazının mümkün olmadığı hallere de rastlanmaktadır. Bu durumlar için mevzuatta açık bir cevap yoktur. Bize göre, bu durumlarda öncelikle, incelemenin işyerinde yapılmasının zorlanması gerekmektedir. Ancak buna olanak yoksa inceleme elemanı bunların elektronik kopyalarını alabilir veya incelenenin işyerine giderek bunları peyderpey kontrol edebilir<sup>1416</sup>.

Günümüzde, Bakanlığın izin verdiği ölçüde, defter ve belgelerin ibrazının elektronik ortamda yapılması da mümkündür<sup>1417</sup>.

Öte yandan bir vergi incelemesinde hangi defter ve belgelerin ibraz edileceği de ayrı bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükelleflerin tutacağı defterler ile düzenleyecekleri veya alacakları belgeler, çoğunlukla VUK'ta düzenlenmiştir. Hangi mükelleflerin hangi defterleri, hangi usul ve esaslar dahilinde tutacakları, bunların kayıt nizamı ve tasdiki VUK m.171 ilâ m.226'da; belge düzenine ilişkin düzenlemeler m.227 ilâ m.252'de; bunların muhafaza ve ibraz ödevleri ise m.253 ilâ (mük) m.257'de düzenlenmiştir. Vergi incelemelerinde ibrazı öngörülen defter ve belgelerin bu Kanun'daki ve bu Kanun'un kapsamına aldığı kanunlardaki defter ve belgeler olacağı tabiidir.

Bu minvâlde, "*Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti*" kenar başlıklı m.256'da<sup>1418</sup> söz konusu ibraz mecburiyetinin kapsamı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergi incelemesinin konusunu ilgilendiren ve kanunen tutulması öngörülen

---

<sup>1416</sup> Günümüzde yasal defterler genellikle elektronik ortamda tutulduğundan, gerektiğinde bunların asıllarını da görmek şartıyla, bunların elektronik kopyalarının alınması, hem bunlar üzerinden çeşitli raporların alınmasını kolaylaştırmakta hem de bazı bilgisayar yazılımları kullanmak suretiyle detaylı kontrollerin yapılması mümkün olabilmektedir. Ancak kayıtlar bu şekilde alındığında, bunların bütün yasal kayıtları tam ve doğru olarak içerip içermediği kontrol edilmelidir. (VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.7.)

<sup>1417</sup> VUK (mük.) m.242 ve (mük.) m.257 ve bu maddelerde verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan Genel Tebliğler; İnceleme Yönetmeliği, m.12/4.

<sup>1418</sup> Madde şöyledir: "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir."

defter ve belgelerin, istendiği takdirde, inceleme elemanına ibraz edilme zorunluluğu bulunmaktadır. Belirtmek gerekir ki VUK m.253 hükmü gereğince, bu Kanun'a göre tutulmak mecburiyetinde olunan defterler ile Kanun'da yazılı belgelerin, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle, muhafaza edilmesi; m.256 hükmü gereğince de bu süre içinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla, ibrazı istenen defter ve belgeler, muhafazası ve ibrazı kanunen öngörülmüş sürelerde İdare tarafından talep edilebilecektir<sup>1419</sup>. Fakat bununla birlikte, her ne kadar ibraz mecburiyeti bulunmasa da, inceleme konusunun sirayet ettiği geçmiş dönemlere ilişkin işlemlerin açıklanması ve/veya kanıtlanması icabederse; bunların ibrazı da gerekebilir<sup>1420</sup>. Bu nedenle mükelleflerin, haklarında sonuç doğurabilecek uygulamaları bertaraf edebilmesi için, bu durumu da göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki inceleme sürecinde inceleme elemanına kanunen tutulması, düzenlenmesi veya saklanması öngörülme; fakat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespitinde birer kanıtlama aracı olarak kullanılacak defter ve belgelere “geçici olarak el koyma” yetkisi dahi verilmiştir. Ancak bu konuyu biraz ileride irdedeleyeceğiz.

Geçen konularda da belirttiğimiz üzere, 2365 sayılı Kanun ile vergi incelemesinin “defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak” yapılacağı yönündeki kayıtlama kaldırılmış olduğundan ve vergi incelemelerinin, istisnalar hariç, her türlü belge, bilgi ve bulguya dayanılarak yürütülme yetkisi bulunduğu; bu konuda inceleme elemanlarının geniş yetkilerle donatıldığı görülmektedir. Tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve istenildiğinde ibraz edilmesi kanunen öngörülen defter ve belgeler üzerinden yapılan incelemeler de oldukça önemli yer tutmaktadır. Bu bağlamda, vergi incelemesinin amacına ulaşabilmesi için söz konusu defter ve belgelerin saklanması ve

---

<sup>1419</sup> GVK m.42-m.44'te düzenlenmiş bulunan “yıllara sari inşaat ve onarım işleri”nde, kâr ve zarar için bittiği yılda tespit edileceğinden; yani vergiyi doğuran olay için bittiği yılda gerçekleşmiş kabul edileceğinden, zamanaşımı, izleyen yıldan başlayacağı için vergiyi doğuran olayla ilgili defter ve belgelerin tarihi, beş yıllık sürenin öncesine de sarkabilir. Bu nedenle, öngörülen beş yıllık zamanaşımı süresi dolmuş olsa da, bu işlere ilişkin incelemelerde daha önceki defter ve belgelerin ibrazı da istenebilir. Bu halde mükellefin bunları ibraz etme külfeti bulunmaktadır.

<sup>1420</sup> Örneğin, “geçmiş yıl zararları”, “amortisman giderleri”, “yatırım indirimi”, “kurumlarda tasfiye”, “kurum stopajı” gibi durumlar. (Memiş KÜRK, “Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:98, 2010, s.177-182.)

istendiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu, inceleme elemanının yetkisi dahilinde olduğu kadar; vergi yükümlülerinin de bir ödevi olarak düzenlenmiştir. Defter ve belgelerin ibraz edilmesi mecburiyeti, kanunkoyucu tarafından o kadar önemsenmiş olacak ki; ibraz edilmemesinin sonuçlarına birtakım yaptırımlar bağlanmıştır. VUK m.139'a göre, ibraz istenen defter ve belgeleri mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılacaktır. Bu durumda, VUK m.30'a dayanılarak re'sen takdir ve tarh yoluna gidilmesi; VUK (mük) m.355'e dayanılarak "özel usulsüzlük" cezası kesilmesi söz konusu olup; ibraz etmeme, ayrıca, VUK m.359'a göre "gizleme" suçu olarak kabul edilmektedir ve sonucuna on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası bağlanmıştır. Ayrıca bu durumda, VUK m.344'e dayanılarak "üç kat" vergi ziyayı cezası kesilmesi de söz konusu olmaktadır. Belirtmek gerekir ki ibraz etmemenin sonuçlarına vergi kaçakçılığı suçu ve hapis cezası bağlanan gizleme hali için Yargıtay, "dairede inceleme koşullarının oluşması ile mücbir sebep halinin bulunmamasını" ve "söz konusu defter ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları ve sair suretlerle sabit olması" şartlarını aramaktadır<sup>1421</sup>. Bu konu, çalışma konumuzun kapsamı dışında olduğundan ayrıntısına girmeyeceğiz.

Bu konuyla ilgili karşımıza çıkabilecek bir diğer soru da İdare'ye defter ve belge ibraz etmemenin, adil yargılanma hakkının kurucu unsurlarından biri olan "susma hakkı" çerçevesinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Aslında bu konuyla ilgili ayrıntılı açıklama ve irdemeleri önceki bölümde yapmıştık. Tekraren de olsa kısaca özetlemek gerekirse, buradaki asıl soru(n), vergi idaresinin vergi incelemesi başta olmak üzere vergi denetim süreçlerinde bilgi ve/veya kanıt toplamasından ziyade; bunun için kişileri zorlamaya başvurup başvuramayacağıdır<sup>1422</sup>. Mevzuata bakıldığında, İdare tarafından istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin sonuçlarına hem para hem de hapis cezası bağlandığı görülmektedir. Susma hakkının özü, "susma hakkı kullanıldığında yetkili makam ve kişilerin bu kişiyi bilgi vermeye zorlayamaması" olduğu için; kişinin kendisini suçlar mahiyette ifade, bilgi ve belge vermemesi halinde, idari para cezası ve hapis cezası dâhil, uygulanan her türlü yaptırım da "zorlama" anlamına geleceğinden ve dolayısıyla susma hakkını ihlâl edeceğinden; inceleme sürecinde istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde sonuçlarına bağlanan

<sup>1421</sup> İlgili Yargıtay kararları için bkz. ÇAVUŞ, s.204-205.

<sup>1422</sup> YALTI, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı...".

yaptırım ve cezalar temel hak ve özgürlüklere dolayısıyla hukuka aykırılık teşkil etmektedir<sup>1423</sup>. Her ne kadar bu, Anayasal bir ödev olan vergi ilişkisi içinde, vergi yükümlülerine yüklenen bir görev olarak görülse de; sonuçlarına bağlanan cezaların ağırlığı, vergi ilişkisindeki dengeyi bozucu niteliktedir. Delil serbestisi ilkesi çerçevesinde inceleme elemanlarına verilen geniş yetkiler mevcut iken ve defter ve belge düzenine ilişkin düzenlemeler bu kadar karmaşık; karmaşık olduğu halde (mük.) m.257 ile Maliye Bakanlığı'na bu konuya dair verilen “sınırsız” yetki ortadayken; vergi incelemesi müessesesinin varlık nedeni anlamsızlaşmakta ve mükelleflerin de idari usul sürecine katılımının öngörüldüğü “demokratik vergi idaresi” nosyonundan uzaklaşmaktadır.

Buna mukabil literatürde, defter ve belgelerin, mücbir sebep gösterilmeden, inceleme elemanına ibraz edilmeyip sonradan yargı makamlarına ibraz edilmesinin; yargı makamlarının da çoğunlukla defter ve belgeleri muteber kabul ederek yapılan cezalı tarhiyatları tadil ve hatta terkin etmesinin; “susma hakkı”na değinilmeden eleştiri konusu yapıldığı da görülmektedir. Bu çerçevede, yetkili makam ve memurların istemi üzerine, ibraz ve incelemeye mecbur tutulan vergi yükümlülerince, bu zorunluluğun haklı bir neden olmaksızın yerine getirilmemesi, vergi idaresinin denetiminden kaçınmak ve gizlenmek istenen bu durumların, karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasını da önlediği savunulmaktadır<sup>1424</sup>. Yukarıda ortaya koyduğumuz gerekçeler nedeniyle konuya bu açıdan bakmadığımızı belirtmek isteriz.

Bu başlık kapsamında son olarak belirtmek gerekir ki inceleme ister mükellefin işyerinde yapılsın isterse dairede yapılsın; defter ve belgeler üzerinden yapılan inceleme, incelemenin sadece bir boyutunu oluşturmakta ve fakat inceleme elemanının yürüttüğü faaliyetin (gerçeğe ulaşma faaliyeti) temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle, defter ve belge ibrazının istenmesinde usule uymamak, incelemenin sonuçlarına tesir edecek niteliktedir. Bu meyanda belirtmek gerekir ki, defter ve belge ibrazı,

---

<sup>1423</sup> YALTI, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı...”.

<sup>1424</sup> Semi OKUMUŞ ve Mustafa Kemal GÖZE, “Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 280, Ocak 2012, s.48-49. (Yazarlar, herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibrazından kaçınılan defter ve belgelerin, bu sebeple yapılacak re'sen veya ikmâlen tarh işlemlerinin uyuşmazlık konusu edildiği davalarda, yargı mercileri nezdinde, kanıt olma niteliği taşıyaması gerektiğini ve bu hükmün yasaya işlenmesi gerektiğini savunmaktadırlar.)

incelemenin başlaması aşamasına dâhildir. Hatta ÖZYER'e göre, incelemeye başlama tutanağı, mükellefle kurulan ilk temasta düzenlense bile; incelemenin bitirilme süresinin hesabında, defter ve belgelerin ibraz tarihinin incelemeye başlama tarihi olarak kaydedilmesi daha uygun düşecektir. Her ne kadar inceleme faaliyeti gerçek anlamda bu noktada başlasa da; bize göre bu, inceleme sürelerine ilişkin mükellef haklarını kısıtlama etkisi yaratacağından; şu aşamada, incelemeye başlama tutanağının düzenlenme tarihi ile defter ve belgelerin ibraz tarihi arasındaki sürenin netleştirilmesi daha makul bir çözüm olacaktır.

## 5. İncelemenin Başlamasının Etkileri ve Sonuçları

### a. Genel Açıklama

6009 sayılı Kanun ile VUK m.140'ta yapılan yeni düzenlemeden önce, incelemenin ne zaman başlamış olacağına dair herhangi açık bir hüküm bulunmamaktaydı. Önceki uygulamada, bu konuda bir açıklığın bulunmayışı, vergi incelemesine başlanılmasıyla ortaya çıkabilecek hukuki durumların kavranmasına imkân vermiyor; bir belirsizlik yaratarak çeşitli uyuşmazlıklara neden oluyordu<sup>1425</sup>.

Vergi incelemesinin başlama zamanına ilişkin belirsizlikler, 6009 sayılı Kanun öncesinde, diğer çeşitli kanun hükümlerine dayanılarak<sup>1426</sup>; yargı içtihatlarına başvurularak<sup>1427</sup> ya da idari yorum yoluyla<sup>1428</sup> aşılmaya çalışılıyordu. Nihayet 6009 sayılı Kanun düzenlemesi ve buna dayanılarak hazırlanan İnceleme Yönetmeliği ile, incelemenin (mükellef nezdinde) ne zaman başladığı konusu açıklık kazanmış; incelemeye, incelemeye başlama tutanağı ile başlanacağı bir şekil şartı olarak ortaya konulmuştur. Ayrıca belirtmek gerekir ki gaiplik, ölüm, memleketin veya işin terk edilmesi gibi nedenlerle mükellefle temas kurulamaması veya temas kurulsa bile,

---

<sup>1425</sup> AYKIN, a.g.m., s.29.

<sup>1426</sup> Özellikle, “malî af” olarak nitelendirilen “ıslah edici” kanunlarda vergi incelemesinin başlama zamanına dair hükümler bulunmaktaydı. Örneğin 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun (REGA: 03.04.1992 – 21191) m.4'te incelemeye başlamanın, “mükellef nezdinde işe başlama tutanağının alınması; mükellefe davet veya defter ve belgelerin istenmesi yazısının tebliğ edilmiş olması; matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi ya da defter ve belgelerin incelenmek üzere denetim elemanına teslim edilmesi” hallerini kapsayacağı hüküm altına alınmıştır. Daha sonra çıkarılan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu (REGA: 27.02.2003 – 25033) m.5/8'de; 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (REGA: 22.11.2008 – 27062) ve bu Kanun'u yeniden inşa eden 5917 sayılı Kanun'da (REGA: 10.07.2009 – 27284); 6111 sayılı Kanun (REGA: 25.02.2011 – 27857 (1. mük.)) m.4/8'de de, incelemeye başlama, aynı kapsamda tarif edilmiştir.

<sup>1427</sup> “...incelemeye başlanmasını öngören...tarihli görevlendirme yazısının...incelemeye başlanılmış sayılan haller kapsamında değerlendirilemeyeceği...” (Dan. 9.D., T.27.09.1994, E.1994/3253, K.1994/3633); “...ilgilinin bizzat kendisine yapılmayan tebligatın incelemeye başlama olarak kabul edilemeyeceği...” (Dan.4.D.,T.18.06.1986, E.1985/1552, K.1986/2309).(ASLIHAK, a.g.m., dn.3 ve dn.4)

<sup>1428</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu bir özalgede (T.14.04.2009, Sayı: B.07, 1.GİB.4.99.16.01/01-MUK-29), “gerek YMM adına düzenlenen bilgi isteme yazısı, gerekse incelemeye sevk yazısının incelemeye başlanıldığını gösterir belge olarak kabul edilemeyeceği” belirtilmiştir. (ASLIHAK, a.g.m., dn.5); Ayrıca GİB'in 2007 yılında mükelleflere yönelik olarak yayımladığı Rehber'de de, incelemeye başlamayı, “İnceleme ister mükellefin işyerinde isterse dairede yapılsın; inceleme elemanı, size inceleme konusunu bildirip, işe (incelemeye) başlama hazırlayarak sizinle birlikte imzalar ve tutanağın bir örneğini size verir. Böylece vergi incelemesi başlamış olur.” şeklinde tarif etmiştir. 2007 yılında yapılan bu tarif, günümüzdeki düzenlemeye paraleldir. (GİB, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, s.10.

mükellefin tutanağı imzalamaktan imtina etmesi halinde bile; tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih, incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilecektir<sup>1429</sup>.

Vergi incelemesinin başlaması aşamasına ilişkin düzenlemelere, sistematik olarak, bakıldığında; incelemeye yetkili olan elemanın, inceleme için görevlendirildikten, işe başladıktan ve hazırlık işlemlerini tamamladıktan sonra; “mükellefin işyerine giderek öncelikle kendini tanıtip kimliğini ibraz etmesi, mükellefe incelemeye alındığını ve incelemeye alınma gerekçesini bildirmesi, incelemenin türü, mahiyeti, konusu, süresi ve incelenecek dönem(ler) hakkında bilgi vermesi, incelemenin yapılacağı yeri mükellefle birlikte tayin etmesi ve en önemlisi, inceleme sürecindeki yetki ve sorumlulukları ile mükellefin haklarını ve ödevlerini izah etmesi” öngörülmüş olup; bütün bunları içeren “incelemeye başlama tutanağı” mükellef nezdinde düzenlendikten ve mükellefe (veya temsilcisine) imzalatıldıktan sonra incelemenin başlayacağı esası düzenlenmiştir<sup>1430</sup>. Belirtmek gerekir ki bu esnada, incelemenin yapılacağı yere göre, incelenecek defter ve belgelerin ibrazıyla ilgili mükellefe açıklama yapılabilir ve ibraz zamanı ve yeri konusunda mutabık kalınabilir.

İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi sayesinde, incelemenin bütün taraflarının inceleme hakkında bilgilendirilmesinin sağlandığı ve bununla beraber, inceleme elemanının bağlı bulunduğu birimin (ve mükellefin bağlı bulunduğu dairenin) bilgisi dışında bir mükellefi incelemeye almasının yasal olarak önüne geçildiği de düşünülmektedir<sup>1431</sup>. Zira bu sayede, İdare yönünden incelemenin hangi tarihte başladığının bilinmesi, rasyonel yönetim ve planlı denetim kadar; bu alandaki muhtemel yolsuzluk ve suiistimâl risklerinin önüne geçilmesi açısından önemlidir. İncelemeye başlama tarihinin belirsizliği, başlanmış incelemelerin ‘başlanmamış gibi’ gösterilmesi, başlanmamış incelemenin de daha önceki bir tarihte, ‘başlanmamış gibi’ işleme tâbi tutulmasına zemin hazırlayabilir. Önemli hukuki ve mali sonuçlar doğuran vergi incelemelerindeki bu tür belirsizlik ve keyfiliğe imkân veren yapı, beraberinde,

---

<sup>1429</sup> AYKIN, mükellefin imzadan imtina etme nedeninin tutanakta yeralacağına dair bir düzenleme olmamasını, tutanağın düzenlendiği tarih ile daire kayıtlarına girdiği tarih arasındaki zaman diliminde bazı kötü niyetli mükelleflerce “pişmanlık” hükümlerinden yararlanma yolu olarak kullanılabileceği gerekçesiyle eleştirmekte olup; incelemeye başlama tarihinin tutanağın düzenlendiği tarih olarak belirlenmesinin bu durumun önüne geçeceğini savunmaktadır. (AYKIN, a.g.m., s.31-32.)

<sup>1430</sup> DOĞAN ve YAVUZ, **Vergi İncelemeleri**, s.123.

<sup>1431</sup> Ahmet OZANSOY, “Vergi İncelemesinde Yeni Kurallar Geliyor”, Yaklaşım,Sayı:211, Temmuz 2010.

“usulsüzlük”, “suiistimal” ve hatta “yolsuzluk” riski taşıyacaktır<sup>1432</sup>.

Vergi incelemesinin, incelemenin bütün tarafları nezdinde başlaması ile; vergi incelemesi sürecinden bütün sonuçlarıyla birlikte etkilenecek olan vergi yükümlüsü de “idari usul süreci”ne katılmış olmakta; yani bir statü kazanmaktadır. İncelemeye başlamanın ilk ve en önemli sonucu budur. İdarenin bu süreçteki temsilcisi olan inceleme elemanının, inceleme sürecindeki tutum ve davranışları, vergi yükümlüsünün “idari usul sürecine katılım”ını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyecektir. Bu yüzden inceleme elemanının bu süreçteki yetki ve sorumlulukları ile vergi yükümlüsünün ödev ve haklarının baştan iyi ortaya konulması ve bunların öngörüldüğü şekilde uygulanması, idari usul sürecinin (idari işlemin yapılış usulünün) sıhhatini doğrudan etkileyecektir.

Bu meyanda belirtmek gerekir ki, vergi incelemesinin başlaması, Sermaye Piyasası ve Borsa Mevzuatı’na tâbi birkısım halka açık şirketlerin, “kamuyu aydınlatma yükümlülükleri” açısından da özel bir önem taşımaktadır. Zira sözkonusu şirketler, SPK bünyesinde faaliyet gösteren Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)’na vergi incelemesine alındıklarını bildirmek zorundadırlar.

İncelemenin başlamasının çeşitli etki ve sonuçlarını, bu bağlamda belirlemeye çalışacağız.

---

<sup>1432</sup> AYKIN, a.g.m., s.28-29.



## b. Pişmanlık ve İslah Müessesesinden Yararlanılması Bakımından

Vergi incelemesine başlanması halinde, incelenen mükellefin VUK'ta düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" müessesesinden yararlanma imkânı ortadan kalkmaktadır. Çünkü VUK m.37/2'ye göre, "*Haber verme dilekçesinin...mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce<sup>1433</sup>) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması*" gerekmektedir.

Bu takdirde, incelemeye başlama tutanağının düzenlenerek inceleme elemanı ve mükellef tarafından imzalandığı, mükellefin imzasının alınmasının mümkün olmaması veya mükellefin imzadan kaçınması halinde ise tutanağın ilgili vergi dairesi kayıtlarına geçirildiği tarih, incelemenin başladığı tarih olarak kabul edilecek ve bu tarihten sonra verilecek pişmanlık dilekçeleri işleme konulmayacaktır. Belirtmek gerekir ki eski uygulamalarda, incelemeye başlama tarihinin açık şekilde düzenlenmemiş olması ve bunun yanında, incelemeye alınan mükellefin incelemeye alındı bilgisinin ilgili vergi dairesine ulaşmasında sıkıntılar yaşanması nedeniyle, çeşitli aksamlar yaşanmakta idi<sup>1434</sup>. Yeni düzenlemeler ışığında, incelemeye başlama tutanağının bir şekil şartı olarak belirlenmesinin ve tutanağın mükellefe imzalatılamaması halinde bile vergi dairesine gönderilecek olmasının, bu aksaklıkları ortadan kaldıracığına inanılmaktadır.

Bu konuda özellik arzeden bir husus, mükellefin incelenen dönem ve konular dışındaki dönem ve konularla ilgili pişmanlık müessesesinden yararlanıp yararlanamayacağıdır. Her ne kadar Kanun'da "...nezdinde **herhangi bir** vergi incelemesine başlandığı veya..." ibaresi geçse de; incelenen dönem ve konular dışında verilen pişmanlık dilekçelerinin kabul edilmesi gerekir. Nitekim Danıştay da meseleyi

---

<sup>1433</sup> Bu parantez içi hüküm ile VUK m.359'da düzenlenen bent birlikte değerlendirildiğinde, kaçakçılık suçları için de pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabileceğine cevaz verilmiş; fakat buna ilişkin başvurunun, "suç teşkil eden fiillerin tespitinden önce" yapılması gerektiği kaydı konulmuştur. Bu takdirde, mükellef hakkında incelemeye başlanmış olması, suç teşkil eden fiillerin tespiti anlamını taşımayacağından, inceleme süreci içindeki tespit anına kadar mükellefin başvuru hakkının bulunduğu kabul etmek gerekir.

<sup>1434</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.94.

bu şekilde ele almaktadır<sup>1435</sup>.

Öte yandan, “karşıt inceleme” kapsamında incelenen mükelleflerin pişmanlık müessesesinden yararlanıp yararlanamayacağı sorusu da gündeme gelebilir. Nezdinde inceleme yapılan mükellefin defter kayıtları ve belgelerinin teyit edilmesi amacıyla yapılan ve bir inceleme yöntemi olan “çapraz kontrol” olarak mütalâa ettiğimiz bu durumun muhatabı olan mükellef, vergi incelemesinin (henüz) asıl muhatabı olmadığı için ve incelenecek defter ve belgeleri VUK m.256 kapsamında elde edileceğinden; bu mükellef, incelemeye alınmadıkça pişmanlık müessesesinden yararlanabilir kanısındayız<sup>1436</sup>.

### **c. Mali Af Niteliğindeki Kanunlardan Yararlanılması Bakımından**

Mükellefler, vergi tarihimizde sıklıkla başvurulana, “mali af” niteliğindeki “ıslah edici” kanunlardan yararlanma yoluna gitmektedirler. Ancak bu kanunlardan<sup>1437</sup> yararlanabilmek için genelde, ilgili kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlamış olduğu halde bu tarihe kadar “tamamlanamamış” olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edilmesi ve bunların sonucunun beklenmesi öngörülmektedir. Bunlar sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen cezalardan, af kapsamında, yararlanabilmek mümkün olmakla birlikte; yapılan işlemler üzerine “dava açılmaması” koşulu öngörülmüştür<sup>1438</sup>. Dolayısıyla söz konusu kanunlar yürürlüğe girdiğinde, yapılan vergi incelemelerine devam edilmekle birlikte; inceleme sonucunda bulunan matrah farkları ve kesilen cezalar, ilgili af kanunu kapsamında, tamamen veya kısmen yeniden yapılandırılacak veya bunların tahsilinden vazgeçilecektir.

Öte yandan, bu tür kanunların, “matrah artırımı”na veya “varlık beyanı”na ilişkin hükümleri itibariyle, vergi incelemelerini “durdurucu” özellikleri de

---

<sup>1435</sup> “...Vergi Mahkemesince, davacının defter ve belgelerinin vergi incelemesinde olduğu gerekçesiyle pişmanlık talebinin kabul edilmeyerek kesilen cezaya yönelik olarak açılan davanın reddi yoluna gidilmiş ise de; dosyada bulunan vergi dairesi yazısında, davacı hakkında 2006/Aralık dönemine ilişkin olarak vergi incelemesi bulunmadığı, incelenen dönemlerin 2007/Haziran ve 2007/Temmuz dönemleri olduğu belirtildiğinden; pişmanlık talebinin kabul edilmemesi suretiyle kesilen cezada yasaya uyarlık bulunmadığından kararın bozulmasına ve temyiz isteminin kabulüne oybirliğiyle...” (Dan. 9.D, T.17.09.2012, E.2009/3957, K.2012/4625)

<sup>1436</sup> Karşı görüş: DOĞAN ve YAVUZ, **Vergi İncelemeleri**, s.126.

<sup>1437</sup> Bkz. 1426 numaralı dipnotu.

<sup>1438</sup> Bkz. 3787, 4811 ve 6111 sayılı Kanunlar.

bulunmaktadır. Kanunlarda geçen, "...vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını...kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren...tarihi sonuna kadar...oranlarında artırdıkları takdirde, bu yıllar için...vergi incelemesi ve daha sonra başka bir tarhiyat yapılmaz<sup>1439</sup>," veya "bildirim veya beyana konu edilen varlıklar nedeniyle...tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır<sup>1440</sup>" hükümleri, söz konusu matrah unsurları açısından, vergi incelemesi yapılmasını "durdurucu" etki yaratmaktadır.

Belirtmek gerekir ki bu çalışma yapıldığı sırada yürürlüğe giren ve yeni bir "mali af" kanunu niteliği de bulunan 6552 sayılı Kanun<sup>1441</sup> (m.73), Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla "kesinleşmiş olması şartıyla", vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezalar ile gecikme faizi ve gecikme zammı borçlarına uygulanacağı için; vergi incelemeleri açısından bir etki ve sonuç doğurmamaktadır.

Çeşitli ekonomi ve maliye politikaları ve belki de daha çok "siyasi amaçlar" temelinde ihdas edilen bu kanunların ne getirip ne götürdüğü tartışmalıdır. Bu tip kanunların "periyodik" hale gelmesinin vergi adaletini zedeleyeceğini ve dolayısıyla vergi sistemine olan güveni azaltacağını düşünmekteyiz.

#### **ç. Re'sen Vergi Tarhı Bakımından**

İncelemeye başlanılmasından sonra yapılması gereken ilk işin kanunen tutulması ve düzenlenmesi gereken defter ve belgeleri elde etmek olduğunu yukarıda belirtmiş idik. İşte vergi inceleme elemanı ilk olarak, bunlar ve verilen/verilmesi gereken beyannameler üzerinde çeşitli kontroller yaparak; resen vergi tarhı koşullarının var olup varolmadığına bakacaktır. Çünkü "*Re'sen Vergi Tarhı*" kenar başlıklı m.30'da, re'sen vergi tarhını gerektiren "kanuni karineler"e yer verilmiştir. Buna göre, "vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi; tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi; meslek mensuplarına imzalatırılma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin

<sup>1439</sup> Bkz. 3787, 4811 ve 6111 sayılı Kanunlar.

<sup>1440</sup> 5811 sayılı Kanun m.3.

<sup>1441</sup> REGA: 11.09.2014 – 29116 (mük.).

imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda YMM Tasdik Raporu'nun zamanında ibraz edilmemesi" durumları, ilk bakışta tespit edilebilir mahiyettedir.

Bunlardan, "vergi beyannamasının kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi" hali, re'sen takdir ve tarh nedeni olmakla birlikte; Kanun, belirli durumlarda bu beyannamelerin kanuni ve ek süreler geçtikten sonra verilmesini de kabul etmiştir. Bu durumda, beyannamede gösterilen matrah üzerinden, re'sen, gerekli tarhiyat yapılacak ve bunlar re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna takdir için sevk edilmesinden sonra, kendiliğinden verilen beyannameler için bu hükmün uygulanması söz konusu olmayacaktır. Esasında bu durumda verilecek beyannamelerin "pişmanlık ve ıslah" müessesesi kapsamında verilmesi söz konusu olduğu için bu konu, "pişmanlık ve ıslah" müessesesiyle de bağlantılıdır.

Öte yandan, yine vergi incelemesine başlanması esnasında, başlama safhası içinde kabul ettiğimiz, "defter ve belge ibrazı"nın gerçekleşip gerçekleşmemesine göre de re'sen takdir ve tarh yoluna gidilmesi söz konusu olacaktır. VUK m.30'da geçen, "...vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse...<sup>1442</sup>" ibaresi nedeniyle Kanun, bu halin de bir re'sen tarh nedeni olduğuna hükmetmiştir. Bu durumda inceleme elemanı, yapılacak re'sen tarh işlemi için çalışma yapacaktır.

#### **d. Ceza İndiriminden Yararlanılması Bakımından**

VUK m.344 düzenlemesi mucibince, kanuni ve ek süreler geçtikten sonra verilen beyannameler üzerine kesilecek vergi ziyai cezasının yüzde elli oranında uygulanması söz konusu ise de; vergi incelemesine başlandıktan veya takdir komisyonuna sevk edildikten sonra, bu haktan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

---

<sup>1442</sup> Mücbir sebep halleri saklıdır.

#### e. İdare'den Özelge Talep Etme Hakkı Bakımından

“Mükelleflerin İzahat Talebi” kenar başlıklı VUK m.413 ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (Özelge Yönetmeliği)<sup>1443</sup>”e göre, mükelleflerin, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüt ettikleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilme hakkı bulunmaktadır. Ancak, Yönetmeliğin 8. maddesi uyarınca, “hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca, incelemeye konu olan işlemlerle ilgili talepleri” kapsam dışı olduğundan; bu işlemlerle ilgili olarak, bu hakkın kullanılması söz konusu değildir.

Bunun nedeni, 6009 sayılı Kanun’la getirilen yeni düzenlemeler uyarınca, inceleme elemanının, daha önceden verilmiş özalgeler ile bağılı olması nedeniyle; İdare’nin “inceleme sürecine müdahale etmemesi”, dolayısıyla inceleme elemanının bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyabilmesi olarak açıklanmaktadır<sup>1444</sup>.

Belirtmek gerekir ki, talep sahibine, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun kapsamında cevap verilse dahi; özalgenin sağladığı imkânlardan yararlanılması söz konusu olmayacaktır<sup>1445</sup>.

#### f. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinden Yararlanma Bakımından

VUK Ek m.11 ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan TÖUY hükümlerine göre, “vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar için, m.359’da sayılan fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi halinde, tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalar hariç olmak üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesi” mümkündür.

“Uzlaşma Talep Süresi” kenar başlıklı TÖUY m.9/1’de, “nezdinde vergi incelemesi yapılan kimselerin, incelemenin başlangıcından incelemeyle ilgili son tutanağın düzenlenmesi kadar geçen süre içinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilecekleri” mümkün kılınmıştır.

<sup>1443</sup> REGA: 28.08.2010 – 27686.

<sup>1444</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.121.

<sup>1445</sup> AYKIN, a.g.m., s.28.

Bu durumda, incelemenin başlaması, tarhiyat öncesi uzlaşma talep hakkının doğması bakımından da etki göstermektedir.

### **g. İncelemeye Başlanması'nın Çeşitli Kanuni Süreler Karşısındaki Durumu**

Öncelikle, inceleme görevinin inceleme elemanına tevdiinden, işe başlamaya ve incelemeye başlamaya kadar verilen sürelerin İdare'nin iç işleyişiyle ilgili olduğunu tespit edelim. Nitekim Yönetmelik'te belirlenen bu süreler içinde işe ya da incelemeye başlanılamaması sonucunda ne yapılacağı konusu yetkili idari makamların sorumluluğundadır. Yetkili makam, işe ya da incelemeye başlanılamamasının nedenine göre, inceleme elemanına ek süre verebileceği gibi; görevi başka bir inceleme elemanına da verebilir.

Ancak ne zamanki incelemeye başlama tutanağı nezdinde inceleme yapılacak mükellef nezdinde düzenlensin; bu andan itibaren inceleme, incelenen taraf olan mükellef için de başlamış olacaktır.

Yeni düzenlemelere göre incelemelerin gerçekleştirilmesi çeşitli süre sınırlamalarına tâbi tutulduğu için ve bu, mükelleflere tanınmış bir hak (incelemenin süresinde bitirilmesini isteme hakkı) olduğu için incelemeye başlama aşamasında, özellikle defter ve belgelerin ibraz edilmesi söz konusu olduğunda inceleme sürelerinin etkilendiği çeşitli durumlar söz konusu olabilmektedir.

2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun<sup>1446</sup> başta olmak üzere, 394 sayılı Hafta Tatili Hakkında Kanun<sup>1447</sup>, 4857 sayılı İş Kanunu<sup>1448</sup> ve 657 sayılı DMK'da düzenlenen "resmî tatil" günleri, vergi kanunlarında yazılı sürelerin hesabında dikkate alınmakla birlikte, VUK m.18'e göre, sürenin son günü resmî tatil gününe rastlarsa süre, takibeden ilk iş gününün tatil saatine kadar uzayacaktır. Bu minvâlde, resmî tatil günleri, defter ve belge ibrazı için verilen sürelerle ve incelemenin bitirilmesi için öngörülen sürelerle etki edebilmektedir.

---

<sup>1446</sup> REGA: 19.03.1981 – 17284.

<sup>1447</sup> REGA: 21.01.1924 – 54.

<sup>1448</sup> REGA: 10.06.2003 – 25134.

VUK m.140/6’da, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ayda, tam inceleme yapılması halinde de en fazla bir yılda bitirilmesinin esas olduğuna; bu sürelerde bitirilememesi halinde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceğine hükmedilmiştir. Dolayısıyla incelemeye başlama zamanı bu sürelerin hesabında önem arz etmekte olup; resmî tatil günleri, bu sürelere dâhildir. Buradaki süre “ay olarak” belli edildiği için inceleme, incelemenin başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatine kadar bitirilmek durumundadır. Belirtmek gerekir ki vergi incelemelerinin zamanaşımını durdurucu etkisi bulunmadığından; incelenen dönemlerle ilgili olarak, zamanaşımı sürelerine dikkat edilmesi inceleme elemanının İdareye, İdare’nin de Devlete karşı sorumluluğu kapsamındadır<sup>1449</sup>. Ayrıca zamanaşımı, “mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği için (VUK m.113)”, incelemeye alınan dönemlerin ve inceleme süresinin de bu bağlamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun<sup>1450</sup> m.1’e göre, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) **mali tatil** uygulanmaktadır<sup>1451</sup>. Söz konusu Kanun’a göre, son günü mali tatile rastlayan çeşitli süreler, tatilin son gününü izleyen günden itibaren yedi gün uzamış sayılır.

Söz konusu Kanun m.1, f.3’e göre, “VUK hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri” mali tatil süresince işlemeyecek olup; bu süreler, mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacaktır.

Yine aynı Kanun m.1, f.4’e göre, mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıkları’nın talebi üzerine ya da VUK hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince, inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz. Ancak mali tatil süresinden önce başlamış olan bir incelemeye, bu süreden önce ibraz edilen defter ve

<sup>1449</sup> VUK m.114’e göre, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, bir yıldan fazla olamayacak şekilde, zamanaşımını durdurmaktadır.

<sup>1450</sup> REGA: 28.03.2007 – 26476.

<sup>1451</sup> Haziran ayının son gününün tatil günü olması halinde, mali tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlamaktadır.

belgeler üzerinden devam edilebilecek olup; ancak mali tatil süresi zarfında mükelleften ilave defter, belge ve bilgi talep edilemeyecek, mükellef veya vergi sorumlusu, inceleme sonucunda yapılacak tespitlerin yer aldığı tutanağı imzalamaya davet edilemeyecektir. Öte yandan, Maliye Bakanlığı, inceleme elemanı tarafından mali tatil süresinden önce yapılan tebligat ile mükelleften, defter ve belgelerinin ibrazının talep edilmesi ve bu talebe ilişkin olarak da mükellefe tanınan sürenin son gününün mali tatile rastlamış olması halinde; bu sürenin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılacağını uygun görmüştür<sup>1452</sup>.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, söz konusu Kanun ve buna dayanılarak çıkarılan Genel Tebliğ'e göre, VUK'un "devamlı bilgi verme (m.149)" hükümleri kapsamında bulunan kurum, kuruluş ve kişilerin, bu yükümlülüklerine ilişkin sürenin son gününün mali tatile rastlaması halinde de, anılan süre, mali tatilin bitiminden itibaren 7 gün uzamış sayılacaktır.

Bu başlık kapsamında değerlendirilebilecek bir diğer konu, inceleme elemanına ibraz edilen defter ve belgelerin, inceleme elemanının yedinde bulunduğu süre içinde, mükellefin vergiyle ilgili cari işlemlere (muhasabe kaydı, beyanname ve bildirim verme vb.) yönelik süreleri etkileyip etkilemeyeceği; etkilemiyorsa da bu işlemleri yürütebilmesi için bunlara ihtiyaç duyduğunda ne yapılacağı konusudur.

