

**T.C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan**

**Mehmet BAYRAM**

**174234002001**

**Danışman**

**Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

**Konya 2020**



T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	MEHMET BAYRAM
	Numarası	174234002001
	Ana Bilim / Bilim Dalı	KAMU HUKUKU
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tezin Adı	TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm. 05.02.2020

Öğrencinin imzası  
(İmza)



**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



**Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu**

<b>Öğrencinin</b>	Adı Soyadı	MEHMET BAYRAM
	Numarası	174234002001
	Ana Bilim / Bilim Dalı	KAMU HUKUKU
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	PROF. DR. ÜMİT SÜLEYMAN ÜSTÜN
	Tezin Adı	TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ başlıklı bu çalışma 30/01/2020 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Unvanı, Adı Soyadı	Danışman/Üye	İmza
PROF. DR. ÜMİT SÜLEYMAN ÜSTÜN	Danışman	
DR. ÖĞR. ÜYESİ SELMAN SACİT BOZ	Üye	
DR. ÖĞR. ÜYESİ TAHA EMRE ÇİFTÇİ	Üye	

Not: Tezlerde **ıslak imzalı suretleri** yer almalıdır.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	vii
ABSTRACT.....	viii
KISALTMALAR.....	ix
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİM KAVRAMI VE VERGİ İNCELEMESİNİN GENEL ESASLARI

I. DENETİM.....	3
A. Denetim Kavramı.....	3
B. Denetimin Tanımı.....	4
C. Denetimin Tarihçesi.....	6
D. Denetimin Türleri.....	9
1. Amacına Göre Denetimin Türleri.....	9
a. Finansal Denetim.....	9
b. Uygunluk Denetimi.....	10
c. Performans Denetimi.....	10
2. Statüsüne Göre Denetimin Türleri.....	11
a. İç Denetim.....	11
b. Dış Denetim.....	11
aa. Bağımsız Denetim.....	12
bb. Kamu Denetimi.....	12
II. VERGİ DENETİMİ.....	13
III. 213 SAYILI VUK'TA DÜZENLENEN VERGİ İNCELEMESİ DIŞINDAKİ DİĞER VERGİ DENETİM TÜRLERİ.....	17
A. Yoklama.....	17
B. Arama.....	19
C. Bilgi Toplama.....	23
IV. VERGİ İNCELEMESİ.....	25
A. Vergi İncelemesi Kavramı.....	25
B. Vergi İncelemesinin Tanımı.....	26
C. Vergi İncelemesinin Tarihçesi.....	29
1. Vergi İncelemesine Yetkili ve Görevli Birimlerin Tarihçesi.....	29

a. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergi İncelemesine Yetkili ve Görevli Birimlerin Tarihçesi .....	29
b. Cumhuriyet Döneminde Vergi İncelemesine Yetkili ve Görevli Birimlerin Tarihçesi .....	30
aa. Maliye Bakanlığı'nın Tarihçesi .....	30
bb. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Tarihçesi.....	30
cc. Vergi Denetimi ve İncelemesi ile Görevli Olan Birimlerin Tarihçesi .....	32
2. Vergi İncelemesine İlişkin Düzenlemelerin Tarihçesi.....	34
a. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu .....	34
b. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu .....	35
aa. 1960-1980 Dönemi .....	36
bb. 1980'den Günümüze Olan Dönem.....	37
D. Vergi İncelemesinin Önemi .....	45
1. Vergi İncelemesinin Devlet Açısından Önemi .....	46
2. Vergi İncelemesinin Mükellef Açısından Önemi .....	46
E. Vergi İncelemesinin Amacı .....	47
F. Vergi İncelemesinin İşlevleri.....	48
1. Araştırma İşlevi .....	48
2. Önleme İşlevi.....	49
3. Düzeltme İşlevi.....	49
V. VERGİ İNCELEMESİNİN ANA HATLARI BAKIMINDAN ÜLKE ÖRNEKLERİ.....	49
A. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi .....	49
B. Almanya'da Vergi İncelemesi .....	50
C. Fransa'da Vergi İncelemesi .....	52
D. İngiltere'de Vergi İncelemesi .....	53

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNİN TEMEL NİTELİKLERİ VE ÖZELLİKLERİ

I. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ YAPI .....	55
A. Vergi İdaresi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.....	55
1. Vergi İdaresi .....	55
2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.....	56
B. Vergi İncelemesine Yetkililer .....	61
1. Vergi Müfettişleri .....	62
2. İncelemeye Yetkili Diğer Görevliler .....	66
II. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ .....	68

III. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI.....	70
A. İncelemenin Türüne Göre .....	70
1. Tam İnceleme .....	70
2. Sınırlı İnceleme.....	71
B. İncelemeye Tabi Olan Kişilere Göre.....	72
C. İncelemeye Tabi Olan Konulara Göre.....	74
D. İnceleme Yerine Göre (Coğrafi Yetki Alanı Bakımından) .....	74
E. İnceleme Zamanına Göre.....	76
IV. VERGİ İNCELEME SÜRECİ.....	78
A. İzaha Davet Müessesesi.....	79
B. Vergi İncelemesine Sevk Usulleri.....	84
1. Olağan Sevk Usulü .....	84
2. Olağandışı Sevk Usulü .....	85
a. İnceleme Elemanlarının Talepleri Üzerine Sevk.....	85
b. Diğer İdari Birimlerden Gelen Talepler Üzerine Sevk .....	85
c. İhbar/Şikâyet Üzerine Sevk.....	85
C. Vergi İnceleme Faaliyetine Başlama.....	86
1. Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi.....	86
2. İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık.....	87
3. İncelemeye Başlama .....	89
4. İncelemenin Mükellef Nezdinde Yapılması .....	90
D. Vergi İnceleme Faaliyetinin Yürütülmesi .....	92
1. İncelemenin Yapılacağı Yer .....	92
2. Defter ve Belge İbrazı.....	97
a. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Adli Yaptırımları.....	99
b. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin İdari Yaptırımları .....	100
c. Defter ve Belgelerin Yargısal Makamlara İbrazı .....	101
d. Defter ve Belge İbraz Etmeme/Gizleme Fiillerinin Susma Hakkı Kapsamında İncelenmesi.....	103
e. Defter ve Belge İbraz Etmeyen Kişi ile İlgili Dönem Temsilcinin Farklı Olması Durumunda Sorumluluk.....	104
3. Vergi İncelemesinde Yorum ve İspat Kurallarına Uyma Yükümlülüğü .....	105
4. Vergi İnceleme Tutanağı .....	107
5. Vergi İncelemesinde İdari Çözüm Yolu Olarak Özelge ve Sirkülerlerin Durumu....	110
E. Vergi İnceleme Faaliyetinin Bitirilmesi ve Tamamlanması .....	115

1. Vergi İncelemesinin Süresinde Bitirilmesi ve Tamamlanması.....	115
2. İnceleme Raporları .....	118
3. Rapor Değerlendirme Komisyonu.....	124
<b>V. TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİNİ ENGELLEYEN FAKTÖRLER.....</b>	<b>128</b>
A. Uygulama Birliğinin Sağlanamaması.....	129
B. Vergi İnceleme Raporlarının Caydırıcılığı ve Uzlaşma Müessesinden Kaynaklı Sorunlar.....	129
C. Çıkarılan Yapılandırma Kanunları .....	130
D. İnceleme Oranlarının Düşüklüğü .....	130
E. Belirli Süre Görev Yapan Vergi İnceleme Elemanlarının Başka Kurumlara ya da Özel Sektöre Geçmesi .....	132
F. Vergi İncelemelerinde Uzmanlaşmanın Sağlanamaması.....	132
G. Mükelleflerin Vergi İncelemesiyle İlgili Bilgi Sahibi Olmaması .....	132
H. Belge Düzeninin Oluşturulamaması.....	132
I. Teknolojik İmkanların Kısıtlılığı .....	133
<b>VI. TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....</b>	<b>133</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>135</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>143</b>



**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



<b>Öğrencinin</b>	Adı Soyadı	MEHMET BAYRAM
	Numarası	174234002001
	Ana Bilim / Bilim Dalı	KAMU HUKUKU
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	PROF. DR. ÜMİT SÜLEYMAN ÜSTÜN
	Tezin Adı	TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİ

### ÖZET

Beyan usulüne dayanan vergi sistemimizin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için gerekli olan vergi denetimi, ödenmeyen vergilerin idare tarafından tespit edilip tahsil edilmesinde en önemli unsurdur. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacı olan vergi incelemesi ise ödenmeyen vergilerin tespiti noktasında vergi denetim türleri arasında en etkin olanıdır.

Mahiyeti gereği karşılıksız ve cebri olan vergilerin ödenmediği durumlarda ya da eksik ödendiği durumlarda ödenmesi gereken verginin mükelleflerden alınması amacıyla tarh edilecek vergilerin ve kesilecek cezaların bir kısmının dayanağını oluşturan vergi inceleme raporlarının düzenlenme sürecindeki iş ve işlemlerden oluşan vergi incelemesi müessesesi bu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.





**T. C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



<b>Öğrencinin</b>	Adı Soyadı	MEHMET BAYRAM
	Numarası	174234002001
	Ana Bilim / Bilim Dalı	KAMU HUKUKU
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	PROF. DR. ÜMİT SÜLEYMAN ÜSTÜN
	Tezin İngilizce Adı	TAX EXAMINATION IN TURKISH TAX LAW

**ABSTRACT**

The tax audit required for the healthy functioning of our tax system based on the declaration procedure is the most important element in the determination and collection of unpaid taxes by the administration. The tax investigation, which aims to investigate, determine and ensure the accuracy of the taxes to be paid, is the most effective among the types of tax audits in the determination of unpaid taxes.

This study consists of business and transactions in the process of issuing tax inspection reports which constitute the basis of the taxes to be levied and the penalties to be levied in order to receive the tax to be paid from the taxpayers in cases where unrequited and compulsory taxes are not paid or if they are paid inadequately.

**KISALTMALAR**

<b>AYM</b>	:	Anayasa Mahkemesi
<b>BDDK</b>	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>C</b>	:	Cilt
<b>CMK</b>	:	Ceza Muhakemesi Kanunu
<b>E</b>	:	Esas
<b>GİB</b>	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	:	Gelir Vergisi Kanunu
<b>HUK</b>	:	Hesap Uzmanları Kurulu
<b>K</b>	:	Karar
<b>KDVK</b>	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KHK</b>	:	Kanun Hükmüne Kararname
<b>KVK</b>	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>M</b>	:	Mükerrer
<b>RG</b>	:	Resmi Gazete
<b>S.</b>	:	Sayı
<b>s.</b>	:	Sayfa
<b>TDK</b>	:	Türk Dil Kurumu
<b>VTR</b>	:	Vergi Tekniği Raporu
<b>VİR</b>	:	Vergi İnceleme Raporu
<b>VDDK</b>	:	Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>VDK</b>	:	Vergi Denetim Kurulu
<b>VUK</b>	:	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Toplumsal hayatın düzeni ve devamı için devlet otoritesinin yerine getirmekle yükümlü olduğu görevler bulunmaktadır. Devletin toplumsal yaşamın düzeni ve devamı için yerine getirmekle yükümlü olduğu görevlere genel olarak kamu hizmeti denilir. Devlet kamu hizmetlerini yerine getirmek için harcama yapmak durumundadır, harcama yapabilmek için de devletin gelire ihtiyacı vardır. Devletler, kamu harcamalarını karşılamak için ihtiyaç duydukları gelirin büyük bir kısmını vergiler ile sağlamaktadır.

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla, kişilerden ve kurumlardan egemenlik gücüne dayalı olarak, karşılıksız ve hukuki cebir altında almış olduğu paranın genel adına vergi denir. Vergi kanun yoluyla toplanan paralardır. Vergilendirme yetkisi dayanağını esas olarak Anayasa'nın 73. maddesindeki “*herkes, kamu giderlerinin karşılanması için mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmünden almaktadır.

Devlet, Anayasa'nın 73. maddesinden dayanağını alan vergilendirme yetkisini yürütme organı içerisinde yer alan vergi idaresi aracılığıyla ve belirli usul ve esaslara göre kullanmaktadır. Vergilendirme yetkisi, kişinin gelirini en iyi kendisinin bileceği ve mükellefe güven duyulması esasına dayalı olan, yükümlülerin devlete ödeyecekleri vergi tutarını önceden konulmuş kurallara göre hesaplayarak beyan etmeleri şeklinde işleyen beyan usulüne göre kullanılmaktadır.

Beyana dayalı vergi sistemlerinde; vergilerin hesaplanıp, devlete ödenmesi tek başına vergi yükümlülerine bırakıldığında, çeşitli ekonomik, malî, hukuki, sosyolojik veya psikolojik sebeplerle bu sistemler işleyemez hâle gelme riskiyle karşı karşıya kalmaktadır. Bu sebeple, genelde yükümlülerin (veya yükümlü olması gerekenlerin) vergi sistemine uyup uymadıklarının, özelde de bunların beyanlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının bu itibarla da ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun denetlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Nitekim devlete verilen vergilendirme ve vergi toplama yetkisi, vergi sisteminin sağlıklı işleyip işlemediğini denetleme ile ödenecek vergilerin doğruluğunu denetleme yetkisini de içermektedir. Böylece “denetim olgusu”, bütün içeriğiyle vergi sistemlerinin olmazsa olmaz bir unsuru haline gelmektedir<sup>1</sup>.

Denetim; bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesidir. Vergi yönetiminin ve vergi yükümlülerinin, yetkili kişilerce yasalara uygun hareket edip etmediklerinin

---

<sup>1</sup> SOYDAN Başar, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, XII Levha Yayınevi, İstanbul, 2015, s. 2.

belirlenmesi ve mali tablolara bağı olarak hesapladıkları vergilerin gerçeği yansıtmı yansıtmadığının araştırılması faaliyetlerine ise vergi denetimi denilmektedir<sup>2</sup>.

Beyan sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesi için gerekli olan vergi denetim türleri içinde, ödenmeyen vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesinde hiç kuşkusuz en etkin olanı vergi incelemesidir. Vergi denetimi içinde özel bir müessese olan vergi incelemesi; 213 sayılı VUK'un 134. maddesine göre ödenmesi gereken vergilerin araştırılıp, tespit edilip, sağlanmasıdır.

Vergi inceleme müessesesi, beyana dayalı vergi sisteminin temelini oluşturmakta olup vergilendirmede adaletin sağlanması hukuka uygun bir vergi incelemesinden geçmektedir. Bu bakımdan vergi incelemesindeki eksiklikler, mükelleflerin hukuki durumlarını da doğrudan etkilemektedir.

VUK'un birinci kitabının yedinci kısmının ikinci bölümünde düzenlenen vergi incelemesi; 213 sayılı VUK'un 135. maddesinde belirtilen vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından, VUK(134-141. maddeleri) ve tali mevzuatlardaki usul ve esaslara göre gerçekleştirilmektedir. Vergi incelemeleri yapılırken, karşılıklı olarak vergi idaresinin dolayısıyla da vergi incelemesine yetkili olanların ve nezdinde inceleme yapılan mükelleflerin ya da sorumluların da uyması gereken bir takım usul kuralları bulunmaktadır.

Çalışmamızın ilk bölümünde denetim, vergi denetimi ve vergi incelemesi hakkında bilgiler ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen diğer denetim türleri hakkında genel bilgiler, vergi incelemesinin ana hatları bakımından farklı ülkelerden örnekler verilmiştir. İkinci bölümde ise Türkiye'de vergi incelemesinde idari yapı, vergi incelemesinin hukuki niteliği, kapsamı ve vergi inceleme süreci incelenerek Türkiye'de vergi incelemesinin etkinliğini engelleyen faktörler ile vergi incelemesinin etkinliğine ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

Konuya ilişkin daha önce farklı çalışmalar yapılmış ise de uygulamadan kaynaklı görüşler, konuya ilişkin yargısal yorumlar ile doktrindeki görüşlerin birlikte ele alındığı bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bakımdan çalışmamızda; 213 sayılı VUK ve tali mevzuatlardaki değişimler çerçevesinde tarihi süreçte ülkemizdeki vergi idaresinin, vergi inceleme birimlerinin ve vergi incelemesi müessesesinin geçirdiği evreler ile vergi incelemelerine ilişkin yargıya intikal eden uyuşmazlıklar dikkate alınarak, karşılıksız ve cebri olarak kaynakların bir kısmının devlete aktarılması ile sonuçlanması muhtemel olan vergi inceleme müessesesinin düzenlenişi, organizasyonu ve uygulamasından kaynaklanan sorunların incelenerek buna ilişkin eleştiri ve önerilerin sunulması amaçlanmaktadır.

<sup>2</sup> UÇKAN Servet, *Türkiye'de Vergi İncelemesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s. 5.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİM KAVRAMI VE VERGİ İNCELEMESİNİN GENEL ESASLARI

#### I. DENETİM

##### A. Denetim Kavramı

İlk bakışta güvensizlik, baskı ya da otorite gibi olumsuz kavram ya da kavramları çağrıştıran denetim kelimesi günlük yaşamın pek çok alanında değişik anlamlar yüklenerek sıkça kullanılan bir kavram olmakla birlikte adı konulmamış olsa da bireysel ve toplumsal ilişkiler içerisinde çok farklı şekillerde yaşam alanı bulabilmektedir<sup>3</sup>.

Denetim müessesesi ekonomik anlamda, kamuoyunun güvenilir bilgi edinmesini ve kendi çıkarlarına uygun kararlar verebilmesini sağlamakla önemli bir görev ifa etmektedir. Zira ekonomik anlamda denetim, hiç kimseye bağlı olmadan tarafsız kişi ya da kişilerce yapılmakta olup bu sayede söz konusu bilgilerin güvenilirlikleri tescil edilmektedir<sup>4</sup>. Bu bakımdan denetimin, insanların doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaçlarından doğduğu görülmektedir<sup>5</sup>.

Denetim özü itibariyle bir savunma mekanizması olup denetimde, savunulan durumun açıklaması denetimin de bireysel ya da toplumsal niteliğini belirlemektedir<sup>6</sup>. Özü itibariyle bir savunma mekanizması olan denetim, denetim ihtiyacı doğuran bir riskin varlığına dolayısıyla da daha önceden tanımlı bir takım kurallara aykırılık ihtimaline dayanmaktadır<sup>7</sup>. Denetimde önceden tanımlanmış birtakım norm ya da kurallara aykırılık durumunun, bir yaptırımla sonuçlanma riskine işaret edilmekte ve bu riskten dolayı da bir savunma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır<sup>8</sup>. Bireysel denetim mekanizmaları ile toplumsal ilişkilerin hukuk kuralları olarak yansımalarıyla ortaya çıkan denetim işleyişleri arasında mekik dokuyan denetim olgusu, çok geniş bir varoluş alanı bulabilmektedir<sup>9</sup>.