İşlemlerin defterlere kayıt zamanı VUK m.219'da, vergi dairesine yapılacak periyodik bildirimlerin süresi VUK (mük.) m.257'ye dayanılarak çıkarılan genel tebliğlerde ve vergi beyannamelerinin verilme süreleri de ilgili kanunlarında düzenlenmiş bulunmaktadır. Mevzuatta, olağan vergi incelemesi için alınan defter ve belgelerin veya bildirim ve beyannamelerin, kayıt ve gönderilme sürelerini durduracağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Esasında bu durum, VUK m.144'te açıkça ifade edilmiştir; ancak bu maddede, Kanun'un "arama"ya ilişkin bölümünde yer almaktadır ve aramalı incelemeler sırasında el konulan ve muhafaza altına alınan defter ve belgeler kastedilmektedir. Bu durumda, "evleviyetle" yorum yapmanın mümkün olduğu düşüncesinden hareketle, arama sırasında el konulan ve muhafaza altına alınan (bütün) defter ve belgelerin mükellefçe kullanılması için söz konusu olan

<sup>1452</sup> 1 Sıra Numaralı Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ, m.6. (REGA: 30.06.2007 – 26568.)



uygulamanın, olağan incelemeler sırasında ibraz edilen ve inceleme elemanının muhafazası altında bulunan defter ve belgelerin kullanılması için de geçerli olduğunun, kıyasen uygulanabileceğini, kabul etmek gerekmektedir<sup>1453</sup>. Belirtmek gerekir ki böyle bir durum, “dairede yapılan incelemeler” için söz konusudur; yoksa mükellefin işyerinde yapılan incelemelerde mükellefin defter ve belgeleri zaten mükellefin nüfuzu altındadır.

## **C. VERGİ İNCELEMESİNİN ARAMALI İNCELEME OLARAK BAŞLAMASI veya ARAMALI İNCELEMeye DÖNÜŞMESİ HALİ ve ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ**

### **1. Genel Açıklama**

Vergi incelemesinin özel bir türü ve vergi incelemelerinde kullanılan özel yöntemlerden biri olan “aramalı vergi incelemesi” ve “arama” müesseselerinin hukuki dayanaklarını ve sınırlarını, normal (klasik) vergi incelemesinden ayrıldığı yönleri, yukarıki konularda yer yer; ama büyük ölçüde “teorik olarak” irdelemiş idik. Sonuçlarına hapis cezası bağlanan vergi kaçakçılığı suçlarının söz konusu olduğu durumlarda gündeme gelen “arama” müessesesi, incelemenin olağan yollarla yapılmasının incelemeden beklenen amacın tam olarak gerçekleşmesine yetmemesi; bu nedenle de suçun tespiti için gereken delillere ulaşılması konusunda inceleme elemanlarının elinin güçlendirilmesi amacıyla VUK'ta da özel bir düzenleme alanı bulmuştur<sup>1454</sup>.

Esasında bir ceza muhakemesi hukuku müessesesi olan arama, “suç şüphesi altındaki kişilerin, suç delillerinin ve müsadereye tâbi nesnelerin elde edilmesi amacıyla; konutta, başka kapalı yerlerde ve kişilerin üzerinde yapılan<sup>1455</sup>” bir araştırma faaliyetidir. Yine bir ceza muhakemesi hukuku müessesesi olan “elkoyma” ise, “suçun veya tehlikenin önlenmesi amacıyla; suçun delili olabilecek nitelikte ve herhangi bir kimsenin zilyetliğinde bulunan eşyanın (defter ve belgeler dahil), zilyedin rızası hilafına

<sup>1453</sup> VDK, **Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri**, Şubat 2013, Yayın Nu.:3, s.7.

<sup>1454</sup> A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Aramalı Vergi İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 206, Şubat 2010, s.31.; ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.202.

<sup>1455</sup> Erdener YURTCAN, **Ceza Yargılaması Hukuku**, İstanbul:Beta Yayınevi,12.Bası, Ocak 2007, s.350.

alınması<sup>1456</sup>”nı ifade etmektedir. Literatürde ve mevzuatta “adli arama” ve “önleme araması”; “adli elkoyma” ve “önleme elkoyması” olarak ikiye ayrılan bu müesseselerden “adli” olanlar, suç şüphesiyle ya da suç işlendikten sonra yapılan faaliyetleri kapsamaktadır<sup>1457</sup>. Bu minvâlde, VUK’ta düzenlenmiş bulunan “arama müessesesi”, adli arama ve adli elkoyma müesseseleri niteliğinde bir müessese olup<sup>1458</sup>; “aramalı inceleme” olarak ifade edilen bu müessesenin, “inceleme” boyutu itibariyle VUK’ta, “arama” boyutu itibariyle de hem VUK’ta hem de VUK’ta yapılan atıf çerçevesinde CMK’da (ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği’nde) düzenlenmiş bulunduğu görülmektedir<sup>1459</sup>. Bu durumda, vergisel aramalarda bu düzenlemelere bakılması gerekmektedir.

Vergi hukukunda arama, vergi kaçakçılığına dair delillerin (defter, yazı, belge vb.) ve gerektiğinde de mal ve eşyaların elde edilmesi amacıyla; bunların, suçu işleyen ve/veya şüpheye iştirak eden, suçun işlenmesine yardım eden ya da kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişilerin işyerleri başta olmak üzere, konutlarında veya üzerlerinde fiilen araştırma yapılması; deliller bulunduğu da incelenmek üzere bunlara elkoymasını ifade etmektedir<sup>1460</sup>.

Biz bu başlık altında, vergi incelemelerinde karşımıza çıkan “arama müessesesi”nin uygulanma esas ve usullerini irdelemeye çalışacağız. “Aramalı vergi incelemesi”ni çalışmamızın bu kısmına almamızın nedeni: vergi incelemesi faaliyeti, bir ihbar nedeniyle, “aramalı vergi incelemesi” olarak başlayabileceği gibi; bir mükellef nezdinde devam eden bir vergi incelemesi sırasında, incelemeyi yürüten memurda, “mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunduğu”, “vergi kaçakçılığıyla

<sup>1456</sup> YURTCAN, s.355.; Nurullah KUNTER, Feridun YENİSEY ve Ayşe NUHOĞLU (KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU), **Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınevi, 16. Baskı, Ocak 2008, s.1026.

<sup>1457</sup> KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s.972, s.1026.

<sup>1458</sup> ERDEM, vergisel arama faaliyetinin, ceza muhakemesinde olduğu gibi, maddi gerçeğe ulaşmayı hedeflemekle birlikte; arama sonrasındaki inceleme faaliyeti, yargısal değil idari nitelikte bir faaliyet olduğu için idarenin denetim fonksiyonuna bağlı bir araç olarak öngörülen arama uygulamasının adli ve önleme aramasından daha farklı bir sınıflandırma içinde mütalaa edilmesi gerektiğini savunmaktadır. (ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.150); Karşı görüş: “VUK’taki arama, vergi kaçakçılığı fiillerini ortaya çıkarmaya ve adli soruşturma yapmaya yönelik bir araştırma işlemi olmasının yanında, ancak hakim kararıyla arama yapılabildiğinden, bir ‘adli arama’dır.” (ÇAVUŞ, s.267.)

<sup>1459</sup> DOĞRUSÖZ, “Aramalı Vergi İncelemesi”, s.31.; TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, s.167.

<sup>1460</sup> Servet ŞAMLIOĞLU, **Tatbikatta Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Esaslar Hakkında Ders Notları**, Ankara: Maliye Bakanlığı GGM Eğitim Merkezi, 1971, s.121. (Aktaran: N. ŞEKER, Vergi İncelemesi, s.393.); TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, s.166.

ilgili bulguların ortadan kaldırılabilmesine<sup>1461</sup>” veya “suç delillerinin mükellef veya ilgili kişiler nezdinde yapılacak bir arama ile tespitinin mümkün olacağına anlaşılmasına<sup>1462</sup>” dair görüş ve karar hasıl olduğunda da arama müessesesi devreye girerek aramalı incelemeye başlanılabilmektedir. Bu takdirde inceleme, aramalı vergi incelemesi olarak devam edecek; yani VUK’taki “arama” hükümlerine tâbi olunacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki klasik vergi incelemesi “idari kolluk” faaliyeti kapsamında iken; “arama” müessesesinin devreye girmesiyle birlikte bu faaliyet, “adli kolluk” faaliyetiyle biresmekte ve “adli kolluk (suç kolluğu)” faaliyetine bürünmektedir.

Bu bağlamda, öncelikle, arama ve aramalı inceleme müesseselerinin devreye girmesini tetikleyen unsurları, “bir mükellef hakkında vergi kaçırdığına dair bir ihbarın bulunması” ve “yürütülmekte olan bir vergi incelemesi sırasında inceleme elemanının, mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulması” olarak tespit edelim. Bunlarda “ihbar” halini, yukarıda, vergi incelemesine sevk usullerine ilişkin başlık altında irdelemiş idik. Vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunması halini de, bir arama koşulu, olarak aşağıda irdelemeye çalışacağız.

## **2. Aramanın Ön Koşulu: Vergi Kaçırıldığına Dair Emareler Bulunması**

Arama müessesesi, inceleme elemanı tarafından re’sen uygulanabilecek bir müessese değildir. Bizim buradaki “ön koşul”dan kastımız, mükellef hakkında bir arama kararı için sulh yargıcından talepte bulunulmasını gerektiren bir halin varlığı; yani vergi kaçırıldığına dair emarelerin bulunması halidir<sup>1463</sup>. Bu değerlendirmeyi ise ihbar durumunda, ihbar yapılan birim<sup>1464</sup>; inceleme sırasında ise incelemeyi yapan inceleme elemanı yapacaktır<sup>1465</sup>. Altını çizmek gerekir ki, ister yapılmış bir ihbar olsun isterse yürütülen bir vergi incelemesi sırasında ihtiyaç hasıl olsun, arama yapılabilmesi için ön koşul, “vergi kaçırma emaresi”nin varlığı ve bunun yetkili makam ve

---

<sup>1461</sup> DOĞAN ve YAVUZ, s.40.

<sup>1462</sup> ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.303.

<sup>1463</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.173.

<sup>1464</sup> Belirtmek gerekir ki, ihbâr, doğrudan savcılık makamına yapılırsa, VUK m.367/2 gereğince savcılık makamı, hemen ilgili vergi dairesini bundan haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

<sup>1465</sup> VUK m.142’de, aramanın yapılabilmesi için, “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi...” hükmü yer almaktadır.

memurlarca değerlendirilmesi/anlaşılması/lüzum göstermesidir<sup>1466</sup>.

Pekiye “vergi kaçırıldığına delalet eden emareler”den neyi anlamak gerekmektedir? “Belirti; iz; ipucu<sup>1467</sup>” anlamındaki “emare”, bir eylemin yapılması olasılığını ortaya koyan; fakat başlı başına bir delil niteliğinde ve kuvvetinde bulunmayan olgular olarak ifade edilmekte olup<sup>1468</sup>; bir kesinlik ifade etmemektedir<sup>1469</sup>. Bu nedenle, vergi kaçakçılığına yönelik fiil ya da fiillerin işlendiğine yönelik bir ipucunu, bir delil başlangıcını veya buna işaret eden bazı belirtileri “emare” olarak kabul etmek gerekir<sup>1470</sup>. Literatürde, “VUK m.142’de “kuvvetli emare” ifadesi bulunmadığından, bu konuda, vergi kaçırıldığına dair herhangi bir ipucu, iz, belirti ya da işaretin yeterli olacağı düşünülebilirse de; arama gerekliliğinden bahsedilebilmesi için, bir belirti ya da ipucuna dayanmayan soyut bir zan veya tahmin değil, bunun ötesinde, emare olabilecek bazı maddi unsurların varlığının şart olduğu” savunulmaktadır<sup>1471</sup>.

VUK’taki “emare” tabirinin karşılığında, ceza muhakemesinde bir dönem uygulanan ve 6572 sayılı Kanun’la tekrar uygulamaya sokulan “makul şüphe” kavramına yer verilmiştir. Arama gerekçesine ilişkin olarak düzenlenen CMK m.116’da geçen “makul şüphe”, Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m.6’da, “hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphe; ihbar veya şikayeti destekleyen emarelerin varolmasını gerektiren şüphe” olarak ifade edilmiş ise de; 6526 sayılı Kanun<sup>1472</sup> değişikliği ile CMK m.116’daki “makul şüphe”, “somut delillere dayalı kuvvetli şüphe” olarak değiştirilmiş idi. Ancak 02.12.2014 tarih ve 6572 sayılı Kanun<sup>1473</sup> ile “mâkul şüphe” ibaresi geri gelmiştir.

---

<sup>1466</sup> M. Ezhan DOĞRUSÖZ, “Vergi Hukukunda Arama”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 132, Aralık 2003, s.185.; TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, s.168.

<sup>1467</sup> TDKBTS. Erişim: (30.10.2014)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.54723feb504227.28181920](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.54723feb504227.28181920)

<sup>1468</sup> TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, s.168, dn.30.

<sup>1469</sup> ÇAVUŞ, s.273.

<sup>1470</sup> ÇAVUŞ, s.273.; TAŞDELEN, inceleme elemanında hasıl olan “arama” görüşünün, üzerinde çalıştığı defter ve belgeler nedeniyle zaten kendiliğinden oluştuğunu ifade ederek; “emare bulunması” halini daha çok, ihbarlar üzerine yapılan değerlendirme faaliyetine yaklaştırmıştır. (TAŞDELEN, s.169.)

<sup>1471</sup> Osman Selim KOCAHANOĞLU, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, İstanbul: Yayıncılık Matbaası, 2. Baskı, 1983, s.35. (Aktaran: ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.174.)

<sup>1472</sup> REGA: 06.03.2014 – 28933 (mük.).

<sup>1473</sup> REGA: 12.12.2014 – 29203 (mük.).

Bu durumda VUK'taki "emare" kavramı CMK'daki "kuvvetli şüphe" kavramı karşısında zayıf ve belirsiz kalmaktadır. Temel hak ve özgürlükleri kısıtlayıcı etkisi bulunduğundan, arama kararı, her ne kadar yargıç kararı olsa da bu kararın gerekçesini oluşturması açısından, bir vergi yükümlüsü için "ağır bir idari karar" niteliğindedir ve bu yüzden de bu yola dikkatli şekilde başvurulmalıdır<sup>1474</sup>. Mükellefin, ticari işlemlerini alternatif bir (muhasabe) kayıt sisteminde takip ettiğine ve bunları gizlediğine dair bir emare; defter, kayıt ve belgelerin tahrif edildiğine veya saklandığına dair bir emare; mali tablolar üzerinden tespit edilebilecek ve hesap ve muhasabe hilesi niteliğindeki manipülasyonlara dair bir emare gibi emareler, vergi kaçırıldığına delalet edecek mahiyettedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki arama kararının alınmasında, yukarıki konularda da ayrıntılı olarak irdelediğimiz üzere, "ölçülülük ilkesi"ne uyulması; yani vergi kaçakçılığının önlenmesi için başka bir yol olmaması (gereklilik); aramanın sınırlanan hak ve özgürlükleri sınırlama amacına ulaşması (elverişlilik) ve vergi kaçakçılığını önlemek ile nezdinde arama yapılacak kişilerin hak ve özgürlüklerini sınırlamak arasında bir denge kurulmuş olması (orantılılık) gerekmektedir<sup>1475</sup>.

### **3. Arama'nın Mutlak Şartı: Yetkili Sulh Yargıcından İzin Alınması**

Vergi kaçırdığına dair emareler bulunduğu tespit edilen bir mükellef ve/veya bu suça iştirak eden(ler), suçun işlenmesine yardım edenler ya da suçla ilgisi görülenler nezdinde arama yapılabilmesi için; VUK m.142 uyarınca, incelemeye yetkili memurların "gerekçeli bir yazı" ile; arama kararı vermeye yetkili sulh (ceza) yargıcından talepte bulunması; yargıcın da bu talebi olumlu karşılaması yani "arama kararı" vermesi şarttır. Söz konusu maddenin 3. fıkrasında, "İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı, bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dâhil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir." denilerek; özellikle ticari yaşamın karmaşıklığı içinde bir mükellefin değişik işkollarında faaliyet

<sup>1474</sup> Yusuf KARAKOÇ, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Yayın Nu.: 77, 2. Bası, 1997. s.200.; TAŞDELEN, "Vergisel Arama", s.169.

<sup>1475</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.182.

göstermesi, merkez, şube ve depoların farklı yerlerde bulunması ya da kaçakçılıkla ilgisi olabilecek kişilerin farklı kişiler olabilmesi nedeniyle, aramanın aynı anda farklı yerlerde ve farklı kişiler nezdinde yapılabilmesini kolaylaştırıcı ve hızlandırıcı bir düzenlemeye gidilmiştir<sup>1476</sup>.

Öte yandan, her ne kadar AY m.20 ve CMK m.119'da cevaz verilmiş olsa da; vergisel aramalarda, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile de arama yapılabileceği öngörülmüş ise de; bunun vergisel aramalar için geçerli olup olmadığı tartışmalıdır. ÇAVUŞ'a göre, VUK m.142/2 hükmü, arama kararının hakim tarafından verilmesi konusunda gayet açık olup; bu konuda herhangi bir boşluk bulunmamaktadır. Bu nedenle de m.147'deki CMK atfı bu durumu kapsamamaktadır. Şayet gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının da vergisel aramalar için karar verebilmesi isteniyorsa, VUK'un ilgili maddesinde CMK'ya bu yönde bir açık atıf yapılmalıdır<sup>1477</sup>. Bize göre, CMK kapsamında yapılan aramalarda, belirli durumlarda ve belirli şartlarla, Cumhuriyet savcısının yazılı emri geçerli olabiliyor ise; vergisel aramalarda bu gibi durumlar söz konusu olduğunda, savcılık makamının izini "evleviyetle" geçerli olmalıdır. VUK m.147'deki genel atfın bu konuyu da kapsadığını düşünüyoruz<sup>1478</sup>. ayrıca, her ne kadar CMK'da, savcıya ulaşılamayan hallerde kolluk amirinin yazılı izini ile de arama yapılabileceği düzenlenmiş ise de; bu yolun, vergisel aramanın içerik ve şekli itibariyle, aramalı incelemelerde kullanılamayacağını kabul etmek gerekir<sup>1479</sup>.

Yapılan talep üzerine yargıcın olumlu ya da olumsuz karar verme yetkisi bulunmaktadır. Arama konusunda olumlu karar verildiği durumda arama kararı, CMK m.119/2'ye göre, "aramanın nedenini oluşturan fiile; aranılacak kişilere, aranılacak

---

<sup>1476</sup> ÇAVUŞ, s.276.

<sup>1477</sup> ÇAVUŞ, s.276-277. (Karşı Görüş: B. DOĞRUSÖZ, "Aramalı İnceleme", s.32.)

<sup>1478</sup> Bu durumda, yetkili yargıcın kararı veya Cumhuriyet savcısının emri bulunmadıkça arama yapılması söz konusu olamayacak; aksi halde, arama sonucunda ihdas edilen işlemler geçersiz olacaktır. Nitekim bu konuda verilmiş bir Danıştay kararında (4.D., T.20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009), "...VUK m.142'de öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimnin kararı olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine...Kaymakamı'nın...yazısı üzerine polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup...Bu durumda, davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasa'da ve kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyata ilişkin olarak davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir." (Aktaran: ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.183-184, dn.179.)

<sup>1479</sup> B. DOĞRUSÖZ, "Aramalı İnceleme", s.32.

yerlere ya da eşyalara; karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresine ilişkin bilgileri” açıkça içermelidir. Belirtmek gerekir ki “elkoyma kararı” CMK m.127’de ayrıca düzenlenmiş olduğundan; “*Aramada bulunan defter ve vesikalar*” kenar başlıklı VUK m.143 de göz önünde tutulduğunda; verilecek arama kararının “elkoyma yetkisi”ni de içerecek şekilde verilmesi daha uygun düşecektir<sup>1480</sup>. Ancak bu olmasa bile, vergisel aramanın bu yönü VUK m.143’te ön planda tutularak, arama sırasında ele geçen ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikaların, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebileceği hükme bağlanmıştır. Böylece, aramanın elkoyma ile bağı koparılmış, arama için şart koşulan yargıç kararı, ele geçen defter ve belgeler için böyle bir şart koşulmamış, bunların daireye sevk veya celbi vergi inceleme elemanının yetki ve takdirine bırakılmıştır<sup>1481</sup>. Fakat ayrıca belirtmek gerekir ki, “*Bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma*” kenar başlıklı CMK m.134 hükmü karşısında, inceleme elemanının bunlar üzerinde arama, kopyalama ve elkoyma yapmak istemesi halinde, CMK m.134 hükmündeki “başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması” şartının vergisel aramalarda geçerli olup olmayacağı sorusu gündeme gelmektedir. Zira günümüzde, VUK (mük.) m.242 düzenlemesi çerçevesinde, defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve saklanması konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiş olup; Bakanlık da bu yetkiyi kullanarak, çeşitli defter ve belgelerin dijital ortamlarda tutulmasına, düzenlenmesine, kaydedilmesine, iletilmesine, saklanmasına ve ibrazına izin vermiştir<sup>1482</sup>. Bu durumda, ERDEM’e göre, CMK m.134’teki kayıtlamanın ikili bir yaklaşımla değerlendirilmesi gerekmektedir: “Yeni düzenlemeler çerçevesinde, elektronik ortamda tutulan defter ve belgeler, kâğıt ortamında tutulan defter ve belge niteliğinde kabul edildiği için, bunların kâğıt ortamında tutulan defter ve belgelere ilişkin hükümlere tâbi olması gerekmekte olduğundan; kanuni defter ve belge mahiyetindeki bu verilerin CMK m.134’teki kayıtlama dışında olduğu kabul edilmelidir. Ancak bu durum, bilgisayar, bilgisayar programları ve kütükleri üzerinde arama, kopyalama ve elkoyma yapılabilmesi için yargıç kararının gerekliliğini ortadan kaldırmamalıdır. Öte yandan arama sırasında, bu

<sup>1480</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.185.

<sup>1481</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.202.

<sup>1482</sup> 243, 361, 397, 415, 421, 433 Sıra Numaralı Genel Tebliğler ile 1 ve 2 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğleri.

kanuni (dijital) defter ve belgeler dışında kalan bilgisayarlarda arama, kopyalama ve/veya elkoyma uygulaması için CMK m.134'teki kayıtlamanın geçerli olması gerekmektedir<sup>1483</sup>.”

Çağımızda, resmi ve özel bütün işlerimizin “dijital” ortamlarda yürütüldüğü, bu işlere ait bilgi, belge ve dokümanların “bilgisayar” ortamlarında depolandığı ve saklandığı düşünüldüğünde; “arama” ve “elkoyma” tedbirlerinin bu ortamlara da sirayet etmesi kaçınılmaz bir gerçeklik olarak önümüzde durmaktadır. Ancak bu durumda, temel hak ve özgürlüklerimizin, klasik arama ve elkoyma yöntemlerine göre daha hızlı ve daha fazla etkilenmesi ve sınırlanması da bir “tehlike” olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergisel aramalarda, resmî belge ve bilgilerle ilgili dijital kayıtların gerçeğe ulaşmada önemli birer delil ve ispatlama aracı olacağı kabul edilebilirse de; bu kayıt ve bilgilerle birlikte saklanan, “özel yaşamın gizliliği” kapsamında olan bilgi ve belgeleri bunlardan ayırdetmek zor bir iş olsa gerektir. Bu nedenle, ERDEM'in bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde depolanan ve vergisel iş ve işlemleri ilgilendiren defter, belge ve bilgilerin CMK m.134'teki kayıtlamaya tâbi olmayacağı görüşüne katılmakla birlikte; bu defter, belge ve bilgilerin ayrı bilgisayarlarda tutulması ve saklanmasının, bu bilgisayarların sadece iş ile ilgili olarak kullanılmasının yasal olarak düzenlenmesi halinde mümkün olabileceğini düşünmekteyiz. Bu takdirde, diğer (özel) bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde yapılacak arama ve elkoyma tedbirine, “başka surette delil elde edilmesi imkânının bulunmaması hali”nde, istisnai olarak başvurulabilecektir. Ancak her iki durumda da; yani hem resmi hem de özel bilgisayarlarda yapılacak arama ve elkoymalarda da, “arama ve elkoyma kararı”nda bu yetkisinin açıkça verilmiş olması hukuka daha uygun olacaktır.

Bu yöntem, vergisel işlemleri ilgilendiren bilgi ve belgelerle şahsi ve özel yaşamı ilgilendiren verilerin birbirinden ayrılmasını kolaylaştıracaktır. Belirtmek gerekir ki, VUK m.143'teki, arama sonucunda elde edilen ve vergi ile ilgisi bulunmayan şahsi ve özel mektuplar ile diğer ilgili evrâkın sahiplerine geri verileceği düzenlenmişse de; bu düzenlemenin oldukça eski olduğunu göz önünde bulundurmak ve daha çok somut (kâğıt) eşya ile ilgili olduğunu kabul etmek gerekir. Günümüzde, dijital

---

<sup>1483</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.193-197.



ortamlardaki belge ve bilgilerin hangisinin özel, hangisinin suçla ilgili olduğunu birbirlerinden ayırdetmek ya da bunları ayırıştırmak oldukça zordur.

#### 4. Arama Kararı'nın Uygulanması

“Arama kararı”nın verilmesine kadar, esas ve usullerini yukarıda ortaya koyduğumuz, aramalı vergi incelemesi müessesesinin ikinci temel aşaması, “arama kararının uygulanması” aşamasıdır. Arama kararının uygulanması, VUK ve CMK düzenlemeleriyle, sıkı kurallara tâbi tutulmuştur.

Vergisel arama olarak ifade edilen bu tür aramalar “özel” aramalar olup; işin durumuna göre, “şüpheliler”in başta işyeri merkezi olmak üzere, şubeleri, depoları, evleri, yazlıkları, taşıtları gibi, suça ilişkin delillerin bulunacağı düşünülen bütün adreslerde ve eşzamanlı olarak yapılmaktadır. İşin doğası gereği, şüphelilerin arama yapılacağı konusunda önceden haberi olmaması gerekmektedir. Uygulamada, alınan arama kararıyla birlikte, aramanın yapılacağı günün sabahı, ilk olarak, ilgili yer veya yerlerdeki emniyet birimlerine gidilip arama yapılacak adresler hakkında bilgi dahi verilmeden yeteri kadar güvenlik gücü ve ekipman talep edilmektedir. Daha sonra, aramanın yapılacağı yerlere aynı anda ve ansızın baskın yapılarak arama kararı/emri yetkili kişilere okunmakta ve ilk olarak da arama yapılan yerin güvenliği (kişi ve evrak giriş çıkışları) kontrol altına alınmaktadır<sup>1484</sup>.

Bu meyanda belirtmek gerekir ki, bir aramalı inceleme, savcılık makamınca takip edilen bir “organize suç”ta mali ve vergisel konularda yardımcı olmak üzere veya bu suçun bir boyutunun da vergi kaçakçılığı suçu olması nedeniyle de gündeme gelebilir. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçu, işlenen organize suç veya suçlardan yalnızca biridir ve şüpheli veya şüpheliler nezdinde yapılan aramalara, vergi kaçakçılığı suçu boyutuyla ilgili olmak üzere, inceleme eleman ya da elemanları da katılabilir.

---

<sup>1484</sup> DOĞAN ve YAVUZ, s.41.

Bu şekilde yapılan aramalarda elde edilen, vergi kaçakçılığı suçuna ait deliller incelenmek üzere inceleme elemanına verilebilir<sup>1485</sup>.

Bu minvâlde olmak üzere, arama uygulamasındaki ilk kural “arama zamanı”na ilişkindir. VUK’un ilgili maddelerinde aramanın hangi zamanlarda yapılacağına ilişkin hüküm bulunmadığı için; bu konuda CMK ve ilgili yönetmelik hükümlerine başvurmak gerekir. Öncelikle, arama, karar veya yazılı emirde belirtilen süre içinde yapılır. Her arama kararı, aksine bir hüküm içermiyorsa, sadece bir kez arama yapma yetkisi vermektedir<sup>1486</sup>. Öte yandan, CMK’nın genel hükümleri uyarınca, aramanın gündüz vakti yapılması esastır. Zira CMK m.118/1’e göre, “konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde<sup>1487</sup> arama yapılamayacağı”; fakat m.118/2’de de, “suçüstü<sup>1488</sup> veya gecikmesinde sakınca bulunan haller<sup>1489</sup> ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, 1.fıkra hükmünün uygulanmayacağı”na hükmedilmiştir. Bu durumda, arama kararında açıkça belirtilmiş olmak kaydıyla, gece de arama yapılabilen; ayrıca, gündüz başlamış olan bir aramaya gece de devam edilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Arama kararında belirtilmeyen tarih ve sürelerde arama

---

<sup>1485</sup> Bu konuda verilmiş bir Danıştay kararında (3.D, T.24.06.2010, E.2009/3629, K.2010/2287), “...şirketi yönetiminin muvazaalı bir şekilde ele geçireceği yolundaki ihbarla ilgili olarak yapılan soruşturma kapsamında...mali konularda yardımcı olmak üzere görevlendirilen vergi denetmenlerinin de hazır bulunduğu...yapılan aramada...defter, belge ve bilgisayar kayıtlarına ilçe jandarma komutanlığınca el konulduğu...ele geçirilen belgeler arasında davacı şirkete ait muhasebe işlemlerinin takip edildiği kayıtların da saptanması üzerine, şirketin 2002-2004 işlemleri incelemeye alınarak ele geçirilen delillere göre vergi incelemesi yapılmış ve düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak dava konusu cezalı vergi salınmıştır. ...dava konusu işlemlere esas olan bilgisayar kayıtlarının ele geçirildiği aramanın, ...Başsavcılığınca yürütülen bir soruşturma nedeniyle, CMK’nın “arama ve elkoyma” usullerine göre ve CMK m.119’a dayanılarak alınan hakim kararına dayanılarak gerçekleştirildiği anlaşıldığından; Vuk m.142-146’da düzenlenen koşulların varlığını aramaya ayrıca gerek bulunmadığı halde...mahkemece verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığına...oybirliğiyle karar verildi.” HUD, **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**, c.ii, İstanbul: Acar Basım Yayım, Eylül 2014, s.1545-1548

<sup>1486</sup> Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği, m.31.

<sup>1487</sup> Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m.4’e göre, “Gece vakti: Güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat evvel kadar devam eden süre”yi ifade etmektedir.

<sup>1488</sup> Aynı Yönetmelik m.4’te, “Suçüstü hali: İşlenmekte olan suç; henüz işlenmiş olan fiilin işlenmesinden hemen sonra kolluk, suçtan zarar gören veya başkaları tarafından takip edilerek yakalanan kişinin işlediği suç; fiilin pek az önce işlendiğini gösteren eşya veya delille yakalanan kimsenin işlediği suç” ifade etmektedir.

<sup>1489</sup> Aynı Yönetmelik m.4’te, “Gecikmesinde sakınca bulunan hâl (Adli aramalar bakımından): Derhal işlem yapılmadığı takdirde, suçun iz, eser, emare ve delillerinin kaybolması veya şüphelinin kaçması veya kimliğinin tespit edilememesi ihtimalinin ortaya çıkması ve gerektiğinde, hakimden karar almak için vakit bulunmaması hali”ni ifade etmektedir.

yapılması, aramayı yapanlar açısından cezai sorumluluk doğuracaktır<sup>1490</sup>. Arama sırasında, zaman yetmemesi veya sair sebeplerle, tutanak düzenlenememesi durumunda ne yapılacağı VUK m.143'te düzenlenmiştir. Bu açıdan, arama sırasında zaman yetmezliği durumunun dahi VUK'ta düzenlenmiş bulunması, vergisel aramanın önemini ortaya koymaktadır<sup>1491</sup>.

Aramanın nerelerde (hangi yerlerde) yapılabilip yapılabilemeyeceği de Kanun düzenlemelerinden çıkarılabilmektedir. VUK m.142'ye göre "...bu mükellef ve kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde..." arama yapılabilmesine cevaz verilmiş olup; buna yönelik bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak bu konunun da arama kararında açıkça yazılmış olması gerekmektedir. Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği m.28'de "üst ve eşya araması"; m.29'da "araçlarda arama"; m.30'da da "konut, işyeri ve eklentilerinde arama" esas ve usulleri düzenlenmiştir. Öte yandan CMK m.130 ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu (AK) m.58'e göre, avukat büroları ve konutları, ancak, mahkeme kararıyla ve arama kararında belirtilen olayla ilgili olarak, savcı denetiminde, baro başkanı veya onu temsil eden bir avukatın katılımıyla yapılabilir. Avukat ile müvekkili arasındaki mesleki ilişkiye ait olduğu ileri sürülen evraka el konulması halinde, itirazlar, sulh ceza hakimine yapılır ve 24 saat içinde karar verilir. Vergisel aramalarda ilgili suçun şüphelisi bir avukat ise veya bu avukat bu suçla ilgili biriyse ve bürosunda veya konutunda arama yapılması özel hükümlere tâbi olmakla birlikte; AK m.58'e göre, vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle yapılan bir aramada dahi avukatın üzeri aranmaz.

---

<sup>1490</sup> ÇAVUŞ, s.281-282.; B. DOĞRUSÖZ, "Aramalı İnceleme", s.32.

<sup>1491</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.200.

Aramada hazır bulunacaklar ve bulunabilecekler de CMK’da düzenlenmiştir. İlk evvela, arama yapılmasını talep eden inceleme elemanının, aramanın yürütücüsü<sup>1492</sup> olarak arama yerinde hazır bulunması gerekmektedir. Yaptığı vergi incelemesi sırasında mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareleri bulan ve arama yapılması gerektiğini yargıçtan talep etme yetkisini haiz olan kişi, incelemeyi yürüten inceleme elemanı olduğu için; arama esnasında da bu kişinin bulunması gerekmektedir. Ancak diğer durumlarda (ihbar, savcılığın talebi vb.) ise bağlı bulunulan birim tarafından görevlendirilebilirler. Bu durumda da görevlendirilen inceleme elemanlarının aramada hazır bulunması gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki yapılan aramanın boyutuna ve arama yapılacak yerlerin sayısına göre birden fazla inceleme elemanının görevlendirilmesi de söz konusu olabilir<sup>1493</sup>. Ayrıca “*İdarenin Yardımı*” kenar başlıklı VUK m.7’ye göre de emniyet mensupları başta olmak üzere, arama güvenliğinin sağlanması için, bağlı buldukları birimlerden talep edilen ve görevlendirilen elemanların da aramada hazır bulunması gerekmektedir.

Konut, işyeri veya diğer kapalı yerlerde yapılan aramalar sırasında savcı hazır değilse, o yerdeki ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişinin arama yapılan yerde bulundurulması, CMK m.119/4 hükmü gereğidir.

Kanun’un arama sırasında “hazır bulunabilecekler” konusunda da düzenleme yaptığı görülmektedir. CMK m.120’ye göre, “aranacak yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi; bunlar yoksa, bunların temsilcisi (müdür, müşavir vb.) veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri veya kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu hazır bulundurulur. Ayrıca, nezdinde arama yapılan kişinin avukatının hazır bulundurulmasına engel olunamaz.

---

<sup>1492</sup> Her ne kadar, AÖAY’de “kolluk”, “polis, jandarma, sahil güvenlik ve gümrük muhafaza görevlileri” ve “kolluk amiri” de, “yetkili ve görevli kolluk biriminin amiri” olarak ortaya konulmuş ise de; VUK’ta düzenlenen arama müessesesi ve bu düzenleme de CMK’ya yapılan atıf nedeniyle, vergisel aramalar da yetkili ve görevli kılınan vergi inceleme elemanlarını, arama uygulamasının (adeta bir savcı gibi) yürütücüleri ve sorumluları olarak kabul etmek gerekir. AÖAY de arama uygulamasında uyulacak esas ve usulleri düzenlediğine göre, vergisel aramalardaki “özel gerekçe (vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması)” üzerine, arama kararı alınarak arama sürecini başlatan ve sonuçlandıran vergi inceleme elemanlarının da bu düzenlemelere uyması zorunluluk arz etmektedir. (TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, s.186’da, vergi inceleme elemanlarının AÖAY’de belirtilen “kolluk” tanımında yer almaması nedeniyle AÖAY hükümlerinin vergi inceleme elemanları tarafından uygulanmayacağı sonucuna varıldığını; ancak, CMK hükümlerini açıklaması itibariye bazı hükümlerin uygulanmasının mümkün olduğunu belirtmiştir.)

<sup>1493</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.201.

Vergisel aramanın temel hedefi, vergi inceleme sürecinde gerekli olan defter, kayıt ve belgeler ile vergi ilişkisini gerçek mahiyetiyle ortaya koyacak her türlü delile ulaşılması ve incelenmek üzere bunlara elkonulmasıdır<sup>1494</sup>. Bu süreç, bir yönüyle de, suç soruşturması ve kovuşturması süreci olduğundan, konuya suç delillerinin elde edilmesi ve bunlara elkonulması olarak da bakılabilir.

Elkoyma yetkisinin arama yetkisi ile bağlantılı bir ceza muhakemesi tedbiri olduğunu yukarıda belirtmiş idik. Vergisel aramalarda, her ne kadar VUK'ta defter ve belgelere elkonulması konusunda açık bir hüküm bulunmasa da, m.143/3'te geçen "bulunması" ve m.145'te geçen "alınması" eylemlerinden "elkoyma" eyleminin kastedildiği anlamı çıkmaktadır<sup>1495</sup>. Ayrıca yine, yukarıda ifade ettiğimiz, ele geçirilen defter ve belgelerin, arama kararında açıkça yazılı olmasa bile, inceleme elemanının çalıştığı yere sevk veya celp edilebileceği hükmü karşısında; CMK'nın elkoyma hükümlerine göre VUK'ta daha ön planda tutulduğu görülmektedir<sup>1496</sup>. Fakat bu meyanda belirtmek gerekir ki CMK m.126, m.45 ve m.46 hükümlerine göre, "delil elde etme yasağı"<sup>1497</sup> mucibince, "şüpheli veya sanık ile (stajyeri ve yardımcısı dâhil) avukatı veya mali müşaviri arasındaki mektup ve belgelere, bu kimselerin nezdinde buldukça el konulamaz.

Arama sırasında defter, belge ve kayıtlara elkoyulması usulü VUK m.143'te ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre, ilk olarak, söz konusu suça ilişkin, delil olabilecek nitelikteki defter ve belgelerin bulunması halinde bunlara el koyularak muhafaza işlemlerine başlanılacaktır. Bu durumda, el koyma ânı ile inceleme sonucu iade ânı arasında, nezdinde arama yapılan kişinin elkonulan defter ve belgeler üzerindeki fiili egemenliği ortadan kalkmaktadır. VUK m.143'te geçen "emin bir yere koyma" veya "daireye nakletme" işlemleri, elkoyulan defter ve belgelerin muhafaza altına alınması ödevini içermektedir<sup>1498</sup>. Bu noktada, elkoyulan defter ve belgelerin müfredatlı tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir. Eğer bu işlem arama süresi içinde yapılabilirse nezdinde arama yapılan kişi veya temsilcisi huzurunda tutanak

<sup>1494</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.202.

<sup>1495</sup> TAŞDELEN, "Vergisel Arama", s.177.

<sup>1496</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.202.

<sup>1497</sup> YURTCAN, s.360.

<sup>1498</sup> TAŞDELEN, "Vergisel Arama", s.177.

düzenlenecek; elkoyulan defter ve belgeler kablara (torbalara) koyulup mühürlenecek; daha sonra da incelenmek üzere, inceleme elemanının sorumluluğunda, emin bir yere konulacaktır. Kanun'da, bunların nerede saklanacağına dair açık bir hüküm bulunmamakla birlikte; her halde bunlar, inceleme elemanının çalıştığı yere sevk ve celp edilebilecektir. Elkoyulan defter ve belgeler, inceleme elemanının sorumluluğunda olmak kaydıyla<sup>1499</sup>, arama yapılan yerin mühür altına alınmış bir bölümünde, dairede veya inceleme elemanının çalışma yerinde saklanabilecektir.

Ancak bazı durumlarda (elkoyulan defter ve belgelerin çokluğu ve zaman yetersizliği vb.), arama süresi içinde müfredatlı tutanak düzenlenmesi mümkün olamamaktadır. Kanun, arama süresinde müfredatlı tutanak düzenlenemediği durumlar için iki yol öngörmüştür. Birincisi, elkoyulan defter ve belgelerin torbalara konulup mühürlendikten sonra, arama yapılan yerde emin bir yere konulması ve buranın da mühürlenmesi (mümkünse mükellefin mührünün de konulması) suretiyle<sup>1500</sup>; müfredatlı tutanağın daha sonradan düzenlenmesidir. Ancak bu durumda mühürleme ve emin bir yere koyma işlemi de tutanağa bağlanmalıdır. Bu tutanak mümkünse nezdinde arama yapılan kişilerin veya temsilcilerinin huzurunda düzenlenmeli, bunların tutanağa iştirak etmeleri sağlanmalı ve tutanaktan bir örnek de bunlara verilmelidir. Fakat bu mümkün değilse, aramada hazır bulunan inceleme elemanı ve güvenlik güçlerinin imzalarıyla tutanak düzenlenmesi gerekmektedir. İkinci yol ise elkoyulan defter ve belgelerin, yine mühürlenerek ve tutanak düzenlenerek daireye getirilmesidir<sup>1501</sup>.