Hayatın her alanında var olan denetimin, toplumsal yaşamın en gelişkin örgütlenme birimi olan devlet yapısı içerisinde farklı bir anlamı ve işlevi vardır. Devlet

<sup>3</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları 1. cilt*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul, 2011, s. 5.

<sup>4</sup> ÖZDEMİR H. Serdar, "Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı", *Vergi Raporu Dergisi*, Şubat-Mart 2000, S:45, s. 48.

<sup>5</sup> ÖZDEMİR, *Denetim*, s. 49.

<sup>6</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 5.

<sup>7</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 7.

<sup>8</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 5.

<sup>9</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 7.

büyük ölçüde toplumsal denetim gereksiniminin bir ürünü olduğu gibi, aynı zamanda yönetilenler üzerinde yaptığı denetim aracılığıyla da varlığını devam ettirir<sup>10</sup>.

Çalışmamızda denetim kavramı, vergi denetimi ve vergi denetiminin bir türü olan vergi incelemesi özelinde maddi hukuk kuralları bakımından ele alınacaktır. Denetimin kavramsal boyutu ele alındıktan sonra denetimin tanımına geçebiliriz.

## B. Denetimin Tanımı

Denetimi çeşitli yönleriyle ortaya koyan çok sayıda tanım bulunmakta olup bu tanımların her biri denetimin farklı yönünü ortaya koymaktadır<sup>11</sup>.

Denetim kontrol etme<sup>12</sup> anlamına gelmekte olup, TDK Bilim ve Sanat Terimleri Sözlüğü'nde denetim için "*kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci*"<sup>13</sup> ifadeleri kullanılmaktadır. TDK Güncel Türkçe Sözlük'te denetleme "*Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol*"<sup>14</sup> olarak açıklanmaktadır.

Denetim; "*bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulamasıdır*"<sup>15</sup>., "*Denetim ne yaptığımızı nereye ulaştığımızı belirten bir değerlendirmedir*"<sup>16</sup>."

Denetim; yapılan bir işlemin, önceden tanımlanmış bir takım (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) kaidelere uygun olup olmadığının araştırılması ve anılan işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan değerlendirme faaliyetidir<sup>17</sup>.

Modern anlamıyla denetim; olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenen hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir. Başka bir deyişle denetim, bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden

<sup>10</sup> KÖSE Ömer, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Mayıs 2007, s.1.

<sup>11</sup> TEKİN Fazıl/ÇELİKKAYA Ali, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 8. Baskı, Ankara, Mart 2018, s. 26.

<sup>12</sup> DOĞAN Ahmet, *Büyük Türkçe Sözlük*, Akçağ Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2013, s. 292.

<sup>13</sup> TDK, *Bilim Ve Sanat Terimleri Sözlüğü*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c61328502a527.96855113](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c61328502a527.96855113), (E.T. 11.02.2019).

<sup>14</sup> TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c6136660242a5.59782443](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c6136660242a5.59782443), (E.T. 11.02.2019).

<sup>15</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 17.

<sup>16</sup> AYDEMİR İsmail, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme" *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4669>, (E.T. 25.02.2019).

<sup>17</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 27.

oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak maksadıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanıp, değerlendirilip ve bu sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması şeklinde tanımlanabilir<sup>18</sup>.

Genel olarak denetim, "*bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir*"<sup>19</sup>.

Denetim kavramı, mevzuatta çokça kullanılmasına rağmen detaylı bir tanımına rastlanmamaktadır. Mevzuatta bulunan denetim tanımlarından bazıları şöyledir.

5018 sayılı Kanun'un 63. maddesine 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.*" şeklinde tanımlanmıştır. Kanun maddesinde belirtilen faaliyetlerin, 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 gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

Aynı Kanun'un 68. maddesine göre "*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 Meclisine raporlanmasıdır.*" şeklinde belirtilmiştir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'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 48. maddesinde denetim, "*muhasabe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasabe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek*

<sup>18</sup> ARPACI Altar Ömer, "Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması", 05.10.2004, *Alomaliye.com*, <http://www.alomaliye.com/2004/10/05/vergi-denetimi-ve-gelir-idaresinin-yeniden-yapilanmasi>, (E.T. 11.02.2019); ÖZDEMİR, *Denetim*, s. 49; DEMİR Eyüp, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasına Yönelik Öneriler", *Vergi Raporu Dergisi*, Ocak 2019, S. 232, s. 307.

<sup>19</sup> KÖSE, s. 5.

*mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışma" olarak tanımlanmıştır.*

VUK'ta denetim kavramı sınırlı olarak geçmekte olup 127. maddenin son fıkrasında<sup>20</sup> belirtilen denetim kavramı “yaygın ve yoğun vergi denetimi<sup>21</sup>” olarak geçen anlamıyla kullanılmıştır. Öte yandan son dönemlerdeki mevzuat düzenlemelerinde de denetim kavramının inceleme kavramı ile birlikte kullanıldığı görülmektedir.

Yukarıda denetim ile ilgili yapılan tanımlamalar birlikte değerlendirildiğinde bize göre denetim; yapılan işlemlerin, önceden belirlenen kriterlere uygunluğunun tarafsız bir şekilde araştırılıp tespit edilmesi ve sonucun ilgililere sunulması gibi genel esaslardan meydana gelmektedir.

Bir önceki bölümde de ifade edildiği üzere çalışmada denetim kavramını, vergi denetimi ve vergi denetiminin bir türü olan vergi incelemesi özelinde maddi hukuk kuralları bakımından ele alacağımız dikkate alındığında denetimin genel esasları vergi incelemesi özelinde de mevcuttur. VUK'un 134. maddesi vergi incelemesi kavramını amacından hareketle tanımlamakta olup kanun maddesinde vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Ödenmesi gereken vergilerin "doğruluğunun araştırılması" ifadesinde dolaylı olarak belirtilen ve denetim tanımında geçen "uygunluk kıyaslamasında" göz önünde bulundurulacak olan "önceden oluşturulmuş kriterler" ifadesi ile belirtilmek istenen vergi mevzuatı veya bu mevzuatla atıf yapılan muhasebe prensipleridir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ifadesi ile belirtilmek istenen ise; vergi incelemesinin salt matrah farkı arayışı gibi görülemeyeceği, bu bakımdan incelenen mükelleflerin hesap ve işlemlerinin vergi mevzuatına aykırılık teşkil edip etmediğinin saptanmasının da inceleme amaçları arasında yer aldığı, bu yönüyle de inceleme sürecinin denetim tanımında da geçen tarafsız olacağının, tarafsızca kanıt toplanıp değerlendirme yapılacağının teyit edilmesidir. Vergi incelemesinde, denetim tanımı içinde yer alan bilgi kullanıcılar kategorisini ise, özelde gelir idaresi genelde ise devlet oluşturacaktır<sup>22</sup>.

### **C. Denetimin Tarihçesi**

İlk çağlardan bugüne kadar çeşitli aşamalardan geçen denetimi, bilimsel manada 1363 yılında Abdullah İbni Muhammed'in “Risale-i Felekiyye” ve Rahip Lukan'ın 15.

<sup>20</sup> Söz konusu fıkra hükmü şöyledir: "Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Cumhurbaşkanınca belirlenir."

<sup>21</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 145; ŞEKER H. Nezi, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Doktora Tezi, İstanbul, 1993, s. 28.

<sup>22</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 9.



yüzyılda çift kayıt yöntemine dayandıranlar vardır. O yıllarda yapılan muhasebe denetimindeki amaç ise muhasebe kayıtlarındaki hata ve hilelerin tespittir<sup>23</sup>.

İlk çağda; Mısır medeniyetinde tarımsal ürünler, vergi tahsili için özel yetiştirilen kişiler tarafından denetlenmiş, Atina'da maliye tahsildarının hesaplarını denetleyip yolsuzluklarını tespit eden denetim kuruluşları ortaya çıkmış, Roma İmparatorluğu'nda ise kamu maliyesinin denetimi kester adlı denetçiler tarafından yapılmıştır<sup>24</sup>.

Orta çağda; her alanda olduğu gibi ekonomik gelişme ve muhasebe alanında da uzun bir durgunluk yaşanmış, ekonominin gelişmesi ile birlikte denetim olgusu da yeniden önem kazanmış, ünvan olarak denetim ise ilk kez 1289 yılında İngiltere'de kullanılmaya başlanılmış olup tahsildarların hesaplarının denetçiler tarafından incelenmesi esası benimsenmiş, ilk profesyonel denetim örgütü "CollegioidiRexonati" adıyla bir devlet kurumu olarak 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur<sup>25</sup>.

Sanayi devrimiyle Avrupa'da günümüzdekine benzer özellikleri olan bir denetim sistemi oluşmaya başlamış, Avrupalılar zamanla bu uygulamayı Kuzey Amerika'ya taşımış, 1850 yılında "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiş, daha sonra İngiltere'den ABD'ye göç eden muhasebeciler 1886 yılında New York'ta ilk "Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun" çıkarılmasını sağlamışlardır<sup>26</sup>.

Sanayi Devriminden sonra gelişen ve büyümeye devam eden büyük endüstri şirketlerinin tekelleşme eğilimleri ve ekonomik faaliyet ve ilişkilerin giderek karmaşıklaşması gibi etkenler yeni bir anlayış ortaya çıkarmış, bu anlayış sermayedar ile yöneticinin ayrışmasına yol açmış ve böylece toplumun tamamı denetime ihtiyaç duyar hale gelmiştir. Bu ihtiyaç dolayısıyla devlet, söz konusu şirketlerin iş ve işlemlerini salt kendi adına (vergi gelirleri, haksız rekabetin önlenmesi vb. sebeplerle ) değil, aynı zamanda denetim sonucunda toplanıp değerlendirilen bilgilere ihtiyaç duyan tüm kesimler (şirket ortakları, yatırımcılar, kamuoyu vb.) adına da denetleme gücüne erişmiştir<sup>27</sup>.

Denetim uygulama bakımından eski devirlere dayanmakla birlikte bugünkü gelişimini sanayi devrimi sonrası tamamlamıştır. 1900'lü yıllara kadar; işletme yapılarında önemli gelişmeler meydana gelmiş olup işletmelerin kurumsallaşmaya yönelmesiyle birlikte profesyonel yöneticiler işbaşında görünmeye başlamış, böylece sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma ihtiyaçları da denetimin gelişmesinde hızlandırıcı bir etki oluşturmuştur. Bu dönemde denetim belge

<sup>23</sup> AYDEMİR, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme".

<sup>24</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 27.

<sup>25</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 27-28.

<sup>26</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 28.

<sup>27</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 10-11-12.

incelemesine “belge denetimi yaklaşımına” yönelmiştir. 1900 – 1930 dönemindeki gelişmeler denetçileri, işletmelerin mali tablolarını, bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiş olup "mali tablo denetimi yaklaşımı" adı verilen bu denetim çalışmalarındaki yaklaşım ise işletmelerdeki hata ve hilelerin tespiti yerine mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. 1930’lar sonrası dönemde denetim konusundaki gelişim hızlanarak devam etmiş özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler ortaya çıkmış bu itibarla da istatistik örnekleme yöntemleri uygulamaya konulmuş, işletmeler bünyelerinde iç kontrol yapılarını kurmaya başlamışlardır<sup>28</sup>.

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren şirket yapılarının genişlemesiyle birlikte denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmış, denetimde uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç ortaya çıkmış olup böylece başlangıçta iktisadi faaliyetlerin denetimi olarak ortaya çıkan süreç modern işletme- muhasebe denetimi ile özdeşleşen bir seyir izlemiştir<sup>29</sup>.

Günümüze kadarki süreçte; denetim çalışmalarında bilgi işlem sistemlerinden yararlanılmaya başlanılmış, istatistiki ve matematiksel yöntemler denetimin vazgeçilmezleri haline gelmiş, denetimin çalışma alanı genişlemiş olup “yönetim denetimi yaklaşımı” adı verilen bu çalışmalarda denetçiler işletme denetimi hizmeti ile birlikte yönetim işlevi konusunda da hizmet vermeye başlamışlardır. Öte yandan 1929 dünya ekonomik kriziyle de denetim bir meslek haline gelmiş ve modern ekonominin değişen şartlarına uyum sağlamıştır<sup>30</sup>.

Denetim, tarihi kökenleri çok eski çağlara kadar giden, bir yandan ticaretin yaygınlaşması ve özellikle denizaşırılaşması, bir başka yönden de devlet aygıtının örgütsel yapısının gelişmesiyle beraber 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 bakımdan genişlemelerinin bir sonucu olarak özellikle sanayi devriminden sonra önemini artıran bağımsız denetim işlevi, kamusal alanda halka dayalı yönetim düşüncesinin uygulama alanı bulmasıyla, 13. yüzyıldan itibaren kurumsal bir nitelik kazanmaya başlamıştır. Ayrıca bu dönemlerde, Avrupa’da başlayan halk hareketlenmeleri sonucunda parlamentonun oluşması ve halk adına iktidarı denetleme işlevini

<sup>28</sup> AYDEMİR, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme".

<sup>29</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 28; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 11.

<sup>30</sup> AYDEMİR, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme".

kazanmasıyla birlikte, “kamusal denetim” olgusu da demokratik gelişmenin ayrılmaz bir parçası olarak yol almaya başlamıştır<sup>31</sup>.

Denetimin tarihi seyri incelendiğinde; ekonomik hayatın canlanmasıyla birlikte denetime duyulan ihtiyacın giderek arttığı bu sebeple denetimin fonksiyonlarının da sürekli değişime uğrayarak geliştiği öte yandan devlet teşkilatı yapısının gelişmesiyle birlikte denetimin de kurumsal niteliğe bürünmeye başladığı anlaşılmıştır.

#### **D. Denetimin Türleri**

Hayatın her alanında karşımıza çıkabilecek olan denetim, genel anlamda hayatın, özel anlamda ise bireylerin, örgütlerin, işletmelerin, kurum ya da kuruluşların, devletin ve onun bütün organ ve birimlerinin faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için bir ihtiyaç haline gelmiştir<sup>32</sup>.

Çalışmamızda denetim kavramını, vergi denetimi ve vergi denetiminin bir türü olan vergi incelemesi özelinde maddi hukuk kuralları bakımından ele alacağımız dikkate alındığında denetim türlerini de bu kapsamda incelemek durumundayız.

Denetim türleri, çeşitli ayrımlara tabi tutulmuş ise de bu ayrımlar temelde aşağı yukarı aynı kavramları içermektedir<sup>33</sup>. Denetimi, “denetimin amacı ve/veya konusu bakımından” ve "statüsü bakımından" olmak şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür<sup>34</sup>.

#### **1. Amacına Göre Denetimin Türleri**

Finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır<sup>35</sup>

##### **a. Finansal Denetim**

Mali tablolar denetimi<sup>36</sup> veya muhasebe denetimi<sup>37</sup> olarak da ifade edilmektedir. Mali tabloların (bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım - nakit akım- kar dağıtım ve öz kaynak değişim tabloları<sup>38</sup>) düzenlenme usullerine, muhasebe esaslarına, mevzuata (vergi mevzuatı ve diğer ilgili mevzuata) ve önceden saptanmış diğer tüm kriterlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yönelik bir denetim türüdür<sup>39</sup>.

<sup>31</sup> KÖSE, s.1.

<sup>32</sup> SOYDAN, s. 54.

<sup>33</sup> ÖZDEMİR, *Denetim*, s. 49.

<sup>34</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 28.

<sup>35</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 28.

<sup>36</sup> SOYDAN, s. 59; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 13.

<sup>37</sup> ÖZDEMİR, *Denetim*, s. 49.

<sup>38</sup> RG, 26.12.1992, S. 21447 (M), 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

<sup>39</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 13.

Bu denetim türünde amaç; bir işletmeye ait mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının doğru, dürüst bir şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygun olarak yapılıp yapılmadığı hakkında bir kanaate varmaktır. Bu denetim türü teoride ve uygulamada en yaygın denetim türü olup denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca çalışma alanını oluşturmaktadır<sup>40</sup>.

### **b. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi; düzenlilik denetimi, kurallara uygunluk denetimi, usul denetimi veya mali denetim şeklinde de belirtilmekte olup bir kuruluşun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenen yöntemlere, kaidelere ve mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir<sup>41</sup>. Uygunluk denetiminin amacı işletmenin içinden ya da dışından bir üst organ tarafından belirlenen kurallara, uygulayıcıların uyup uymadığının araştırılması olup iç denetçiler ile kamu denetçilerini ilgilendiren bu denetim türü mali tabloların denetimine de ışık tutmaktadır<sup>42</sup>.

Denetimin esası bakımından kullanıldığı alanlar itibariyle en dar kapsamlı olanı uygunluk denetimidir. Bu denetim türünde dar kapsamlı bir kriter ele alınır ve işletme içinden veya dışından kişiler tarafından denetlenen işin bu kritere uygun yapılıp yapılmadığı araştırılır<sup>43</sup>.

### **c. Performans Denetimi**

Yönetim denetimi<sup>44</sup> veya faaliyet denetimi<sup>45</sup> olarak da ifade edilmekte olup kaynak kullanımının verimlilik, tutarlılık ve etkinlik ilkeleri bakımından değerlendirilmesidir<sup>46</sup>. Performans denetiminde, belirlenen strateji ve politikalar doğrultusunda amaçlara ne derece ulaşıldığı ve yöneticilerin kişisel başarıları da araştırılır<sup>47</sup>. Bu denetimde denetçilerden objektif gözlemler yapılarak, belirli faaliyetlerde ayrıntılı analiz istenilir<sup>48</sup>.

Vergi denetimi ve onun bir türü olan vergi incelemesi, amacına göre denetim türleri bakımından, mali (finansal) tablolar denetimi ile uygunluk denetiminin kapsamına girmektedir<sup>49</sup>.

<sup>40</sup> AYDEMİR, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme".

<sup>41</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 29.

<sup>42</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 13.

<sup>43</sup> AYDEMİR, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme".