Bu noktadan sonra ise mühürlerin açılması ve müfredatlı tutanağın düzenlenmesi aşamasına geçilmektedir. Kanun, mühürlerin açılarak (mührün fekki) müfredatlı tutanağın düzenlenmesi sırasında mükellefin de hazır bulunmasını öngörmüştür. Bu nedenle bu işlemlerin yapılacağından mükellefin haberdar edilmesi gerekmektedir. Ancak mükellef buna iştirak edemez ya da etmezse, bu işlemin yine iki memurun katılımıyla tamamlanması mümkündür. Bu durumda mühürler açılacak ve kablardaki defter ve belgeler dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit edilerek

<sup>1499</sup> VUK m.143/son: "...alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur."

<sup>1500</sup> Elkoyulan defter ve belgelerin mükellefle birlikte mühürlenmesi ve birlikte açılması, bu unsurlar üzerindeki değişiklik iddialarına yönelik ihtilafların asgari düzeye indirilmesi bakımından önemlidir. (ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.203.)

<sup>1501</sup> TAŞDELEN, "Vergisel Arama", s.177-178.

müfredatlı tutanağa bağlanılacaktır<sup>1502</sup>. Müfredatlı tutanağın, defter ve belgelerin içerik ve sayılarında herhangi bir değişiklik yapılmasını önleyecek tarzda düzenlenmesi; bunun için de, bu defter ve belgelere kayıtlar koyulması, her bir sayfasının ayrı ayrı mühürlenmesi ve numaralandırılması gerekmektedir<sup>1503</sup>.

Vergisel aramada son aşama, “aramanın bitirilmesi” aşamasıdır. Her ne kadar VUK'ta vergisel aramaya ilişkin şekil ve usul kuralları ayrıntılı olarak düzenlenmişse de; nezdinde arama yapılanlar hakkında temel hak ve özgürlükleri kısıtlayıcı veya ihlâl edici mahiyette, “ağır bir idari karar”, olan arama ve elkoyma tedbirinin sıhhatli bir şekilde sonuçlandırılması ve amacına ulaşabilmesi için; bu konudaki genel Kanun olan CMK hükümlerine de riayet edilmesi gerekmektedir. Bu minvâlde, CMK m.119/3 ve AÖAY m.11'e göre, adli arama işleminin, ilgililer hakkında hüküm ifade edebilmesi için, bir tutanağa bağlanması gerekmekte olup; bu tutanakta, “arama kararının tarih ve sayısı, hakim kararı yoksa yazılı emri veren merci ve bu emrin tarih ve sayısı; aramanın yapıldığı yer, tarih ve saat; aramanın konusu; aranan kişinin kimlik bilgileri (adını vermediği takdirde eşkal bilgileri); arama yapılan yer ya da yerlere ait bilgiler (adres, plaka vb.); aramanın sonuçları ve elkoyulan eşyaya dair belirleyici bilgiler (ki bu düzenlenen ‘müfredatlı tutanağı’ ifade etmektedir); varsa, aramada yakalanan kişilere ait bilgiler; arama sonucunda yaralanma veya maddi bir zarar meydana gelip gelmediği; arama işlemini yapanların kimlik ve sicil bilgileri”ne yer verilmesi; bu tutanağın da, arama işlemine katılanlar ve mümkünse hazır bulunanlar tarafından imzalanması ve bir suretinin ilgiliye verilmesi esastır<sup>1504</sup>.

Arama tutanağına ek olarak, ayrıca, CMK m.121 uyarınca, nezdinde arama yapılanın istemi üzerine, “*Arama sonunda verilecek belge*” adıyla bir belge verilmesi söz konusudur. Buna göre, “aramanın CMK m.116 ve m.117'ye göre yapıldığını, yani aramanın ‘somut delillere dayalı kuvvetli şüphe’ üzerine mi; yoksa, suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla mı yapıldığını; arama, suç delillerinin elde edilebileceği hususunda kuvvetli şüphe bulunması durumunda yapılan bir arama ise soruşturma veya kovuşturma konusu fiilin niteliğini; aramada el konulan veya koruma altına alınan

<sup>1502</sup> TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, s.177.

<sup>1503</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.202.

<sup>1504</sup> Yönetmelik'te, “Kaçakçılık suçlarıyla ilgili tutanakların 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (REGA: 19.07.2003 – 25173) m.212'ye göre tanzim edileceği” hükme bağlanmıştır.

eşyanın listesini; aramada, şüpheyi haklı kılan bir şey elde edilmemiş ise bu durumu; elkoyulan eşyanın mülkiyetine ilişkin, nezdinde arama yapılanın görüş ve iddialarını” içeren bir belge ve “koruma altına alınan veya elkoyulan eşyanın tam bir listesini” içeren bir defter ile “bunların resmi mühürle mühürlendiği bilgisini” içeren bir tutanak, istemi üzerine, ilgiliye verilecektir. Bu noktada, bu hükmün vergisel aramalar için geçerliliğini ve geçerlilik düzeyini anlamak ihtiyacı doğmaktadır.

Konuya iki açıdan bakıldığında: ilk olarak, aramanın vergi suçlarına dair (özel) gerekçesi ve aramada elde edilen sonuçlar itibariyle vergisel aramalar için VUK’un ilgili bölümünde düzenlenen arama hükümlerinin esas alınacağı; yapılan atıf nedeniyle de CMK ve AÖAY düzenlemelerinin de, belirli durumlarda, geçerli olacağı sonucuna varılabilmektedir. Ancak diğer bir açıdan bakıldığında, “arama” müessesesinin temel hak ve özgürlükleri etkilediği, bunları sınırlandırma ve ihlal etme potansiyelinin bulunduğu göz önüne alındığında; nezdinde arama yapılan kişileri korumaya yönelik olan ve onların lehine sonuçlar doğurabilecek mahiyetteki bütün düzenlemelerin geçerli olacağını kabul etmek gerekmektedir. Bu durumda, arama uygulamasından etkilenen kişilerin, aramanın hukuka uygun yapıp yapılmadığı ve elkonulan delillerin hukuka uygun olarak elde edilip edilmediğini, ileride çıkacak uyuşmazlıklarda bir ispat aracı olarak kullanabilecek olmaları nedeniyle; istem halinde bu belgenin verilmesi gereklidir.

Öte yandan, aramanın hukuka uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispatlanabilmesi için; hem arama sonunda düzenlenmesi, CMK ve AÖAY’de öngörülen, “arama tutanağı”nın hem de aramada elkoyulan delillerin (defter ve belgeler başta olmak üzere diğer her türlü delil) tespitine ilişkin düzenlenmesi, VUK m.143’te, öngörülen “müfredatlı tutanak” ve/veya müfredatlı tutanak düzenlenene kadarki süreçte düzenlenmesi öngörülen diğer her türlü tutanağın ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir. Bu halde, “arama sonunda verilecek belge” içeriğinde bulunması öngörülen bütün unsurların “müfredatlı tutanak”ta bulunması koşuluyla, yalnızca bu tutanağın düzenlenmesinin yeterli olacağını kabul etmek gerekir<sup>1505</sup>.

---

<sup>1505</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.206.



Belirtmek gerekir ki “aramalı incelemeler”de incelemeye alınanın ve nezdinde arama yapılanın bu karar ve uygulamadan haberi olmaması, arama müessesesinin doğası gereğidir. Ancak bu durumda, klasik vergi incelemelerinde olduğu gibi, incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi söz konusu olmadığı için<sup>1506</sup> incelemenin ne zaman başlayacağı sorusu akla gelebilir. Bize göre, bu durumda incelemeye başlama tarihi, nezdinde arama yapılanın sürece katıldığı tarih; yani aramanın yapıldığı tarih olmalıdır. Bu tarihte düzenlenen arama tutanağını da incelemeye başlama tutanağı olarak kabul etmek gerekmektedir.<sup>1507</sup>

Arama ve elkoyma işlemleri bittikten sonra, “aramalı inceleme”nin ikinci aşaması, “inceleme” aşamasıdır. Bir sonraki başlıkta irdeleneceğimiz “incelemenin yürütülmesi” safhasındaki esas ve usuller, bu süreç için de geçerli olmakla birlikte; arama ve elkoyma işlemlerinin özellik arzemesi ve hukuki sonuçlarının klasik vergi incelemesinden daha farklı olması (vergi kaçakçılığı suçu ve hapis cezası) nedeniyle Kanun, aramalı incelemedeki inceleme faaliyetinin yürütülmesi ve bitirilmesini özel bir usule bağlamıştır. Biz, aramalı incelemelerdeki inceleme usulünü, “incelemenin yürütülmesi” ve incelemenin sonuçlandırılması” üst başlıkları altında, klasik vergi incelemesinin yürütülmesi ve sonuçlandırılması usulünü de kapsayacak şekilde ve fakat ayrı başlıklar olarak irdeleneceğiz.

## **Ç. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ**

### **1. Genel Açıklama**

VUK m.134’te kayıt altına alınan düzenleme uyarınca, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin (verginin konusuna giren vergi doğurucu olgu ve olayları) doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Bu minvâlde, vergi incelemesi sürecinde, inceleme konusu vergisel olgu ve olayların vergi mevzuatına uygunluğu, doğruluğu ve gerçekliği araştırılarak; bir takım tespitler yapılır ve şayet gerekiyorsa (tespitler menfî ise), yazılacak raporlarla da bu tespitlerin

---

<sup>1506</sup> İncelemeye Başlama ile ilgili, İnceleme Yönetmeliği m.9’da, “aramaya ilişkin hükümlerin saklı olduğu” belirtilmiştir.

<sup>1507</sup> M. Mahmut YILMAZ, “Aramalı Vergi İncelemesinde İncelemeye Başlama Tarihi ve Tutanağı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 113, Mayıs 2013.

uygulamaya konulması sağlanır. Başka bir deyişle, bir aykırılık bulunması halinde, vergilendirme sürecinin, olması gereken şekilde tesisi sağlanır<sup>1508</sup>.

İncelemenin yürütülmesi aşaması, inceleme süjelerinin aktif olarak sürece katıldığı bir aşama olup; bu aşama belirli bir yordama göre yürütülmektedir. İnceleme konusu olgu veya olayların gerçek mahiyete uygun olarak kavranması için ilk evvela, belirli araştırmaların yapılması gerekmektedir. Bu araştırmalar ise belirli kontrol ve inceleme faaliyetleriyle yapılmaktadır. Bu incelemeler ve araştırmalar sonucunda elde edilen bulgularla birtakım somut tespitlere ulaşılmaktadır. Nihayet son aşama olan incelemenin sonuçlandırılması aşamasında ise bu somut tespitler analiz edilerek birtakım değerlendirmelere tâbi tutulacaktır. Nitekim bu son aşama da “raporlama aşaması” olarak mütalaa edilmektedir<sup>1509</sup>.

Her ne şekilde olursa olsun, bu araştırma, değerlendirme ve raporlama faaliyetleri, belirli koşullar altına yürütülmektedir. Bu koşulların, “hukuki koşullar” ve “teknik koşullar” olarak iki gruba ayrılması mümkündür.

## **2. Vergi İncelemesinin Yürütülme Koşulları ve İnceleme Standartları**

### **a. Hukuki Koşullar**

Önceki bölümde de temel esaslarını ortaya koyduğumuz üzere, inceleme elemanı faaliyetini yürütürken ve sonlandırırken, bu faaliyetle ilgili önceden koyulmuş çeşitli hukuk kurallarına ve ilkelerine uymak zorundadır. Öyle ki bu kurallar, inceleme elemanına birtakım yetkiler verdiği gibi; birtakım sorumluluklar da vermektedir. Nitekim bu yetki ve sorumluluklar, incelemenin diğer tarafı olan vergi yükümlüsü için de ödevler ve haklar olarak tebarüz etmektedir.

### **(1) Özel Yaşamın Gizliliğine ve Vergi Mahremiyetine Uyma Yükümlülüğü**

Vergi incelemesi faaliyetiyle uğraşanlar, görevleri gereği, inceledikleri kişilerin ve bunlarla ilişkili ve ilgili kişilerin, gizli kalması gereken, birtakım şahsi ve ticari sırlarını öğrenebilecek kişilerdir. Çünkü yükümlüler ve bunların iş ilişkileri hakkında

<sup>1508</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.104.

<sup>1509</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.104-105.

etrafıca araştırma yapmak inceleme elemanlarının esas görevini teşkil ettiği için; bu görev sırasında yükümlülerin birtakım şahsi ve ticari sırlarını öğrenebilirler. Bu bakımdan, vergi inceleme elemanları, VUK m.5’te düzenlenen “vergi mahremiyeti”ne uyma yükümlülüğüne uymak zorundadırlar. Aksi halde, sözgelimi, sınai veya ticari bir sırrının, bu yolla rakiplerince öğrenilebileceği kuşkusunu duyan yükümlü, vergi incelemesine yardımcı olmayabilir<sup>1510</sup>. Bundan daha önemlisi, bir vergi inceleme elemanının bu tür bir yola girerek “özel yaşamın gizliliği” ve “vergi mahremiyeti” kurallarını ihlal etmesi, kamuoyunun vergi sistemine ve vergi idaresine olan güvenini zedeleyecek; bu durumda da, vergi adaleti yara almış olacaktır.

Hukuk düzenimiz, bu sonuçları önlemek için söz konusu bu suç, hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına bağlamış bulunmaktadır. Bu nedenle inceleme elemanları, yürüttükleri inceleme faaliyeti sırasında, ilk evvela, bu yasağa uymak ve gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Her halde, incelenen mükellef başta olmak üzere diğer ilgili kişilerin bu yasağa uyulmasını isteme hakları; uyulmadığında ise başvuru hakları bulunmaktadır<sup>1511</sup>.

## **(2) İncelemenin Konusuyla Bağlı Olma Yükümlülüğü**

İnceleme elemanı, kendisine verilen inceleme görevinin mahiyetiyle, yani inceleme konusuyla bağlı olup; araştırma, tespit ve değerlendirmelerini bunun üzerine inşa etmelidir. Ancak inceleme sırasında başka konular hakkında da risk alanları tespit ederse, bunu bağlı bulunduğu birime bildirmeli; bu konuda da inceleme görevi talep etmelidir. Aynı şekilde, bağlı bulunulan birim de inceleme konusunun kapsamını genişletebilir veya incelemenin mahiyetini değiştirebilir. Ancak bu durumda, incelenen mükellefin inceleme konusunu bilme hakkı çerçevesinde, mükellef de bilgilendirilmelidir. Hatta incelemenin mahiyeti değiştiğinde, buna ilişkin tutanak da düzenlenmek durumundadır.

---

<sup>1510</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.154-155.

<sup>1511</sup> DOĞAN ve YAVUZ, s.108.

### **(3) İnceleme Faaliyeti Sürecinde İzahat Verme Yükümlülüğü**

İnceleme elemanı, incelemenin başlaması aşamasındaki incelemenin mahiyeti ve konusuna ilişkin mükellefi bilgilendirme yükümlülüğü yanında; inceleme faaliyetini yürütürken de, her aşamada, mükellef ve/veya temsilcisine açıklamalar yapmak durumundadır. Bu, inceleme sürecinin mükellefle işbirliği içinde yürütülmesinin ve sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılmasının bir gereğidir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki bu yükümlülüğün kapsamına, mükelleflerin inceleme sürecinde sahip olduğu haklar konusunda, incelemeye başlama aşaması başta olmak üzere, incelemenin her aşamasında mükellefi bilgilendirme yükümlülüğü de girmektedir<sup>1512</sup>.

### **(4) Yorum ve İspat Kurallarına Uyuma Yükümlülüğü**

Verginin konusuna giren vergi doğurucu olayların ve vergi sisteminin öngördüğü çeşitli şekli yükümlülüklerle uyulup uyulmadığının araştırılması sırasında inceleme elemanı; ayrıntılarını yukarıki konularda açıkladığımız birtakım yorum ve ispat kurallarıyla bağlıdır.

VUK m.3'e göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacaktır. Bu durumda, tespit ve değerlendirme yapılırken bir inceleme elemanı, bu hükümde öngörülmeleyen bir yorum yöntemiyle hareket edemeyecek olup; verginin yasallığı ilkesini ihlâl edecek şekilde "kıyas" yapamayacak ve kanun izin vermedikçe, "daraltıcı" ve/veya "genişletici" yorum yapamayacaktır.

Öte yandan, yine VUK m.3 uyarınca, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup; Kanun, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, "yemin hariç", her türlü delille ispatlanabileceğini hüküm altına almıştır. Ayrıca bir ispat aracı olarak kullanılabilceğini öngördüğü "tanık ifadesi"ni, tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin

---

<sup>1512</sup> VDK, Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri, s.5.

tabii ve açık bulunduğu hallerde muteber kabul etmektedir. Bunun yanısıra Kanun, iktisadi, teknik ve ticari icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin, bunu iddia eden tarafa ait olacağını kayıt altına almıştır. Bu durumda, inceleme elemanı, tespit ettiği vergisel olgu ve olayların iktisadi, teknik ve ticari icaplara uyup uymadığını, yani bunların gerçekten birer karine olup olmadığını da değerlendirmeli; gerektiğinde, tespitlerini başka argümanlarla da desteklemelidir.

Yaşanan uyuşmazlıklarının önemli bir kısmı, “yeterli inceleme ve araştırmaya dayalı olmadığı” gerekçesiyle İdare aleyhine sonuçlandığı gerçeği karşısında; inceleme elemanının bu gerçeği göz önünde tutarak faaliyet göstermesi gerekmektedir<sup>1513</sup>.

Bu konuyla bağlantılı olarak, ayrıca belirtmek gerekir ki, VUK m.141’de her ne kadar, “İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirmeye ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir.” denmişse de; “vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanaklar, incelemenin mükellefle birlikte yürütülmesinde mükellefin bilgilendirilmesi ve bunların inceleme sürecindeki haklarının korunmasına ve kullanılmasını sağlamaya yönelik temel belgeler<sup>1514</sup>” ve bunun yanında, inceleme elemanının ispat araçları olduğundan; inceleme elemanının belirli durumları tutanakla tespit etmesi, bir zorunluluk değilse de bir gereklilik olarak değerlendirilebilir.

---

<sup>1513</sup> “Yeterli inceleme ve araştırmaya dayalı olmayan tarhiyatın terkinin gerekir.” (Dan. 4.D., T.04.11.2003, E.2002/757, K.2003/2657); “Mükellefin ödediği ve indirdiği vergiler ve giderler hakkında bir inceleme ve araştırma yapmadan, KDV indirimlerinin tamamının iptal edilerek tarhiyat yapılması, ilgili maddeye aykırıdır. (Dan. VDDK, T.17.01.1997, E.1995/50, K.1997/44); “Hastalar ve ödenen muayene ücreti ile ilgili olarak, somut tespit yapılmadan, muayene ücretlerinin hasılat olarak gösterilmediğinden bahisle vergi tarh edilemez.” (Dan. VDDK, T.26.02.1999, E.1998/48, K.1999/105); “Temizlik işleri yapan şirketin gider faturalarını şişirdiğinden bahisle, başka bir araştırma ve tespit yapılmadan, varsayıma dayalı olarak vergi tarh edilmesi mümkün değildir.” (Dan. VDDK, T.07.04.2000, E.1999/424, K.2000/137); “Faturaların gerçek bir hizmet karşılığında düzenlenip düzenlenmediklerinin belirlenmesi için, bedellerinin ödendiğine ve düzenleyenin hesabına geçtiğine dair, ticari teamüle uygun ve kanıtlayıcı yeterliliği olan, banka ve kasa mevcuduyla uyumlu olan geçerli belgeler de araştırıldıktan sonra, bunun sonucuna göre hüküm kurulması gerekirken...” (Dan. 7.D., T.28.05.2001, E.2001/4883, K.2001/5847); “Emtianın alındığı firmanın, alışlarını sahte belgeye dayandırması, satışlarına ilişkin belgelerin de sahte olduğu anlamına gelmeyeceğinden, bu yönde somut bir tespit yapılmadan, söz konusu firmadan alış yapan firmanın sahte belge kullandığının ileri sürülemeyeceği...” (Dan. 9.D., T.24.02.2010, E.2009/8816, K.2010/966); “Maliyetlerini yüksek göstermek gibi amaçlarla sahte belge kullanan mükelleflerin, satışlarının da mutlaka sahte olduğu ileri sürülemeyeceğinden; yeterli inceleme yapılmadan, bu mükelleflerin düzenlediği faturaları kullanan mükelleflerin sahte belge kullandıklarının ileri sürülemeyeceği...” (Dan. 9.D., T.07.01.2010, E.2009/5910, K.2010/3650)

<sup>1514</sup> DOĞAN ve YAVUZ, s.115.

## **(5) Mükellefin Lehine Olan Hususları Dikkate Alma Yükümlülüğü**

Vergi incelemesi bir “gerçeklik denetimi” faaliyeti (...*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu*...) olduğu için, inceleme sırasında ve sonucunda inceleme elemanı, sadece mükellefin aleyhine olan hususları değil; mükellefin lehine olan hususları da tespit etmeli ve değerlendirmeye almalıdır. Zira yukarıki konularda da yer yer değindiğimiz bu konu, “silahların eşitliği” ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ilke yalnızca soruşturma ve kovuşturma süreci için değil; idari işlemin yapılış sürecinde de dikkate alınmalıdır.

Buna göre, incelenen mükellefin vergi matrahını aşındırmak (veya vergiyi içertmek) amacıyla yaptığı hata ve yanlışlıkları tespit edip değerlendirmenin yanında; verginin fazla ödenmesine sebep olan hata ve yanlışlıklar da dikkate alınmalıdır. Çünkü revizyon mantığı, normalde herşey doğru yapılmış olsa ne kadar vergi ödenmesi gerekiyor idiyse, halihazırda ödenmiş bulunan vergiler arasındaki müspet ya da menfi farkı tespit etmek üzerine kuruludur<sup>1515</sup>.

Nitekim Danıştay’ın da bu konuda mükellef lehine değerlendirme yaptığı görülmektedir<sup>1516</sup>.

## **(6) Vergi İncelemesini Süresi İçinde Bitirme Yükümlülüğü**

6009 sayılı Kanun’la mükellef haklarına yönelik olarak, ilk defa, getirilen VUK m.140/6 düzenlemesine göre, inceleme elemanlarının, incelemeye başladıkları tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri “bitirmeleri”, “esas” olarak

---

<sup>1515</sup> DOĞAN ve YAVUZ, s.114. (Örneğin, açıktan ücret ödemeleri tespit edildiğinde, bunların brütleştirilip ödenmesi gereken vergi salınması halinde; bu ödemelerin zamanında yapılmış olması durumunda gider yazılması gerektiği için, kurumlar vergisi matrahına yansiyacak mükellef lehine fark da dikkate alınmalıdır.)

<sup>1516</sup> “Vergi incelemesinde, mükellefin lehine ve aleyhine olan hususların birarada değerlendirilerek matrah farkı bulunması gerekir.” (Dan.3.D., T.19.06.1997, E.1996/177, K.1997/2593); “Bütün bu hususlar göz önünde tutulduğunda, davacının lehine ve aleyhine olan hususların birlikte değerlendirilmediği, dolayısıyla dava konusu tarhiyatın, VUK m.3’te belirtilen vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı kuralı ile m.134’te öngörülen amaca aykırı olduğu sonucuna ulaşıldığından, eksik incelemeye dayalı vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” (Dan. 4.D., T.07.06.2010, E.2009/4029, K.2010/3462)

kabul edilmiştir. Kanun ayrıca, bu sürelerde incelemelerin “bitirilememesi” halinde ek süre talep edilebileceğini; bu talebin, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirileceğini ve ::her halde:: altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceğini; ancak bu durumda, ek süre talebini değerlendiren birimin, incelemenin süresinde “bitirilememe” nedenlerini, yazılı olarak, nezdinde inceleme yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bunun yanı sıra, ek süre taleplerini değerlendiren birimlerin, vergi incelemelerinin öngörülen süreler içinde “bitirilebilmesi” için gerekli tedbirleri alacağı da belirtilmiştir.

Öte yandan, İnceleme Yönetmeliği m.23/7’de, incelemeye yetkili olanların bağlı oldukları birimlerin, incelemeye verilen sürede “bitiremeyen” inceleme elemanları hakkında “disiplin hükümleri”ni uygulayabilecekleri belirtilmiştir.

Esasında bu konuda, 6009 sayılı Kanun öncesinde, arama müessesesine yönelik olan VUK m.145’teki özel hüküm dışında herhangi bir süre sınırlaması bulunmamakta idi. Yukarıki konularda da yer yer değindiğimiz üzere, 6009 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler, mükellef hukukuna yönelik düzenlemeler olarak kabul edilmektedir. Nitekim bu durum, 6009 sayılı Kanun’un gerekçesinde, “*Çağdaş vergi uygulamalarında mükellef hakları, vergi idarelerinin önem verdiği konuların başında gelmektedir. Vergi incelemelerinin yapılmasında incelemenin başladığı tarihin açık olarak belirlenmesi, incelemenin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi ve öngörülebilir bir süre içerisinde “tamamlanması” mükellef haklarının vazgeçilmez unsurlarındandır. Bu çerçevede, yapılması öngörülen düzenlemeyle, vergi incelemesine başlandığını gösteren tutanağın düzenlenerek; mükellefe bir örneğinin verilmesi ve vergi incelemesinin belirli süreler içerisinde “tamamlanması” kuralı getirilmektedir.*<sup>1517</sup>” şeklinde açıkça ortaya konulmuştur.

Bu düzenleme öncesinde, (klasik) vergi incelemesinin ne zaman “bitirilmesi” gerektiğine dair kanunda herhangi bir hüküm olmayıp; incelemelerin “tamamlanma süresi” tarh zamanaşımı süresine göre ayarlanabilmekteydi. Ancak bu keyfiyet, bazı durumlarda, vergi incelemelerinin gereğinden fazla uzamasına yol açarak (ki buna takdir komisyonuna sevk edilen işlerin zamanaşımını “süresiz olarak” durdurduğuna dair

<sup>1517</sup> 6009 sayılı Kanun Gerekçesi, s.5.

eski hükmü de ekleyebiliriz); hem idarenin etkinliği ve verimliliği hem de mükellef hukuku açısından çeşitli sorunlar yaratabilmekteydi. Zira, yapısal olarak vergi incelemesi faaliyeti ve bu faaliyetin yerine getirilme süresinin uzaması, mükellef üzerinde çeşitli olumsuz ekonomik<sup>1518</sup>, sosyal ve psikolojik etkileri olan bir (kolluk) faaliyettir ve bu açıdan, mükellef hukukunu etkileyici/zedeleyici niteliktedir<sup>1519</sup>. Her ne kadar, “*vergi kaçırmadıysanız incelemeden çekinmenize gerek yok, bu nedenle de incelemenin ne zaman “biteceğini” merak etmek anlamsızdır*”, yaklaşımı hakim idi ise de; inceleme süresinin uzaması ve inceleme sonucunun belirsiz kalması, mükellefler şahsında ağır maddi ve manevi maliyetler (vakit, para, alınacak kararların ertelenmesi, müşteri ilişkileri, rekabet ilişkileri, itibar ve kredibilite kaybı vb.) doğurucu etkiye sahiptir<sup>1520</sup>. İşte bu nedenlerden dolayı, incelemeleri bitirme süresine dair getirilen düzenlemeyi, bu çerçevede değerlendirmek gerekmektedir.

Düzenlemeler böyle olmakla birlikte, vergilendirme usulüne ve dolayısıyla incelemelerin “bitirilmesi”ne ilişkin olarak belirlenen sürelerin, “(idarenin çalışmasını) düzenleyici veya hızlandırıcı süreler” olarak mı; yoksa, “(mükelleflere güvence sağlayan) sınırlandırıcı süreler” olarak mı değerlendirileceği tartışma konusu olmuştur<sup>1521</sup>. Bu konudaki üç yaklaşımı ortaya koyduktan sonra, kendi görüşümüzü beyan edeceğiz.

Birinci yaklaşımda, “bu sürelerin, idareyi sınırlayıcı ve mükellefleri güvenceye alıcı mahiyette süreler olduğu; vergi incelemesinin de idari işlemin bütün unsurlarını taşıması gerektiğinden hareketle, inceleme yapılırken bu sürelere riayet edilmemesi durumunda, “zaman yönünden yetki aşımı” nedeniyle bu hazırlık işlemine bağlı olarak yapılan tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin sakatlanacağı” savunulmaktadır. Çünkü, söz konusu bu süreler, “kanunla getirilen yasal sürelerden olup; vergi ilişkisinin bütün taraflarını bağlayan şekli hukuk kurallarını düzenleyen VUK ile, idareye yönelik olarak;

---

<sup>1518</sup> Özellikle gecikme faizi oranlarının yüksek olduğu dönemlerde, inceleme sürecinin uzaması, inceleme sonuçlarına bağlı olarak ortaya çıkabilecek vergi ve cezalarla birlikte; gecikme faizinin de önemli tutarlara ulaşmasına ve böylece de mükellefin somut şekilde olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. (ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.131)

<sup>1519</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.131.

<sup>1520</sup> Bekir BAYKARA, “Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 216, Aralık 2010.

<sup>1521</sup> BAYKARA, “Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”.



ve aynı zamanda da asgari süreler olarak değil azami süreler olarak getirilmiş sürelerdir. Bu durumda, işlemin hukuka uygun olarak tekrar baştan yapılması gerekmektedir<sup>1522</sup>.

İkinci yaklaşıma göre bu süreler, işlemin yetki yönünden sakatlanmasına sebep olmayacak nitelikte düzenleyici (hızlandırıcı) sürelerdir. Buna göre Kanun, vergi incelemelerinin “tamamlanması” için azami süreler getirmekle birlikte; gerekli hallerde ek süre verilmesini de öngörerek, bu alandaki üst sınırın mutlak olmadığını kabul etmiştir. Bu yaklaşım, idareyi disipline edici bir yaklaşım olup; idareyi daha etkin ve verimli çalışmaya sevk ederek, incelemenin uzamasına bağlı olumsuz sonuçlardan mükellefleri korumaya yönelik bir yaklaşımdır. Sonuç olarak bu süreler, idarenin iç işleyişiyle ilgili olarak getirilmiştir ve kanuni zorunluluğa aykırılık halinde disiplin yaptırımları öngörülmüştür<sup>1523</sup>. Belirtmek gerekir ki yine bu yaklaşım temelinde ortaya konulan bir görüşe göre, süre koşulunun yerine getirilmemesi durumunda idarenin hangi tedbirleri alacağı muallakta kalmıştır. Bu düzenlemeyle İdare’ye süreye riayet edilmemesi durumunda sorumluluğu inceleme elemanlarına “yükleme” yetkisi verilmiştir. Öte yandan bu düzenlemenin VUK’ta yapılması, mükellef ile İdare arasında uyuşmazlıklara neden olabilecek mahiyettedir. Bu nedenle bu düzenlemenin, eğer İdare’yi disipline edici bir düzenleme yapılmak isteniyorsa, VUK yerine incelemeye yetkili olanların bağlı buldukları birimlerin işleyiş ve statülerini düzenleyen metinlerde (178 sayılı KHK’da) yer alması, daha yerinde olacaktır. Hem bu şekilde mükellef haklarında bir kısıtlamaya da gidilmemiş olacaktır. Aksi halde, vergi incelemesi uygulamasıyla doğrudan muhatap olan mükelleflerin, bu düzenlemelere uyulmasını talep ve takip etme hakları doğmaktadır<sup>1524</sup>.

Bir diğer yaklaşıma göre ise, getirilen düzenlemenin asıl amacı, inceleme süresinin öngörülebilir kılınarak mükellef hukukunun korunmasıdır. Ancak getirilen düzenlemede, süreler riayet edilmemesi sonucunda, yaptırım öngörülmemiş olması bir

---

<sup>1522</sup> BAYKARA, “Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”. (Karşı görüş: Bu durumda, iptal edilen işlemlere ilişkin olarak yapılacak yeni bir inceleme (zamanaşımına uğramış olmamak kaydıyla), VUK m.138 ve m.140/6 bağlamında, mükellefi ikinci kez aynı sürece tâbi tutmak anlamına gelecektir. Kanunkoyucunun amacının, mükellefi olumsuz etkileyen bu süreci, mükellefe tekrar yaşatmak olmadığını kabul etmek gerekir. (ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.140.))

<sup>1523</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.141.

<sup>1524</sup> Tayfun ŞAHİN, “Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının İnceleme Yetkisine Etkisi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 95, Kasım 2011.

eksiklidir. Bu bağlamda, inceleme süresine aykırılığın işlemi sakatlayacak derecede bir yetki kuralı olmadığı; ancak mükellefin korunması açısından da işlemin mazeretsiz olarak uzamasına bağlı olumsuz etkilerden korunması gerektiği düşünülmektedir. Böyle düşünüldüğünde, VUK m.112 veya m.140'ta yapılacak yeni bir düzenlemeyle, “mükellefin kusuruna bağlı olmaksızın, öngörülen süreden daha uzun sürede tamamlanan incelemeler açısından, gecikme süresine tekabül eden dönem için “gecikme faizi” uygulanmayacağı” hükme bağlanmalı; bunun gerçekleştirilebilmesi için de İdare'den kaynaklı gecikme süresinin ne olduğu da Kanun'da tanımlanmalıdır<sup>1525</sup>.

Bize göre, ilk evvela, getirilen yeni düzenlemenin öncelikli amacının, Kanun gerekçesinde de açıkça ortaya koyulduğu üzere, mükellef hukukuna yönelik düzenlemelerden biri olduğunu kabul etmek gerekir. VUK, vergilendirme usulünü düzenleyen ve vergi ilişkisinin taraflarını bağlayan “özel idari usul kanunu” niteliğinde bir kanun olduğu için; öngörülen süre içinde “bitirilemeyen” incelemelerin, sonucunda tesis edilecek idari işlemleri şekil (usul) yönünden sakatlayacaktır. Zira bu süreler, idare için getirilmiş ve idareye yönelmiş süreler olup; esastan düzenlenmiştir ve ayrıca, gerekçeli olarak talep edilmesi halinde verilecek ek süre de kesin olarak (altı ay) belirlenmiştir. Aynı Kanun (ve buna dayanılarak çıkarılan yönetmelik) düzenlemesiyle, daha önce mevzuatta olmayan, incelemeye başlama zamanının net olarak ortaya koyulması ve incelemelerin normal süresinde “bitirilememesi” halinde uzayan süreden mükellefin haberdar edilmesinin öngörülmesi de; mükelleflerin mevzuata uyulmasını talep ve takip etme hakkını doğurmaktadır<sup>1526</sup>. Bu konuda, getirilen sürelerle uyulmaması halinde mükellef lehine somut bir yaptırım öngörülmemesinin, tarh zamanaşımı süresi içinde her zaman inceleme yapılabilecek olmasının ve aynı mükellef hakkında yeniden inceleme yapılabilecek olmasının herhangi bir önemi bulunmamalıdır. Zira yukarıki konularda da ortaya koyduğumuz üzere, bir mükellef hakkında başlatılan ve duruma göre ceza tehdidi doğuran vergi incelemesinin de, İHAM tarafından mükellefe yöneltilen bir “suç isnadı” olarak kabul edilmesi karşısında; mükelleflerin haklarında yürütülen vergi incelemesi faaliyetinin ne zaman “biteceği”ni

<sup>1525</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.141.

<sup>1526</sup> Bu hak, VDK'nın yayımladığı, **Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri** Rehberinde (s.9), “incelemelerin kanunda belirtilen sürede bitirilmesini isteme hakkı” şeklinde bir mükellef hakkı olarak beyan edilmiştir.

bilmeleri, başta “yasallık” ve “hukuki güvenlik” ilkeleri olmak üzere, “idari usul sürecinin (yasayla) öngörülen sürede bitirilmesini isteme hakkı”nın bir gereğidir. Kaldı ki arama ve elkoyma tedbirinin uygulandığı hallerde incelemelerin bitirilme süresinin üç ay olarak belirlenmiş olması karşısında, klasik vergi incelemeleri için yeni düzenlemede öngörülen altı ay ve bir yıllık süreler belirlenmiş olması, bu süreler arasında karşılıklı bir denge güdüldüğünü göstermektedir. Kanunkoyucu eğer gerçekten bu süreleri “İdare’yi disipline edici süreler” olarak tasarlamış olsa idi; bu düzenlemeyi VUK yerine ilgili idari birimlerin statülerini ve iç işleyişlerini düzenleyen yasal metinlerde yapardı.

Bu değerlendirmemizi başka bir hususu da aydınlatarak tamamlamak istiyoruz. Şöyle ki: her ne kadar 6009 sayılı Kanun gerekçesinde “...öngörülebilir bir süre içinde tamamlanması...” ifadesi kullanılmış ise de; bu ibare Kanun’a “bitirilmesi” şeklinde yansımıştır. Ayrıca, İnceleme Yönetmeliği’nde de “tamamlanma” ile “bitirilme” ifadelerinin özensiz şekilde kullanıldığı görülmektedir. Çalışmamızda, “tamamlanma” ve “bitirilme”ye ilişkin ibarelerin tırnak içinde kullanılmış olmasına dikkat edileceği üzere; bize göre, “incelemenin bitirilmesi” ile “incelemenin tamamlanması” arasında *nüans* bulunmaktadır. Zira “bitirilme”, bir faaliyetin, konumuz özelinde, kolluk faaliyetinin bitirilmesi anlamına gelmekte iken; “tamamlanma” ise idari işlemin ve sürecin (*prosedürün*) tamamlanması anlamına gelmektedir. Bu minvâlde, yukarıda bahsettiğimiz, incelemeye alınan mükelleflerin bu süreçte baskı altında oldukları faaliyet, inceleme elemanının mükellef nezdinde yürüttüğü inceleme faaliyeti, yani (malî) kolluk faaliyetidir. Bu süreçte, duruma göre, mükellefin işyeri “işgal” altında ve/veya defter ve belgeleri de “zapt” altındadır. Ayrıca faaliyetin yürütücüsü İdare’nin bir elemanı olduğu için, incelemenin aktif süjesi inceleme elemanı pasif süjesi ise “hakkında müspet ya da menfi karar alınacak olan”, mükelleftir. Dolayısıyla, Kanun’da öngörülen süre, m.140’ta, inceleme elemanlarının uymaya mecbur olduğu fakat mükellef hakkında da sonuç doğurucu etkisi olan süredir. VUK m.140/4 hükmü ile de uyumlu olan bu ibare; yine bir kolluk faaliyeti olan “arama” faaliyetini düzenleyen maddelerden m.145’te de “bitirilme” olarak kullanılmıştır.

Kanun düzenlemesi böyle iken; İnceleme Yönetmeliği'nde açıklanan “tamamlanma” kavramının Kanun’a uygun düşmeyecek şekilde tanımlandığı kanısındayız. Ayrıntılarına ileride girecek olmakla birlikte; inceleme elemanının, çalışmasını bitirip raporunu yazdıktan sonra bu raporun, ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonu (RDK)’na intikal ettirilmek üzere bağlı bulunulan birime tevdi edilmesi, “incelemenin tamamlanması” değil “inceleme faaliyetinin bitirilmesi”ni ifade etmelidir ve bu andan itibaren de inceleme elemanının yedinde bulunan, mükellefin defter ve belgelerinin mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. Kanunda belirtilen süreler, incelemenin bitirilmesi için öngörülmüş ise de; bu sürelerin, soru işareti bırakmayacak şekilde, incelemenin tamamlanması ve sonuçlandırılmasını da kapsayacak şekilde açık olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Zira bu, bir mükellef hakkı olarak ortaya konulmuştur. İncelemelerin “tamamlanması” ve “sonuçlandırılması”nı kapsamayan böyle bir sürenin, mükellefleri yalnızca inceleme faaliyetinin bazı etkilerinden korunmasına hizmet edeceği söylenebilir. Tamamlanma ve sonuçlanma aşamalarının uzaması halinde mükellefin, her ne kadar tarh zamanaşımı süresi durmayacak ise de, “gecikme faizi” gibi yaptırım niteliğine bürünen etkilerden korunamayacağı sonucuna varılabilir.