<sup>44</sup> ÖZDEMİR, *Denetim*, s. 51; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 13.

<sup>45</sup> SOYDAN, s. 60.

<sup>46</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 30.

<sup>47</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 13.

<sup>48</sup> AYDEMİR, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme".

<sup>49</sup> SOYDAN, s. 74.

## 2. Statüsüne Göre Denetimin Türleri

İç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmakta olup dış denetim de kendi içinde bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılmaktadır<sup>50</sup>. Bu denetim türleri önceki bölümde belirtilen üç denetim türünü de amaç olarak edinebilir<sup>51</sup>.

### a. İç Denetim

İşletme faaliyetlerinin ve uygulayıcıların gerçekleştirdikleri faaliyetlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilen tüm bilgilerin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin iç denetçiler tarafından araştırılıp üst yönetime rapor edilmesidir<sup>52</sup>. Öte yandan mevzuatta iç denetim 5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde tanımlanmış olup söz konusu maddeye göre iç 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. 5018 sayılı Kanun'un 66 ve devamı maddelerinde belirtildiği üzere kamu idarelerinin iç denetimlerinde koordinasyonu sağlamak, standartları belirlemek, işbirliğini sağlamak vb. görevleri yerine getirmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.

Bizzat işletmenin kendi elemanları tarafından, yönetim birimlerine raporlanmak suretiyle, işletmedeki finansal ve yönetsel işlemlerin belirlenmiş politikalar ışığında yapılıp yapılmadığının araştırılması olan iç denetimin asıl amacı; işletme varlıklarının verimsiz kullanılmasının önlenmesi, işlerin etkin yürütülüp, hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenip önlenmesi, finansal bilgilerin zamanında ve doğru olarak değerlendirilmesinin sağlanmasıdır<sup>53</sup>.

Dış denetimlerde ilk başta iç denetçilerden görüş alınıp onların denetimlerinden faydalanma yoluna gidilmektedir. Bu bakımdan da iç denetimin dış denetime katkısı büyüktür<sup>54</sup>.

### b. Dış Denetim

İşletmenin kendi elemanı olmayan denetçiler tarafından denetlenmesi anlamına gelen dış denetim bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılmaktadır<sup>55</sup>.

<sup>50</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 30.

<sup>51</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 13.

<sup>52</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 13-14.

<sup>53</sup> ÖZDEMİR, *Denetim*, s. 52.

<sup>54</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 31.

<sup>55</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.14.

### aa. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebiyle, bir sözleşme doğrultusunda serbest meslek icra eden denetçilerce yapılmasıdır<sup>56</sup>. Mali tablolar denetimi, bağımsız denetimin en geniş uygulama alanıdır<sup>57</sup>.

İktisadi kuruluşlar tarafından açıklanan finansal tabloların, bağımsız ve tarafsız olan uzman kuruluşlarca, öngörülen standartlara uygun olup olmadığının bu itibarla da güvenilir olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan incelemeler olarak tanımlanabilecek olan<sup>58</sup> bağımsız denetim Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde ise "*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*"<sup>59</sup> olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetimin, bağımsız ve tarafsız olan uzman kuruluşlarca yapıldığı dikkate alındığında bu denetimin gerek işletmenin yönetici ve hissedarları, gerek yatırımcılar gerekse de devlet açısından bir çok faydası bulunmaktadır.

### bb. Kamu Denetimi

Yasama denetimi, yargı denetimi ve idari denetimdeki kamu denetimi, ekonomik denetim düzeninde kamusal mali denetim olarak karşımıza çıkmakta olup kamusal dış denetim, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişi ve kurumlar tarafından gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini kapsamaktadır<sup>60</sup>. Kamu denetimi, kurum ve kuruluşların kendi denetim görevlileri vasıtasıyla kamu düzeninin sağlanıp, kamu haklarının korunması amacıyla yapılır<sup>61</sup>.

Kamu denetimi, kamu görevlisi olan denetçiler ya da kamu adına denetim yetkisi olan kişi ve kuruluşlar tarafından yerine getirilmektedir<sup>62</sup>. BDDK'nın murakıpları ve uzmanları aracılığıyla yaptığı denetimler, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın müfettişleri aracılığıyla yaptığı denetimler, Ticaret Bakanlığı'nın müfettişleri aracılığıyla yaptığı

<sup>56</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.14.

<sup>57</sup> AYDEMİR, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme".

<sup>58</sup> ÖZDEMİR, *Denetim*, s. 53.

<sup>59</sup> RG, 26.12.2012, S. 28509.

<sup>60</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.14.

<sup>61</sup> AYDEMİR, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme".

<sup>62</sup> SOYDAN, s. 67.

denetimler ile konumuz özelinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olan VDK'nın vergi müfettişleri aracılığıyla yaptığı vergi denetimleri ve onun bir türü olan vergi incelemeleri de kamu denetimine örnek olarak verilebilir.

## II. VERGİ DENETİMİ

Bir önceki bölümde yapılan açıklamalarda vergi denetiminin ve onun bir türü olan vergi incelemesinin denetim türleri içinde kamusal dış denetimin bir türü olduğu belirtilmiştir. Kamusal denetim, ekonomik denetim düzeninde kamusal mali denetim olarak karşımıza çıkmakta olup kamusal mali denetimin bir türü de vergi denetimidir<sup>63</sup>.

Günümüz vergi sisteminin dayandığı temel olan beyan esasının beraberinde getirdiği sorunların azaltılmasını sağlamaya yönelik fonksiyonların başında vergi denetimi gelmektedir<sup>64</sup>. Vergi denetimi, vergide adaletin sağlanması için hayati öneme sahiptir<sup>65</sup>.

Vergi denetimi kavramı; vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunu yansıtmadığının incelenmesi (vergi incelemesi) ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması (teftiş) ile gerekli zamanlarda vergi idaresi personelinin soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır<sup>66</sup>.

Vergi denetimi hakkında farklı tanımlamalar yapılmış olup söz konusu tanımlamalardan bazıları şunlardır.

Vergi denetimi; vergi kanunları ile vergiye tabi olan mükellef ve işlemlerin tam olarak araştırılıp tespit edilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sistemindeki usul ve kaidelere uygun davranıp davranmadıklarını tespit etmeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tamamı olarak tanımlanabilir<sup>67</sup>.

Vergi kanunlarında belirtilen ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli teknik ve yöntemler kullanılmak suretiyle araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin tamamına vergi denetimi denilir<sup>68</sup>.

Vergi denetimi; "vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergilendirmeye ilgili yasal düzenlemelere uyup uymadıkları, vergilendirmeye ilgili işlemlerinin gerçeği yansıtmadığının tespitine yönelik olarak vergi idaresinin yetkili memurları tarafından

<sup>63</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 50.

<sup>64</sup> TÜNEL Tamer, "Vergi İncelemesi ve İncelemeye Yetkili Olanların Görev ve Sorumluluklarının Vergi Usul Kanunu Açısından Sınırı", *Vergi Raporu Dergisi*, Mayıs 2010, S. 128, s. 122.

<sup>65</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*, Beta Yayınevi, İstanbul, Ocak 2013, s. 17.

<sup>66</sup> ARPACI, "Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması", *Denetim*; KUTBAY Hüseyin, "Almanya ve ABD'deki Vergi Denetimi ile Türkiye'de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2015, S. 403, s. 104.

<sup>67</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 63.

<sup>68</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 51-52.

*kamusal güce dayalı olarak yapılan, hukuki sonuçlar doğuran devamlı kontrollerdir*<sup>69</sup>. " şeklinde tanımlanabilir.

Vergi denetimi, dar anlamda vergi incelemesi; geniş anlamda ise vergi kanunları tarafından düzenlenmiş vergi borcunu, vergi kayıp ve kaçaklarını minimuma indirecek şekilde tahsilatın güvence altına alınmasıdır<sup>70</sup>.

Vergi denetimi; yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi ve arama sonucu yapılan vergi incelemelerinin tamamını kapsayan bir üst kavramdır<sup>71</sup>.

Kısaca vergi denetimi, vergilerin doğruluğunu sağlayan idari bir fonksiyondur<sup>72</sup>.

Sadece vergi yükümlülerine yönelik bir faaliyet olmayan vergi denetimi, aynı zamanda, vergi idaresinin işlem ve eylemlerinin vergi mevzuatına uygunluğunun tarafsız ve objektif olarak gözden geçirilmesini de içeren bir süreçtir<sup>73</sup>.

Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin mali yükümlülüklerini doğru tespit edip etmediklerini, doğru raporlayıp raporlamadıklarını ve diğer yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini incelemektedir<sup>74</sup>.

Geniş anlamıyla vergi denetimi; vergi mükelleflerinin bildirimlerinin doğruluğunun irdelenip, vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetiminin yapılması ile gerekli hallerde vergi idaresi çalışanlarının soruşturmalarının yapılmasını da kapsar<sup>75</sup>.

*"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 ve personeli nezdinde gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetlerini kapsamaktadır. Ayrıca belirtmek*

<sup>69</sup> ÇAVUŞ Adnan, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 6; ARPACI Altar Ömer, "Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2004, S. 194, s. 40.

<sup>70</sup> AKALIN Güneri, *Kalkınan Ekonomi: Türkiye'de Denetimin Etkinleştirilmesi*, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2014, s. 492.

<sup>71</sup> SOMUNCU Ahmet, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak-Haziran 2014, S. 43, s. 133.

<sup>72</sup> KUTBAY, s. 104.

<sup>73</sup> ERDEM Tahir, *Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2011, s.47.

<sup>74</sup> GÜLER Hünkar, "Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği", *Vergi Raporu Dergisi*, Ocak 2019, S. 232, s. 292.

<sup>75</sup> ŞEKER, s. 24; ERGEN Zuhâl/KİLİNÇKAYA Leman, "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, Ocak-Haziran S. 2014-1, s. 284.



*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<sup>76</sup>."*

*"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<sup>77</sup>."*

*"Vergi denetimi; kayıtdışı ekonomiyi önlemek, vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla yapılan inceleme olarak tanımlanabilir<sup>78</sup>."*

Genel anlamda vergi denetimi, vergi yönetiminin ve vergi yükümlülerinin yetkili kişiler tarafından yasalara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi ve mali tablolara göre hesapladıkları verginin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılmasıdır<sup>79</sup>.

Vergi denetimi, vergisel yönü bulunan bütün yoklamaları, incelemeleri, tetkikleri, teftişleri, kontrolleri ve diğer kavramları içine alan çatı bir kavramdır<sup>80</sup>. Vergi denetimi kavramı, vergi incelemesini de kapsayan bir üst kavramdır<sup>81</sup>.

VUK'ta belirtilen vergi incelemesini yapmakla yükümlü olan kurulun isminin 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu olarak belirlendiği dikkate alındığında vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramlarında bir geçişlilik olduğu farz edilmekle beraber kanunen böyle bir eşdeğer kullanım söz konusu değildir<sup>82</sup>.

<sup>76</sup> SOYDAN, s. 73-74.

<sup>77</sup> SOYDAN, s. 74.

<sup>78</sup> DEMİR, s. 307.

<sup>79</sup> UÇKAN, s. 5.

<sup>80</sup> SOYDAN, s. 70.

<sup>81</sup> DALAK Güldem, "Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 1999, S. 129, s. 76.

<sup>82</sup> YÜCEDOĞRU Recep/SARIASLAN Osman/KUŞTEPE Abdulkadir, "Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu ile Tartışmak: Teori, Uygulama ve Yargı", *Vergi Raporu Dergisi*, Ocak 2019, S. 232, s. 315.

Mevzuatta vergi denetimi başlığı altında herhangi bir bölüm ve bununla ilgili herhangi bir tanımlama da bulunmamaktadır. Öte yandan vergi denetimi çoğu zaman vergi incelemesi ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır<sup>83</sup>.

ÜSTÜN; yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama müesseselerini vergi denetim yolları başlığı altında bölümlendirmiştir<sup>84</sup>.

BİLİCİ; yoklama, arama, bilgi toplama, vergi incelemesi ve (15.07.2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle mevzuatımızda yeniden düzenlenen) izaha davet müesseselerini vergi idaresinin mükellefin ödevlere uyup uymadığını denetlemesi başlığı altında bölümlendirmiştir<sup>85</sup>.

ŞEKER vergi denetim türlerini; yükümlülük ve beyanname tetkiki (bireysel ve toplu yoklama, beyanname revizyonu), yaygın ve yoğun vergi denetimi, iç denetim (teftiş) ve vergi incelemesi olmak üzere dört bölüme ve alt bölümlere ayırmıştır<sup>86</sup>.

ERDEM; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama müesseselerini vergi denetiminin temel araçları olarak belirtmiştir<sup>87</sup>.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN; arama, yoklama, inceleme, bilgi toplama, takdir komisyonlarınca matrah saptanması ve (15.07.2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle mevzuatımızda yeniden düzenlenen) izaha davet müesseselerini vergi tarihinde ön işlemler olarak adlandırmaktadır<sup>88</sup>.

ÇAVUŞ; yoklama ve bilgi toplamayı araştırmaya yönelik vergi denetim araçları, vergi incelemesi ve aramayı ise incelemeye yönelik vergi denetim araçları olarak kategorize etmiştir<sup>89</sup>.

HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ; yoklama, vergi incelemesi, bilgi toplama, fiili envanter gibi uygulamaları mükelleflerin ödevlerinin vergi kanunlarının öngördüğü şekilde yerine getirilip getirilmediğinin denetlenme yolları olarak belirtmiştir<sup>90</sup>.

NAS da yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi inceleme müesseselerini vergi idaresinin mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme araçları olarak ifade etmiştir<sup>91</sup>.

<sup>83</sup> ÖZBALCI, geniş anlamda vergi incelemesinin vergi denetimine tekabül eden bir deyim olarak kullanıldığını belirtmektedir. ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan 2006, s. 433.

<sup>84</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 34.

<sup>85</sup> BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 42. Baskı, Ankara, Ekim 2017, s. 62.

<sup>86</sup> ŞEKER, s. 29.

<sup>87</sup> ERDEM, s. 48.

<sup>88</sup> ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara, Eylül 2018, s. 101.

<sup>89</sup> ÇAVUŞ, s. 117-149-182-259

<sup>90</sup> HEPKSAZ Engin/ÇEVİKCAN Fatih/ÖZ Ersan, "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2011, S. 354, s. 150.

Yukarıda yapılan tanımlamalar birlikte değerlendirildiğinde bize göre de vergi denetimi, 213 sayılı VUK'un birinci kitabının yedinci kısmındaki yoklama, vergi incelemeleri, arama, bilgi toplama faaliyetleri ile tetkikler, teftişler ve kontroller olmak üzere ilgililer nezdinde gerçekleştirilen bütün dış denetim faaliyetlerini ve vergi idaresinin bütün personeli nezdinde gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetlerini de kapsamaktadır.

213 sayılı VUK'un birinci kitabının yoklama ve inceleme başlıklı yedinci kısmı yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere vergi denetiminin; yoklama, vergi incelemeleri, arama, bilgi toplama faaliyetleri ile tetkikler, teftişler ve kontroller olmak üzere ilgililer nezdinde gerçekleştirilen bütün dış denetim faaliyetlerini ve vergi idaresinin bütün personeli nezdinde gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetlerini de kapsadığı öte yandan mevzuatta vergi denetimi başlığı altında herhangi bir bölüm ve bununla ilgili herhangi bir tanımlamanın bulunmadığı da dikkate alındığında yapılacak yasal düzenlemeyle;VUK'un birinci kitabının yedinci kısmının yeniden düzenlenmesi bu kapsamda başlığının "vergi denetimi" olarak değiştirilerek vergi denetiminin tanımının yapılması ve vergi denetiminin sırasıyla "yoklama, bilgi toplama, vergi incelemesi, aramalı vergi incelemesi ve vergi idaresinin denetimi" olmak üzere beş alt bölüme ayrılması suretiyle söz konusu Kanun'un ilgili bölümünün yeniden düzenlenmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

### **III. 213 SAYILI VUK'TA DÜZENLENEN VERGİ İNCELEMESİ DIŞINDAKİ DİĞER VERGİ DENETİM TÜRLERİ**

213 sayılı VUK'un birinci kitabının yoklama ve inceleme başlıklı yedinci kısmı yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde VUK'ta yer alan vergi incelemesi dışındaki denetim türlerine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

#### **A. Yoklama**

Yoklama, TDK Bilim ve Sanat Terimleri Sözlüğü'nde "*Vergi yöntemi yasaasının kapsamına giren ve vergi yasalarının yükümlü olarak tanımladığı kişilere ilişkin yükümlülükle ilgili özdeksel olayları ve konuları araştırarak saptama*"<sup>92</sup> olarak tanımlanmış olup,213 sayılı VUK'un 127. maddesinde yoklamadan maksadın, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu, 130. maddesinde yoklamanın her zaman yapılabileceği, yoklamanın ne zaman yapılacağına ilgiliye haber verilmeyeceği, 131. maddesinde yoklama neticelerinin tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirileceği, bu fişlerin

<sup>91</sup> NAS Adil, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2012, C. 61, S. 4, s. 1308-1309.

<sup>92</sup> TDK, Bilim Ve Sanat Terimleri Sözlüğü.

yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihleneceği, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirileceği, bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyetin fişe yazılarak ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılacağı, 132/A maddesinde de yoklama neticelerinin, yoklama yerinde bu Kanunun 131. maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan “yoklama fişi” ile de kayıt altına alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

Beyan usulünde tarh ve tahakkuk işlemleri bizzat mükelleflerin bildirimine dayandığından bu sistemde mükellefiyetle ilgili bazı durumların gizlenmesi mümkün olup bu gibi gizli durumların ortaya çıkarılıp vergiyi doğuran olayı etkileyen maddi olayların tespiti yoklama yoluyla yapılır<sup>93</sup>.

Yoklama yalnızca mükelleflerin işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliğine münhasır durumlar için geçerli olmayıp yoklamada aslolan vergiyi doğuran olay ile ilgili birçok durumu tespit etmektir. Yoklama; mükellefiyetini tesis ettirmeyen kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların tespit edilerek vergi gelirlerinin arttırılmasına, vergi kaçırانların tespit edilip vergilendirilmeleri sağlanarak ticari rekabetin artmasına ve vergi dışı kalan mükelleflerin önlenmesi suretiyle de sosyal adaletin sağlanmasına katkı sunmaktadır. Yoklama ile esasen mükelleflerin vergi dairesi kayıtlarında tevsik edilen durumlarının fiili duruma uygunluğu araştırılmakta olup yoklama müessesesi bu yönüyle vergi incelemelerini de kolaylaştırmakta<sup>94</sup> ve asli işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı mahiyette bir ön işlem olarak denetim türleri içinde yerini almaktadır<sup>95</sup>.