#### **b. Etik Koşullar**

Ayrıntılarını yukarıki konularda da açıklamış bulunduğumuz üzere, inceleme elemanlarının inceleme görevini yürütürken önceden belirlenmiş etik kurallara ve ilkelere uymaları gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki bu kural ve ilkelere uyulmaması halinde ilgililerin sorumluluğuna gidilmesi ve çeşitli müeyyideler uygulanması, bunları hukuki koşul kapsamına sokacak; aksi halde bunlar, birer “temenni” ve/veya “irade beyanı” seviyesinde kalacaktır.

Bu minvâlde, Kamu Görevlileri Etik Kurulu ile ilgili 5176 sayılı Kanun, Rüşvet ve Yolsuzluk ile ilgili 3628 sayılı Kanun başta olmak üzere; Etik Kurulu’nun belirlediği Etik Davranış İlkeleri, Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri, inceleme elemanlarının uymak durumunda olduğu kural ve ilkelere dendir.

İnceleme Yönetmeliği m.5’te de ortaya koyulduğu üzere, inceleme elemanları, inceleme faaliyetlerini yürütürken, “kamu yararını gözetmek; mükellef haklarını gözetmek, tarafsız ve objektif davranmak; mesleki özene riayet etmek; mesleki saygınlığı korumak; her türlü etkiden uzak ve tarafsız olmak; menfaat sağlamaktan sakınmak” gibi etik kurallara uymak durumundadırlar<sup>1527</sup>.

### c. İnceleme Standartları

TDK Sözlüğü’nde “standart” sözcüğü, “belli bir tipe göre yapılmış veya ayrılmış, ölçün, ölçünlü; belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan; örnek veya temel olarak alınabilen; bir işletmede, bir ürünü, bir çalışma yöntemini, üretilecek miktarı, bütçenin para miktarını belirlemek için konulmuş kural” şeklinde açıklanmıştır<sup>1528</sup>.

VDK Denetim Stratejisi’nde ortaya konulan denetim ve inceleme standartlarının Türkiye uygulamasına girmesi, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) ve IFAC (The International Federation of Accountants) başta olmak üzere, çeşitli uluslararası kurum ve kuruluşların çalışmaları temel alınarak gerçekleşmiştir. Buna göre, denetim standartları, “genel standartlar”, “çalışma standartları”, “raporlama standartları” ve “kalite kontrol standartları” olarak gruplandırılmaktadır<sup>1529</sup>.

VDK’nın Denetim Stratejisi kapsamında oluşturulan standartlar, İnceleme Yönetmeliği m.5’teki, “Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara bağlı kalmak.”, hükmü ile inceleme elemanlarını inceleme faaliyetlerini yürütürken uyacakları standartlar olarak uygulamadaki yerini almıştır.

VDK’nın yukarıdaki gruplandırmaya uygun olarak, personeli için yayımladığı standartlardan “çalışma standartları”, “mükellefi tanımak ve vergisel riskleri kavrayabilmek için inceleme hazırlığı yapmak; etkin ve verimli bir vergi incelemesi için

<sup>1527</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.509-510.

<sup>1528</sup> TDKBTS. Erişim: (01.10.2014)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=TDK.GTS.5477d10f4b0d03.44529107](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=TDK.GTS.5477d10f4b0d03.44529107)

<sup>1529</sup> Vergi Konseyi, **Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu**, Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, İstanbul, Haziran 2003.

iş planlaması yapmak; mükellefle ilgili her türlü belge ve bilgidен yararlanarak vergi incelemesi yapmak; inceleme notları oluşturmak, kanıtları tespit etmek ve tutanağa bağlamak” şeklinde alt başlıklara ayrılmış, bu başlıklar da ayrıntılı olarak maddelendirilmiştir. Ha keza, “raporlama standartları” ve “kalite kontrol standartları” da bu planda ayrıntılı olarak belirlenerek; inceleme elemanlarının kullanımına sunulmuştur<sup>1530</sup>.

### 3. İnceleme Yöntem ve Teknikleri

İnceleme elemanları incelemelerini yürütürken birtakım yöntem ve tekniklerden yararlanmaktadırlar. Bu yöntem ve teknikleri, vergi incelemesinin yürütülmesi sırasındaki çeşitli aşamalar/uygulamalar olarak da ele almak mümkündür.

İlk bölümde de ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere, bir vergi incelemesi, ilk olarak, defter, belge ve kayıtlara dayanılarak yapılan ve “hata revizyonu”, “hile revizyonu” ve “kanuni ölçülere uygunluk revizyonu” şeklinde alt ayrımları olan “vergi revizyonu” yönteminin kullanılmasıyla başlamaktadır. Bu yöntem kullanılırken de çeşitli mali analiz tekniklerinden yararlanılmaktadır. Bu teknikler, bilanço ve gelir tablosu başta olmak üzere diğer mali tablolar ve bunların dipnotlarını incelenirken kullanılan; “karşılaştırmalı analiz”, “yüzde yöntemiyle analiz”, “trend analizi” ve “rasyo analizi” gibi tekniklerdir<sup>1531</sup>. Bundan sonra ise “hesapların incelenmesi”ne geçilmektedir. Bu çerçevede, “hasılat hesapları”, “maliyet hesapları”, “gider hesapları”, “mahsup, indirim ve istisna hesapları”, “mevcutlar ve alacaklar ile sermaye amortismanı hesapları” ve “kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin hesaplar” ayrıntılı olarak incelenmekte ve risk alanları tespit edilmeye çalışılmaktadır. Daha sonra ise kanuni defterlerdeki hesapların sonuçlarının beyannamelere doğru şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı incelenmekte; beyanname ve eklerindeki noksanlık ve hatalar tespit edilmeye çalışılmaktadır<sup>1532</sup>.

Bundan sonraki faaliyetler “araştırma faaliyetleri” olarak değerlendirilmekte olup; bu faaliyetler, inceleme elemanının defter, belge ve kayıtlarla bağlı kalmadan

<sup>1530</sup> VDK, **Vergi İnceleme Standartları**, Yayınlanmamış Belge.

<sup>1531</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.213-214.

<sup>1532</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.516.

yürüttüğü faaliyetlerdir. İşte bu aşamada inceleme elemanı, incelenen mükelleften bilgi alabilmekte, mükellefin ilişkili olduğu başka mükellefler nezdinde “çapraz kontroller” yapabilmekte; “alıcı ifadeleri”ne başvurabilmekte; “fiili veya kaydi envanter” yöntemi ile “randıman incelemesi” yöntemlerine başvurabilmektedir<sup>1533</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki serbest delil sistemi çerçevesinde, gerçeğe ulaşmak için inceleme elemanı, kendisine verilen inceleme ve araştırma yetkisini ilgili kurum, kuruluş ve kişilerden “bilgi toplayarak”, onların uzmanlığına başvurarak (ör. fire ve zayıat oranlarının tespiti için meslek odalarına başvurma) veya vergi idaresinin uhdesinde bulunan (hazır) bilgilerden yararlanarak da kullanabilmektedir.

Bunlardan, esasları ve usulleri VUK’un 182 ilâ 196. maddelerinde düzenlenen “envanter”, işletmenin varlık ve borçlarının sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi suretiyle, bunları kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmek amacıyla (VUK m.186) gerçekleştirilen bir yöntem olup; “fiili envanter” ve “kaydi envanter” olmak üzere iki türü (VUK m.188) bulunmaktadır. Buna göre, “fiili envanter” yapma yetkisi, inceleme elemanına, VUK m.134, f.2 ile açıkça verilmiştir<sup>1534</sup>. Fiili envanter, belirli bir anda, işletmede mevcut olan fiziki varlıkların, borç ve alacakların tespitine ve değerlemesine yönelik olup; kayıtlarda görünen varlıkların işletmede mevcut olup olmadıklarının ya da işletmede mevcut olan varlıkların kayıtlarda yeralıp yeralmadıklarının tespit edilmesine ve geçmiş bilanço döneminde gösterilen stokların kontrol edilmesine imkân sağlamaktadır. “Kaydi envanter” ise fiili sayım ve tespit yapılmadan, “hesaben”, envanter defterlerine kayıtlı bilgiler üzerinden yapılmaktadır. Fiili envanter neticesinde, kaydi envanter verilerine göre herhangi bir farklılık tespit edilmesi halinde, farkın sebepleri (“fire” , “çalıntı”, “bozulma”, “yangın” vb.) araştırılmaktadır. Bunların ispatı halinde farkların normal kabul edilmesi; aksi halde ise “matrah farkı” olarak raporlara yansımaları söz konusudur<sup>1535</sup>.

<sup>1533</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.517.

<sup>1534</sup> VUK m.134/2: “...lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterin yapılmasına ve beyannalarda gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. ...giderler, Hazinece mükellefe ödenir.” Ayrıca, m.257/5’te de, incelenen mükelleflere, envanter yapılması halinde, bu işlemin gereğince yapılması için gerekli araç, gereç ve personeliyle inceleme elemanına destek vermeleri ve her türlü yardım ve kolaylığı sağlamaları ödevi yüklenmiştir.

<sup>1535</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.210.

Koşullarının oluşması durumunda, incelemelerde kullanılan bir diğer yöntem de “randıman incelemesi”dir. Çoğunlukla, üretim işletmeleri için geçerli olan randıman incelemesinin amacı, üretimde kullanılan hammadde, enerji tüketimi, üretim teknolojisi ve fire oranlarının da dikkate alınması suretiyle (ki bunlar çoğunlukla imalat defterlerinden, bu mümkün olmazsa da, diğer belge ve veriler üzerinden elde edilir); işletmenin normal üretim koşulları için elde etmesi mümkün olan “standart randıma”nı yani gerçek üretim miktarını tespit etmektir<sup>1536</sup>. Randıman incelemelerinde başlıca iki teknik kullanılmaktadır ki bunlar: “üretilen mâmûl miktarından yola çıkılarak bunun için harcanması gereken hammadde miktarının bulunması” ve “harcanan hammadde miktarına fire oranlarını uygulamak suretiyle üretilmesi gereken mamul miktarının bulunması” olarak açıklanabilir<sup>1537</sup>. Randıman incelemesinde tespit edilen farklılıklar, kazancın gizlenmesine yönelik işlemlerden doğabileceği gibi; ekonomik işlemlerin takip edilmemesinden ve kayıtlara eksik yansıtılmasından da kaynaklanabilmektedir<sup>1538</sup>.

Vergi incelemelerinde çokça başvurulan bu yöntem sonucunda bulunan “matrah farkları” için re’sen tarh yoluna gidilebilmekle birlikte; söz konusu matrah farklarının tek dayanağı, yapılan randıman incelemeleri olmamak gerekir. İnceleme elemanı, bulduğu randıman farkının “hayatın olağan akışına” yani işin gereğine aykırı olduğunu işletmedeki bütün üretim koşullarını tüm yönleriyle değerlendirmeli, gerekirse mükelleften açıklama istemeli, bulduğu randıman farkını diğer argümanlarla desteklemelidir<sup>1539</sup>.

Belirtmek gerekir ki randıman incelemeleri sonucunda randıman farkları bulunduğu ve re’sen tarh yoluna gidildiği takdirde, bu tarhiyat, VUK m.30’daki “defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması” hükmüne dayanılarak yapılmaktadır.

---

<sup>1536</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.211.; Hasan KURT, “Randıman Farkları İçin Re’sen Tarhiyat Yapılamayacak mı?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 194, Ekim 1997.

<sup>1537</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, s.210.

<sup>1538</sup> A. Ercan ALPTEKİN, “Endüstriyel İşletmelerde Verimliliğin Vergisel Boyutu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 195, Kasım 1997.

<sup>1539</sup> Özgür BİYAN, “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 255, Aralık 2009.



Ancak bu durumun gerçekleştiğinin tespiti için iyi araştırma yapılması gerekmektedir<sup>1540</sup>.

İnceleme elemanının inceleme sürecinde araştırdığı bir başka konu da “muhasabe hileleri” yoluyla matrah aşındırması yapıp yapılmadığıdır. Bu hileler, “kasdî hatalar”, “kayıtdışı işlemler”, “işlemden önce veya sonra kayıt yapılması”, “uydurma hesaplar açılması”, “belge sahteciliği”, “bilanço maskeleymesi” gibi türlere ayrılmaktadır<sup>1541</sup>.

#### 4. Araştırma ve İnceleme Faaliyetinin Yürütülmesi

Artık inceleme elemanı yukarıda açıkladığımız koşullar altında, inceleme standartlarına uygun olarak ve belirli yöntem ve teknikleri kullanarak araştırma ve inceleme faaliyetini yürütecektir. Belirtmek gerekir ki, vergi inceleme elemanına tanınan yetkiler, “gerçeğe ulaşma amacı”nın yüklediği derinlemesine araştırma ve inceleme yapma görevinin bir sonucudur<sup>1542</sup>.

---

<sup>1540</sup> Verilen bir Danıştay kararında (4.D., T.25.02.1997, E.1996/630, K.1997/635), “...re’sen vergi tarhına ilişkin hükmün uygulanması, anılan madde ile idareye verilen yetki ve görevin eksiksiz yerine getirilerek vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere dayanılarak saptanmasına olanak bulunmadığı hususunda sağlıklı tespitlerin yapılmış olması koşuluna bağlıdır. Bu tür tespitlerin mevcut olmaması halinde tahmin ve kanaate dayalı hesaplamalara dayanılarak verginin re’sen tarhi yoluna gidilmesi mümkün değildir. Bu durumda re’sen tarh yoluyla vergileme yapılabilmesi için, VUK m.30’da belirlenen koşulların gerçekleştiğinin bir karineye dayanılarak değil, açık ve kesin olarak ortaya konulması gerekir. Uyuşmazlık konusu olayda tarhiyata dayanak alınan inceleme raporunda re’sen tarh nedeni olarak yalnızca randıman esasına göre yapılan hesaplamalara göre kayıt dışı bırakılan hasılatın bulunduğu, bu durumun defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına kanıtı olduğu kabul edilmek suretiyle re’sen vergileme yapılmıştır. Ancak başkaca açık ve inandırıcı bir tespit ve hukuken geçerli deliller ortaya konulmadan, salt randıman esasına göre fark bulunduğunu kabul etmek, yasanın aradığı anlamda bir re’sen tarh nedeni olarak kabul edilemez. Çünkü bu yöntemle inceleme yapılması, maddi olmaktan ziyade tahmin ve kanaat unsurlarının ağırlıkta olduğu sonuçları doğurur ki bunun ise defter ve belgelerin açık olarak ihticaca salih olmadığını gösterdiğini söylemek mümkün değildir. Bu durumda, defter kayıtlarıyla, belgelerin vergi incelemesi için yeterli olmadığı kesin ve açık olarak ortaya konmaksızın tahmin ve kanaate dayalı olarak varılan sonuca göre re’sen yapılan tarhiyat, kanuna uygun değildir. Buna rağmen salınan verginin tasdikinde isabet görülmemiştir.” denilmiştir.; Bir başka kararda (4.D., T.07.12.1999, E.1999/919, K.1999/4359), “Uyuşmazlık konusu olayda, randıman esasına göre yapılan hesaplamalar sonucu davacının müstahsilden belgesiz alımlarının bulunduğu ileri sürülüp bu durumun defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına kanıtı olduğunun kabul edilmesi suretiyle re’sen tarhiyat yapılmıştır. Ancak bu durum başkaca açık ve inandırıcı tespit ve hukuken geçerli delillerle ortaya konulmadan, salt randıman esasına göre fark bulunduğunu kabul etmek, yasanın aradığı anlamda bir re’sen tarh nedeni olarak kabul edilemez.” denilmiştir.

<sup>1541</sup> HUD, **Denetim**, c.ii, s.130-135.

<sup>1542</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.106.

İnceleme elemanı araştırma ve incelemelerini, ilk olarak, mükellefin ibraz ettiği defter ve belgeler ve (gerektiğinde) mükellefin vergi dairesindeki tarh dosyası üzerinden yürütecektir. Revizyon olarak adlandırılan bu ilk aşamada, risk analizi yapılarak, çeşitli risk alanları tespit edilecek ve gerekiyorsa da “inceleme planı”na ilaveler yapılacaktır. Zira bir risk analizi ve öncelik sıralaması yapılmadan kontrollere başlanması, inceleme elemanı için zamankaybı olacaktır<sup>1543</sup>.

İnceleme elemanı, yasal defter ve kayıtların vergisel yükümlülükleri tam olarak yansıttığından ve bunların doğru olduğundan emin olmak için çalışma yürütmektedir. Bu yolda, çeşitli testler yapacak, çeşitli analitik incelemeler yaparak kayıtların tutarlı olup olmadığını kontrol edecektir. Bundan sonra, hangi yöntem ve teknikleri uygulayacağına karar verecek; tespit ettiği risk alanlarına yoğunlaşarak çalışmasını derinleştirecektir<sup>1544</sup>.

Araştırma safhasının bir yönü de “kanıt toplama” faaliyetidir. Zira incelenen işlemlerin gerçeği yansıtmadığına dair şüpheler varsa, “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan”, olması gerekenin, somut delillerle ortaya konulması gerekmektedir. Bu deliller, vergi hukukundaki delil serbestisi ilkesi çerçevesinde, yukarıda saydığımız yöntem ve tekniklerle toplanabilmektedir. Bu çalışmada inceleme elemanının en güçlü dayanağı, “ispat” hükümlerini içeren VUK m.3 ve “İdarenin yardımı” kenar başlıklı VUK m.7’dir. Bu ve Kanun’un diğer maddelerinde sayılan yetkilerin kullanılması suretiyle elde edilecek deliller, inceleme elemanına, “olan” ile “olması gereken” arasında bir karşılaştırma yapabilmek için “tespit” ve “değerlendirme” imkânı verecektir<sup>1545</sup>. Ancak “tespit” ve “değerlendirme”ye esas alınabilmesi için bu delillerin, hukuka (usulüne) uygun şekilde toplanmış olması, yeterli olması ve uygun olması gerekmektedir. Buna göre, hukuka (usulüne) uygun şekilde elde edilmeyen delillerin delil değeri bulunmayacaktır. Bu, AY m.38 başta olmak üzere, ilgili kanun ve tali mevzuat hükümlerinin bir gereğidir<sup>1546</sup>. Delillerin yeterli olması, onun hem nicelik olarak hem de nitelik olarak yeterli olmasını; uygun olması ise o delilin elde edilmesi için uygulanan

<sup>1543</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.7.

<sup>1544</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.7.

<sup>1545</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.106.

<sup>1546</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.107.

denetim tekniğinin uygun olmasını; yani delillerin güvenilir olmasını ifade etmektedir<sup>1547</sup>. Aksi halde, delillerin “delil olma kabiliyeti” de olamayacaktır.

Belirtmek gerekir ki, vergi incelemesinin yeterli araştırmaya ve incelemeye dayanmadan sonuçlandırılması; değerlendirmeye esas alınan delillerin “ihticaca salih olmaması”, inceleme sonucunda tesis edilen işlemlerin hukukiliğini zedeleyecek, bunların yargı yerlerinde iptal edilmesine yol açacaktır<sup>1548</sup>. İşte bu nedenle, inceleme elemanın yürüttüğü araştırma ve delil toplama safhası, incelemenin sonuçlarına etki edecek düzeydedir.

### 5. Tespitlerin Yapılması ve Tutanak Alınması

Araştırma çalışmalarının sonunda incelenen mükellef hakkında eleştiri konusu yapılacak hususların bulunması durumunda bunlar, “değerlendirme aşaması”nda dikkate alınmak üzere, objektif şekilde “tespit tutanağı”na aktarılacaktır<sup>1549</sup>.

Vergi incelemeleri sırasında, tespit edilen hususlar ile mükellef veya ilgili kişiler nezdinde konuşulan ve görüşülen konuların veyahut da bunlar dışında elde edilen delillerin yazılı olarak saptandığı ve mümkünse karşılıklı olarak imzalandığı belgeler “inceleme tutanakları” olarak adlandırılmaktadır<sup>1550</sup>. Vergi incelemesi sürecinde düzenlenen bu tutanaklar, esas olarak, inceleme sürecinin mükellefle birlikte yürütülmesinde mükellefin bilgilendirilmesi ve bu süreçteki haklarının korunmasını ve kullanılmasını sağlamaya yönelik temel araçlardan olup; düzenlenmeleri kimi zaman zorunlu tutulmuş, kimi zaman da inceleme elemanının takdirine bırakılmıştır. “İncelemeye başlama tutanağı”, “defter ve belge alma tutanağı”, “incelemenin mahiyetinde değişiklik tutanağı”, “defter ve belge iade tutanağı”, “arama tutanağı”, “mühür fekki ve müfredatlı tespit tutanağı” ve “incelemeyle ilgili olmayan unsurların iade tutanağı” gibi tutanaklar, inceleme sürecinde düzenlenmesi öngörülen tutanaklardır<sup>1551</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki, VUK m.140/4’te yer alan, “İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika, nezdinde inceleme yapıldığına verilir.”

<sup>1547</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.8.

<sup>1548</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.106.

<sup>1549</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.108.

<sup>1550</sup> VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.9.

<sup>1551</sup> DOĞAN ve YAVUZ, s.115.

hükümünün de; tutanak düzenlenmesi halinde bu tutanağın, zikredilen vesika hükmünde olduğunu kabul etmek gerekir.<sup>1552</sup>

Ancak bununla birlikte, Kanun, inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirmeye ilgili olayların ve hesap durumlarının tespiti ve tevsiki amacıyla tutanak düzenlenebileceğini de belirtmiştir. İşte bizim burada ilgilendiğimiz tutanaklar bu türden tutanaklardır. Söz konusu tutanaklar, “inceleme elemanının, ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde veya üçüncü kişiler nezdinde yürüttüğü çalışmalar sırasında, tespite gerek görülen hususların yazılı bir metin haline getirilmesi suretiyle elde edilen belgeler<sup>1553</sup>” mahiyetindedir. Bunların vergi incelemesi sürecinde yer almasındaki amaç, tespite alınan hususların delillendirilmesi ve bu sürece, mümkünse, mükellefin de katılmasını sağlamaktır<sup>1554</sup>. Bunlarla ilgili ayrıntılı açıklamalar, VUK m.141’de ve İnceleme Yönetmeliği m.16 ve m.17’de yapılmıştır. Buna göre, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirmeye ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler. Bu tutanaklar, objektif nitelik taşımaları gerektiği için, inceleme elemanının subjektif mülahazalarına bu tutanaklarda yer verilmemekle beraber; tutanaklarda yer verilen olaylar ve hesap durumlarına karşı, varsa, mükellefin itiraz ve açıklamalarına yer verilmek durumundadır. Düzenlenen bu tutanakların inceleme elemanı tarafından imzalanması ve mühürlenmesi zorunlu olup; bir nüshası da mükellefe verilmelidir.

Öte yandan Kanun, mükelleflerin bu tutanakları imzalamaları için zorlanamayacağını; bunların imzadan çekindikleri takdirde, tutanakta bahis konusu edilen olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgelerin, mükellefin rızasına bakılmaksızın alınacağını ve inceleme neticesinde tarhedilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar da geri verilmeyeceğini hüküm altına almıştır. Ancak ilgililer her zaman, bu tutanakları imzaladıkları takdirde, söz konusu defter ve belgeleri geri alabilecekleridir. Bununla birlikte, bu defter ve belgelerin “suç delili” olması durumunda, mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulacağı ve bunların, yazı ile, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine, muhafaza edilmek üzere, gönderileceği de

<sup>1552</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.108.

<sup>1553</sup> Veysi SEVİĞ, “Vergi İncelemesi”, İktisat ve Maliye Dergisi, C.XXXII, Sayı: 3, Haziran 1985.

<sup>1554</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.404, dn.1-2.

hüküm altına alınmıştır. Böyle bir durumda, ilgililerin tutanakları imzalamayı kabul etmesi halinde bile alıkonulan defter ve belgeler, mükellefe geri verilmeyecektir<sup>1555</sup>.

İnceleme Yönetmeliği m.17’de de, “inceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar” kaydedilmiştir. Buna göre, inceleme tutanaklarında, “tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi; ilgililerin kimlik ve sicil bilgileri; vergilendirmeyle ilgili olaylar ve/veya hesap durumları; varsa, ilgililerin itiraz ve mülhazaları ile ibraz ettikleri özgelere; tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade ve nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği<sup>1556</sup>” hususlarının yer alması öngörülmüştür.

Araştırma ve tespitlerini yapan ve bunları tutanağa bağlayan inceleme elemanı, incelemeyi tamamlamak üzere, bir sonraki aşamaya, delillendirerek tespit ettiği ve bunları tutanağa bağladığı (varsa, eleştiri konusu yapılabilecek) vergisel olgu ve olayları “değerlendirme” aşamasına, yani “rapor yazma” aşamasına geçecektir. Bu aşamayı bir sonraki başlıkta irdeleyeceğiz; fakat bu başlık altında açıklamamız gereken iki konu daha bulunmaktadır. Onlar da “vergi alacağının güvenceye alınma halleri” ve “aramalı inceleme” halinde “inceleme usulü”ne ilişkindir.

---

<sup>1555</sup> Literatürde (muvakkat) geçici elkoyma olarak ifade edilen bu durum, esasında, CMK anlamında bir “elkoyma” niteliğindedir. Arama müessesesinin düzenlendiği maddelerden olan VUK m.143’teki elkoymaya benzeyen bu durum, “arama” halinde sıkı usul kurallarına tâbi tutulmuş iken; buradaki elkoymanın “mükellefin tutanağı imzalamama” sebebine bağlanması, hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Bu aykırılık, inceleme faaliyetinin bir tür kolluk faaliyeti olması ve mükellefe yöneltilmiş bir “suç isnadı” niteliğinde olması nedeniyle, (ilgili bölümde ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere) “adil yargılanma hakkının” alt unsurlarından olan “susma (kendi aleyhine delil vermeme) hakkı”nın ihlali niteliğindedir. Kaldı ki, yapılan inceleme sırasında yükümlünün işlediği fiillerin kaçakçılık fiili niteliğinde olduğu tespit edilmiş ve bu yönde alınan mükellef beyanı da tutanağa geçirilmiş olabilir. Bu durumda mükellef, tereddütsüz suç isnadı ile karşı karşıya olacaktır ve şüpheli statüsünde olarak, şüpheli ve sanık haklarından yararlanmaya başlayacaktır. Öte yandan, VUK m.141’de elkoymaya ilişkin “arama” düzenlemelerine ve/veya CMK’ya atıf yapılmamış olmakla birlikte; aynı maddede, “arama” sırasındaki defter ve belgelere elkoyma usulünü düzenleyen VUK m.143’e atıf yapılmıştır. Bu düzenleme yerinde olmakla birlikte; “arama ve elkoyma” hükümlerine tümüyle tâbi olmadığı için eksik bir düzenlemedir. Esasında, VUK m.127-c’de verilen elkoyma yetkisinin de dayanak alındığı ve kullanıldığı bu durumlarda, her ne kadar “vergi güvenliği” saiki söz konusu ise de; bu şekilde yapılan uygulamaların, Anayasal bir hak olan susma hakkını ihlâl ettiğini düşünmekteyiz. (ÇAVUŞ, s.231-233’ten yararlanılmıştır.)

<sup>1556</sup> Böyle bir kayıt konulup ilgililerce imza edilmiş olsa bile; tutanakta yer alan hususların ispatlama vasıtası olup olmadığına, nihai olarak, yargı yerleri karar vereceğini kabul etmek gerekir.

## 6. Teminat İsteme, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Yoluna Gidilmesi

Kanunkoyucu, bazı hallerde kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi ihtimaline karşı, kamu alacağının güvence altına alınabilmesi için, çeşitli müesseseler öngörmüştür. “Teminat isteme”, “ihtiyaci haciz yoluna gitme” ve “ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz yoluna gitme” gibi müesseselerin işlerlik kazanabilmesi için kamu (vergi) alacağının tehlikeye düşme ihtimalinin saptanması gerekmektedir. İşte bu saptama da genellikle vergi incelemeleri sırasında yapılmaktadır.

Esasında bu müesseseleri, yukarıda, “mülkiyet hakkına müdahale” ve “idarenin takdir yetkisi” konularında irdelenmiş idik. Konuyu bu başlık altına alma amacımız, diğer konularla bağlantı kurmak ve söz konusu müesseselerin vergi incelemesinin yürütülmesi sırasında gündeme gelmesidir.

6183 sayılı Kanun m.9 ve m.11’e göre, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile VUK m.359’da sayılan kaçakçılık suçlarına temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılacak ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden, tahsil dairelerince borçludan teminat veya şahsi kefil göstermesi istenir. Ayrıca, Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumu, kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa da teminat istenebilmektedir.

6183 sayılı Kanun m.13’e göre, teminat istenmesini gerektiren sebepler de dâhil, maddede sayılan sebeplerden herhangi birinin varlığı halinde, hiçbir süreyle kayıtlı olmaksızın, kanunda sayılan yetkililerce ihtiyati haciz uygulanır.

Aynı Kanun’un 17. maddesinde de, “ihtiyati tahakkuk” müessesesi düzenlenmiştir. Diğerlerinden farklı olarak, sadece vergiler için geçerli olan bu müessese, kamu alacağının güvenliğinin sağlanması amacıyla, mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş vergilerinin olağan süreç izlenmeksizin tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir<sup>1557</sup>.

---

<sup>1557</sup> S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.309.

Kanun'un 18. maddesine göre, haklarında ihtiyati tahakkuk işlemi uygulanan mükelleflerin, vergi, resim ve cezalarından matrahı belli olanlar, hesap edilen miktar üzerinden derhal tahakkuk ettirilir. Geçmiş yıllara ve cari yılın geçen aylarına ait olup; matrahı henüz belli olmayan vergi, resim ve cezaları, geçici olarak ve harici karinelere göre takdir yoluyla tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanır. Böylece hesaplanan vergi, resim ve bunların zam ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir. Ancak bu esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları, kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunmamakla birlikte; bunlar için derhal ihtiyati haciz yoluna gidilir.

İşte bu müesseselerin devreye girmesinde vergi incelemesinin başlamış olmasının da etkisi bulunmaktadır. Vergi incelemesi yürütülürken inceleme elemanının bu yollara başvurabilmek için Kanun'da sayılan sebepleri tespit etmesi yani kamu alacağının tehlike altında olduğuna karar vermesi gerekmektedir. Ancak bu yollara başvurulurken mükellefin mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale konusunda dikkatli olunmalı; yani takdir yetkisi kullanılırken keyfi davranılmamalıdır.

## **7. Aramalı İnceleme Halinde İnceleme Usulü**

VUK m.144 ve m.145 hükümlerine göre, incelemenin "aramalı inceleme" olması halinde; başka bir deyişle, incelemenin "vergi kaçakçılığı" suçunun "tespiti"ne yönelik bir inceleme olması halinde inceleme, çabukça ve her işten önce yapılır. Bunu, vergi kaçakçılığı suçunun vergi düzenine yönelmiş daha büyük bir tehdit olması; bu hallerde yapılan incelemelerin, suçun soruşturulması ve kovuşturulması için bir "ön şart" olması; arama ve elkoyma tedbiri, nezdinde arama yapılan için "ağır" bir tedbir olduğu için, bu tedbirin etkilerinin biran önce ortadan kaldırılması gibi nedenlere bağlamak mümkündür.

Bu incelemelerde inceleme eleman ya da elemanları, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmanın ötesine geçerek; VUK m.359'da sayılan suçların sübuta erip ermediğini de araştıracaklardır. Bu nedenle, kullanacakları yöntem ve teknikler de farklılık gösterebilmektedir.

VUK m.144/2 hükmü gereği, ilk yapılacak iş, vergi ile ilgisi olmayan (bunu suçla ilgili olmayan şekilde anlamak gerekir), şahsi ve özel mektup ve diğer evrakın, makbuz karşılığında sahiplerine geri verilmesidir.

Mükellefin, ilgili memurun gözetiminde, elkoyulan defter ve belgeler üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan örnek ve kayıtlar çıkarmaya hakkı bulunmaktadır. Öte yandan, defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayacak olup; beyannamelerinin düzenlenmesi için gereken bilgiler, elkoyulan defter ve belgeler üzerinden elde edilebilecektir. Ayrıca Kanun, mükellefin bu husustaki yazılı isteğinin derhal yerine getirilmesini öngörmüştür. Bu halde, beyanname verme süreleri, defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten itibaren 1 aydan az ise, m.13/1-2 ve m.17 hükümleri saklı olmak üzere, süre bir ay uzayacaktır.

Belirtmek gerekir ki, m.141'dekine benzer bir düzenleme m.145'te yapılmıştır. Buna göre, elkoyulan defter ve belgelerin incelenmesi sırasında, kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları, mükelleflerin itirazlarını ve ihtirazi kayıtlarını yazma hakkına sahip olduğu tutanakla tespit olunur. Mükellef, bu suretle düzenlenen tutanağı imzalamaktan çekindiği takdirde, söz konusu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, arama konusuyla ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. Ancak ilgililer bu tutanakları imzaladıkları takdirde, söz konusu defterler ve belgeler, suç delili oluşturmamak kaydıyla, her zaman geri alınabilir.

Kanun ayrıca, arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin, en geç üç ay içinde bitirilerek, sahibine bir tutanakla geri verileceğini öngörmüştür. Ancak, incelemelerin haklı sebeplerle üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde, sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre, her defasında üçer ay olmak üzere<sup>1558</sup>, uzatılabilir. Ancak bu noktada, Kanun'un öngördüğü üç aylık sürenin elkoyulan defter ve belgelerin ilgililere iade edilme süresi mi; yoksa elkoyulan defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme süresi mi olduğu konusu, tartışmalıdır. EROL'a göre, *"bu süre, sadece ve sadece arama yoluyla el konulan defter ve belgelerin üzerinde"*

<sup>1558</sup> B. DOĞRUSÖZ, "Aramalı İnceleme", s.32.



yapılacak incelemeye yönelik bir süredir. Arama yoluyla el konulan defter ve belgeler bu süre içinde mükellefe veya yasal temsilcilerine tutanakla iade edildiği takdirde, inceleme elemanı, yürütmekte olduğu vergi incelemesini üç aylık süreyle sınırlı olmaksızın incelemenin gerektirdiği süre içinde bitirebilir. Böyle bir durumda, yargıçtan ek süre alınmasına veya süre uzatımı isteminde bulunulmasına hukuken gerek bulunmamaktadır<sup>1559</sup>.” Bizim de katıldığımız, ERDEM’e göre, “temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması (ve suç isnadı) niteliğinde olan elkoyma tedbirinin ‘geçici’ bir tedbir olarak uygulanması Anayasal bir gerekliliktir. Nitekim VUK m.145’teki hüküm de bu gerekliliği karşılamaya yönelik olarak elkoyulan defter ve belgelerin iade süresini belirlemiş olup; bu süre, sadece defter ve belgelerin iadesini değil, bunlar üzerindeki incelemenin bitirilme süresini de kapsamaktadır<sup>1560</sup>.”

## **D. VERGİ İNCELEMESİ FAALİYETİNİN BİTİRİLMESİ**

### **1. Genel Açıklama**

Vergi incelemesinin maksadının, ödenmesi gereken vergilerin “araştırılması”, “tespit edilmesi” ve “sağlanması” olduğu ve bu maksadı gerçekleştirmek üzere yürütülen faaliyet ve işlemlerin de bu üç temel aşamadan oluştuğu, sabittir. İşte, “mali kolluk” faaliyeti olarak ifade ettiğimiz, inceleme elemanının mükellef nezdinde veya gıyabında yürüttüğü bu faaliyet; yapılan araştırma ve incelemeler ile bunlar üzerine inşâ edilen ve tutanağa bağlanan tespitlerin, vergi mevzuatı bağlamında “değerlendirilmesini”, yani raporlanmasını kapsamaktadır. Faaliyet sırasında elde edilen bulgular ve tespitler, yazılan raporlar ile anlam ve değer kazanmaktadır<sup>1561</sup>. Bu değerlendirmede inceleme elemanı, ana esaslarını ikinci bölümde de açıkladığımız üzere, gerçekleşen “yaşam olayını”, yani somut maddi vergisel olayı (verginin konusuna giren vergi doğurucu olayı) saptayacak ve daha sonra da bu olayı soyut vergi normu ile ilişkilendirecek, yani “nitelendirecek”tir. Bunu yaparken bir yandan da soyut vergi normunu yorumlayacak, yani “anlamlandıracak”tır<sup>1562</sup>.

<sup>1559</sup> Ahmet EROL, **Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları**, İstanbul:İSMMMO, Yayın Nu.:133, s.92.

<sup>1560</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.208-209.

<sup>1561</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.133.

<sup>1562</sup> AKKAYA, **Ekonomik Yaklaşım**, s.9.

Her başlangıcın bir bitişi olduğu üzere, vergi incelemesinin de bir başlangıç ânı ve bir bitiş ânı olmalıdır. Bu bitiş ânı ise, genel olarak, inceleme elemanının raporunu tanzim edip imzalaması ve mühürleyip görevlendirildiği birime göndermesi ânı olmalıdır. Fakat belirtmek gerekir ki bu ân, İnceleme Yönetmeliği'nde, "incelemenin tamamlanması" olarak değerlendirilmiştir. Biz, yukarıki konularda ifade ettiğimiz nedenlerden dolayı konuyu, "incelemenin bitirilmesi" ve "incelemenin tamamlanması" olarak ikiye ayırıp irdelemek istiyoruz. Buna göre, inceleme çalışmasının (faaliyetinin) bitmesi, yukarıda da belirttiğimiz üzere, Kanun'da öngörülen sürelerin hesabında da önem arz etmektedir.

İnceleme elemanının, esas olarak, iki temel sonuca ulaşma olasılığı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, mükellef hakkında yürütülen incelemenin, herhangi bir tarhiyat ve/veya ceza kesme işleminin yapılması önerisi gerektirmemesi sonucudur. Bu durumda, araştırma ve tespit sonuçları yine değerlendirilmektedir; ancak bu değerlendirme, mükellefin incelenen vergisel iş ve işlemlerine ilişkin "olumlu bir değerlendirme" olarak, yazılan inceleme raporunun sonuç kısmında, belirtilir. Uygulamada bu tür raporlara "kabul raporu" denildiği bilinmektedir.

İkinci durum ise, "değerlendirmeler"in olumsuz bir mahiyet taşıması; yani mükellef hakkında tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemi yapılmasını öneren belirlemelerin raporun sonuç kısmında açıkça yer almasıdır. Ancak bu durumda, inceleme elemanının, takdir edilecek matrah veya matrah faklarının belirlenmesi konusunda izleyebileceği iki yol bulunmaktadır. İnceleme elemanı, matrahın re'sen takdir edilmesi nedenini tespit ettikten sonra, yani bu yönde bir sonuca ulaştıktan sonra, yürüttüğü araştırma ve incelemeler ile elde ettiği bilgi ve bulgulara göre, vergi matrahını kendisi takdir edebilir ve takdir ettiği matrahı da raporunda belirtir. Şayet vergi inceleme elemanı bu yolu seçmişse, VUK m.30 hükmüne göre, raporunda takdir ettiği matrah, takdir komisyonunca takdir edilmiş matrah hükmünde olacaktır. Bu durumda ayrıca takdir komisyonu tarafından matrah takdir edilmesi gerekmemektedir. İnceleme elemanının izleyebileceği ikinci yol ise şudur: matrahın re'sen takdirini gerektiren nedenleri saptamakla yetinip; raporunda bunları belirtmek ve fakat matrahı kendisi takdir etmeyerek takdir edilmek üzere takdir komisyonuna havalesini sağlamaktır. Bu

durumda, vergi dairesine gelen dosya takdir komisyonuna sevk edilecek ve matrah da takdir komisyonu tarafından takdir edilecektir. Bu ikinci yolda, inceleme elemanı, raporunda, takdir komisyonunun takdirine dayanak olabilecek bilgi ve bulgulara yer verebileceği gibi; yalnızca re'sen takdir nedenlerini belirlemekle de yetinebilir<sup>1563</sup>. Belirtmek gerekir ki bu yöntem, uygulamada çeşitli uyuşmazlıklara sebebiyet vermektedir. Şimdilik, bu konunun ayrıntılarına ilerleyen başlıklarda yer vereceğimizi belirtmekle yetinelim.