Uygulamada elektronik yoklama fişinin düzenlenmeye başlaması ile yoklama işlemlerinde teknolojinin imkanlarından daha fazla yararlanılmaya başlanılmış olup, yoklama fişlerinde belirtilen hususlar aynı zamanda yoklama yapılan yere ilişkin görüntülerle desteklenerek kayıtlarda tevsik edilen durumların fiili duruma uygunluğu araştırılmakta bu sayede düzenlenen yoklama fişleri daha sonra yapılacak işlemlerde dayanak alınabilecek daha somut ve gerçekçi bir delil özelliğine kavuşmakta bu itibarla da vergi incelemelerinde daha çok itibar edilmeye başlanmaktadır.

Günümüzde teknolojinin imkanlarının sürekli ilerlediği dikkate alındığında özellikle de elektronik yoklama fişlerinin vergi incelemesinde daha çok başvurulacak delillerden olacağı bu itibarla da kayıt dışı ekonomiyle mücadelede yoklama müessesesinin öneminin daha da artacağı düşünülmektedir. Bu bakımdan yoklama işlerinde görevlendirilecek personellerin eğitimine ağırlık verilerek gerek teknolojik bilgi gerekse de mali mevzuat bakımından donanımlı olmaları sağlanmalıdır.

<sup>93</sup> ÖZBALCI, s. 431; TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 134.

<sup>94</sup> GÜRBOĞA Erkan, "Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 2004, S. 191, s. 8; TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 135; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 64; ERGEN/ KILINÇKAYA, s. 284.

<sup>95</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 102.

Gerek idare açısından gerekse de nezdinde yoklama yapılan açısından sonuç doğuran, tutanak niteliğine haiz bir belge olan yoklama fişlerinin VUK'a aykırı olarak düzenlenmesi durumunda bu fişlere istinaden yapılan tarhiyatlar ve kesilen cezalar hukuka aykırı hale gelecek olup bu yönde verilen bir çok yargı kararı bulunmaktadır<sup>96</sup>. Öte yandan vergi yargısına göre yoklama sonucunda düzenlenen tutanaklar, sadece düzenlendiği dönem için kanıtlayıcı belge olarak kabul edilmekte olup, yoklamanın düzenlendiği tarihten önceki dönemlere ait durumların daha sonraki tarihli bir yoklama tutanağı ile tespit edilemeyeceği kabul edilmektedir<sup>97</sup>.

## B. Arama

VUK'ta vergisel anlamda arama yer almamakla birlikte, VUK'un 142. maddesi de dikkate alındığında vergisel anlamda arama; *"bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlara ihbar yoluyla bildirilmesi ya da vergi inceleme elemanının kendi kanaati ve araştırmaları neticesinde böyle bir emareye ulaşması durumunda, mükellef ve kaçakçılıkla ilgisi bulunan şahısların üzerlerinde ve mahallerde(iş yeri, şube, ikametgah vb.) yapılan aramadır"*<sup>98</sup>. şeklinde tanımlanabilir.

Arama, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit etmek için gerekli olan ancak normal vergi incelemesi ya da diğer denetim türleri ile ulaşılamayacak kanıtların elde edilmesi amacıyla başvurulmuş bir vergi denetim türüdür<sup>99</sup>. Aramada vergi incelemesi ile hedeflenen amaca erişmek için mükelleflerin ve ilgili kişilerin/kurumların iş yerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde bulunan her türlü bilgi ve belgeye el konulabilir<sup>100</sup>.

Ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından biri olan bu yol böylelikle vergi usulünde de yer almış bulunmaktadır. VUK'un 147. maddesinde kanunun arama ile ilgili bölümünde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü

<sup>96</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 139; İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin 31/10/2018, E. 2018/1153, K. 2018/2982 sayılı kararı İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesi'nin 31/01/2019, E. 2019/358, K. 2019/188 kararı ile onanmış; Antalya 1. Vergi Mahkemesi'nin 27/02/2018, E. 2017/594, K. 2018/252 sayılı kararı Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 27/12/2018, E. 2018/624, K. 2018/2116 kararı ile onanmış; Konya 2. Vergi Mahkemesi'nin 21/04/2017, E. 2016/978, K. 2012/259 sayılı kararı Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 22/03/2018, E. 2017/1625, K. 2018/645 kararı ile onanmış/ yayımlanmamış kararlar, www.uyap.gov.tr, (E.T. 16.04.2019).

<sup>97</sup> Kayseri Vergi Mahkemesi'nin 19/06/2018, E. 2018/499, K. 2018/622 sayılı kararı Danıştay 4. Dairesi'nin 04/12/2018, E. 2018/7843, K. 2018/12627 kararı ile onanmış; Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin 12/04/2018, E. 2018/512, K. 2018/447 sayılı kararı Danıştay 4. Dairesi'nin 03/12/2018, E. 2018/5273, K. 2018/12327 sayılı karar ile onanmış, Danıştay 9. Dairesi'nin 19/11/2018, E. 2016/5025, K. 2018/7527 sayılı kararı/ yayımlanmamış kararlar, www.uyap.gov.tr, (E.T. 16.04.2019).

<sup>98</sup> HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 150.

<sup>99</sup> ERDEM, s. 202; DOĞRUSÖZ Bumin, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", *Referans Gazetesi*, 24.12.2009.

<sup>100</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 227.

Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. VUK'un 142. maddesine göre mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği hükmünden kişinin üzeri olduğu gibi konutu ve iş yerinin de arama kararı ve uygulaması kapsamına girdiği anlaşılmaktadır<sup>101</sup>.

VUK'un 142. maddesine göre arama yapılabilmesi için arama talebi yalnızca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenebilecek olup emniyet müdürlükleri bünyesinde bulunan mali şube müdürlüğüne yapılan ihbar üzerine mali polisin talep ettiği arama kararına istinaden mükellef nezdinde arama yapıp elde edilen delillerin vergisel yönden incelenmesi amacıyla vergi inceleme elemanına incelettirilmesi aramalı vergi incelemesi sayılmamaktadır<sup>102</sup>.

Uygulamada, yapılan aramalı vergi incelemelerinin hemen hemen tamamı ihbara dayanan aramalar olup, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılan bir inceleme nedeniyle arama kararının alınmasına ilişkin kararlar çok az sayıdadır<sup>103</sup>.

Aramanın kişi hakları ile ilgili olması sebebiyle, aramaya lüzum görülmesi durumunda sulh yargıcından izin alınması şartı getirilmiş olup VUK'un 142. maddesinde arama kararı vermeye yetkili olan sulh yargıcından kasıt sulh ceza hakimidir<sup>104</sup>.

Anayasa'nın 20. maddesi ile CMK'nın 119. maddesine göre vergisel aramalarda, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri ile de arama yapılabileceği mümkün ise de; bu durumun vergisel aramalar bakımından geçerli olup olmadığı tartışmalıdır. Bir görüşe göre, VUK'un 142. maddesinde arama kararının hakim tarafından verilmesinin açık olarak belirtildiği, bu konuda kanun boşluğunun olmadığı, CMK'nın 147. maddesindeki atfın bu durumu kapsamadığı, kanun koyucunun bu yönde bir amacı olsaydı doğrudan CMK'ya yollama yaparak sorunu çözebileceği belirtilerek gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının arama izni veremeyeceği ileri sürülmekte<sup>105</sup>, diğer görüşe göre ise CMK kapsamındaki aramalarda, belirli hal ve şartlarla, cumhuriyet savcısının yazılı emri geçerli ise vergisel aramalarda da buna benzer durumlar söz konusu olduğunda, savcılığın izninin evleviyetle geçerli olması gerektiği, VUK'un 147. maddesindeki genel atfın bu konuyu da kapsadığı belirtilerek gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının da arama izni verebileceği savunulmaktadır<sup>106</sup>. Bize göre de Anayasa'nın 20. maddesi, CMK'nın 119. maddesi ve VUK birlikte değerlendirildiğinde VUK'un 147. maddesindeki genel atfın

<sup>101</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 103.

<sup>102</sup> HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN /ÖZ, s. 152.

<sup>103</sup> HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN /ÖZ, s. 153.

<sup>104</sup> Danıştay 4. Dairesi 20/10/2006, E. 2006/451, K. 2006/2009 sayılı yayımlanmamış karar, www.uyap.gov.tr, (E.T. 18.04.2019).

<sup>105</sup> ÇAVUŞ, s. 276-277.

<sup>106</sup> DOĞRUSÖZ, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", *Arama*; SOYDAN, s. 518-519.

arama konusunda izin verme yetkisini de kapsadığı, bu itibarla da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının da arama izni verebileceği düşünülmektedir.

Öte yandan CMK'daki savcıya ulaşılamayan hallerde kolluk amirinin yazılı izni ile de arama yapılabileceği hükmünün aramalı incelemelerde kullanılması mümkün olmayıp sulh ceza hâkimi ancak suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa arama kararı verebilecek olup verilecek arama kararında; arama nedenini oluşturulan fiil, aranacak kişi ve yerlerin açık adresleri ile kararın geçerlilik süresinin yazılı olması zorunludur<sup>107</sup>.