İnceleme faaliyetinin “aramalı inceleme” olarak başlaması (veya sonradan bu şekle bürünmesi) ve yürütülmesi sonucunda düzenlenen raporlar ile izlenecek prosedür de farklılık göstermektedir. Bu konuyu da ayrı bir alt başlık olarak irdeleyeceğiz.

Öte yandan, inceleme “bitirilmeden önce”, yapılması öngörülen veya yapılması gereken bazı işlemler de bulunmaktadır. Bu konuyu da ayrı bir alt başlık olarak hemen aşağıda açıklamaya çalışacağız.

## **2. İnceleme Bitirilmeden Önce Yapılması Gereken İşlemler**

Bir vergi incelemesine dayalı tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemlerinin “idari usul sürecinde” doğru şekilde tesis edilebilmesi için, her ne kadar incelemenin pasif süjesi olsa da, incelenen vergi yükümlüsü ve/veya temsilcisinin de bu sürece katılması gerekir. “Çağdaş idari usul yaklaşımı” ve “demokratik idare anlayışı” bunu gerektirmektedir. Zira vergi incelemesine dayalı işlemlerin yargı safhasında onaylanması, işlemlerin gerekçelerini oluşturan inceleme raporlarında, yapılan araştırma ve elde edilen bilgi ve bulguların doğru şekilde değerlendirilmesine, yani ispatlama argümanlarının güçlü olmasına bağlıdır<sup>1564</sup>. Yetersiz araştırma ve incelemeler ile çeşitli varsayım ve faraziyelerin dayanak alındığı işlemlerin yargı aşamasında iptal edildiğini yukarıda belirtmiş idik.

Bu nedenlerden dolayı, inceleme bitirilmeden önce mükellefle ve/veya yetkili temsilcisiyle bir “son görüşme” yapmak; bu görüşmede, inceleme bulgularını ve yapılması muhtemel işlemleri mükellefle istişare ederek mükellefin bu bulgulara

<sup>1563</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.107.

<sup>1564</sup> N. ŞEKER, **Vergi İncelemesi**, s.405.

ve/veya vergisel işlemlerine dair kendi görüşlerini de almak, hem “idari usul”ün, hem demokratik idarenin hem de mükellef hukukunun bir gereğidir. Vergi incelemesini bir kolluk faaliyetine; inceleme raporunu, bu faaliyet ve çalışmalar sonunda hazırlanan “iddianâme”ye ve inceleme elemanını da adetâ İdare’nin bir “savcısı”na benzettiğimize göre; hakkında idari karar alınacak ve idari işlem tesis edilecek vergi yükümlüsünün de bu işlem ve karar “katılması” gerekmektedir. İster ceza muhakemesinde ister idari usulde olsun, işlemin taraflarının işleme katılması, “soruşturma” ve “kovuşturma” safhalarının olmazsa olmaz bir koşuludur.

Belirtmek gerekir ki hem inceleme sürecinde yapılan görüşmeler hem de incelemenin bitirilme aşamasında yapılan “son görüşme”, mükellefi ve temsilcisini (mali müşavirini) bilgilendirici ve eğitici yönde faydalar da sağlayacak; bu ise vergi incelemesinin “eğitici işlev”inin yerine getirilmesine hizmet edecektir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; uyuşmazlıkların yargı safhasına taşınmadan idari süreçte çözülmesini veya anlaşma sağlanmasını öngören “tarhiyat öncesi uzlaşma” müessesesi (VUK Ek m.11) için de düzenlendiği üzere; uzlaşma talebinin düzenlenen son inceleme tutanağında yer alması (TÖUY m.8 ve m.9) öngörülmüştür. Ayrıca söz konusu Yönetmelik’te, mükelleflerin gıyabında yapılan incelemelerde, herhangi bir taahhüt altına girilmeden, inceleme elemanının mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet etme yetkisi verilmiştir. Bu durumda, inceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenecektir. Ancak belirtmek gerekir ki, TÖUY m.9/3’ göre, incelemenin “sonuçlandırıldığı” tarihte, tarh zamanaşımı süresinin dolmasına üç aydan az bir süre kalmış ise mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Bize göre, sadece mükellefin gıyabında yapılan incelemelerde değil, mükellefin bilgisi dahilinde yapılan incelemelerde de, mükellef hukukunun bir gereği olarak, inceleme bitirilmeden önce, “tarhiyat öncesi uzlaşma” hakkının bulunduğu ve bu hakkın hangi sürede ve nasıl kullanılacağı konusunda mükelleflerin inceleme elemanı tarafından bilgilendirilmesi gerekmektedir.

### 3. İnceleme Raporları

#### a. İnceleme Raporlarının Mahiyeti

Vergi incelemelerinde kullanılan raporlar, denetim ve inceleme çalışmasının bütün aşamalarını içeren, ulaşılan değerlendirme ve sonuçların sistemli ve düzenli bir şekilde aktarıldığı, denetim ve inceleme elemanının kanaatini, görüş ve önermelerini de yansıtan metinler olup; süreç sonunda alınacak karar ve tesis edilecek işlemlere dayanak oluşturan belgelerdir<sup>1565</sup>.

Vergi inceleme raporu, inceleme çalışması sırasında saptanan vergi doğurucu olay ve olgulara ilişkin hukuki işlemlere göre tarhi ve/veya cezayı gerektiren tutarları, vergi hukuku yönünden tespit etmek, açıklamak, hesaplamak ve önermek suretiyle ödenmesini sağlamak amacıyla, incelemeyi yürüten eleman ya da elemanlar tarafından düzenlenen resmî mühürlü belgelerdir<sup>1566</sup>. Vergi inceleme çalışması sürecinde yapılan araştırma ve tespitler, ulaşılan delillerle birlikte, raporda belirtilen sonuçların destek ve dayanağı olarak ortaya konulmaktadır<sup>1567</sup>.

Daha kapsamlı bir tanıma göre, vergi inceleme raporu, “Vergi incelemesinde, tutanak veya diğer delillerle tespit edilen hususların, vergi hukuku ve muhasebe denetimi açılarından değerlendirilerek, bu verilerle ne gibi sonuçlara varıldığını ve bu sonuçlara göre incelemenin muhatabı hakkında vergi hukukunda hangi hükümlere göre ne yolda işlem yapılması gerektiğini belirten, vergi yönetimi adına düzenlenmiş idari bir ön işlem belgesi olup; bu raporlar, ekleri ile birlikte, yapılan çalışmanın sonuçlarını somut olarak ve gerekçeleriyle ortaya koymaktadırlar<sup>1568</sup>.”

İnceleme raporlarında, eleştiri konusu yapılan hususlarla ilgili her türlü yasal düzenleme, uygulamaya yönelik ilke ve esaslar, tespit edilen hususlarla ve ulaşılan delillerle birlikte değerlendirilmek suretiyle, varılan sonuçların “denetim ölçütleri”

<sup>1565</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s109-110.

<sup>1566</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.523.

<sup>1567</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s110.

<sup>1568</sup> N. ŞEKER, **Vergi inceleme**, s.409-410.

ortaya konulur<sup>1569</sup>.

Yukarıda değindiğimiz denetim standartları, denetim sürecinin bir aşaması olan raporlar için de geçerli olup; bu standartlar, “raporlama standartları” şeklinde gruplandırılmıştır. “İnceleme konusu iş ve işlemler ile olaylar ve iddialar hakkındaki görüş ve yorumların, raporu yazan tarafından, “açık ve kesin” şekilde ortaya konulması”; “raporda yer verilen tespit, görüş ve önerilerin, duraksamaya yol açmayacak şekilde açık, anlaşılır ve imlâ kurallarına uygun resmî bir üslupla metne dökülmesi”, bu standartlardan bazılarıdır<sup>1570</sup>.

Son olarak belirtmek gerekir ki “vergi inceleme raporu”, VUK’un ilgili maddelerinde de yer yer anılmış (m.30, m.35, m.140...); özellikle “vergi ceza ihbarnamesi”nin bir eki olarak tebliğ edileceği hüküm altına alınmıştır (m.35).

### **b. İnceleme Raporlarının İçeriği**

Tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları, “giriş”, “usûl incelemeleri”, “hesap incelemeleri”, “eleştirilen hususlar” ile “sonuç” bölümlerinden oluşmaktadır. Mükellefin inceleme sırasında ileri sürdüğü hususlar ve bunlara ilişkin değerlendirmelere, “eleştirilen hususlar” bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında tarhi önerilen vergiler ile bunlara ilişkin ceza tutarları, herhangi bir tereddüde mahâl vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde, raporun “sonuç bölümü”nde gösterilir. Raporda yer verilen tespitler, ilgili mevzuata, elde edilen somut inceleme kanıtlarına ve düzenlenen tutanaklara dayandırılmalıdır<sup>1571</sup>. Belirtmek gerekir ki bu tutanaklar, inceleme raporunun birer cüzünü oluşturmaktadır.

### **c. İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi**

VDK Yönetmeliği (m.57) ve İnceleme Yönetmeliği’ne göre (m.19), vergi inceleme raporları, mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibariyle ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah

<sup>1569</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s109-110.

<sup>1570</sup> VDK, **İnceleme Standartları**, s.4. (Yayımlanmamış metin.)

<sup>1571</sup> İnceleme Yönetmeliği, m.19.; VDK, **Vergi İnceleme Rehberi**, s.10.

ve/veya vergi farkları, ayrı ayrı gösterilmek suretiyle ve takvim yılı aşılmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir. Verilen inceleme göreviyle ilgili olarak tespit edilen ve birden fazla vergi türünde eleştiri gerektiren hususlara ilişkin raporlar ayrı ayrı düzenlenir. Ancak, 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” adıyla bir rapor düzenlenebilir ki bu rapor, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.

Yapılan incelemeler sonrasında, eleştiri gerektiren bir hususa rastlanmaması halinde bu durum, inceleme elemanı tarafından düzenlenecek bir rapor ile nezdinde inceleme yapıldığı bildirilmelidir. “Kabul Raporu” denilen bu rapor, nezdinde inceleme yapılanın, incelemenin sonuçları konusunda bilgilendirilmesi hakkının yerine getirilmesine hizmet etmektedir.

İnceleme Yönetmeliği’nde, inceleme raporlarının, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenleneceği ve bir örneğinin de elektronik ortamda Başkanlığa gönderileceği kayıt altına alınmıştır.

#### **ç. Rapor Türleri**

VDK’nın yürüttüğü bütün iç ve dış denetim faaliyetleri ile diğer faaliyetlerin “raporlanması”na ilişkin düzenlemeler VDK Yönetmeliği’nde yer almaktadır. Bu raporların türleri ise m.56’da sayılmıştır. Bunlardan, çalışma konumuzla ilgili olanlar, “vergi inceleme raporu”, “vergi suçu raporu”, “vergi tekniği raporu”, “görüş ve öneri raporu” ve “genel durum raporu”dur. Ayrıca, Yönetmelik’te ismen yer almamakla birlikte, mükellef hakkında tarh ve/veya ceza kesilmesini önermeyen; fakat mükellefi incelemenin sonuçları hakkında bilgilendiren “kabul raporu”nu da bu rapor türleri arasında saymak mümkündür. Aslında bu rapor da, vergi incelemesinin sonuçlarını (mükellef lehine gerçekleşen sonuçları) içeren bir vergi inceleme raporudur.

Yukarıki başlıklarda yaptığımız açıklamalar, büyük ölçüde, “vergi inceleme raporu”na yönelik açıklamalardır. “Vergi Tekniği Raporu”nun, birden fazla mükellefe veya aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin işlemlerine yönelik

eleştirilerin tek bir raporda toplanmasını ifade ettiğini yukarıda açıklamıştık.

Bu raporlardan “Görüş ve Öneri Raporu”, VDKY m.59’a göre, “Başkanlıkça tetkik ettirilen çeşitli konular hakkındaki kanaat ve düşünceleri; yürürlükteki kanun, tüzük, yönetmelik, karar ve genel tebliğlerde ve bunların uygulanmasında görülen eksiklikler ve bunların düzeltilmesi yolları ile yeniden konulması gereken hüküm ve usuller hakkındaki görüş ve önerileri; görevin icrası sırasında tespit edilen konulara ilişkin önerileri; Yönetmelik’te sayılan rapor türlerine girmeyen konuları ve ayrıca; “ihbar ikramiyesi” ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensuplarının cezai sorumluluklarına ilişkin konuları” içermektedir. Belirtmek gerekir ki bu raporlar, Başkanlıkça, gereği yapılmak üzere ilgili dairelere gönderilir.

“Genel Durum Raporu” ise, VDKY m.61’e göre, “münhasıran vergi incelemesi konularını içine alan turne programlarının sonunda, ekip başkanı tarafından, inceleme çalışmalarının genel sonuçlarıyla ilgili olarak düzenlenen raporu” ifade etmektedir<sup>1572</sup>.

“Vergi Suçu Raporu” ise, m.58’e göre, “VUK m.359 kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda, m.367 uyarınca, yeterli sayıda, düzenlenen raporu ifade etmektedir. Belirtmek gerekir ki bu rapor, özellikle “aramalı incelemeler” sonucunda düzenlenmektedir.

#### **d. Raporların Mevzuata Uygun Olması Gereği**

6009 sayılı Kanun’la getirilen yeniliklerden biri de, inceleme raporlarının vergi mevzuatına uygun olması ve bu uygunluğun da RDK’larca denetlenmesidir. Bu düzenlemenin amacı, “inceleme sonucunda oluşan farklı görüşlerin ve yorumların belirli bir nokta etrafında toplanması, hukuki belirlilik ve vergilendirmede açıklık sağlanması için, görüş farklılıklarının, icrai işlemlere yansımadan, idari aşamada çözümlenmesi ve böylece de mükelleflerin, idarenin kendi içindeki görüş ve yorum farklılıklarından asgari düzeyde etkilenmesi<sup>1573</sup>” olarak özetlenmektedir. Nitekim Kanun Gerekçesi’nde de bu durum, “inceleme raporlarının mevzuata uygun olarak düzenlenmesinin, vergi mevzuatının, vergi idaresinde çalışan tüm memurlar için

<sup>1572</sup> CAN/ŞENGÖZ/AYDIN, **Vergi Denetimi**, s.528.

<sup>1573</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.120-121.



bağlayıcı olmasının doğal bir sonucu olması olarak ortaya konulmuş; ayrıca ve özellikle de, raporların sirkülerlere uygun olması hükmünün, vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanmasında, uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek amacı da belirtilmiştir. Bunun yanında, inceleme elemanlarının, raporlarını düzenlerken, GİB tarafından verilmiş bulunan özelgelerin yanlış olduğunu düşünmesi halinde, bu görüş farklılığının oluşturulan bir komisyon marifetiyle karara bağlanması<sup>1574</sup>, amaçlanmıştır.

VUK m.140/5'e göre, inceleme elemanlarının, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri,; ancak bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa da bu hususu, bağlı buldukları birimler aracılığıyla, GİB'e, düzenleyecekleri bir rapor (görüş ve öneri raporu) ile bildirmelerinin yolu açılmıştır. Öte yandan, VUK m.140/6-2'de de, inceleme raporlarını değerlendirmek üzere kurulacak RDK'ların, bu raporları, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerinin yanında "özelgelere de" uygunluğu yönünden değerlendirecekleri öngörülmüştür. Fakat, incelemeyi yapan ile komisyon arasında uyuşmazlık çıkması halinde, uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarının üst değerlendirme mercilerince değerlendirileceği; söz konusu raporların da bu değerlendirme sonucuna göre yeniden düzenleneceği kaydedilmiştir.

Konuya ilişkin İnceleme Yönetmeliği'ndeki düzenleme de aynı yöndedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, konunun açıklandığı 425 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği<sup>1575</sup> ve bu Tebliğ'e ilişkin açıklamaları içeren 63 Sıra Numaralı Sirküler<sup>1576</sup>, de de açıklamalar mevcuttur.

Bu düzenlemelere göre, inceleme elemanları, raporlarında, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere aykırı hususlara yer veremeyecekler; bu düzenlemelere aykırılık teşkil edecek tarhiyat önerisinde bulunamayacaklardır. Ayrıca bununla birlikte, inceleme raporlarının değerlendirildiği RDK'lar ile MRDK, raporları değerlendirirken, ilave olarak, GİB tarafından verilen özelgelere uygunluk kistasını da uygulayacaklardır. Bu minvâlde, söz konusu

<sup>1574</sup> 6009 sayılı Kanun Gerekçesi, s.5-6.

<sup>1575</sup> REGA: 27.03.2013 – 28600.

<sup>1576</sup> Tarih ve Sayı: 02.04.2013 – VUK-63/2013-8.

komisyonlar, raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken, eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve GİB tarafından verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporla, özelgede yer alan görüşün aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve RDKY hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkit edilen konuyla ilgili olması, diğer bir ifadeyle, verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda verilmiş en güncel özelge olması gerekmektedir. Buna ek olarak, GİB tarafından verilmiş özelgelere uygunluk değerlendirmesinde, VUK m.413'le oluşturulan komisyonlar marifetiyle verilen özelgeler dikkate alınacak olup; söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile, konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak GİB'in taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özelgelerin de bu kapsamda olduğu belirtilmiştir.

Bu halde, inceleme elemanının özelgelere aykırı rapor yazmasının önünde herhangi bir hukuki engel bulunmama ile birlikte, yanlış olduğu düşünülen özelgelere aykırı raporların işleme konulabilmesi için yukarıda belirtilen süreç çerçevesinde, komisyon onayına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu takdirde, "VUK m.140/5'te açıkça belirtilmiş olmasa da; özelgelere aykırı rapor düzenlenemeyecek, düzenlediklerinde ise, büyük olasılıkla, rapor işleme konulmayacak" sonucuna ulaşılmaktadır<sup>1577</sup>.

Bu düzenlemelerde ilk göze çarpan husus, bağlayıcı kaynak özellikleri bilinen kararname, tüzük, yönetmelik ve genel tebliğlerin yanında "sirkülerlerin" ve duruma göre "özelgelerin" de inceleme raporlarının yazılmasında bağlayıcı (ve/veya dikkate alınması gereken) kaynaklar olarak göz önünde bulundurulması gerektiğidir. Bu durumun birtakım olumlu ve olumsuz sonuçları olabilmektedir.

Bu bağlamda, inceleme raporlarının özelgelere aykırı olması halinde İdare, uygulama birliğini sağlamak ve mükellefi korumak adına kendi içinde bir çözüm süreci öngörmüş ise de; sirkülerlere aykırılık halinde bir çözüm süreci öngörülmemiştir. Öte

<sup>1577</sup> Zihni KARTAL, "Yanılma Tarih mi Oluyor?", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 214, Ekim 2010, s.219.

yandan, inceleme elemanının sirküleri ve özelgelerle bağı olması, onun bağımsızlığını da sorgular niteliktedir. Zira inceleme elemanı çalışmasını yürütürken, sadece yükümlünün değil İdare'nin uygulamalarını da gözden geçirmekte ve denetlemektedir. Bu nedenle, denetim işlevi gördüğü için, İdare'ye ve yükümlüye aynı mesafede olmalı, sadece gerçeğe ulaşma amacını taşımalı ve bunun için de “bağımsız” olmalıdır. Bu açıdan bakıldığında, İdare tarafından verilen özelge veya yayımlanan sirküleri ile bağı olması, vergi incelemesinin amacına ve konumuna uygun görünmemektedir. Ayrıca bu bağıllık, inceleme elemanının yetkisini daraltarak; karmaşık vergi mevzuatının yorumlanmasında ihtiyaç duyulan, içtihadın gelişmesini ve zenginleşmesini de engelleyecektir. Kaldı ki vergi kanunlarının yorumlanmasında yargı içtihatlarında bile bir uyum yokken; inceleme elemanlarının içtihadı yapacağı katkının, sirküleri ve özelgelerin bağılayıcı kılınmasıyla engellenmesi, ciddi bir tartışma alanı doğurmaktadır. ERDEM'in, “hukuki belirlilik” ve “hukuki istikrar”ın, kanunun yorumlanması ve anlamlandırılması alanına aynen taşınmasının mümkün olmadığına dair argümanına katılarak; İdare'nin yapmış olduğu izahata uygun davranan yükümlülerin korunması adına getirilen bu düzenlemelerin, inceleme elemanının bunların aksine rapor yazmamasının, onların “bağımsızlığı”na ve “idare ile mükellef arasındaki tarafsız konumu”na gölge düşüreceğini düşünmekteyiz. Bu nedenle, yükümlülere verilen özelge ve sirküleri yerde alan görüşlerin aksine rapor yazılması ve bunlar üzerine işlem tesis edilmesi durumunda, yükümlülerden gecikme faizi ve vergi cezası alınmaması gibi daha makul çözümlerin getirilerek; denge kurulması görüşüne katılıyoruz<sup>1578</sup>.

---

<sup>1578</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.116-119. (Bizim de benimsediğimiz görüşler, büyük ölçüde bu kaynaktan alınmıştır.)

#### 4. İncelenen Mükellefin Takdir Komisyonuna Sevk Edilmesi

İnceleme elemanının izleyeceği ikinci bir yolun da raporunda sadece re'sen takdir nedenlerini tespit edip; matrah takdiri (servet veya kıymet değerlemesi) için dosyanın takdir komisyonuna sevk ettirilmesini sağlamaktır<sup>1579</sup>. Bu durumda raporunu yazıp bağlı bulunduğu birime göndermeli, rapor RDK tarafından değerlendirildikten sonra da ilgili birim tarafından mükellefin kayıtlı olduğu vergi dairesine gönderilmeli, vergi dairesi de matrah takdir edilmek üzere dosyayı ilgili takdir komisyonuna sevk etmelidir. Bu yol, kanunen öngörülmüş meşru bir yol olup; belli durumlarda, matrahın objektif ölçülere göre belirlenebilmesi için gereklidir de.

Ancak uygulamada, bu yolun başka amaçlarla kullanıldığı da görülmektedir. Zira takdir komisyonuna sevk işlemi zamanaşımı süresini durdurduğu için (...ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz...), süresinde bitirilemeyen ve zamanaşımı süresi dolma durumu olan incelemelerin, inceleme elemanları tarafından takdir komisyonlarına sevki sağlanmakta; ancak bu arada da incelemeye devam edilmektedir. Bu durumlarda inceleme elemanları, mükellefin takdir komisyonuna sevki için ilgili vergi dairesini doğrudan ya da bağlı buldukları birimler aracılığıyla bilgilendirmekte, dosyanın takdir komisyonunda beklediği süre içinde ve zamanaşımı dolmadan inceleme raporlarını yazarak, raporların sonradan takdir komisyonuna intikali sağlanmakta ve takdir komisyonları da gelen inceleme raporuna göre matrah takdir etmektedir.

Sırf mükellefler aleyhine zamanaşımı süresinin durdurulması maksadıyla yapılan bu takdire sevk işlemlerinin, idari usule ve dolayısıyla hukuka uygun düşmeyeceği kanaatindeyiz. Bu durum, AYM'nin takdir komisyonuna sevk işleminin zamanaşımını süresi durdurmasıyla ilgili VUK m.114 hakkında verdiği iptal kararında<sup>1580</sup> da ifade edildiği üzere, “sürüp giden eylemli durumu, dokunulmaz duruma

<sup>1579</sup> “...davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine KDV indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.” (Dan. 9.D., T.24.10.2013, E.2013/6993, K.2013/8837) (Kararda, takdir komisyonlarının matrah takdiri yetkisi haricinde başkaca bir yetkilerinin bulunmadığı; KDV indirim reddi yetkisinin, yani re'sen tarh nedeninin belirlenmesi yetkisinin, İdare'ye ve dolayısıyla inceleme elemanına ait olduğu ortaya koyulmuştur.)

<sup>1580</sup> AYMK, T.15.10.2009, E.2006/124, K.2009/146.

sokma” haline benzemektedir. Zira idari eylem ve işlemler, yasalarda öngörüldüğü ve muhataplarının hukuki güvenliğini sarsmayacak şekilde yürütülmelidir. Kamu yararını sağlamak amaçlı (verginin tahakkuk ve tahsilini sağlamak) olsa bile, bu amaç yasa hükümlerini ve usul kurallarını “dolunarak” değil; bu kurallara uyarak gerçekleştirilmelidir.

Nitekim Danıştay da son dönemde verdiği kararlarla buradaki hukuksuzluğu görmekte ve mükellefler lehine içtihat yaratmaktadır<sup>1581</sup>.

## 5. Arama İncelemelerin Bitirilmesi ve Vergi Suçu Raporu

Arama yapılan hallerde incelemenin “çabukça” ve “her işten önce” bitirilmesinin Kanun hükmü olduğunu; Kanun’un, bu hallerde yapılan incelemelerin en geç üç ay içinde bitirilmesi gerektiğini; fakat bu süre içinde bitirilemeyen hallerde hâkim kararıyla üçer aylık ek süreler verilebileceğini ve arama ve elkoyma tedbirinden sonra yürütülen incelemelerin özel düzenlemelere tâbi olduğunu önceki başlıkta açıklamış idik. Bu hallerde yapılan incelemelerin “bitirilmesi”, “tamamlanması” ve “sonuçlandırılması” da özel düzenlemelere tâbidir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, eğer inceleme kanuni süresi içinde bitirilememiş ve hâkimden ek süre kararı alınmış ise bu kararın ilgisine de tebliğ edilmesi ve itiraz hakkının tanınması gerekmektedir; bu temel hak ve özgürlüklerin ve

---

<sup>1581</sup> Karşıoy Gereçesi: “...Nezinde vergi incelemesi devam eden mükellefin beyanının re’sen vergi matrahı takdiri için, sırf zamanaşımını kesmek amacıyla, mücerret takdire sevk işlemi VUK m.114’te 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 aynıısının alınması suretiyle takdir komisyonunca matrah takdir edilmesi halinde, VUK m.113 ve 114’ün hiçbir hükmü kalmayıp, bu maddelerin işlemesi söz konusu olmayacaktır.” (Dan. 9.D., T.13.03.2007, E.2005/5109, K.2007/733); “...Sırf zamanaşımını kesmek amacıyla takdire sevk işlemi VUK m.114’te belirtilen zamanaşımı süresini durdurmayağından ve olayda; davacı hakkında uyumsuzluk konusu husus ile ilgili olarak inceleme yapılmadan zamanaşımı gerekçe gösterilerek takdir komisyonuna sevki üzerine, takdir işlemlerine esas teşkil etmek üzere zamanaşımı süresinin dolmasından sonra düzenlenen basit rapor dikkate alınarak takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığından yazılı gerekçeyle davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır. (Dan. 9. D. T.22.05.2013, E.2012/9726, K.2013/5028) (Kararlar, Ayşe Canan DOKSAT ve Öykü ÖCAL’ın, “Vergi İncelemesi Devam Ederken Gerçekleştirilen Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Zamanaşımı Süresine Etkisi” adlı makalesinden alınmıştır. Erişim: <http://www.ozdogrular.com/content/view/24902> (15.11.2014)

mükellef hukukunun bir gereğidir<sup>1582</sup>.

Öte yandan Kanun, arama sonucunda bulunan defter ve belgelerin muhafaza altına alınması (bunlara elkoyulması) sebebiyle VUK m.219 gereğince yapılamayan kayıtların, defter ve belgelerin geri verilmesinden sonra, mükellef ile İdare arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde tamamlanacağını, bu sürenin bir aydan az olamayacağını hüküm altına almıştır. Ancak mükellef, dilerse, yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıtlarını yapmaya devam edebilir; defter ve belgelerinin iadesi halinde de bu kayıtları iade edilen defterlere intikâl ettirebilir (m.146/2). Bize göre bu durumda, defterlerin tasdikine ilişkin masrafların İdare tarafından karşılanması gerekmektedir.

“Aramalı inceleme” faaliyetinin bitirilmesi aşaması da klasik incelemeye göre çeşitli farklılıklar göstermektedir. En bariz farklılık, inceleme sonucunda, herhangi bir suçun tespiti durumunda, “vergi inceleme raporu” yerine “vergi suçu raporu”nun düzenlenmesidir. “Vergi suçu raporu”nun düzenlenmesi, vergi suçlarının soruşturulmasında ve kovuşturulmasında bir “şekil şartı” olarak öngörülmüştür. Belirtmek gerekir ki vergi inceleme raporunun düzenlenmesine ilişkin bütün unsurları da ihtiva eden vergi suçu raporu, bundan farklı olarak, VUK m.359’da tanımlanmış olan vergi suçlarına ilişkin fiillerin tespitlerini de içerecektir. VUK m.367/3 gereği, “m.359’daki suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği” için; tarhiyata ve ceza kesmeye ilişkin idari sürece bu sırada devam olunacaktır. Bu nedenle, işin durumuna göre, düzenlenen vergi inceleme raporları vergi suçu raporunun bir cüzü olacak ama idari prosedür ile soruşturma prosedürü ayrı ayrı ilerleyecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, inceleme sonucunda, VUK m.359 dışındaki suçların (birlikte veya tek başına) tespiti de söz konusu olabilmektedir. Bu durumda ise “suç duyurusu raporu” mahiyetindeki raporlar gündeme gelecektir. Yalnız, iki halde de söz konusu raporlar, Cumhuriyet Savcılığı için birer “suç duyurusu” niteliğindedir<sup>1583</sup>.

Bu çerçevede, incelemenin durumuna göre, inceleme elemanının, vergi suçu raporu veya suç duyurusu niteliğindeki bir rapor düzenlemesi söz konusu

---

<sup>1582</sup> A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Aramalı İnceleme”, s.32.

<sup>1583</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.113.

olabilmektedir. Belirtmek gerekir ki bu raporların düzenlenebilmesi için illa “arama” da yapılması gerekmez. Zira Kanun, “yapılan bir vergi incelemesi sırasında” söz konusu suçların tespitini de öngörmüştür. Konuya ilişkin yukarıdaki açıklamalarımız sabit olmakla birlikte; incelemeye yetkili olanlar, “yoklama”ya ilişkin VUK m.127 ve m.141 uyarınca, “suç delili” mahiyetinde olan defter ve belgelere “elkoyma” yetkisini haiz olduğu için, “arama” müessesesine ihtiyaç duyulmaya da bilinir. İşte bu halde de “vergi suçu raporu” düzenlenebilir, suç duyurusunda bulunulabilir.

VUK m.367’de, vergi suçlarına ilişkin fiillerin tespit edilmesi halinde, vergi müfettiş ve vergi müfettiş yardımcılara “doğrudan doğruya”; incelemeye yetkili olan diğer memurların da vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet Savcılığı’na “suç duyurusu”nda bulunma yetkisi verilmiş bulunmaktadır. Ancak Kanun, bu suç duyurusunun yapılabilmesini, her iki grup inceleme elemanı için de “ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa”nı almak koşuluna bağlamıştır. Dolayısıyla vergi suçu raporu veya ilgili raporun düzenlenerek bağlı olunan birime gönderilmesi, incelemenin bitişini göstermekle birlikte, raporların RDK’lar tarafından değerlendirilmesi hem incelemenin tamamlanması açısından hem de vergi suçlarının savcılığa duyurulması açısından bir usul kuralı olarak düzenlenmiştir.

Bu meyanda belirtmek gerekir ki, 6009 sayılı Kanun’dan önce, sadece mahalli inceleme elemanları tarafından yazılan raporlar açısından öngörülen vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın mütalaa şartı, şu anda, hem mekezi inceleme elemanları hem de bunların dışındaki inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi suçu raporları açısından RDK’ların mütalaa şartına dönüşmüştür<sup>1584</sup>.

## **E. VERGİ İNCELEMESİNİN TAMAMLANMASI**

### **1. Genel Açıklama**

İnceleme Yönetmeliği m.21’e 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, RDK kararına göre inceleme raporunun

<sup>1584</sup> Tahir ERDEM, “Rapor Değerlendirme Komisyonları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 270, Mart 2011.

düzeltilmesine mani değildir”. Aynı Yönetmelik m.22’de de, “mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içinde (tutanağın imzalanmaması üzerine geçici elkoyma ve defter ve belgelerin suç delili olması hali saklı kalmak kaydıyla) bir tutanak ile” iade edileceği belirtilmiştir. İnceleme süresine ilişkin m.23’te ise incelemenin türüne göre altı aylık veya bir yıllık süreler esas olmak üzere, incelemelerin mümkün olan en kısa sürede “tamamlanacağı” belirtilmiştir.

Bu düzenlemelerden, RDK değerlendirmesi ve bu değerlendirmenin olumsuz olması üzerine inceleme raporunun düzeltilmesi için geçen sürelerin de “incelemenin tamamlanma” aşamasına dâhil olduğunun kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıki konularda da ifade ettiğimiz üzere, RDK aşaması ayrı bir aşama olduğu için ve inceleme raporlarına istinaden yapılan işlemlerin geçerliliğine ilişkin Kanun’la getirilen bir usûl kuralı olduğu için; inceleme raporunun bağlı bulunulan birime tevdiinden raporun değerlendirmesinin olumsuz olması halinde izlenecek yolun bitimine kadarki aşamayı “incelemenin tamamlanması” aşaması olarak irdelemeyi daha yerinde görmekteyiz.

Bu minvâlde, bize göre, VUK m.140, f.5 ve f.6 hükmü gereğince incelemenin bitirilmesine ilişkin olarak getirilen süreler, inceleme elemanının incelediği mükellef nezdinde yürüttüğü faaliyetleri bitirmesi için öngörülmüştür. Bu halde, defter ve belgelerin iade süresinin, RDK’nın rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin inceleme elemanına ileildiği tarihten itibaren değil; inceleme raporunun bağlı bulunulan birime tevdiinden itibaren geçerli olması gerekmektedir. Çünkü bu aşama artık, araştırma ve inceleme aşaması olmayıp; değerlendirmeye yani raporlamaya dair bir aşamadır. Bu aşamaya gelene kadar (raporun yazılıp RDK değerlendirmesine yollanana kadar), verginin konusuna giren vergi doğurucu olgu ve olayların madden tespit edilmiş olması; yani somut olayların tespit edilmiş olması gerekmektedir. Değerlendirme aşaması ise soyut hukuk normlarında tarif edilen olayın somut olaya uygulanması, yani hukuki nitelendirme aşamasıdır. Bu aşama, terminolojide “tipikliğin gerçekleşmesi” olarak



kabul edilmektedir<sup>1585</sup>.

Bu durumda, vergi incelemesinin bitirilmesine ilişkin olarak belirlenen sürelerin, RDK'da geçen süreleri kapsamadığı göz önüne alındığında, mükellefin inceleme çalışmasının etkilerinden (defter ve belgelerinin iade edilmesi, işyerinde inceleme yapılıyorsa buradan ayrılınması, artık mükellefe soru sorulmaması vb.) kurtulması gerekmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi incelemesinin bitmesiyle birlikte, yani inceleme raporunun bağlı bulunulan birime gönderilmesiyle birlikte, RDK aşaması başladığı için ve mükellefin RDK'da dinlenmesi de söz konusu olabileceği için raporun mükellefe de gönderilmesi gerekmektedir. Bu konunun ayrıntılarına mükellefin RDK'da dinlenmesi konusunda gireceğiz.

İncelemenin tamamlanarak mükellef hakkındaki kararın alınmasına yani işlem tesis edilmesine kadarki sürenin ne kadar olacağı ise belirsizdir. Kanunda, bu sürelerin RDK ve karar alınma aşamasını içerip içermediğine dair açık bir hüküm yoktur. Bu konu yargı içtihatlarına bırakılmadan, belirlenen sürelerin incelemenin başlamasından inceleme sonuçlarına dayanarak mükellef hakkında alınan kararın (idari işlemin tesisinin) tarihini kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Aksi halde RDK'larda geçen sürenin ve vergi dairesinin işlem tesis edene kadar geçecek sürelerin belirsizliği, başta "gecikme faizi" olmak üzere mükellef hukukunu zedeler niteliktedir.

İnceleme raporlarının inceleme elemanının bağlı bulunduğu birime tevdiinden<sup>1586</sup>, raporlar hakkındaki değerlendirmelerin sonuçlanmasına kadarki aşama, "dosyanın tekemmül ettiği" yani "incelemenin tamamlandığı" aşamadır. İncelemenin tamamlanması, "hazırlık işlemi (ön işlem)"nin de tamamlanması anlamına gelmekte olup; inceleme raporu yapılacak idari işlemin gerekçesine esas teşkil edebilecek aşamaya gelmiş olacaktır.

---

<sup>1585</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.31.

<sup>1586</sup> İnceleme Yönetmeliği m.20'ye göre: "Vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, ilgili RDK'ya, bağlı olunan grup veya ekip başkanlığı aracılığıyla; MRDK'ya gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise söz konusu komisyona iletmek üzere ilgili grup başkanlığı tarafından VDK Başkanlığı'na gönderilir. Raporların elektronik ortamda gönderilmesi halinde ise durum, ilgili RDK tarafından bir tutanakla tespit olunur. Ayrıca vergi müfettişleri haricindeki memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları ise GİB'in merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak RDK'lara gönderilecektir."

Ayrıca belirtmek gerekir ki, RDK değerlendirmesine tâbi tutulan vergi inceleme raporu, mükellef hakkında hiçbir tarhiyat ve/veya ceza kesme önerisi içermeyen, “kabul raporu” mahiyetinde olan bir rapor da olabilir. Değerlendirme, vergi incelemesi faaliyetinin/çalışmasının sonuçlarını içeren raporun değerlendirmesi olduğundan ve bir hukuka uygunluk değerlendirmesi olduğundan; mükellef hakkında herhangi bir tarhiyat ve/veya ceza kesme önerisi bulunmamasının da hukuka ve mevzuata uygun olup olmadığı değerlendirilecektir.

Bu başlıkta, RDK’nın işlevini, oluşmasını, görev ve çalışmasını; yani vergi incelemesinin tamamlanma aşamasını irdelemeye çalışacağız.

## **2. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının İşlevi**

6009 sayılı kanun değişikliği öncesinde vergi inceleme birimlerinin kendi bünyelerinde oluşturdukları Rapor Okuma Komisyonları, 6009 sayılı Kanun’la VUK m.140’a eklenen 6. bent ile yasal statüye kavuşturularak; etkinlik ve işlevleri daha da artırılmıştır. Artık bu komisyonlar sadece raporları okumakla kalmayacaklar, aynı zamanda “değerlendirme” de yapacaklardır. Hatta belli büyüklükleri aşan tarhiyat önerileri hem “değerlendirilmek” hem de “neticelendirilmek” üzere, doğrudan doğruya üst değerlendirme mercii olan ve VDK bünyesinde kurulmuş bulunan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu’na gönderilecektir<sup>1587</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki, VUK m.367 uyarınca bu komisyonlar, vergi suçu raporlarının değerlendirilmesinde de görev üstlenmiş bulunmaktadır.

VUK içinde ayrı ve müstakil bir müessese olarak düzenlenen vergi incelemesi müessesesinin işleminde “objektiflik”, “bağımsızlık” ve “tarafsızlık” ilkelerine uyulması, vergi adaletinin tesis edilebilmesi ve müessesenin etkinliği bakımından vazgeçilmez unsurlardır. Bu nedenle inceleme yetkisini kullanan ve görevini yürüten inceleme elemanları, yürüttüğü faaliyetin niteliğine uygun şekilde incelemenin her aşamasında hukuka uygun davranmak ve vicdani kanaatine göre hareket etmek durumundadırlar. İnceleme elemanlarının gerekli ve yeterli düzeyde araştırma yapması, görevin gerektirdiği ehliyet ve liyakata sahip olması, görevinin bilincinde ve

---

<sup>1587</sup> Selçuk TEKİN, a.g.m.

sorumluluğunda olması, inceledikleri mükelleflerin hukukunu ön planda tutması onların vicdani kanaatlerinin oluşmasını etkileyen faktörlerdir. Fakat vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi ve işlemlerin hukuka uygun olması için sadece inceleme elemanlarının bu nitelikleri haiz olması yetmemektedir. İnceleme elemanlarının düzenledikleri raporların hukuka uygunluğu yönünden idari süreçte gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi çağdaş idari usul ve çağdaş denetim anlayışının bir gereği olarak kabul edilmiştir. İşte bu gerekliliği karşılamak üzere vergi idaresi bünyesinde rapor değerlendirme komisyonları oluşturulmuştur<sup>1588</sup>.

RDK'lar, İdare'nin hukuka bağlılığını sağlamak, vergilendirme sürecinde belirlilik yaratılması, İdari uygulamalarda birliğin sağlanması, vergi denetimine standart getirilmesi ve en önemlisi de denetimin dentlenmesini sağlayarak İdari usulden etkilenen mükelleflerin haklarının korunması işlevlerini gerçekleştirmek üzere oluşturulmuşlardır<sup>1589</sup>. Nitekim Kanun Gereçesi'nde de, bu amaç ve işlev, "...düzenlenen raporların işleme konulmadan önce yetkili komisyonlar marifetiyle değerlendirilmesi suretiyle bunların vergi mevzuatına uygunluğunun sağlanmasının amaçlandığı; ayrıca inceleme elemanlarının yürürlükteki vergi kanunları ve bunların tali mevzuatına uygun hareket etmesinin, bunların Bakanlığa bağlı tüm memurlar için bağlayıcı olmasının doğal bir sonucu olduğu belirtilmiş; özellikle sirküler ve özelgelere uygun hareket etmenin de "uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek" amacı güdüldüğü ifade edilmiştir<sup>1590</sup>.

Kanun'da RDK'lara, inceleme raporlarını, vergi dairesine işlem yapılmak üzere tevdi edilmeden önce, vergi kanunları ile bu kanunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirme yetkisi ve görevi verilmiştir. Bu açıdan, gördükleri temel işlev "uygunluk denetimi" olarak görülebilirse de; denetledikleri raporlar gerçeklik denetimine ilişkin raporlar olduğu için, gerçeklik denetiminin denetimi olarak kabul edilebilir.

Son olarak belirtmek gerekir ki RDK değerlendirme aşaması, idari işlemlerin tesis edilebilmesi için bir usûl kuralı olarak ihdas edilmiştir.

<sup>1588</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.211.

<sup>1589</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.211-216.

<sup>1590</sup> 6009 sayılı Kanun Gereçesi, s.5-6.

### **3. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşumu**

VUK m.140/6 ve buna dayanılarak çıkarılan RDKY'ye göre, VDK bünyesinde çalışan vergi müfettiş ve vergi müfettiş yardımcılarının düzenledikleri inceleme raporlarını değerlendirmek üzere kurulan ve VUK m.134 ile incelemeye yetkili kılınan diğer memurların düzenledikleri raporları değerlendirmek üzere kurulan temel iki grup RDK oluşturulması öngörülmüştür. İlk grupta, “vergi müfettişlerince düzenlenecek raporlar için kurulan RDK’lar”, “vergi müfettişlerince düzenlenen raporların değerlendirilmesinde uygulama birliğinin sağlanması için kurulan RDK’lar” ve “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonları” yerilirken; ikinci grupta ise, “vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde düzenlenen raporları değerlendirmek üzere kurulan RDK’lar”, “vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde düzenlenen raporları değerlendirmek üzere kurulan RDK’lar” ve “vergi dairesi başkanlığı üst rapor değerlendirme komisyonu yer almaktadır. Bunlara ek olarak, VUK m.369’da düzenlenen “yanlış izahat” durumları söz konusu olduğunda, verilmiş özgelere görüşmek üzere kurulan “ortak komisyon”u da ayrıca belirtmek gerekir.

VUK m.140/6’da, oluşturulacak komisyonların başkan ve üyelerine, her toplantı günü için (1000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenmesi; ancak bu şekilde ödenecek toplantı ücretinin bir aylık tutarının (5000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşamayacağı hüküm altına alınmıştır.

#### **a. Vergi Müfettişlerince Düzenlenecek Raporlar İçin Kurulan RDK’lar**

##### **(1) Grup Başkanlıkları Bünyesinde Kurulan RDK’lar**

RDKY m.4’e göre, vergi müfettişlerinin dâhil oldukları Grup Başkanlıkları’nda oluşturulacak RDK’lar, Başkanlıkça, ilgili Grup Başkanlığı’na dâhil olan ve meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından, görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşur. Ancak ilgili Grup Başkanlığı’nda, meslekte on yılını tamamlamış yeterli sayıda vergi müfettişi bulunmaması halinde, Başkanlıkça diğer Grup Başkanlıkları’ndan görevlendirme yapılabileceği gibi; Başkanlık, değerlendirilecek raporların diğer Grup Başkanlıkları’nda oluşturulan RDK’lar

tarafından değerlendirilmesine de karar verebilir.

İhtiyaca göre oluşturulacak RDK sayısı ile RDK'larda görevlendirilecek vergi müfettişi sayısı, Başkanlık tarafından belirlenmektedir.

Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde, Başkanlığın onayı ile geçici RDK'lar oluşturulabilmektedir.

Vergi inceleme raporunu düzenleyen vergi müfettişlerinin, kendi düzenlemiş oldukları raporların değerlendirildiği komisyon toplantılarına üye olarak katılmaları yasaklanmıştır.

## **(2) Başkanlık Bünyesinde Özel Amaçlı Kurulan RDK'lar**

RDKY'ye 2014'te eklenen 4/A maddesi ile, vergi incelemelerinde etkinlik, verimlilik, koordinasyon ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla aynı konu, sektör veya mükellef grubuna yönelik olarak yapılan incelemeler neticesinde düzenlenen raporları değerlendirmek üzere, Başkan tarafından belirlenen, meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeyi haiz RDK'lar oluşturulabilecektir. Bu durumda, ihtiyaca göre oluşturulacak RDK sayısı ile; bu RDK'lar tarafından değerlendirilecek raporlara ilişkin konu, sektör veya mükellef grupları, Başkanlık tarafından belirlenecektir.

## **(3) Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu (MRDK)**

RDKY m.6'ya göre, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporların, vergi müfettişi ile RDK arasında bir uyumsuzlığa konu olması halinde, üst değerlendirme mercii olarak, MRDK oluşturulması öngörülmüştür. Bunun yanında, VUK m.140/6 ve RDKY m.18'e göre de, vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde, bir vergi türü ve bir vergilendirme dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporlarında tarhi önerilen vergi tutarının 10 milyon TL'yi aşması halinde söz konusu rapor, doğrudan MRDK tarafından değerlendirilecektir. Ayrıca söz konusu tutar, her yıl VUK uyarınca belirlenecek yeniden değerlendirme oranında artırılacak olup; yüz bin TL'ye kadar olan küsuratlar dikkate alınmayacaktır. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergi türlerine ilişkin düzenlenen raporlarda, söz konusu tutar sınırı tespit

edilirken ise o vergi türüne ilişkin tarhı öngörülen vergi tutarının yıllık toplamı dikkate alınacaktır. Belirtmek gerekir ki, MRDK'nın değerlendirmesine alınan bir raporun, aynı inceleme görevi nedeniyle ilgili mükellef nezdinde düzenlenen inceleme raporlarının da MRDK tarafından değerlendirilmesi esastır.

MRDK, VDK Başkanlığı bünyesinde, Başkan tarafından belirlenen bir Başkan Yardımcısı'nın başkanlığında, dört Grup Başkanı'nıyla birlikte, toplam beş üyeden oluşmaktadır. Başkanlığın, ihtiyaçlar ölçüsünde, birden fazla komisyon kurabilme yetkisi bulunmaktadır.

Vergi müfettişleri ile ilgili RDK arasında uyuşmazlığa konu olan raporların, bir üst değerlendirme mercii olarak MRDK'da görüşülen toplantılara, raporu düzenleyen vergi müfettişi ile arasında uyuşmazlık bulunan RDK komisyon üyelerinin, üye olarak katılmaları yasaklanmıştır.

## **b. İncelemeye Yetkili Olan Diğer Memurlarca Düzenlenecek Raporlar İçin Kurulan RDK'lar**

### **(1) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerdeki RDK'lar**

RDKY m.5'e göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenen vergi inceleme raporları için RDK; Vergi Dairesi Başkanı ve/veya Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenecek Grup Müdürü'nün başkanlığında, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından, Vergi Dairesi Başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır. Bu şekilde oluşturulacak RDK sayısını belirlemeye, Vergi Dairesi Başkanı yetkili kılınmıştır. Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan RDK'ların sekretarya hizmetleri, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenecek Grup Müdürlüğünce yürütülecektir.

### **(2) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerdeki RDK'lar**

Aynı maddeye göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan fakat VDB kurulmayan yerlerde görevli bulunan diğer memurlarca düzenlenen vergi inceleme raporları için RDK; Defterdar'ın başkanlığında, Defterdar'ın belirleyeceği Vergi Dairesi Müdürleri arasından seçilen en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır.

Ancak yeterli sayıda üyenin bulunmaması veya gerekli görülen hallerde GİB, Defterdarlık'ta görevli olup vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarını, belirleyeceği Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde görev icra eden RDK'larda değerlendirmeye yetkili kılınmıştır.

Defterdarlıklarda oluşturulan RDK'ların sekretarya hizmetlerinin Gelir Müdürlüklerince yürütülmesi öngörülmüştür.

Hem VDB'ler bünyesinde hem de Defterdarlıklar bünyesinde kurulan RDK'lar için geçerli olmak üzere, bunlar bünyesinde görev yapan incelemeye yetkili memurlar, kendi düzenledikleri raporların değerlendirildiği komisyon toplantılarına üye olarak katılamazlar.

Bu şekilde kurulan RDK'ların Başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları ve yerlerinin de yedek üyelerle tamamlanamaması halinde, söz konusu görevleri bunlara usulüne uygun olarak vekâlet edenler yerine getirirler.

### **(3) Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu**

RDKY m.7'ye göre Vergi Dairesi başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu (VDBÜRDK), vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenen raporlara ilişkin olarak, incelemeyi yapan memur ile raporunun değerlendirildiği RDK arasında çıkan uyuşmazlıkların üst değerlendirme mercii olarak tayin edilmiştir.

VDBÜRDK, Vergi Dairesi Başkanı'nın başkanlığında, Grup Müdürleri, Müdürler ve/veya Vergi Dairesi Müdürleri arasından; Vergi Dairesi Başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşur.

Uyuşmazlığa konu olan raporların, VDBÜRDK'da görüşüldüğü toplantılara, incelemeyi yapan ile arasında uyuşmazlık bulunan RDK üyeleri, üye olarak katılamazlar.

VDB kurulmayan yerlerde düzenlenen raporlara ilişkin üst değerlendirme mercii ise GİB tarafından belirlenecek olan VDBÜRDK olacaktır.

Söz konusukomisyonun sekretarya hizmetleri, Vergi dairesi Başkanı tarafından belirlenecek Grup Müdürlüğüne yürütülecektir.

### **c. Yanlış İzahat Söz Konusu Olduğunda Kurulacak Ortak Komisyon**

VUK m.140/6 ve RDKY m.17'ye göre, RDK'lar ile MRDK, yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bulunan bir özelgenin VUK m.369 kapsamında olduğu kanaatine varırlarsa, yani yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat verilmiş olduğu veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olduğu kanaatine varırlarsa; söz konusu özelgeyi, MRDK'dan katılacak üç üye ile VUK m.413'e göre kurulan Komsiyon'dan katılacak iki üyenin oluşturacağı bir ortak komisyon marifetiyle değerlendirilecek olup; bu komisyonun kararı ilgili RDK ile inceleme elemanını bağlayıcı olacaktır.

Kurulacak ortak komisyonun üyelerinin Bakan tarafından belirleneceği; komisyonun, konunun kendisine geliş tarihinden itibaren otuz gün içinde karar vereceği; üyelerin tamamının hazır bulunmasıyla toplanacağı ve oy çokluğuyla karar alacağı; alınan kararların tutanağa bağlanıp tüm üyelerce imzalanacağı ve söz konusu özelgenin VUK m.369 kapsamında olduğuna karar verilirse komisyon kararı dikkate alınarak değiştirileceği konuları da RDKY m.17'de ayrıca kayıt altına alınmıştır.

### **4. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Görevleri**

RDKY m.8, m.9 ve m.10'da, söz konusu komisyonların görevleri RDK'ların görevleri, MRDK'ların görevleri ve VDBÜRDK'ların görevleri olarak ayrı ayrı sayılmıştır.

Buna göre, RDK'ların görevleri, değerlendirmeye alınan vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu açısından ve maddi hata ile usûl hatası içerip içermediği yönünden değerlendirmektir. Bu komisyonlar ayrıca, VUK m.359'da yazılı suçların işlendiğini tespit eden raporlara ilişkin mütalaa vermekle de görevlidirler.



MRDK ise, vergi mütettişi ile RDK arasında uyuşmazlığa konu olan raporları, bir üst değerlendirme mercii olarak; RDKY m.18 uyarınca doğrudan değerlendirmeye aldığı raporları ise ilk ve son değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu açısından ve maddi hata ile usûl hatası içerip içermediği yönünden değerlendirmektir. Bu görevine ek olarak MRDK, RDK ile uyuşmazlığa sebep olan ve doğrudan değerlendirdiği vergi inceleme raporlarına dayanan ve VUK m.359’da sayılan suçların işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için de mütalaa vermekle görevlendirilmiştir.

VDBÜRDK’lar ise vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurların düzenledikleri raporlar konusunda ilgili memur ve RDK arasında çıkan uyuşmazlıkları, üst değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu açısından ve maddi hata ile usûl hatası içerip içermediği yönünden değerlendirmektir. Ayrıca buna ek olarak, uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporlarına dayanan VUK m.359’da sayılan suçların işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için mütalaa vermekle de görevli bulunmaktadır.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, bu komisyonlar, değerlendirmeye aldıkları raporları, vergi kanunları ve bunlarla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğlere uygunluğu yönünden değerlendirmenin yanında; sirkülerler ve özelgelere de uygunluğu yönünden değerlendirmekle görevlidirler. Bu demek oluyor ki vergi inceleme elemanları, vergi kanunları ile bunlara dayanılarak çıkarılan kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere aykırı rapor düzenleyemeyecekler; ayrıca RDK’lar da değerlendirme yaparken, VUK m.134 ve m.140’a ek olarak, GİB tarafından verilmiş bulunan (ve 63 Sıra No’lu Sirküler uyarınca, VUK m.413’le oluşturulan komisyonlar marifetiyle verilen özelgelerden, konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak GİB’in taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilmiş bulunan) özelgelere uygunluk kistasını da uygulayabileceklerdir.

Bunlardan, özeldeler yönünden değerlendirmede, raporda eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan özeldeler dikkate alınacaktır. Ayrıca bu değerlendirmede, varsa, hakkında rapor düzenlenen mükellefe verilmiş bulunan özeldge ile bağlı kalınmayacak olup; incelenen dönemle ilgili konuda verilmiş en güncel özeldge olması gerekmektedir.

Raporda, ilgili özeldgede yeralan görüşün aksine bir eleştiri varsa, rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek olup; olumsuz değerlendirme yapılabilmesi, özeldgede yeralan görüşün tam olarak raporda eleştiri konusu yapılan konuyla ilgili olması, başka bir ifadeyle, verilmiş bulunan izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gerekmektedir<sup>1591</sup>.

Komisyonun, verilmiş bulunan bir özeldgenin VUK m.369 kapsamında olduğu kanaatine varması halinde ise yukarıda, özeldgelerin değerlendirilmesi için kurulan ortak komisyon başlığında yaptığımız açıklamalar geçerli olacaktır.

## **5. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Çalışma Usul ve Esasları**

### **a. Toplantı ve Karar Yeter Sayısı**

RDKY m.11'e göre, komisyonlar üye tamsayısı ile toplanır ve oy çokluğuyla karar alır. Alınan kararlar ayrıca, "Rapor Değerlendirme Tutanağı"na bağlanır ve tüm üyelerce imzalanır.

### **b. Değerlendirme Süresi**

RDKY m.12 uyarınca, komisyonların, değerlendirmeye aldıkları vergi inceleme raporlarını, raporların komisyonlara iletildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde değerlendireceği; bu değerlendirmede, zamanaşımı sürelerinin dikkate alınacağı ve komisyonun değerlendirme kararının da en geç beş iş günü içerisinde, raporu yazan inceleme elemanına göndereceği belirtilmiştir. Ancak, m.17'de düzenlenen, "yanlış izahat" halinin sözkonusu olması halinde ilgili komisyonda geçen sürenin saklı olduğu da kayıt altına alınmıştır.

---

<sup>1591</sup> ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.302.

Belirtmek gerekir ki her ne kadar düzenleme ve öngörü böyle olsa da, işyükü nedeniyle dosyaların komisyonlarda bekleme süresinin uzayabileceği; bunun da mükellefe “gecikme faizi” olarak yansıtacağı yönünde haklı görüşler bulunmaktadır<sup>1592</sup>. Bu nedenle dosyaların komisyonlarda bekleme süresinin öngörülen süreyi aşmaması için gerekli bütün tedbirler alınmalıdır. Zaten Kanun’da öngörülen süreler dâhil edilmeyen bu sürelerin olası uzama ihtimaline karşı (ki buna “olumsuz değerlendirme” ve özalgeye aykırılık hallerini de eklemek gerekir), gecikme faizi alınmaması şeklinde mükellefi koruyucu bir hüküm konulması düşünülebilirse de; bizim temel görüşümüz, Kanun’da öngörülen sürelerin RDK aşamasını da (vergi dairesine intikal ettirilene kadar) kapsaması yönünde, tam bir mükellef hakkı olarak, düzenlenmesi yönündedir.

### **c. Vergi Suçu Raporları İçin Verilecek Mütalaalar**

RDKY m.13 uyarınca, komisyonların, düzenlenecek vergi suçu raporları için raporların intikalinden itibaren en geç altmış gün içinde mütalaa verecekleri; yapılacak değerlendirmede ve verilecek mütalaada, suçun unsurlarıyla fiil ile fail (şüpheli denilse daha iyi olurdu) arasındaki ilişkinin değerlendirileceği kayıt altına alınmıştır. Ayrıca, yapılan incelemelerde, vergi inceleme raporunun yanısıra vergi suçu raporu da düzenlenmesinin söz konusu olduğu hallerde vergi suçu raporlarının, ilgili komisyona, vergi inceleme raporlarından sonra intikal ettirileceği; zamanaşımı veya ivedilik gibi durumlarda ise vergi suçu raporlarının ilgili oldukları rapordan önce veya inceleme raporuyla birlikte intikalinin de mümkün olduğu belirtilmiştir.

Yargıtay kararlarında da sabit olduğu üzere<sup>1593</sup>, vergi suçu raporlarında mütalaa şartının Kanun’da öngörülen şekilde yerine getirilmemesi, kamu davasının açılmasını engelleyecek nitelikte bir sakatlık oluşturacaktır.

---

<sup>1592</sup> A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, Referans Gazetesi, 09.09.2010.

<sup>1593</sup> Yar. 11.CD., T.31.01.2008, E.2007/2298, K.2008/470: “...mütalaa alınmadan açılan kamu davasına devam edilerek hüküm kurulamayacağı...” (ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.222, dn.205.)

Ayrıca belirtmek gerekir ki, değerlendirmenin, raporda belirtilen her bir kişi açısından yapılması ve mütalaanın bu içerikte verilmesi gerekmektedir<sup>1594</sup>.

#### **ç. İnceleme Elemanı ve Mükellefin Dinlenilmesi**

RDKY m.14 uyarınca, komisyonların, “gerekli gördüğü durumlarda” ya da “talepleri üzerine” mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebileceği belirtilmiştir.

Düzenleme yerinde olmakla birlikte, eleştiriye açıktır. İnceleme elemanının raporunda yer verdiği tespitleri sözlü olarak komisyona açıklaması, onun açısından ve RDK değerlendirmesi açısından yararlı olabilir. Ancak burada asıl önemli olan mükellefin dinlenmesi konusudur. Çağdaş idari usûl yaklaşımı ve demokratik İdare ilkeleri uyarınca, idari kararların alınması ve idari işlem tesis edilmesi sürecinde, bu karar ve işlemlerden etkilenecek olan kişilerin, konumuz özelinde vergi yükümlülerinin, bu sürece katılmaları, alınacak karar ve tesis edilecek işlemlerin hukukiliğini olumlu yönde etkileyecek; olası uyuşmazlıkların çıkmasını idari aşamada engelleyerek bunların yargı aşamasına taşınmamasını sağlayacaktır.

Her ne kadar düzenleme yerinde olsa da; mükellefin RDK önünde nasıl dinleneceği yani neyi savunacağı ve savunmasının idari işlemi nasıl etkileyeceği konuları eksik kalmıştır. Çünkü idari işlem henüz tesis edilmediği için, mükellefin hakkında yazılan raporun içeriğinden, bu aşamada, haberi olmayacaktır. Nitekim ne Kanun’da ne de ilgili Yönetmelikler’de, idari işlem tesis edilmeden önce mükellefe, hakkında yazılan rapor ve içeriği hakkında, ‘son görüşme’ hariç, bilgi verilmesi gibi esaslı bir kural bulunmamaktadır. Dolayısıyla, eğer varsa, hakkında önerilen tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin içeriği hakkında mükellefin bilgisi bulunmayacaktır. Oysa, yukarıki konularda da açıkladığımız üzere, “hukuki dinlenme ve temsil hakkı” çağdaş idari usul yaklaşımının kabul ettiği haklardandır ve bu hak vergilendirme sürecinde, bir mükellef hakkı olarak tebarüz etmektedir.

---

<sup>1594</sup> ERDEM, **Vergi İncelemesi**, s.222. (“...yalnızca B.K. hakkında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçuna ilişkin değerlendirme bulunup; sanık R.C. hakkında verilmiş olan bir mütalaa bulunmaması nedeniyle, R.C. hakkında sahte fatura kullanmak suçundan, dava şartın olan mütalaa alınmadan, yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulmasının mümkün olmayacağı...” (Yar. 11.CD., T.05.03.2008, E.2007/7248, K.2008/1325, Karar, ERDEM, s.223’ten alınmıştır.)

ERDEM'in de belirttiği gibi, RDK'ların kendilerine verilen "hukuka uygunluk denetimi" yetkisini ne şekilde gerçekleştireceği ve bu denetim sırasında kullanacağı diğer yetki ve araçların neler olduğu konusu, Kanun'da ayrıntılı olarak düzenlenmediği gibi; Yönetmelik'te de düzenlenmemiştir<sup>1595</sup>. İzleyen süreçte bu eksikliğin giderilmesi gerekmektedir.

## **6. Raporların Değerlendirilme Sonuçları**

RDKY'ye göre, RDK'larca değerlendirmeye alınan raporlar hakkında iki tür değerlendirme sonucu öngörülmüştür. Bunlar, "olumlu değerlendirme" ve "olumsuz değerlendirme"dir.

### **a. Olumlu Değerlendirme**

RDKY m.15'e göre, vergi inceleme raporlarının ilgili komisyonca mevzuata uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilecektir.

MRDK tarafından, RDKY m.18 kapsamında, doğrudan değerlendirmeye alınan raporlar hakkında olumlu görüş hâsıl olması halinde de bir karar tutanağı ile birlikte ilgili Grup Başkanlığı'na iletilecektir.

### **b. Olumsuz Değerlendirme**

RDKY m.16'ya göre, vergi inceleme raporlarının ilgili komisyonca mevzuata uygun bulunmaması halinde, gerekçeli karar tutanağı ile birlikte, ilgili birim aracılığıyla raporu yazan inceleme elemanına geri gönderilir.

Bu durumda inceleme elemanının önünde iki seçenek bulunmaktadır. Eğer inceleme elemanı, RDK'nın yaptığı değerlendirmenin sonucuna katılırsa, raporunu, yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla komisyona gönderecek; RDK'nın, yapılan değişikliği yeterli bulması halinde de RDKY m.15/1'e göre işlem yapılacaktır.

---

<sup>1595</sup> ERDEM, *Vergi İncelemesi*, s.228.

İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmazsa, katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte ilgili RDK'ya yazılı olarak bildirecek; RDK, inceleme elemanının gerekçelerini kabul ederse, yine RDKY m.15/1'e göre işlem yapılacaktır. RDK, inceleme elemanının gerekçelerini yeterli görmez ve kabul etmezse, inceleme elemanı ile RDK arasında bir "uyuşmazlık" hâsıl olacak ve uyuşmazlığa konu raporlar, ilgisine göre MRDK'ya veya VDBÜRDK'ya intikal ettirilecektir.

Uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporu, MRDK veya VDBÜRDK tarafından değerlendirilecek ve bu değerlendirme sonucunda verilen komisyon kararı, ilgili birim aracılığıyla inceleme elemanına gönderilecektir. Yönetmelik'te belirtilmemekle birlikte, uyuşmazlığa konu raporların yanında, RDK'nın olumsuz değerlendirme gerekçeleri ile inceleme elemanının bu değerlendirmeye karşı görüşlerinin de üst değerlendirme mercilerine gönderileceği tabiidir.

Üst değerlendirme mercilerinin raporlar hakkındaki değerlendirmesi ilk RDK'nın görüşleri veya inceleme elemanının görüşleri doğrultusunda olabileceği gibi; bunlar, bu görüşlerle bağlı kalmadan başka türlü bir değerlendirme de yapabilir. Zira Yönetmelik'te aksi yönde bir hüküm bulunmayıp; inceleme elemanları, üst değerlendirme mercilerinin değerlendirmelerine uymakla bağlı tutulmuşlardır.

İnceleme elemanları, ilgili üst değerlendirme merciinin değerlendirmelerine uygun olarak düzenleyecekleri raporlarını, bu komisyon kararlarına uygunluğu yönünden değerlendirilmek üzere, tekrar ilgili birime tevdi edeceklerdir. Düzeltilen raporlar, ilgili üst değerlendirme merciinin uygun bulması halinde, karar tutanağı ile birlikte, işleme konulmak üzere ilgili birime gönderilecektir. Belirtmek gerekir ki Yönetmelik'te düzenlenen rapor değerlendirme süresi (altmış gün), MRDK'nın ve VDBÜRDK'nın değerlendirmeleri için de geçerlidir.

Öte yandan, doğrudan MRDK'nın değerlendirmesine tâbi olan inceleme raporları, MRDK tarafından mevzuata uygun bulunmaması halinde, karar tutanağı ile birlikte, ilgili birim aracılığıyla raporu yazan inceleme elemanına iletilecektir. Eğer inceleme elemanı değerlendirme sonucuna katılırsa, raporunu bu değerlendirme sonucuna uygun olarak tekrar düzenleyerek, ilgili birim aracılığıyla MRDK'ya gönderir.

MRDK'nın yapılan revizyonu yeterli görmesi halinde, m.15/2'ye göre işlem yapılması öngörülmüştür. Fakat inceleme elemanı MRDK'nın değerlendirmesine katılmazsa, katılmama nedenlerini, gerekçeleriyle birlikte yazılı olarak bağlı olduğu birim aracılığıyla tekrar MRDK'ya gönderecektir. Bu durumda, MRDK, inceleme elemanının gerekçelerini kabul ederse, m.15/2'ye göre işlem yapılacaktır; eğer kabul etmezse de, bu husustaki kararını, karar tutanağıyla birlikte, ilgili birim aracılığıyla yeniden inceleme elemanına iletilecektir. Bu durumda da inceleme elemanı MRDK tarafından yapılan değerlendirmeler çerçevesinde raporunu tekrar düzenleyecek ve bu düzenlemenin istenildiği gibi olup olmadığının kontrol edilmesi ve onaylanması ve m.15/2'ye göre işlem tesisi amacıyla son kez MRDK'ya gönderecektir.

Bu yeni düzenlemelerle, inceleme raporlarını İdare'nin kendi içinde değerlendirmeye tâbi tutarak, raporların hukuka uygunluğunun sağlanması ve böylece de ileride çıkacak olası uyuşmazlıkların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Değerlendirme sürecinin tıpkı bir yargı süreci gibi düzenlendiği de görülmektedir. Zira önceki konularda da yer yer ifade ettiğimiz gibi, inceleme elemanı İdari bir "savcı" gibi çalışarak inceleme raporunu yani incelediği mükellef hakkındaki "iddianame"sini yazmakta ve bunu değerlendirmek üzere ilgili RDK'ya yani "mahkeme"ye göndermektedir. İlk değerlendirme mercii olan RDK'lar ilk derece mahkemeleri; üst değerlendirme mercii olan RDK'lar da üst derece mahkemeleri pozisyonundadırlar. Bu düzendeki tek eksik, "mükellefin dinlenmesi" konusunun yeterince açık olarak düzenlenmemiş olmasıdır.

Öte yandan, üst değerlendirme mercilerinin kararlarının kesin olması her ne kadar yargı süreci benzetmesine uygun düşse de; yukarıda bağımsızlığı ve tarafsızlığı hakkında ayrıntılı irdellemelerde bulunduğumuz inceleme elemanlarının bu değerlendirmelerle bağlı olması tartışmaya açık bir konudur. Her ne kadar RDK üyeleri de (tecrübeli) inceleme elemanlarından seçilmiş olsa da; inceleme faaliyetinin ve sonuçlarının dolayısıyla bunlar temelinde yürütülen idari işlemlerin asıl değerlendirme yeri idari yargı yerleridir. Bu nedenle, eğer söz konusu olursa, inceleme elemanlarının yazdıkları raporların yargı sürecine taşınması halinde, idarenin etkinliğini değerlendirmek için, yargının hangi yönde (inceleme elemanının ilk yazdığı rapor

yönünde mi; RDK değerlendirmesi sonucu revize edilmiş rapor yönünde mi; yoksa tam aksi yönde mi) karar verdiğine de bakılması gerekir.

## **F. VERGİ İNCELEMESİNİN SONUÇLANMASI**

### **1. Genel Açıklama**

Vergi incelemesinin sonuçlanmasından; vergi incelemesinin tamamlanması, yani inceleme dosyasının tekemmül etmesi üzerine inceleme biriminin raporları ilgili vergi dairesine göndermesini ve ilgili vergi dairesinin de bunlar üzerine alacağı veya almayacağı kararları ve tesis edeceği veya etmeyeceği işlemleri kastetmekteyiz.

Sözkonusu raporlar, mükellef hakkında tarhiyat ve/veya ceza kesme işleminin önerildiği; bu tür işlemler önerilmemekle birlikte çeşitli “düzeltme” işlemlerinin yapılmasının önerildiği veya herhangi bir işlem yapılmasının önerilmediği yani incelemenin mükellef lehine “kabul raporu” ile sonuçlandığı raporlar olabilmektedir. Belirtmek gerekir ki bu raporlar, daha spesifik amaçlı hazırlanmış “iade raporları” da olabilir.

Bu raporlar, yukarıki konularda da ayrıntılı şekilde irdelediğimiz üzere, asıl idari işleme (tarh ve/veya ceza kesme) birer “hazırlık işlemi/ön işlem” niteliğinde olup; asıl işlemin gerekçesini ve idari işlem teorisi açısından, teknik anlamda da asıl işlemin şekil (usul) unsurunu oluşturmaktadır.

Aşağıda öncelikle, vergi denetim biriminin raporları mükellefin bağlı bulunduğu yetkili ve görevli vergi dairesine göndermesini; da ha sonra da raporların mahiyetine göre vergi dairesinin yapacağı (veya yapmayacağı) işlemleri irdelemeye çalışacağız.

### **2. İnceleme Raporlarının İlgili Vergi Dairesine Gönderilmesi**

RDKY m.15'e göre, RDK değerlendirmesinden geçmiş inceleme raporları inceleme elemanının bağlı bulunduğu Grup Başkanlığınca, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilecektir. Vergi dairesine gönderilen söz konusu raporlar, ikmâlen ve/veya re'sen tarh ve/veya ceza kesme önerisi içermesi halinde, asıl işleme gerekçe



teşkil ettiğinden ve onun şekil unsurunu oluşturduğundan; asıl işlemi sakatlamayacak nitelikteki bütün unsurları barındırması gerekmektedir. Bu minvâlde, incelemeye başlama tutanağı ve inceleme sonucunda alınan son tutanak başta olmak üzere inceleme raporuna dayanak teşkil eden ve delil niteliğindeki bütün tutanakların inceleme dosyasının bir cüzü olarak gönderilmesi gerekmekte olup; inceleme raporlarında, raporun ilgili RDK tarafından değerlendirmeye tâbi tutulduğu bilgisi ve buna ilişkin tarihler de yeralmalıdır. Çünkü RDK aşaması Kanun’la öngörülmüştür ve vergi incelemesine dair bir usûl kuralıdır. İnceleme raporlarının değerlendirmeye tâbi tutulmamış olması ya da usulünce tâbi tutulmamış olması, idari işlemi sakatlayıcı mahiyettedir.

Öte yandan, zamanaşımı hususu da re’sen dikkate alınması gereken bir husus olduğundan (VUK m.113), hem vergi inceleme elemanı hem bunun bağlı bulunduğu birim hem de ilgili vergi dairesi bu konuya dikkat etmelidir.

Esasında vergi inceleme sürecinde vergi inceleme birimi (vergi müfettişleri) ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi “eşgüdüm ve koordinasyon” içinde çalışmaktadırlar. İncelemeye başlanıldığı bilgisi nasıl ki vergi dairesine veriliyorsa (VUK m.140/2); inceleme elemanı inceleme sürecinde, mükellefin vergi dairesindeki tarh ve sicil dosyası bilgilerinden faydalanması; gerektiğinde, mükellefin defter ve belgelerini vergi dairesine muhafaza edilmesi amacıyla göndermesi de yasal düzenlemelerde kayıt altına alınmıştır.

Belirtmek gerekir ki Kanun’da sayılan incelemeye yetkililer yalnızca vergi müfettişleri ve yetki almış vergi müfettiş yardımcıları değildir. İlin en büyük malmemuru, vergi dairesi müdürleri ve GİB’in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da her hâl ve takdirde vergi incelemesine yetkilidir. Dolayısıyla çoğunluğu vergi dairesine (veya mal müdürlüğüne) bağlı olarak çalışan bu memurların vergi incelemesi yapması halinde, sürecin bunlar için öngörülmüş şekilde yürüyeceği tabiidir.

### 3. İnceleme Raporunun Kabul Raporu Olması Halinde Yapılacak İşlem

“Vergi Dairesi” kenar başlıklı VUK m.4’e göre, “Vergi dairesi, mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları, vergi kanunları ile belirlenir...”

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (2015) m.4’te ise vergi dairesi başkanlıkları, “yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunan, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözeten, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten daireler” olarak tarif edilmiştir. Aynı Yönetmelik, vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak çalışan ve vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde hizmet veren vergi dairesi müdürlüklerini de kapsama alacak şekilde; bunların yetkilerini, görevlerini ve teşkilini düzenlemiştir. Yönetmeliğin 12. maddesinde, vergilendirme grup müdürünün görevleri arasında, “Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin işlemlerini izlemek üzere, her mükellef için ‘tarh dosyası’ oluşturmak”; m.18’de de grup müdürlüğüne bağlı olarak çalışan “şubeler”in görevleri arasında da, “Vergi dairesi başkanlığının görev alanında faaliyet gösteren ve sürekli yükümlülüğü gerektiren vergilerden dolayı mükellef ya da sorumlu durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülüğe giriş, çıkış ve değişikliklerle ilgili yoklama işlemlerini yapmak ve ‘sicil kayıtları’nı tutmak” sayılmıştır.

Bu durumda, kendisine kayıtlı bulunan bir vergi mükellefi (veya vergi sorumlusu) hakkında intikal eden bir vergi inceleme raporunu işin durumuna göre işleme koyacak veya koymayacak olan birim, “vergi dairesi”dir.

Kendisine intikal eden vergi inceleme raporu, şayet mükellef hakkında herhangi bir vergi tarhı ve/veya ceza kesme işlemi yapılmasını gerektirmiyorsa; yani bu rapor, mükellef lehine sonuçlanmış bir “kabul raporu” ise vergi dairesi, bu raporla ilgili, mükellef hakkında herhangi bir karar almayacak ve işlem tesis etmeyecektir. Ancak bu rapor mükellefin sicilini ilgilendirdiğinden, mükellefin dairede tutulan “tarh dosyası”na eklenecektir<sup>1596</sup>.

Kanun’da ve/veya ilgili Yönetmelikler’de, bu raporun nezdinde inceleme yapılan mükellefe “tebliğ edileceği”ne dair herhangi bir düzenleme bulunmadığı gibi; 66 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’nde, “*vergi incelemesinin (mükellefin beyanının aynen kabulü) şeklinde sonuçlanması halinde ise inceleme raporunun mükellefe tebliğine mahal olmayıp, raporun mükellefin vergi dairesindeki dosyasına konulmasıyla iktifa edilmesi*” şeklinde ele alınmıştır<sup>1597</sup>. Bize göre bu, büyük bir eksiklik. Çünkü vergi incelemesi faaliyeti, mükellef nezdinde yürütülen ve onun (uzman) temsilcisi ve/veya vekilinin de sürece katıldığı bir süreçtir. He ne kadar söz konusu faaliyetin “pasif süjesi” olarak yer alsa da; mükellef, inceleme sürecinden (çoğu zaman olumsuz) etkilenmekte ve olumlu ya da olumsuz olsun bu faaliyet, mükellef hakkında bir sonuç doğurmaktadır. Öte yandan, vergi incelemesinin işlevleri sayılırken “araştırma” ve “önleme” işlevlerinin yanında, “eğitme” işlevi de sayılmaktadır. Mükellefin (ve/veya müşavirinin) en fazla bilgilendirileceği belge “vergi inceleme raporu”dur. Öyle ki bu rapor, mükellefin daha sonra yapacağı iş ve işlemleri için yol gösterici, referans olucu bir belge niteliğindedir.

Öte yandan, Sermaye Piyasaları ve Borsa Mevzuatına tâbi birkısım halka açık şirketlerin haklarında incelemeye başlanıldığı bilgisini KAP’a bildirmeleri gerektiğini yukarıda belirtmiştik. Şirketin faaliyetini, rakipleri ve müşterileriyle olan ilişkilerini etkileyen vergi incelemesi faaliyetinin olumlu sonuçlandığına ve bunun içeriğine dair bilginin de KAP’a bildirilmesi açısından vergi inceleme raporunun, herhangi bir eleştiri konusu olmasa bile, mükellefe tebliği yasada ve/veya tali mevzuatta düzenlenmelidir.

---

<sup>1596</sup> VDİY-Vergi Daireleri İşlem Yönergesi (Yayımlanmamış), m.9 ve m.10.

<sup>1597</sup> VDİY, m.184/2’ye göre, “Karar ve Rapor üzerine herhangi bir işlem yapılmayacak olan dosyalar, ilgili memur ve servis şefinin teklifi ile bölüm müdür yardımcısı veya müdürünün oluru ile işlem den kaldırılır.” denilip; raporun bir örneğinin mükellefe gönderileceği konusunda bir ibare bulunmamaktadır.

#### 4. İnceleme Raporuyla Tarhiyat ve/veya Ceza Kesme İşlemi Önerilmesi Durumunda Yapılacak İşlem

Vergi dairesine intikal eden inceleme raporunun incelenen mükellef hakkında herhangi bir tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemi önerilmesi durumunda vergi dairesinin mükellef hakkında bir vergi-ceza ihbarnamesi düzenleyerek idari işlem tesis etmesi ve bunu mükellefe tebliğ etmesi gerekmektedir.

Belirtmek gerekir ki vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunabileceği gibi; söz konusu fark, VUK m.29'a göre, mükellefin defter, belge ve kayıtlar ile kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilebiliyorsa, ikmâlen tarhiyat yoluna gidilmesi de söz konusu olabilir.

Yukarıki konularda da belirttiğimiz gibi, "*İhbarname Esası*" kenar başlıklı VUK m.34'e göre, "*İkmâlen ve re'sen tarh edilen vergiler, 'İhbarname' ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı 'İhbarname' kullanılır.*" "*Ceza İhbarnamesi*" başlıklı VUK m.366'ya göre de, "*Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur.*" Bu maddelere ilişkin VUK m.35 ve m.366'da ise sözkonusu ihbarnamelerin içeriğinde bulunması gereken unsurlar sayılmıştır. Buna göre, re'sen takdiri gerektiren inceleme raporu ile cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye bağlanması hüküm altına alınmıştır. Düzenlenen vergi-ceza ihbarnamesine bağlanması gereken vergi inceleme raporu, tarh ve ceza kesme işleminin bir şekil şartı olmakla birlikte, yukarıki konularda da ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere, vergi inceleme raporunun düzenlenmesinde öngörülen usul kurallarına uyulup uyulmadığı; tarh işleminin şekil unsuru bakımından denetimi açısından önem arz etmektedir<sup>1598</sup>.

Belirtmek gerekir ki VUK m.30 uyarınca, re'sen vergi tarhını gerektirir bir sebep yanında ikmâlen vergi tarhını da gerektiren bir durum mevcut ise re'sen takdir

<sup>1598</sup> "...İnceleme raporu eklenmeksizin yapılan birinci tebligat işlemi üzerine, yükümlünün vergi dairesine yaptığı başvuru sonucu, bu eksikliğin giderilerek, yükümlüye inceleme raporuyla birlikte ihbarnamelerin yeniden gönderildiği dosya içeriğinden anlaşıldığına göre ve bu ihbarname birinci ihbarnameyi hükümsüz kılacağına göre, tebliğ tarihinin ikinci ihbarnamenin gönderildiği tarih olduğunu kabul etmek gerekir." (Dan. VDDK, T.14.11.1986, E.1986/18, K.1986/20) (Şükrü KIZILOĞLU, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, c.ii, Ankara: Yaklaşım Yayınları, s.2125)

sonucu beklenmeksizin gerekli ikmâl tarhiyatı yapılacak; re'sen takdir sırasında, ikmâl tarhiyatına mesnet olan matrah farkı dikkate alınmamışsa, vergi tarhi sırasında önceden tarholunan vergi indirilecektir.

Bu açıklamalar bir yana, vergi dairesinin, kendisine intikal eden ve mükellef hakkında herhangi bir vergi tarhi ve/veya ceza kesme işlemi öneren vergi inceleme raporları üzerine, vergi inceleme raporuna göre işlem yapıp yapamayacağı tartışma konusu edilmiştir. Acaba vergi dairesi kendisine intikal eden vergi inceleme raporu yönünde hareket etmeye mecbur mudur? Aslında bu konuyu “Hazırlık İşlemi (Ön İşlem) Olarak Vergi İncelemesi” konusunda ayrıntılı olarak irdelenmiş ve kendi görüşümüzü de ifade etmiştik. Buna göre, vergi dairesinin, kendisine intikâl eden ve herhangi bir tarh ve/veya ceza kesme önerisi içeren vergi inceleme raporlarını “keyfi olarak” işleme koymaması gibi bir yetkisi bulunmadığı gibi; gelen bütün raporları “otomatik olarak” da işleme koymamalıdır. Mükellef hakkında yürütülecek tarh ve/veya ceza kesme işlemi yapma yetkisi vergi dairesinin uhdesindedir. Ancak öte yandan, VUK m.30/1'deki “...inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.” hükmü gereği; inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkının işleme esas alınması gerekmektedir. Fakat öyle durumlar olabilir ki; vergi dairesi yetkilileri, inceleme raporunda, maddi hata veya hesaplama hatası veya açık bir usûl hatası tespit edebilir. Bu durumda, ilgili inceleme biriminin konudan haberdar edilip rapordaki hataların giderilmesi veya düzeltilmesi istenmeli; ancak bu düzeltme işleminden sonra tarh ve/veya ceza kesme işlemi tesis edilmelidir. Vergi dairesi, vergi tarh etmeye, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yürütmeye; gerektiğinde işleme karşı açılacak davalarda davalı sıfatıyla yargı yerlerinde savunma yapmaya yetkili daire olduğu için; konuyu bu çerçevede değerlendirmek gerekmektedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki inceleme elemanının re'sen takdir nedenlerini belirtmesi; ancak takdir edilecek matrah veya matrah farkını belirlemek için dosyayı takdir komisyonuna göndermesi halinde, vergi dairesi VUK m.30-33 hükümlerine göre hareket edecektir.

## 5. İade İncelemelerine İlişkin Raporların Sonucuna Göre Yapılacak İşlem

Vergi kanunlarına göre çeşitli durumlarda, örneğin KDVK m.9, m.32 ve diğer ilgili maddeler uyarınca, vergi mahsubu/iadesi söz konusu olabilmektedir. Bu iadelere ilişkin işlemlerin, duruma göre, kanıtlayıcı belge ibrazı istenerek, YMM tasdik raporuna bağlanması şartıyla veya teminat istenilip vergi incelemesi yaptırılmak suretiyle yerine getirilmesi söz konusu olabilmektedir<sup>1599</sup>.

Bunlardan, teminata bağlanıp vergi incelemesine sevk edilen iade talepleri çerçevesinde yapılan incelemeler “iade incelemeleri” kapsamına girmektedir. Bu tür incelemelerde iade talepleri yerinde görüldüğü takdirde, vergi dairesi inceleme raporuna dayanarak iade işlemlerini yerine getirecek; varsa teminat mektubu mükellefe iade edilecektir. Ancak, vergi dairesine yapılan iade talepleri, vergi incelemesi raporuyla uygun görülmediğinde; iade talepleri yerine getirilmeyecek, eğer önceden iade yapılmış ve bunun karşılığında teminat alınmışsa bu teminat paraya çevirilerek; verginin eksik tahakkuk ettirildiği veya haksız yere geri verildiği tespit edildiğinde, VUK hükümlerine göre düzeltme fişi düzenlenerek ikmâlen tarhiyat yoluna gidilecektir<sup>1600</sup>.

## 6. Kaçakçılık Suçunun Tespit Edildiği Raporlar Üzerine Yapılacak İşlem

Vergi dairesine gönderilen raporlarda VUK m.359’da düzenlenen suçların işlendiğine dair “tespitlerin” bulunması ve dolayısıyla vergi ziyayı kabahatine bu fiillerle sebebiyet verildiğinin tespiti halinde; ziyaa uğratılan vergilerin re’sen takdiri, vergi ziyayı cezasının üç kat artırılarak uygulanması (VUK m.344) ve bu fiillerle bağlantılı usulsüzlük cezalarının kesilmesi gündeme gelecektir.

Bu durumda vergi dairesi, inceleme raporuyla önerilen tarh ve ceza kesme işlemlerini yürütmeye başlayacaktır. Zira Kanun’un m.359/son ve m.367/4-5 hükümleri gereği, ilgili suçlar hakkında kamu davasının açılması bu işlemlerin yürütülmeye başlanmasına engel teşkil etmeyecek; yani suçların sübuta ermesi beklenmeyecektir.

<sup>1599</sup> Bkz. KDV Genel Uygulama Tebliği, m.2 ve m.6. (REGA: 26.04.2014 – 28983).

<sup>1600</sup> VDIY, m.49.

Bu durum her ne kadar tartışma konusu olsa da çalışma konumuzun kapsamında görmediğimiz için ayrıntılarına girmeyeceğiz.

### **7. Tarhiyat ve/veya Ceza Kesme Önerisinde Bulunulmayan Fakat Mükellef Hakkında Sonuç Doğuran Raporlar Üzerine Yapılacak İşlem**

Bazı vergi inceleme raporları, rapor tarihi itibarıyla mükellef aleyhine herhangi bir tarh ve/veya ceza kesme işlemi önermeyip ve fakat eleştiri konusu yapılmakla birlikte; izleyen dönemler için ilave tarhiyata neden olabilecek bu raporlar, mükellefin hukukunu ve ekonomik menfaatini etkiler nitelikte olabilmektedir. Mükellefin devreden zararını azaltan veya “devreden indirilecek KDV” tutarını azaltan; yararlandığı indirim ve istisna tutarlarını azaltan<sup>1601</sup> raporlar, buna örnek gösterilebilir<sup>1602</sup>.

Kanun’da bu tip raporların, herhangi bir idari işleme dayanak oluşturmadıkları için, mükellefe tebliğ edilmesi yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. Buna mukabil, 66 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’nde bu eksiklik, “vergi incelemesinin (mükellefin beyan ettiği zararın matrah teşkil etmeyecek daha az bir miktara icrai) şeklinde sonuçlanması halinde, mükellefin ileriki hesap dönemleriyle ilgili vergi matrahlarına müessir olan bu durumu belirten inceleme raporunun vergi dairesine tevdiinde bir nüshasının mükellefe bilgi için yazı ile tebliğ edilmesi ve alınacak imzalı belgenin raporun vergi dairesinde kalan ikinci nüshası ile birlikte dosyasında muhafaza olunması” şeklinde bir yorum ile doldurulmaya çalışılmıştır. Bize göre hem “kabul raporu” durumunda hem de bu tip durumlar başta olmak üzere; vergi inceleme raporlarının her hâl ve takdirde mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.

İYUK m.2’ye göre, idari işlemler aleyhine, kural olarak, kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar ve/veya menfaatleri ihlâl edilenler dava açabilmektedir. Nitekim bu hak, AY m.125 ile de güvence altına alınmıştır. Bu minvâlde, kişilerin haklarının muhtel olması ve/veya menfaatlerinin ihlâl edilmiş sayılabilmesi için idari işlemlerin onlar hakkında hukuki sonuç doğurabilecek işlemlerden olması, yani icrai

<sup>1601</sup> Uğur DOĞAN, “Tarhiyat İçermeyen Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Edilebilir mi?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 265, Ekim 2010.

<sup>1602</sup> A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 210, Haziran 2010, s.20.; Uğur DOĞAN, “Tarhiyat İçermeyen Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Edilebilir mi?”.

nitelikte idari işlemlerden olması gerekir. Bu çerçevede bakıldığında, mükellefler veya vergi sorumluları aleyhine yürütülecek tarh ve/veya ceza kesme işlemlerine (vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenmesine) dayanak oluşturan; yoklama tutanağı, inceleme tutanağı ve/veya inceleme raporu gibi hazırlık işlemleri ya da ön işlemlerin, tek başına herhangi bir hukuki sonuç doğurmadıklarından, tek başlarına dava konusu edilmesi, esas olarak, söz konusu olmamakla beraber; asıl işlemle birlikte dava konusu edilerek iptalleri mümkündür<sup>1603</sup>. Nitekim bu durum, “*Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar*” kenar başlıklı VUK m.377’de, “Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilirler.”; “*Dava konusu*” kenar başlıklı VUK m.378’de de, “Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır” şeklinde teyit edilmiştir.

Ancak bu tip durumlarda, kişiler hakkında hukuki sonuç doğuran, onların haklarını muhtel eden ve/veya menfaatlerini ihlâl eden söz konusu inceleme raporlarının tek başına dava konusu edilmeleri gerekmektedir. Bu gereklilik, çalışmamızın ikinci bölümünde, “hazırlık işlemi (ön işlem) olarak vergi incelemesi” konusunda da ayrıntılı şekilde irdedeğimiz üzere; vergi inceleme raporunun her ne kadar zincir işlemler kuramı kapsamında olduğu kabul edilebilirse de; nihaî işlemden bağımsız olarak hukuki değer taşıyabilen ve yapıldığı anda birtakım hukuki sonuçlar doğuran işlemlerin farklı birtakım hukuki rejimlere tâbi olmaları gerekliliğini savunan ve asıl işlemden koparılarak tek başına iptal davasına konu edilebileceğini ifade eden “ayrılabilir işlem kuramı” bağlamında iptal davasına konu edilebileceği sonucuna varılmaktadır.

---

<sup>1603</sup> B. DOĞRUSÖZ, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, s.20.



Nitekim Danıştay da son yıllarda verdiği kararlarla, söz konusu inceleme raporlarının da tek başına dava konusu edilebileceğine hükmetmektedir<sup>1604</sup>.

---

<sup>1604</sup> “...1998 yılını zararlar kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait belirlediği kurum kazancı re’sen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş; ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle, tarhi gereken bir Kurumlar Vergisi matrahı hesaplanmamıştır...düzenlenen bu raporun, davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ile yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin, VUK m.30’a göre, düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk işlemi bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlülerin incelenen döneme ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları,; yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemlerdeki vergilendirmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle, idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.” (Dan. VDDK, T.23.12.2005, E.2005/201, K.2055/308); “...düzenlenen raporda, 2001 yılını zararlar kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği dönem zararı re’sen belirlenmiş olup; bildirilen zarar tutarı kabul edilmemiştir...düzenlenen vergi inceleme raporunun, davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarını doğrudan etkileyeceği ve davacının, sonraki vergilendirme döneminde defter ve belgelerini, tesis edilen bu işlem doğrultusunda düzenlemesi gereği açık olduğu gibi; vergi dairelerinin de bu rapor doğrultusunda sonraki dönemlerde işlem tesis etmek zorunda olmaları karşısında, davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk işlemi bulunmadığından bahisle, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlünün incelenen döneme ait ve izleyen yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen işlem, yükümlünün haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemde vergilendirmesini sonradan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşınması nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.” (Dan. VDDK, T.18.10.2006, E.2006/109, K.2006/290) (Kararlar, B. DOĞRUSÖZ, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, s.20-21’den alınmıştır.)

## § 12. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Bu çalışmada, bir (vergi) usûl hukuku müessesesi olan vergi incelemesi müessesesi, bütün yönleriyle ve fakat hukuki zeminde incelenmeye ve irdelenmeye çalışılmıştır. Bu başlık altında ise, vergi incelemesi müessesesinin vergi sistemimizdeki yerine; düzenlenişine, hukuksal dayanak ve sınırlarına, uygulanışına ve etkilerine dair değerlendirmelere ve varılan sonuçlara yer verilecektir.

Vergi incelemesi faaliyeti, uygulandığı bütün ülkelerde olduğu gibi, aynı tür ve nitelikteki faaliyeti ifade etse de; ülkemiz uygulamasında başta “denetim” olmak üzere diğer bütün denetim tür, yöntem ve teknikleriyle bir kavram karmaşası içindedir. Öncelikle “denetim”in, konumuz özelinde de “vergi denetimi”nin bir çatı kavram olduğunu ve “vergi incelemesi”nin de bu çatı kavrama dâhil bir alt kavram olduğunu tespit etmek gerekir. Bununla birlikte “vergi incelemesi”, “teftiş”, “revizyon”, “tahkikat” ve “kontrol” gibi diğer ilgili ve ilişkili kavramlardan da belirli nüanslarla ayrılmaktadır. Hukuk müesseselerinin mevzuata girmesi kolay olsa da yerleşmesi zaman almaktadır. Bu alanda belli bir geleneğin oluşturulabilmesi için ilk evvelâ yapılması gereken; mevzuat hazırlığında ve bunların uygulamaya sokulmasında özenli davranılması; kavramların ve terimlerin yerli yerinde kullanılmasıdır. Bu bağlamda, VUK sistematigi içinde “vergi denetimi” ya da “denetim” olarak ayrı bir kısma yer verilmeli, yükümlüleri denetleme araçları, hem İdari yetki ve sorumluluklar hem de yükümlü hak ve ödevleri boyutuyla bu kısım altında düzenlenmelidir. Bu kapsamda ifade etmek gerekir ki; “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” adlandırması yerinde ise de; “vergi müfettişi” adlandırmasıyla bir çelişki içindedir. Bizim önerimiz, bu adlandırmanın “vergi denetçisi” olması yönündedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki uygulamada “karşıt inceleme” olarak anılan inceleme yöntemi, içerik itibariyle bir “çapraz kontrol” yöntemidir ve bunun da bu şekilde adlandırılması gerekir.

Vergi denetim birimlerinin 646 sayılı KHK ile tek çatı altında toplanması olumlu bir adım olmuştur. Ancak sadece bu adım, vergi denetim fonksiyonunu iyileştirmeye yetmemektedir. Vergi denetimi, devlete Anayasa ile verilmiş bulunan vergilendirme yetkisinin bir türevi, onun tamamlayıcı bir unsurudur. Vergi denetiminin tek işlevi yüksek matrah farkı bularak Hazine’ye gelir sağlamak değil; ama bununla

birlikte adil ve eşitlikçi bir vergilendirmenin sağlanmasına hizmet etmek; yurttaşları anayasal vatandaşlık temelinde sisteme dâhil etmek yani kayıtdışılığı azaltarak vergi tabanını genişletmek; tek tek bireylerin değil kamunun hakkını denetlemek ve savunmak; vergi yükümlülerini vergi sisteminin “pasif süjesi” olmaktan çıkararak sistemin bir parçası haline getirmektir. Bu temelde düşünüldüğünde, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek suretiyle vergilendirmede adaletin sağlanması ve yükümlülerin vergi sistemine uyumu, salt vergi politikası aracı olmayıp; Anayasal düzenin tesis edilmesinde de önemli bir işlev görmektedir. Her ne kadar vergi idaresi ve vergi denetim birimleri teknik olarak İdare’ye ve dolayısıyla Yürütme’ye (siyasi iradeye) bağlı olsa da; vergi yasalarının uygulanmasında ve özellikle vergi denetiminde siyasi işlevin başat rolü, “hukuku uygulamak” olmalıdır. Bu noktada, vergi denetimi salt bir vergi politikası aracı olmadığı, Anayasal vergilendirme yetkisine dayanan bir yetki olduğu için; vergi denetim birimlerinin sadece yürütme organına değil; halk iradesini temsil eden yasama organına karşı sorumluluğu bulunduğu da düşünülebilir.

Verili durumda vergi idaresi, özellikle GİB ve VDK ayakları bağlamında, bize göre, hatalı kurulmuştur. GİB’in bu “yarı özerk” haliyle değil ama; IRS örneğinde olduğu gibi özerk bir yapılanmaya gidilmesi halinde, vergi denetim fonksiyonu da bu yapılanma içine taşınmalıdır. Böylesi bir yapılanmada yükümlü temsilcilerinin de karar ve gözetim organları arasında yer almalıdır.

Yine bu bağlamda, vergi denetim elemanlarına da ayrı bir paragraf ayırmak gerekir. Vergi denetim elemanları yalnızca Hazine’ye ek gelir sağlayan İdare’nin birer “ajanı” değil; vergi sisteminin sağlıklı şekilde işleminde ve vergi yasalarının hukuka uygun olarak uygulanmasında, İdare ile yükümlüler arasında yer alan “objektif” unsurlardır. Bu nedenle de onların “pozisyonları”, “bağımsızlığı” ve “özlük hakları” bu işlevleri göz önünde tutularak değerlendirilmelidir. Ayrıca belirtmek gerekir ki inceleme elemanları, İdare ile yükümlüler arasında hukukun doğru şekilde uygulanmasını sağlayan elemanlar olması gerektiği için; “tarafsızlık” da bu elemanların başta gelen nitelikleri arasında olmalıdır.

Vergi incelemesi müessesesinin Anayasal ve yasal dayanakları ile hem bunlardan hem de uluslararası hukuktan kaynaklanan sınırlarını çalışmamızın ikinci

bölümünde ayrıntılı olarak irdeledik. Bu minvâlde, müessesenin uygulanması sırasında hem Anayasal güvence altına alınmış birtakım temel hak ve özgürlüklerin hem de “idari usûl”e ilişkin, yükümlülere özgülenmiş, birtakım usuli hakların zedelenmesi ve/veya ihlâl edilmesi olasıdır. Özellikle “(vergisel) arama” müessesesinin kullanımında bu hak ve özgürlükler daha fazla tehlike altına girmektedir. Bu nedenle, birer kolluk faaliyeti olarak tespit ettiğimiz bu müesseseler kullanılırken, Anayasal vergilendirme ilkelerine kamu gözüyle; temel hak ve ve özgürlükler ile yükümlü haklarına da vergi yükümlüsü (yurttaş; birey) gözüyle bakılmalı, bu temelde hareket edilmelidir. Vergi, demokratik devletin kamusal harcamalarına katılma payı olarak düşünüldüğünde; “mülkiyet hakkı”, “teşebbüs ve çalışma özgürlüğü” ve “ayırıcılık yasağı” ile “özel yaşamın gizliliği” ve “adil yargılanma hakkı”na saygı duyulmalı; bunların ihlâl edilmemesi için azami çaba gösterilmelidir.

Vergi incelemesine seçilecek kişilerin tayininde İdare’ye verilen geniş takdir yetkisi keyfî şekilde kullanılmalı; bu uygulamalarda da mümkün olduğu kadar objektif davranılmalı ve şeffaf olunmalıdır. İncelemeye alınan bir vergi yükümlüsünün, “Neden başkası değil de ben?” sorusuna tatmin edici bir yanıt verilmeli ve böylece de İdari kararların meşruiyeti sağlanmalıdır. Bu bağlamda, 6009 sayılı Kanun ile kurulan fakat çalışma imkânı bulamadan lağvedilen Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu’nun hazırlayarak uygulaması öngörülen yıllık inceleme ve denetim planlarının, bugünkü VDK yıllık çalışma planlarından daha ileri bir düzenleme olduğunun altını çizmek gerekir.

Hem mevzuatımızda hem de uygulamada yükümlü temsilcilerinin (vergi danışmanı, mali müşavir vb.) yükümlülerin İdare ile olan ilişkilerinde, pozisyonlarının yeterince açık ve doyurucu tanımlanmadığı görülmektedir. Vergi gibi karmaşık bir alanda bütün vergisel yükümlülüklerin yalnızca yükümlülerin çabalarıyla yerine getirilmediği, bu konuda SMMM ve YMM gibi uzmanlardan yararlandıkları vakıadır. Ancak buna rağmen inceleme sürecinde bu uzman kişilere, yükümlülerin “temsilci bulundurma hakkı” bağlamında nitelikli bir rol/pozisyon verilmediği kanısındayız. ABD örneğinde olduğu gibi bu kişilerin İdare tarafından muhatap alınmasını sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Çalışmamızda vergi incelemesi sürecinin ve sonucunda ortaya çıkan vergi inceleme raporunun, idari işlem teorisi kapsamında, bir hazırlık işlemi ve/veya ön işlem olduğunu tespit etmiş idik. Bu minvâlde, vergi incelemesi ve inceleme raporu da idari işlemin bütün unsurlarını haiz olup; gerektiğinde, asıl işlemle birlikte veya kimi zaman da tek başına yargısal denetime konu olabilir. Daha açık ifade etmek gerekirse, yükümlüler hakkında idari bir işlemin tesis edilmesine yol açmayan fakat; yükümlülerin menfaatini etkileyen inceleme raporları da tek başına iptal davasına konu edilebilir. Bu nedenlerden dolayı vergi incelemesi müessesesinin kullanımında, yasallık ilkesi gereği, inceleme birimleri ve elemanları usulî düzenlemelere riayet etmelidirler. Ayrıca belirtmek gerekir ki, idari işlemin sıhhati açısından, sonucu ne olursa olsun inceleme faaliyeti bitip inceleme raporu RDK'ya sevk edildiğinde, bir örneğinin de mutlaka yükümlüye tebliğ edilmesi gerekmektedir.

İnceleme sürecinde kanıtlama vasıtaları açısından yükümlülere oranla İdare'nin elinin daha “güçlü” olduğu görülmektedir. Bu halde, tarh ve/veya ceza kesme işlemi tesis edilmeden önce, incelenen yükümlünün de sürece katılması, gerektiğinde süreç hakkında bilgilendirilmesi, çalışma yürütülürken salt yükümlü aleyhine olanların değil; fakat onun lehine olan delillerin de göz önünde tutulması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Re'sen takdir yoluna gidilmesi sırasında “inceleme elemanı”, “takdir komisyonu” ve “vergi dairesi” arasındaki “çetrefilli yapı” tekrar gözden geçirilmeli; takdir komisyonları zamanaşımını durdurmak için bir “cansimidi” olarak görülmemelidir. Ancak buna mukabil, inceleme elemanlarının üzerindeki iş yoğunluğu ve işleri yetiştirme baskısı da göz önünde tutulmalıdır. Hukukun, birtakım hükümleri “dolanarak” değil; ona uyarak tesis edileceği, hakların “menfaâtlar”den önde geldiği unutulmamalıdır.

Vergi incelemelerine ilişkin uzun yıllardır değişmeyen düzenlemelerin 6009 sayılı Kanun ile 646 sayılı KHK ve bunlara dayanılarak çıkarılan tâli mevzuatın getirdiği değişiklik ve yeniliklerin önemli ve olumlu gelişmeler olduğunun altını çizmek gerekir. Ancak bu düzenlemelerin “eklektik” bir şekilde değil; daha bütüncül bir bakış açısıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Düzenlemeler, çağdaş kamu yönetimi ilkeleri

ve standartları ile çağdaş idari usul yaklaşımı altında gerçekleştirilmelidir.

Bu minvâlde, incelemenin başlamasından sonuçlanmasına kadarki sürecin hem İdare hem de yargı yerleri tarafından objektif ve yükümlü haklarını gözetir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

İlk evvela, VUK'ta hüküm altına alınan "inceleme süreleri"ne riayet edilmelidir. Bu konuda İspanya örneğindeki uygulamayı (sürelerin aşılması durumunda gecikme faizinin işlememesi ve/veya kesilecek cezalardan kurtulma...) dikkate değer bulduğumuzu ifade etmek gerekir. 6009 sayılı Kanun'la getirilen 6 ay ve 1 yıllık süreler incelemenin sonuçlanma süresi olarak daha açık şekilde revize edilmeli ve sürelerin aşılması durumunda yükümlüleri koruyucu mekanizmalar getirilmelidir.

İnceleme sürecinin, mümkünse, hem yükümlü hem de varsa temsilcisiyle uyumlu olarak yürütülmesi gerekmektedir. RDK'ların kurulması (resmîyet kazanması da diyebiliriz) idari işlemin tesis edilmesi sürecinde olumlu bir gelişme olsa da; bu komisyonlar hukuka uygun okumalar/değerlendirmeler yapma iradesini göstermelidirler. Yükümlülerin komisyonlarda dinlenmesi kâğıt üzerinde kalmamalıdır. Bunların idari işlemin yapılış sürecine katılımını sağlamak için, kendilerini ifade etmeleri ve savunmaları için yeni düzenlemelere ihtiyaç bulunduğu kanaatindeyiz.

Dikkatimizi çeken bir diğer konu da VUK'taki "inceleme yeri"ne ilişkin düzenlemedir. İncelemenin esas olarak yükümlünün işyerinde yapılmasının doğru bir düzenleme olduğunu kabul etmekle birlikte; bu düzenlemenin Kanun'da eskiden beri var olduğunu ve günümüz ekonomik ve ticari koşullarına göre yeniden düzenlenmesi gerektiğini savunmaktayız. Zira Kanun'un ilk ihdâs edildiği yıllardaki ticari yaşam ve koşullar ile yükümlü sayıları bugün farklıdır. Günümüzde, incelenecek yükümlü sayısı fazla, inceleme elemanı azdır. Bir inceleme elemanı aynı anda birden fazla inceleme görevi yürütmektedir ve dolayısıyla tek tek her yükümlünün işyerinde çalışması mümkün değildir. Öte yandan her işyeri de inceleme yapılmasına müsait değildir. Günümüzde belirli/somut bir merkezi bile olmayan fakat buna mukabil oldukça büyük parasal tutarlarda ticari faaliyetleri olan işyerleri bulunmaktadır. Buna en somut örnek olarak, internet üzerinden faaliyet gösteren web sitelerini gösterebiliriz. Bu ve buna

benzer durumlar için, artık günümüzde incelenecek defter, kayıt ve belgelerin dijital ortamlarda tutulması, saklanması ve ibrazı da mümkün olduğu için inceleme faaliyetinin işin durumuna göre işyerinde veya dairede yürütülmesi konusunda yeni düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Son olarak belirtmek gerekir ki başta ABD olmak üzere çeşitli ülke örneklerinde olduğu gibi; vergi incelemelerinde elektronik ve dijital imkânlardan azami düzeyde yararlanılmalıdır.

## KAYNAKLAR

### KİTAPLAR:

ACAR, İbrahim Attila ve Hüseyin Güçlü ÇİÇEK. “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası ve Denetim”. XX. Türkiye Maliye Sempozyumu (23-27 Mayıs 2005): **Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma**. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Yayını. Ağustos 2005. Yayın Nu:1.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**. Yayımlanmış Doktora Tezi. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları. Yayın Nu.: 127/8. 1979.

AKKAYA, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**. Ankara: Turhan Kitabevi. Aralık 2002.

AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**. Ankara: Yetkin Yayınları. 2002.

AKYILMAZ, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**. Ankara: Yetkin Yayınları. 2000.

AKYILMAZ, Bahtiyar, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA (AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA). **Türk İdare Hukuku**. 1. Basım. Ankara: Seçkin Yayınevi. Kasım 2009.

ALTAY, Adem. “Bankaların Denetimi ve Gözetimi”. Adem KARAPINAR (ed.). **Bankaların Yönetimi ve Denetimi**. 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını. Yayın Nu.: 2746/1704. Ocak 2013.

ALTUĞ, Figen. **Mali Denetim**. 2. Baskı. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları. Mart 2000.

ATAY, Cevdet. **Devlet Yönetimi ve Denetimi**. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım. 1999.

ATEŞ, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik**. İstanbul: Derin Yayınları. Yayın Nu.:84. 2006.



AYSAN, Mustafa. “Ekonomik Denetim Düzeni”. Türkiye Barolar Birliği: **Ekonomi-Hukuk Kongresi**. TBB Yayınları. Yayın Nu: 20. Ankara: Sevinç Matbaası. 1975.

BALCI, Muharrem ve Gülden SÖNMEZ. **Temel Belgelerde İnsan Hakları**. İstanbul: Danışman Yayınları. Yayın Nu.:4. Nisan 2001.

BALTA, Tahsin Bekir. **İdare Hukuku I**. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını.1970-72.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 1. Baskı. Ağustos 2013.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”. Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (ed.). **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi. 26-27 Nisan 2010 Uluslararası Sempozyum Kitabı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. Aralık 2010.

BATIREL, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları. Yayın Nu.: 24. Aralık 2007.

BAYAR, Doğan. “Mali Denetim Nedir?”. Coşkun Can AKTAN, Ahmet KESİK ve Dilek DİLEYİCİ BAYAR (ed.). **Yeni Maliye: Değişim Çağında Kamu Maliyesi**. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını. Yayın Nu.: 2012/420. Ankara 2012.

BESLER, Senem ve Özlem OKTAL (ed.). **Yönetim Bilimi I**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını. Yayın Nu.: 2644/1611. Nisan 2012.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. 6. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayıncılık. Nisan 2012.

BÖREKÇİ, Havva ve Mehmet Onur YURDAKUL. **Avrupa Birliği ve Türkiye’nin Birliğe Katılım Sürecinde MASAK**. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın Nu.: 2011/411. Mayıs 2011.

BULUTOĞLU, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**. c.i. 6. Basılış. İstanbul: Fakülteler Matbaası. 1978.

CAMBRIDGE. **Advanced Learner's Dictionary**. 2. Edition. Cambridge University Press. 2006.

CAN, İsmail ve Yunus ŞENGÖZ. **VDK Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitimi Ders Notları**. Yayınlanmamış 2. Güncelleme. Ankara. Ocak 2014.

CAN, İsmail ve Yunus ŞENGÖZ. **Tarihi Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**. Ankara: TÜRMOB Yayınları. Şubat 2014.

CANDAN, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. Temmuz 2006.

CANDAN, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**. 3. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. Yayın Nu.: 95. Mayıs 2010.

CANDAN, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**. 3. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi. 2009.

CANYAŞ, Oytun. **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. Ağustos 2006.

ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları. 1982.

ÇALGAN, Erkan, Erkan MENTEŞE ve diğerleri. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) yayını. Yayın Nu.: 113. 2008.

DEMİRKAN, Uçar. **İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü**. Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları. Yayın Nu.: 1993/331. 1993.

DEVELLİOĞLU, Ferit. **Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lûgat**. Yeniden Düzenlenmiş ve Genişletilmiş 1993 baskısı üzerine 24. Baskı. Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları. Sözlük Dizisi: 1.

DOĞAN, Hayrullah ve Yüksel YAVUZ. **Örneklerle Vergi İncelemeleri**. İstanbul: DT Denetim Yayını. Baskı: Acar Basım A.Ş.. Haziran 2014.

DONAY, Süheyl. **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**. 1 Bası. İstanbul: Beta Yayınevi. Haziran 2008.

DURAN, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları. Yayın Nu.: 2956/648. İstanbul: Fakülteler Matbaası. 1982.

ERDEM, Tahir. **Vergi İncelemesi**. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. Mart 2011.

ERDEM, Tahir. **Vergisel Kabahatler**. 1. Bası. İstanbul: Beta Yayınevi. Ağustos 2010.

ERDOĞAN, Melih. **Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006.

ERDOĞAN, Nurten. “Bilginin Doğruluğu, Güvenirliği ve Bağımsız Denetim”. Ferruh ÇÖMLEKÇİ (ed.). **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**. 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını. Yayın Nu.: 1585/839. Ekim 2004.

ERGİNAY, Akif. **Vergi Hukuku**. 15. Baskı. Ankara: Savaş Yayınları. 1995.

ERKUT, Celal. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**. Ankara: Danıştay Yayınları. Yayın Nu.: 51. 1990.

EROL, Ahmet. **Vergi Felsefesi**. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) Yayını. Yayın Nu.: 140. 2011.

EROL, Ahmet. **Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları**. İstanbul: İSMMM Yayını. Yayın Nu.: 133.

EYUBOĞLU, İsmet Zeki. **Türk Dili'nin Etimoloji Sözlüğü**. İstanbul: Sosyal Yayınlar. 4. Basım. 2004.

GEDİK, Gülşen. **Türk ve Amerikan Vergi Hukuklarında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları**. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. Nisan 2014.

GERÇEK, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2006.

GEREK, Şahnaz ve Ali Rıza AYDIN. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**. Genişletilmiş 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. Mayıs 2010.

GİRİTLİ, İsmet, Pertev BİLGİN, Tayfun AKGÜNER ve Kahraman BERK (GİRİTLİ/BİLGİN/AKGÜNER/BERK). **İdare Hukuku**. Güncellenmiş 6. Basım. İstanbul: Der Yayınları. Yayın Nu.: 292. Kasım 2013.

GLEASON, Paul and Glenn GOTTSELIG (ed.). **Financial Intelligence Units: An Overview**. Washington, D.C., USA. July 2004.

GRGIC, Aida, Zvonimir MATAGA, Matija LONGAR ve Ana VILFAN, **İHAS ve Ek Protokollerin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap (İnsan Hakları El Kitapları, Numara:10)**. Avrupa Konseyi İnsan Hakları ve Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü. Haziran 2007.

GÖZLER, Kemal. **Hukuka Giriş**. 6. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. Eylül 2009.

GÖZLER, Kemal. **İdare Hukuku Dersleri**. 8. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın ve Dağıtım. Eylül 2009.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref. **Yönetim Hukuku**. 19. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi. Ekim 2003.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref. **Anayasa Hukuku**. Ankara: S Yayınları. 1986.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref. **Yönetimsel Yargı**. 26. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi. Eylül 2007.

GÜNDAY, Metin. **İdare Hukuku**. 7. Bası. Ankara: İmaj Yayıncılık. 2003.

GÜNEŞ, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 2. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. Yayın Nu: 10. Mart 2008.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. 13. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2010.

GÜVEMLİ, Oktay. **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**. c.iii. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını. 2000.

HUD, Hesap Uzmanları Derneği. **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**. c.ii. İstanbul: Acar Basım Yayım. Eylül 2014.

HUD, Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**. c.i ve c.ii. Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı. İstanbul: Acar Basım. 2013.

HUK, Hesap Uzmanları Kurulu. **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**. İstanbul. 1995.

KANETİ, Selim. **Vergi Hukuku**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını. Yayın Nu.: 3434/698. Özdem Kardeşler Matbaası. 1986/87.

KARAKOÇ, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**. 2. Bası. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını. Yayın Nu.: 77. 1997.

KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. 4. Bası. Ankara: Yetkin Yayınları. 2007.

KARDEŞ, Salâhaddin. **Tüm Kamu İdarelerinin Bütçe ve Muhasebe Ansiklopedisi**. 2. Baskı. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını. Yayın Nu.: 2009/387.

KARYAĞDI, Nazmi. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın Nu.: 2006/371. Kasım 2006.

KILKELLY, Ursula. **Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı** (İHAS m.8'in Uygulanmasına İlişkin Kılavuz). Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları. Nu.:1. Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü. Kasım 2001.

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

KIZILOT, Şükrü, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ ve Recai DÖNMEZ. **Vergi Hukuku**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2007.

KIZILOT, Şükrü. **Danıştay Kararları ve Özelgeler**. c.ii. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

KÖSE, Ömer. **Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim**. T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları. 2. Basım. Mayıs 2007.

KUNTER, Nurullah, Feridun YENİSEY ve Ayşe NUHOĞLU (KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU). **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**. 16. Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi. Ocak 2008.

KUYUMCU, Volkan. **Türkiye'de İdari Usul Çalışmaları ve Sorunlar**. T.C.Başbakanlık Yayını. Ankara 2010.

KÜSMENOĞLU, İlham. **Vergi Tarihi (1. Kitap: Osmanlı Devleti'nden 1980'e)**. c.i. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

KÜSMENOĞLU, İlham. **Vergi Tarihi (2. Kitap: 1980'den 2010'a)**. c.ii. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.

MALİYE BAKANLIĞI. **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**. Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı. Yayın Nu.: 128/1967. Damga Matbaası. 1967.

MALİYE BAKANLIĞI, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. **Maliye Teşkilatı Tarihçesi ve Mevzuatı**. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi. Yayın Nu.: 1993/22. Kasım 1993,.

MALİYE ve GÜMRÜK BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü. **Vergi İstihbarat Arşivinin Amacı ve Reçete Uygulaması**. Ankara. Ağustos 1989.

MİRZE, S. Kadri. **İşletme**. İstanbul: Literatür Yayınları. Mayıs 2010.

MOLE, Naula ve Catharina HARBY. **Adil Yargılanma Hakkı (İHAS m.6'nın Uygulanmasına İlişkin Kılavuz)**. İnsan Hakları El Kitapları. Nu.:3. Avrupa Konseyi İnsan Hakları ve Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü. Ekim 2001.

MUTLUER, M. Kâmil. **Vergi Hukuku**. 3. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi. Ekim 2011.

NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 11. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım. Yayın Nu.: 337/17. 2000.

NEUMARK, Fritz. (İclâl FEYZİOĞLU CANKOREL (çev.)). **Vergi Politikası**. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1975.

NEUMARK, Fritz. **Boğaziçine Sığınanlar**. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını. 1982.

OECD. **Tax Administration in OECD Countries**. Centre for Tax Policy and Administration. Comparative Information Series. 2004.

OK, Nuri ve Ahmet GÜNDEL. **Vergi Kaçakçılığı Suçları**. Ankara: Seçkin Yayınları. 2002.

OKTAR, S. Ateş. **Vergi Hukuku**. 10. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi. Eylül 2014.

ONAR, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**. c.iii. 3. Bası. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası. 1966.

O'REGAN, David. **Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes and Regulations**. Hoboken-NJ (USA): John Wiley & Sons. Inc.. 2004.

ORGAN, İbrahim. **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitabevi. Ocak 2008.

ÖNCEL, Muallâ, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN (ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN). **Vergi Hukuku**. 20. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi. Eylül 2011.

ÖNER, Cihat. **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**. Ankara: Yetkin Yayınları. 2010.

ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık. Nisan 2006.

ÖZBUDUN, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**. 6. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları. 2000.

ÖZCAN, Bayram ve Salih TANRIKULU. **Vergi, Muhasebe ve Denetim Terimleri Sözlüğü (Türkçe-İngilizce/İngilizce-Türkçe)**. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği. Mayıs 2008.

ÖZKORKUT, Korkut. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**. Ankara: Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü. Yayın Nu.: 478. 2013.

ÖZTEKİN, Ali. **Yönetim Bilimi**. 5. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi. 2012.

ÖZYER, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 4. Baskı. Ankara: HUD Yayını. Mart 2008.

ÖZYER, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 6. Baskı. Ankara: HUD Yayını. Temmuz 2014.

ÖZYÖRÜK, Mukbil. **İdare Hukuku Ders Notları**. Ankara. 1977.

ÖZYÜREK, Mustafa. **Tahta Bavulla Çıktım Yola (Siyasette 40 yılın anıları)**. 1. Baskı. İstanbul: Doğan Kitap. Mart 2014.

PUR, Hüseyin Perviz. **Osmanlı'dan Günümüze Vergi Sisteminin Ekonomiye Uyumu (1838-2012)**. İstanbul: Otopsi Yayınları. 1. Basım. Ekim 2012.



SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku**. 5. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım. Nisan 2009.

SANCAKDAR, Oğuz. **Memur Hukuku**. 4. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları. Yayın Nu.: 2222/1222. Haziran 2012.

SARUHAN, Şadi Can ve Müge Leyla YILDIZ. **Çağdaş Yönetim Bilimi**. İstanbul: Beta Yayınları. 2009.

SAYGILIOĞLU, Nevzat. **Vergi Hukukunda Yorum**. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Yayın Nu.: 1987/288.

SAYIN, İsmail Hakkı. **Avrupa Birliği Sayıştayı**. T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını. 1. Basım. Aralık 1998.

SCHMÖLDERS, Günter. Salih TURHAN (çev.). **Genel Vergi Teorisi**. Dördüncü Bası. İstanbul Üniversitesi Yayınları. Yayın Nu.:2149. Fakülteler Matbaası. 1976.

SEZGİNER, Murat. **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**. Ankara: Yetkin Yayınları. 2000.

SÖYLER, İlhami. **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Yayını. Yayın Nu.: 1987/295.

SUĞUR, Nadir (ed.). **İnsan ve Toplum**. 2. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını. Yayın Nu.: 2387/1384. Ocak 2013.

ŞENGÖZ, Yunus, Fazıl AYDIN ve Fatih ACAR. **Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları**. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını. 2011.

ŞEKER, Nezh. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**. 1. Bası, İstanbul: Beta Yayınevi. Şubat 1994.

ŞENER, Orhan. **Maliye Sözlüğü: İngilizce – Türkçe/Türkçe - İngilizce**, İstanbul: Bahar Yayınevi. 2003.

ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK. **Vergi Hukuku**. 3. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi. 2012.

ŞİN, Sevil. **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**. İstanbul: İTO Yayını. Yayın Nu.: 2005/17. 2005.

TEKİN, Fazıl ve Ali ÇELİKKAYA. **Vergi Denetimi**. 5. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınları. Mart 2013.

TEZİÇ, Erdoğan. **Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)**. 13. Bası. İstanbul: Beta Yayınevi. Ekim 2009.

TUNCER, Selahattin. **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**. Eskişehir İ.T.İ.A Yayını. Yayın Nu.: 112/66. Ankara: Sevinç Matbaası. 1974.

TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. 5. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1993.

TÜRK DİL KURUMU. **Türkçe Sözlük**. ci-ii. 9. Baskı. Ankara: TDK Yayınları. Yayın Nu.: 549.

TÜRK HUKUK KURUMU (haz.). **Türk Hukuk Lûgatı**. 3. Baskı. Ankara: Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü Yayını. Başbakanlık Basımevi. 1991.

UYANIK, Atilla. **Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme**. 1. Baskı. İstanbul Beta Basım Yayım. 2001.

ÜNLÜ, Sezen (ed.). **Birey ve Davranış**. 3. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını. Yayın Nu.: 2329/1326. Nisan 2013.

VERGİ REFORM KOMİSYONU, Maliye Vekâleti. **Genel Vergi Reformu Raporu**. İstanbul. 15.07.1961.

VERGİ REFORM KOMİSYONU, Maliye Vekâleti. **Vergi Reform Komisyonu Raporları**. c.ii. İstanbul: Damga Matbaası. 1969.

YALTI, Billur ve A. Selçuk ÖZGENÇ. **Vergi Hukuku**. İstanbul: Beta Yayınevi. 2005.

YALTI, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**. 1. Bası. İstanbul: Beta Yayınevi. Eylül 2006.

YALTI SOYDAN, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi. 1995.

YURTCAN, Erdener. **Ceza Yargılaması Hukuku**. İstanbul: Beta Yayınevi. 12. Bası. Ocak 2007.

ZAİF, Figen. “Bankacılık Riskleri”. Aydın KARAPINAR (ed.). **Bankaların Yönetimi ve Denetimi**. 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını. Yayın Nu.: 2746/1704. Ocak 2013.

### **TEZ:**

ÇAVUŞ, Adnan. **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Danışman: Billur Serap YALTI. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı. İstanbul. 2006.

### **MAKALELER ve TEBLİĞLER:**

ALPASLAN, Mustafa. “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları ve Püf Noktaları”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı: 97. Ocak 2012.

AKDENİZ, Kurtuluş. “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 55. Temmuz 1997.

ASLIHAK, Alper. “Vergi İncelemesine Başlama”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 262. Temmuz 2010.

AKIN, Vahit Yaşar. “Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikayet”. (Erişim: [http://www.alomaliye.com/2007/vahit\\_yasar\\_ihbar\\_sikayet.htm](http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_ihbar_sikayet.htm))

ARSLAN, Cenk Murat. “İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 386. Ekim 2013.

APAK, Sedat. “Vergi İncelemesinde Uygulama ve 6009 sayılı Kanun’un Getirdiği Düzenlemeler”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 282. Mart 2012.

ALAN, Nuri. “İdari Usul ve İdari Yargı”. Danıştay Dergisi. Sayı:102.

AYKIN, Hasan. “Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 220. Nisan 2011.

ALPTEKİN, A. Ercan. “Endüstriyel İşletmelerde Verimliliğin Vergisel Boyutu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 195. Kasım 1997.

ATAKAN, Arda. “Kamu Düzeni Kavramı”. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. c.xiii. Sayı: 1-2. 2007.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “2001 Yılı Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Getirdiği Yeni Boyut”. Anayasa Yargısı Dergisi. 2002. Sayı:19.

AKTAN, Hasan Basri. “İşletmelerde Mali Denetim”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 149. Ocak 1994. (Yaklaşım Dergisi. Sayı:13. Ocak 1994.)

AĞAR, Serkan. “Geçmişten Bugüne Mali İdare”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Sayı: 73. 2007.

ARAS, Coşkun. “62. Kuruluş Yıldönümünde Vergi Denetmenleri”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 66. Haziran 1998.

AYDIN, M. Bülent. “Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Denetimi ve İdari Yapı”. Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. 15 Mayıs 2006.

ATASOY, Ömer Adil. “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Yeni Bir Kavram: Ölçülülük İlkesi ve Yasa Uygulayıcıları Açısından Uyma Zorunluluğu”. Anayasa Yargısı Dergisi. 2002. Sayı:19.

AKILLIOĞLU, Tekin. “İdari Usul ve Kişisel Verilerin Korunması”. (Erişim: [www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm](http://www.idare.gen.tr/akillioglu-idariusul.htm))

BİYAN, Özgür. “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 255. Aralık 2009.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 261. Haziran 2010.

BAYKARA, Bekir. “Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 216. Aralık 2010.

BİLİCİ, Kerim. “Defter Belge İbrazi Kapsamında İncelemenin Yapılacağı Yerin Tayini”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 191. Ağustos 2004.

BAYRAK, Serbüent. “Defter ve Belge İbrazi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 113. Şubat 1998.

BUDAK, Tamer. “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Prof.Dr.Şerafettin AKSOY’a Armağan). 52. Seri. Yıl:2009.

BAYKARA, Bekir. “Vergi İncelemesi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 313. Eylül 2007.

BAYKARA, Bekir. “Yoklama Esnasında El Defteri alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 190. Ekim 2005.

BELLEK, İhsan Bahri. “Osmanlı’dan Günümüze Mali İdare Reformları”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 263. Ağustos 2010.

BUYRUK, A. Özkan. “Türk Vergi Tarihinde 1950 Büyük Vergi Reformu: Nedenleri, Temelleri ve Getirdikleri”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 372. Ağustos 2012.

BUYRUK, A. Özkan. “1950 Büyük Vergi Reformu’nun Sonuçları ve Vergi Reform Komisyonu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:373. Eylül 2012.

BAYRAK, Ahmet. “Yeminli Mali Müşavirlik”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 58. Haziran 1986.

BARLAS, Adnan. “Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı Mesleği”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 18. Şubat 1983.

BAŞOĞLU, Cemil. “3568 Sayılı Yasa Kapsamında Karşıt İnceleme Hukuku, Uygulaması ve İlgili Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 327. Kasım 2008.

BİLEN, Cumhur İnan. “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 330. Şubat 2009.

BEYGO, Nusret. “Vergi İncelemesinin Anlamı ve Yeri”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 11. Temmuz 1982.

BAĞLI, Mehmet Selim. “Teorik ve Tarihsel Açıdan Bütçe Hakkı”. Yasama Derneği. Yasama Dergisi. Sayı:20. Ocak-Nisan 2012.

BATIREL, Ömer Faruk. “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 282. Şubat 2005.

CAN, İsmail. “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”. Maliye Dergisi. Eylül-Ekim 1981.

CAN, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”. Maliye Dergisi. Sayı: 145. Ocak – Nisan 2004.

CEYLAN, Mehmet Ali. “Ticaret Hukukunda Yeni Bir Denetim Anlayışı: Bağımsız Denetim”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 366. Şubat 2012.

ÇAĞAN, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.: XXXVII. Sayı: 1-4. 1980.

ÇAĞLAYAN, Ramazan. “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.:VII. Sayı: 3-4. Aralık 2003.

ÇAKIR, Mehmet Ali. “Vergilendirmede Bilgi Toplama”. Sayıştay Dergisi. Sayı:32. Ocak-Şubat-Mart 1999.

ÇİFTÇİ, Bayram Turan. “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenleri”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı:32. Eylül-Ekim 1995.

DARICI, Haldun. “Vergi Denetim Birimi Olmak”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 227. Kasım 2011.

DAYIOĞLU, Ali. “Vergi İstihbarat Arşivi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:45. Kasım – Aralık 1989.

DEĞİRMENDERELİ, Ali. “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”. (**Kamu Maliyesinde Denetim** başlıklı 29. Türkiye Maliye Sempozyumu’nda sunulan Tebliğ, 16-20 Mayıs 2014.)

DEMİRCİ, Azmi ve Zihni KARTAL. “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:211. Mart 1999.

DEMİRKOL, Selami. “İptal Davasında İdari İşlemin Beş Unsuru”. Sayıştay Dergisi. Nisan-Haziran 1988.

DOĞAN, Uğur. “Tarhiyat İçermeyen Vergi İnceleme Raporları Dava Konusu Edilebilir mi?”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 265. Ekim 2010.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin. “Aramalı Vergi İncelemesi”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 206. Şubat 2010.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin. “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 210. Haziran 2010.

DOĞRUSÖZ, M. Ezhan. “Vergi Hukukunda Arama”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 132. Aralık 2003.

DOKSAT, Canan ve Öykü ÖCAL. “Vergi İncelemesi Devam Ederken Gerçekleştirilen Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Zamanaşımı Süresine Etkisi”. Erişim: <http://www.ozdogrular.com/content/view/24902>

DÖNMEZ, Recai. “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramsallaştırma Denemesi”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 136. Nisan 2004.

EKİCİ, M. Hadi. “66. Kuruluş Yıldönümünde Değerleri ve Dinamizmiyle Hesap Uzmanları Kurulu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 358. Haziran 2011.

ERAY, Savaş. “Vergi Hukukunda İhbar ve Türkiye Uygulaması”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 259. Nisan 2010.

ERDEM, Tahir. “Rapor Değerlendirme Komisyonları”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 270. Mart 2011.

ERDEM, Tahir. “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulanma İmkânı”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 282. Mart 2012.

ERDEM, Tahir. “Vergisel Kabahatlerin Tanımlanmasında Çerçeve Kanun Hükümünün İdarenin Düzenleyici İşlemiyle Doldurulmasının Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 276. Eylül 2011.

ERDEM, Tahir. “Vergi Kabahatlerimizin Normatif İçeriğini Sorgulama, Vergi Ziyat Kabahatinin Vergi Kaybını Önlemeye Uygunluğu Sorunu”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 302. Kasım 2013.

ERDEM Tahir. “Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu’nun Genel Kanun Niteliği”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 231. Aralık 2007.

EROL, Ahmet. “Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 186. Haziran 2008.



EROL, Ahmet. “Vergi İhbarlarını Olumsuz Etkileyen Hukuki Düzenlemeler”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 219. Mart 2011.

FENDOĞLU, H. Tahsin. “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması”. Anayasa Yargısı Dergisi. 2002. Sayı:19.

GERÇEK, Adnan. “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”. Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi. C.: XXIX. Sayı:2. 2010.

GERÇEK, Adnan. “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 224. Ağustos 2011.

GÖREN, Ömer. “Derdest Vergi Davasında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”. Ankara Barosu Dergisi. Yıl: 67. Sayı: 4. Güz 2009.

GÖZLER, Kemal. “Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri”. Ankara Barosu Dergisi. Yıl: 59. 2001/4.

GÜNEŞ, Gülsen ve Ertunç ŞİRİN. “Vergi Ödevlisinin Hakları”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:197. Şubat 2005.

GÜRSOY, Bedri. “Türkiye’de Vergi Reformu ve Gelir Vergisi”. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. C.4/1. 1949.

GÜRSOY, Hakan. “OECD Model Vergi Anlaşması’nın 26. Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesi’nin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 377. Ocak 2013.

HEINTZEN, Markus. “Alman Vergi Hukuku’ndaki Tahkikat Metotları”. Handan ÇELİK (çev.). Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (ed.). **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi. 26-27 Nisan 2010 Uluslararası Sempozyum Kitabı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. Aralık 2010.

IŞIL, Erhan. “Önemi Anlaşılamayan Mali Örgüt ve Vergi Örgütü Sorunu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 6. Şubat 1982.

KANETİ, Selim. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:131. Temmuz 1992.

KANETİ, Selim. “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:123. Kasım 1991.

KANETİ, Selim. “Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 123. Kasım 1991.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay ve Mesut KOYUNCU. “Vergi Reform Komisyonu ve Ali Alaybek Üzerine Prof.Dr. Halil NADAROĞLU İle Yapılan Söyleşi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 243. Kasım 2001.

KARABIYIK. Vehbi. “Yeminli Mali Müşavir Denetimi”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 168. Nisan 1987.

KARADENİZ, Salim. “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 335. Temmuz 2009.

KARAYILAN, İlhan ve Doğan ALANTAR. “Gelir İdaresi’nin Yeniden Yapılanması”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 127. Temmuz 2003.

KARTAL, Zihni. “Yanılma Tarih mi Oluyor?”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 214. Ekim 2010.

KAYA, Murat. “Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu”. Uzman Bakış Dergisi. Sayı: 1. 2013.

KAYA, Murat. “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK’ın Rolü I”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:363. Kasım 2011.

KAYA, Murat. “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK’ın Rolü II”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:364. Aralık 2011.

KILIÇDAROĞLU, Kemal. “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 1. Eylül 1981.

KILIÇDAROĞLU, Kemal. “Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 120. Ağustos 1991.

KILIÇDAROĞLU, Kemal. “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 12. Ağustos 1982.

KOÇ, Mehmet. “Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 278. Kasım 2011.

KORKMAZ, Murat ve Musa ÜNAL. “Gümrükte Vergi Denetimi (Sonradan Kontrol)”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 223. Temmuz 2011.

KOYUTÜRK, Serdar. “Çağdaş Vergi Denetimine Hesap Uzmanları Kurulu’nun Katkısı”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 117. Mayıs 1991.

KUMRULU, Ahmet G.. “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan. Ankara. 1981. C. XXXVI. Sayı:1/4.

KURT, Hasan. “Randıman Farkları İçin Re’sen Tarhiyat Yapılamayacak mı?”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 194. Ekim 1997.

KÜRK, Memiş. “Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı:98. 2010.

MOLINA, Pedro Herrera ve Victor M. Sanchez BLAQUEEZ. İdris Hakan FURTUN (çev.). “İspanyol Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”. **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi. 26-27 Nisan 2010 Uluslararası Sempozyum Kitabı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. Aralık 2010.

NAS, Adil. “Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği”. Vergi Dünyası Dergisi. Haziran 2011. Sayı: 358.

OKUMUŞ, Semi ve Mustafa Kemal GÖZE. “Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 280. Ocak 2012.

OZANSOY, Ahmet. “Vergi İncelemesinde Yeni Kurallar Geliyor”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 211. Temmuz 2010.

ÖZ, Ersan ve Tekin AKDEMİR. “ABD Vergi Sistemi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 168. Eylül 2002.

ÖZKAN, Gürsel. “İdari Usul”, Danıştay Dergisi, Sayı:101.

ÖZKAN, Ahmet Fatih. “Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti”. Ankara Barosu Dergisi. Yıl: 67. Sayı:4. Güz 2009.

ÖZTÜRK, Nadir. “Vergi İncelemesi ve Denetimi İle İlgili Yeni Düzenlemeler - I”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 219. Mart 2011.

PEHLİVAN, Osman. “Vergi Yönetiminin Kamu Yönetimi İçindeki Yeri”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 75. Kasım 1987.

SABAN, Nihal. “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”. Polis Dergisi. Sayı:36. Temmuz-Ağustos-Eylül 2003.

SABAN, Nihal. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”. **Anayasal Mali Düzen** konulu XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını. Yayın Nu.:12. İstanbul. 2000.

SABAN, Nihal. “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 143. Temmuz 1993.

SAĞLAM, Mehmet. “Ekim 2001 Tarihinde Yapılan Anayasa Değişiklikleri Sonrasında Düzenlendikleri Maddede Hiçbir Sınırlama Sebebine Yer Verilmemiş Olan Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırı Sorunu”. Anayasa Yargısı Dergisi. 2002. Sayı:19.

SARAÇ, Osman. “Gelir Vergisinde Vergi İncelemesine Tabi Olanlar”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 134. Şubat 2004.

SEVİĞ, Veysi. “Vergi İncelemesi”. İktisat ve Maliye Dergisi. C.XXXII. Sayı: 3. Haziran 1985.

ŞAHİN, Tayfun. “Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının İnceleme Yetkisine Etkisi”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı: 95. Kasım 2011.

ŞANVER, Salih. “Vergi Hukukunda İspat”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:21. Mayıs 1983.

ŞEKER, Sakıp. “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 5. Mayıs 1993.

ŞENGÖZ, Yunus. “Nev’i Şahsına Münhasır Bir Kuruluş: Maliye Gelirler Kontrolörlüğü, Yaş 75”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 274. Temmuz 2011.

TAN, Turgut. “Anayasal Ekonomik Düzen”. Ankara:AYM Başkanlığı. Anayasa Yargısı Dergisi. Sayı:7. 1990.

TAŞDELEN, Aziz. “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2003. C.: 5. Sayı:2.

TEKİN, Selçuk. “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 264. Eylül 2010.

TUNCER, Selahattin. “Gelir İdaresi Başkanlığı”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 152. Ağustos 2005.

TUNCER, Selahattin. “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 238. Haziran 2001.

TUNCER, Selahattin. “Kurucumuz ve Büyük Üstâdımız Ali Alaybek (1901 – 1986)”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 330. Şubat 2009.

TUNCER, Selahattin. “Az Bilinen Bir Üstad: Hoca Rasim Saydar (1901-1966) Müşavir Hesap Uzmanı”. Vergi Dünyası Dergisi. Ocak 2008. Sayı: 317.

TUNCER, Selahattin ve İbrahim BİRELMA. “İç Denetim ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 290. Ekim 2005.

TUNCER, Selahattin ve Levent YARALI. “Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa ile Yapılan Değişiklik ve Yenilikler”. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 221. Mayıs 2011.

UNGER, Peter. “Avusturya’da Vergi Yükümlülerinin ve Üçüncü Kişilerin Bilgi Verme Yükümlülüğü”. Ömer KORKMAZ (çev.). Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR (ed.). **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi**. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi. 26-27 Nisan 2010 Uluslararası Sempozyum Kitabı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. Aralık 2010.

YALTI, Billur. “Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı (AY 36 – İHAS 6) Vergi Ceza Davalarına Uygulanır”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 305. Ocak 2007.

YALTI SOYDAN, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı I”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 143. Ağustos 2000.

YALTI, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 144. Eylül 2000.

YALTI, Billur. “Vergi Hukukunda Susma Hakkı VUK, 359 (a)(2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 285. Mayıs 2005.

YALTI SOYDAN, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramlarıyla Okumak”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:119. Ağustos 1998. (Makale, “**Anayasal Mali Düzen**” konulu XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu’nda (14-16 Mayıs 1998) sunulan yorum tebliğine dayanmaktadır.)

YALTI SOYDAN, Billur. “İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 254. Ekim 2002.

YETKİNER, Erkan. “6009 sayılı Kanun ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 359. Temmuz 2011.

YETKİNER, Erkan. “E-Belge, E-Kayıt, E-Defter, E-Beyanname, E-Denetim”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 301. Eylül 2006.

YILMAZ, Kâzım. “Vergi Yönetimine Bilgi Verme Külfeti, Türkiye’de ve ABD’de Bilgi Vermeme Cezaları: Bir Karşılaştırma”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 166. Haziran 1995.

YILMAZ, M. Mahmut. “Aramalı Vergi İncelemesinde İncelemeye Başlama Tarihi ve Tutanağı”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı: 113. Mayıs 2013.

YILMAZCAN, Dilek. “Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları”. **Anayasal Mali Düzen** konulu XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını. Yayın Nu.:12. İstanbul. 2000.

YUMUŞAK, İbrahim. “Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetim”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 375. Kasım 2012.

YUMUŞAK, İbrahim. “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 360. Ağustos 2011.

YUMUŞAK, İbrahim. “Tetkika Yetkililer”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 334. Haziran 2009.

YURTERİ, İsmet. “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. Mayıs-Haziran 2012. Sayı:100.

YÜCEL, Bilal. “Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş”. Maliye Dergisi. Sayı: 157. Temmuz – Aralık 2009.

ZARAKOLU, Avni. “Alman Gelir Vergisi”. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. 1954. C.: 9/3.

### **GAZETE YAZILARI:**

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Vergi Denetimi Siyasallaşıyor”. Referans Gazetesi, 08.07.2010.

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Anayasa ve Vergi”. Dünya Gazetesi. 15.11.2001.

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, Referans Gazetesi, 09.09.2010.

GÜNDÜZ, Zeki. “Vergi İncelemesine Neden Seçilebilirsiniz?”, Dünya Gazetesi. 18.06.2008.

PUR, Hüseyin Perviz. “Türk Vergi Sistemi ve Kamu Yönetimi Reformu”. Dünya Gazetesi, 24.02.2004.

SEVİĞ, Veysi. “Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı”. Referans Gazetesi. 01.03.2008.

SEVİĞ, Veysi. “Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar”. Referans Gazetesi. 03.08.2010.

### **REHBERLER ve DİĞER BELGELER:**

AVRUPA KONSEYİ (COUNCIL of EUROPE). **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi** (11. ve 14. Protokollerle değiştirilen Türkçe Metin). Erişim: [http://www.echr.coe.int/Documents/Convention\\_TUR.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf)

AYDIN, Fazıl. **Özel Ek: Vergi İstihbarat Arşivi**. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 167. Ağustos 2002.

BANKALAR YEMİNLİ MURAKIPLARI VAKFI. **Dünden Bugüne**. Erişim: <http://bymvakfi.org.tr/sayfa.asp?goster=kategorialt&zMID=24>

DPT ve MB. **Vergi Özel İhtisas Komisyonları Raporları**.



GÜMRÜK ve TİCARET MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ. Sefa YAYLA ve Bayram ÇELİK (haz.). **Gümrük Vergileri.** Erişim: <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/BilgiBankasi/Kavrams/vergiler.html>

GİB. **Faaliyet Raporları (2006-2012).**

GİB. **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi.** 2007.

GİB. **Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planları (2008-2010 ve 2011-2013).**

GİB. **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları Rehberi.**

GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ. **Gelir İdaresi”nin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu (2001).**

HMRC. **Your Charter.** Erişim: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/91888/charte.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/91888/charte.pdf)

HUD. **Tarihçe.** Erişim: <http://www.hud.org.tr/icerik/tarihce>

IRS. **Examination of Returns, Appeal Rights and Claims for Refund.** Erişim: <http://www.irs.gov/publications/p556/>

IRS. **Tax Examination (Audit) Process (Information Note).** Erişim: [http://www.irs.gov/uac/The-Examination-\(Audit\)-Process](http://www.irs.gov/uac/The-Examination-(Audit)-Process)

IRS. **Internal Revenue Manual.** Erişim: <http://irs.gov/irm/>

IRS. **The Examination Process (Audits by Mail).** Erişim: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf>

ITC. The Office of Revenue – Irish Tax and Customs. **Code of Practice for Revenue Audit.** Erişim: <http://www.revenue.ie/en/practitioner/code-of-practice-revenue-audit.pdf>

KENGER, Erdal. **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.** Erişim:  
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh221.doc>

MALİYE BAKANLIĞI. **Maliye Tarihçesi (Kronolojik).** Erişim:  
<http://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanlik%20Tarihcesi%20.pdf>

MASAK Başkanlığı. **Faaliyet Raporu (2012).**

MFCP (Ministere des Finances et des Comptes Publics). **Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts.** Erişim: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3750-PGP?datePubl=12/01/2014>

MTK. **Maliye Teftiş Kurulu'nun Kuruluşunun 130. Yıldönümü Belgeseli.** Erişim:  
<http://www.mmd.org.tr/sidebar/maliye-mufettisleri/videolar>

OECD. **Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations.** Paris. 1992. Erişim: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2666483.pdf>

OECD. **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes.** Committee on Fiscal Affairs. Erişim:  
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>

OECD, Centre for Tax Policy and Administration. **Glossary of Tax Terms.** Erişim:  
<http://oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

DGFB. Direction Generale des Finances Publiques. **Public Finances General Directorate Annual Report (2012).** Erişim:  
<http://www.gouvernement.fr/sites/default/files/locale/piece-jointe/2014/07/frenchpublicfinances2012report-1.pdf>

PROSPECTS, **Senior Tax Professional/Tax Inspector Job Description.** Erişim:  
[http://www.prospects.ac.uk/tax\\_inspector\\_job\\_description.htm](http://www.prospects.ac.uk/tax_inspector_job_description.htm)

TOBB. **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (1992).**

TOBB. **AB'ye Tam Üyelik Sürecinde Türkiye'de Yönetimin Yeniden Yapılanması (2000).**

TÜSİAD. **Türk Vergi Sisteminde Yeniden Yapılanma İhtiyacı (2002).**

USA. Department of Labor. **What Tax Examiners, and Collectors and Revenue Agents Do.** Erişim:<http://www.bls.gov>

UYSAL, Mustafa, Hansın DALBAYRAK ve Timuçin YURDANUR. **Türkiye'de Vergi İdaresi ve Denetimi Nasıl Yeniden Yapılandırılmalıdır? (Rapor)** İstanbul. Eylül 2002.

VDK Başkanlığı. **Vergi İnceleme Standartları.** Yayımlanmamış Belge.

VDK Başkanlığı. **Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri.** Şubat 2013. Yayın Nu.:3.

VDK Başkanlığı. **Vergi İnceleme Rehberi.** Yayımlanmamış Rehber.

VDK Başkanlığı. **Denetim Stratejisi.** Erişim:  
<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo6QUtbogqxfQ==H7deC+LxBI8=&nm=1028>

VDK Başkanlığı, **Faaliyet Raporu (2012 ve 2013)**

VERGİ KONSEYİ. **Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu.** Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu. İstanbul. Haziran 2003.

VERGİ KONSEYİ. **Türk Gelir İdaresi'nin Yeniden Yapılandırılması Raporu (2003).**

**MEVZUAT:**

**Anayasalar:**

1961 Anayasası ve 1982 Anayasası

**Kanunlar:**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. REGA: 06.01.1961 – 10700.

213 Sayılı Vergi Usûl Kanunu. REGA: 10-11 ve 12.01.1961 – 10703-10704-10705.

394 Sayılı Hafta Tatili Hakkında Kanun. REGA: 21.01.1924 – 54.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu. REGA: 11.07.1964 – 11751

552 Sayılı Aşarın İlgasiyle Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkında Kanun. REGA: 23.02.1925 – 84.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu. REGA: 23.07.1965 – 12056.

735 Sayılı Umûmî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun. REGA: 22.02.1926 - 304.

737 Sayılı Eğlence Ve Husûsî İstihlâk Vergisi Hk. Kanun. REGA: 24.02.1926 - 306.

755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu. REGA: 14.03.1926 – 321.

1039 Sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun. REGA: 31.05.1927 - 598.

1136 Sayılı Avukatlık Kanunu. REGA: 07.04.1969 – 13168.

1412 Sayılı (Mülga) Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu. REGA: 20.04.1929 – 1172.

1452 Sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhit Ve Teadülüne Dair Kanun. REGA: 30.06.1929 – 1229.

1860 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu. REGA: 02.08.1931 - 1862.

1905 Sayılı Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun. REGA: 31.12.1931 – 1990.

2243 Sayılı Mevduatı Koruma Kanunu. REGA: 05.06.1933 – 2419.

2265 Sayılı 1452 Numaralı Kanuna Merbut (2) Numaralı Cetvelin Maliye Teşkilatına Ait Kısmının Tadili Ve Bir Kısım Vazifelerin Sureti İfası Hakkında Kanun. REGA: 13.06.1933 – 2426.

2365 Sayılı 04.01.1961 Gün Ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. REGA: 31.12.1980 – 17207 (mük.).

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu. REGA: 25.03.1934 – 2662.

2429 Sayılı Ulusal Bayram Ve Genel Tatiller Hk. Kanun. REGA: 19.03.1981 – 17284.

2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu. REGA: 15.05.1934 - 2701.

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu. REGA: 29.05.1981 – 17354.

2531 Sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun. REGA: 06.10.1981 – 17480.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. REGA: 20.01.1982 – 17580.

2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun. REGA: 15.02.1984 – 18313.

2791 Sayılı 1/1/1961 Tarih Ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle 21/2/1963 Tarih Ve 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. REGA: 22.01.1983 – 17936.

2996 Sayılı (Mülga) Maliye Vekâleti Teşkilat Ve Vazifeleri Hakkında Kanun. REGA: 05.06.1936 - 3322.

3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında... Kanun. REGA: 09.10.1984 – 18540.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. REGA: 02.11.1984 – 18563.

3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun. REGA: 10.11.1984 – 18571.

3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu. REGA: 20.11.1984 – 18581.

3093 Sayılı TRT Kurumu Gelirleri Kanunu. REGA: 15.12.1984 – 18606.

3182 Sayılı Bankalar Kanunu. REGA. 02.05.1985 – 18742.

3239 Sayılı 213 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 11.12.1985 – 18955.

3418 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 31.03.1988 – 19771.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. REGA: 13.06.1989 – 20194.

3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet Ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu. REGA: 04.05.1990 – 20508.

3692 Sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine Ve İtiraz Ve Temyiz Usullerine Ve İtiraz Ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun. REGA: 13.07.1939 – 4257.

3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun. REGA: 03.04.1992 – 21191.

3840 Sayılı 2395 Ve 2729 Sayılı Kanunların Tadili Hakkında Kanun. REGA: 29.05.1940 - 4521.

3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu. REGA: 04.06.1940 - 4526.

3911 Sayılı ...Yetki Kanunu. REGA: 27.06.1993 – 21620.

4004 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 19.06.1994 – 21965.

4008 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 06.07.1994 – 21982.

4208 Sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine... Dair Kanun. REGA:19.11.1996 – 22822.

4286 Sayılı Maliye Teşkilatına Dair 2996 Sayılı Kanun İle Devlet Memurları Aylıklarının Tevhid Ve Teadülü Hakkındaki 3656 Ve Buna Ek 3888 Ve 3968 Sayılı Kanunlara Bağlı Cetvellerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. REGA: 14.08.1942 - 5184.

4369 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 29.07.1998 – 23417 (mük.)

4389 Sayılı Bankalar Kanunu. REGA: 23.06.1999 – 23734.

4444 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 14.08.1999 – 23786.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu. REGA: 04.11.1999 – 23866.

4483 Sayılı Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun. REGA: 04.12.1999 – 23896.

4644 Sayılı Devlet Memurları Aylıklarının Tevhid Ve Teadülü Hakkındaki 3656 Sayılı Kanuna Ek Kanun. REGA: 12.08.1944 – 5781.

4709 Sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına Ve Maliye Bakanlığı Merkez Ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun. REGA: 05.04.1945 - 5974.

4709 Sayılı Türkiye Cumhuriyet Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun. REGA: 17.10.2001 – 24556 (mük.)

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu. REGA: 12.06.2002 – 24783.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu. REGA: 27.02.2003 – 25033.

4857 Sayılı İş Kanunu. REGA: 10.06.2003 – 25134.

4910 Sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş Ve Görevleri Hakkındaki 2996 Sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine Ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun. REGA: 07.06.1946 - 6327.

4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu. REGA: 19.07.2003 – 25173.

4951 Sayılı Bakanlıklar Kuruluşu Hakkında Kanun. REGA: 17.09.1946 – 6410.

4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun. REGA: 07.08.2003 – 25192.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu. REGA: 24.12.2003 - 25326.

5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. REGA: 08.06.2004 – 25486.

5228 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 31.07.2004 – 25539.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu. REGA: 12.10.2004 – 25611.

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu. REGA: 17.12.2004 – 25673.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu. REGA: 31.03.2005 – 25772 (mük.).

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun. REGA: 16.05.2005 – 25817.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu. REGA: 01.11.2005 – 25983 (mük.).

5421 Sayılı (Mülga) Gelir Vergisi Kanunu. REGA: 09.06.1949 – 7228.

5422 Sayılı (Mülga) Kurumlar Vergisi Kanunu. REGA: 10.06.1949 – 7229.

5423 Sayılı Esnaf Vergisi Kanunu. REGA: 10.06.1949 – 7229.

5432 Sayılı (Mülga) Vergi Usûl Kanunu. REGA: 10.06.1949 – 7229.



5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun. REGA: 18.10.2006 – 26323.

5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun. REGA: 28.03.2007 – 26476.

5655 Sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş Ve Görevleri Hakkındaki 2996 Sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine Ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun. REGA: 03.04.1950 - 7473.

5682 Sayılı Pasaport Kanunu. REGA: 24.07.1950 – 7564.

5786 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hk. Kanun. REGA: 26.07.2008 – 26948.

5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun. REGA: 22.11.2008 – 27062.

5815 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri İle Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına Ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun. REGA: 24.07.1951 – 7866.

5917 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 10.07.2009 – 27284.

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. REGA: 01.08.2010 – 27659.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu. REGA: 19.12.2010 – 27790.

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu. REGA: 04.02.2011 – 27836.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. REGA: 14.02.2011 – 27846.

6111 Sayılı “Af” Kanunu. REGA: 25.02.2011 – 27857 (1. mük.)

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hk. Kanun. REGA: 28.07.1953 – 8469.

6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun.  
REGA: 03.04.2011 – 27894.

6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu. REGA: 29.06.2012 – 29338.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. REGA: 30.12.2012- 28513.

6366 Sayılı İnsan Haklarını Ve Ana Hürriyetlerini Koruma Sözleşmesi Ve Buna Ek  
Protokolun Tasdiki Hakkında Kanun. REGA: 19.03.1954 – 8662.

6415 Sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hk. Kanun. REGA:16.02.2013–28561.

6487 Sayılı “Torba” Kanun. REGA: 11.06.2013 – 28674.

6552 Sayılı “Af” Kanunu. REGA: 11.09.2014 – 29116 (mük.).

6762 Sayılı (Mülga) Türk Ticaret Kanunu. REGA: 09.07.1956 – 9353.

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu. REGA: 23.07.1956 – 9362.

7129 Sayılı (Mülga) Bankalar Kanunu. REGA: 02.07.1958 – 9944.

**Kanun Hükmünde Kararnameler:**

28; 70; 174; 178; 202; 516; 543; 640; 643; 646 ve 660 Sayılı KHK’lar.

**Tüzük:**

Umur-u Umumiye-i Maliye Müfettişleri’ne Dair Nizamnâme

**Yönetmelikler:**

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (31.10.2011)

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (31.10.2011)

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları  
Hakkında Yönetmelik (31.10.2011)

Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği (30.12.2011)

Görev Yerleri İtibarıyla Vergi Müfettişleri Yer Değiştirme Yönetmeliği (16.06.2012)

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (31.10.2011)

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik

Ticaret Şirketlerinin Gümrük Ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hk. Yönetmelik

Sayıştay Denetim Yönetmeliği

Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği (1994)

Devlet Memurlarının Şikâyet Ve Müracaatları Hakkında Yönetmelik

Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul Ve Esasları Hk. Yönetmelik

Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hk. Yönetmelik

Kamu Görevlerine İlk Defa Atanacaklar İçin Yapılacak Sınavlar Hk. Genel Yönetmelik

Adli Kolluk Yönetmeliği

Adli Ve Önleme Aramaları Yönetmeliği

Suç Gelirlerinin Aklanmasının Ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik

Gümrük Yönetmeliği

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği

Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Rehberlik Ve Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği

Sonradan Kontrol Ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği

İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usûl Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

(Mülga) Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği (2005)

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği (2015)

(Mülga) Vergi Dairelerinin Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği (1989)

(Mülga) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi İstihbarat Uzmanlığı Görev, Yetki, Çalışma Ve Atama Yönetmeliği

(Mülga) Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği

(Mülga) Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (31.12.2010)

(Mülga) Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği

(Mülga) Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği

(Mülga) Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği

(Mülga) Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Denetmenliği Yönetmeliği

(Mülga) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Görev, Yetki, Çalışma Ve Atama Yönetmeliği

(Mülga) Vergi İnceleme Ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31.12.2010)

(Mülga) Vergi İnceleme Ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması Ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (31.12.2010)

(Mülga) Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31.12.2010)

(Mülga) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (03.02.1999)

(Mülga) Maliye Bakanlığı Gelirler Bölge Müdürlüğü Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği

**Sirküler:**

63 Sıra Numaralı GVK Sirküleri

**Genel Tebliğler:**

7; 66; 168; 192; 193; 243; 249; 256; 306; 361; 397; 400; 403; 413; 415; 420; 421; 425; 433 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğleri.

1 ve 2 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğleri.

1 Sıra Numaralı Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ.

1 Seri Numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ.

KDV Genel Uygulama Tebliği (2014).

252 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği.

395; 404 ve 439 Sıra Numaralı Tahsilât Genel Tebliğleri.

45 Seri Numaralı DVK Genel Tebliği.

XX/22 Numaralı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.

4; 5 ve 6 Sıra Numaralı Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ.

18; 19; 20; 27; 29; 35; ve 41 Seri Numaralı (3568 Sayılı) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğleri.

**Yönerge:**

(Yayımlanmamış) Vergi Daireleri İşlem Yönergesi

**İNTERNET KAYNAKLARI:**

Avrupa Konseyi: [www.coe.int](http://www.coe.int)

AYM: [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)

Bank for International Settlements: [www.bis.org](http://www.bis.org)

DANIŞTAY: [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

Dictionary.com: [www.dictionary.reference.com](http://www.dictionary.reference.com)

GİB: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

HMRC: [www.gov.uk](http://www.gov.uk)

İHAM: [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int)

INTOSAI: [www.intosai.org](http://www.intosai.org)

KAZANCI İctihat Bankası: [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com)

LEGIFRANCE: [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)

Maliye Bakanlığı: [www.maliye.gov.tr](http://www.maliye.gov.tr)

MASAK: [www.masak.gov.tr](http://www.masak.gov.tr)

Merriam-Webster Dictionary: [www.merriam-webster.com](http://www.merriam-webster.com)

OECD: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

Online Etymology Dictionary: [www.etymonline.com](http://www.etymonline.com)

SAYIŞTAY: [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)

TBMM: [www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr)

Thesaurus Dictionary: [www.thesaurus.com](http://www.thesaurus.com)

Türk Dil Kurumu: [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)

VDK: [www.vdk.gov.tr](http://www.vdk.gov.tr)

YARGITAY: [www.yargitay.gov.tr](http://www.yargitay.gov.tr)