CMK'nın bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve el koyma başlıklı 134. maddesindeki "başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması" halinin vergisel aramalar bakımından da değerlendirilmesi gerekmektedir. VUK'un mükerrer 242. maddesinde, defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulup, düzenlenip, saklanması konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş, Bakanlık da bu yetkiyi kullanarak, çeşitli defter ve belgelerin dijital ortamlarda tutulmasına, düzenlenmesine, kaydedilmesine, iletilmesine, saklanmasına ve ibrazına izin vermiştir. CMK m.134'teki kayıtlamanın ikili bir değerlendirmeye alınması gerekmektedir: 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 olup; kanuni defter ve belge mahiyetindeki bu verilerin CMK'nın 134. maddesindeki kayıtlama dışında olduğu kabul edilmelidir. Bu durum, bilgisayar, bilgisayar programları ve kütükleri üzerinde arama, kopyalama ve el koyma yapılabilmesi için yargıç kararının gerekliliğini ortadan kaldırmamalıdır. Öte yandan arama sırasında, bu kanuni (dijital) defter ve belgeler dışında kalan bilgisayarlarda arama, kopyalama ve/veya el koyma uygulaması için CMK m.134'teki kayıtlamanın geçerli olması gerekmektedir<sup>108</sup>.

CMK'nın 217/2. maddesinde kişilere yüklenen suçların hukuka uygun şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebileceği, 230. maddesinde mahkemelerce hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin karar metninde ayrıca ve açıkça gösterilmesi gerektiği, 289. maddesinde de hükmün hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delille dayanması bozma sebebi olarak kabul edilmiş olup kanun hükmüne göre mahkemelerce hukuka aykırı şekilde elde edilen delillere dayanılarak karar verilemeyecektir. Öte yandan hukuka aykırı şekilde elde edilen delillere dayanılarak tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar da hukuka aykırı hale gelecek ve uyuşmazlık konusu olması durumunda mahkemeler tarafından iptal edilecektir. Bu konuda verilen bir Danıştay kararında; sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimin kararı olmadan, davacının işyerine kaymakamın yazısı üzerine polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmak suretiyle düzenlenen tutanak esas

<sup>107</sup> DOĞRUSÖZ, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", *Arama*; SOYDAN, s. 517-519.

<sup>108</sup> ERDEM, s. 193-197; SOYDAN, 521.

alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyat, 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 yapıldığından iptal edilmiştir<sup>109</sup>. Konuya ilişkin verilen bir başka kararda; davacıdan defter ve belgelerinin istenmediği, muhasebecide bulunan defterlerine herhangi bir aramalı inceleme veya mahkeme kararı bulunmamasına rağmen el konularak, bu defterler üzerinden mevzuata uygun olmayan bir incelemeyle cezalı tarhiyatların yapıldığı, bu durumda, davacıya defterlerin ibrazı için gerekli süre verilmeden, defterlerinin de alınmasını gerektirecek bir iş emri veya mahkeme kararı bulunmadan yapılan inceleme doğrultusunda tarh edilen vergi ile kesilen ceza iptal edilmiştir<sup>110</sup>.

Vergi incelemesinde ulaşılmak istenen amaca diğer denetim türleri ile ulaşılmasının çok güç olması ya da diğer denetim türleriyle dahi ulaşılmasının imkansız olması durumlarında arama yöntemine başvurulacak olup<sup>111</sup> aramalı incelemenin olağanüstü bir vergi inceleme yöntemi olması ve mükellefin faaliyetinin uzun süreli kesintiye uğratılması kaygısından dolayı aramalı vergi incelemesinde incelemenin çabukça ve her işten önce yapılması öngörülmüştür. Arama kararı ile işyerinde mükellefin defter, belge ve bilgisayar gibi eşyalarına zorla el konulması mükellefler açısından itibarlarını zedeleyici bir durum olup ayrıca aramalı inceleme süreci işletme verimliliğinin ve personel motivasyonunun düşmesine de sebep olmaktadır<sup>112</sup>.

Vergi idaresi tarafından, objektif bir belirleme ile mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin somut emarelerin bulunup bulunmadığına karar verilecektir. Arama yapılabilmesinin şartları VUK'un 142/2. maddesinde sayılmış olup vergi incelemesi yapmaya yetkililerin arama yapılmasına gerek olup olmadığına karar vermeleri yönünden takdir yetkileri bulunmaktadır. Nitekim VUK'un 142/1. maddesinde "arama yapılabilir" ifadesi de arama yapılması konusundaki takdir yetkisine işaret etmektedir. Öte yandan idarenin arama yapabilmek için haklı ve meşru bir gerekçesi olması gerekir<sup>113</sup>.

<sup>109</sup> Danıştay 4. Dairesi 20/10/2006, E. 2006/451, K. 2006/2009 sayılı yayımlanmamış karar, www.uyap.gov.tr, (E.T. 18.04.2019).

<sup>110</sup> İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 24/02/2016, E. 2015/134, K. 2016/403; benzer nitelikte verilen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 30/03/2017, E. 2016/472, K. 2017/1456; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 30/03/2017, E. 2016/2612, K. 2017/1457; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 26/12/2017, E. 2017/5064, K. 2017/5109; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 14/11/2017, E. 2017/2307, K. 2017/4428; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 31/05/2017, E. 2017/2113, K. 2017/2550 yayımlanmamış kararlar, www.uyap.gov.tr,(E.T. 18.04.2019).

<sup>111</sup> ERDEM, s. 182.

<sup>112</sup> HEPAKSAZ/ÇEVİKCAN/ÖZ, s. 156.

<sup>113</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Yayınevi, Ankara, Nisan 2007, s.284; ERDEM, s. 173.



VUK'un 145. maddesinde incelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu sürenin uzatılabileceği belirtilmiş ancak sulh ceza hakiminin süreyi uzatmaması durumunda ne olacağına ilişkin herhangi bir hüküm getirilmemiş olup sürenin uzatılmaması durumunda aramada alınan defter ve vesikaların mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

Arama konusunda karar verme yetkisi ile süre uzatımı konusundaki yetkinin, sulh ceza hakiminden alınarak vergi konusunda uzmanlığa sahip olan vergi hakimine verilmesi durumunda hem aramaya karar verme ve hem de süre uzatımı konusunda daha isabetli kararlar verilebilecektir. Öte yandan bu yetkinin vergi hakimine verilmesi vergi yargısının etkinliği bakımından da son derece önemlidir<sup>114</sup>. Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ile bu konulardaki 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları çözümlene görevinin vergi mahkemelerinde olduğu dikkate alındığında 213 sayılı VUK'un 142. maddesinde yapılacak düzenleme ile arama konusunda karar verme ve süre uzatımı konusundaki yetkinin vergi hakimine verilmesi ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 7. maddesinde yapılacak bir düzenleme ile de arama konusunda karar verme ve süre uzatımı konusundaki başvuruların vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından karara bağlanacağına ilişkin hüküm getirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

### C. Bilgi Toplama

*"Beyanların doğruluğunu araştırmak, vergiye müteallik olayları kavramak amacıyla ya da vergi denetimlerinde kullanılmak üzere; yükümlü, yükümlü ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerle kamu idare ve müesseselerinden alınan ya da istihbari çalışmalarla elde edilen bilgi ve belgelerin toplanması ve arşivlenmesi"* ne bilgi toplama denilir<sup>115</sup>.

VUK'un 148/1. maddesinde kamu idare ve müesseselerinin, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları belirtilmiş, 149. maddesinde ise kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

<sup>114</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 76.

<sup>115</sup> ÇAVUŞ, s. 150.

Vergi incelemesinden beklenen amacı gerçekleştirmek, incelemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini tespitiye yönelik bilgi toplamaya bağlıdır<sup>116</sup>. Vergi idaresi, kanunlarla kendisine verilen vergi toplama görev ve yetkisini ifa ederken ihtiyaç duyduğu birtakım bilgileri VUK'un 148-151. maddelerine istinaden toplayacak olup, toplanan bilgiler 152. madde gereğince istihbarat arşivlerinde saklanır. Toplanarak arşivlerde saklanan bu bilgiler, VUK'un 3. maddesindeki delil serbestliği ilkesi doğrultusunda vergilendirmeye ilişkin olayları ispatlamak, değerlendirmek ve vergisel olaylarda kullanılmak suretiyle vergilendirme işlemlerine dayanak teşkil edecek birer delil olarak kullanılabilir<sup>117</sup>.

Bilgi vermektan çekinme hakkına sahip olanlar VUK'un 151. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre haberleşmenin gizliliği ilkesine göre PTT idaresi için, meslekleri sebebiyle öğrenip açıklamama yükümlülüğü altında bulundukları meslek sırrı sebebiyle doktor, dış hekim, ebe, sağlık memuru, avukat gibi bir kısım serbest meslek erbabı için ve Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi kapsamına giren durumlar için de bilgi verme yükümlülüğü geçerli değildir. Kanun'un çekinme olanağı tanımadığı durumlarda bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere VUK'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir<sup>118</sup>. Öte yandan VUK'a göre müvekkil adlarıyla vekalet ücretleri ve giderleri ile avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlar bakımından avukatların bilgi vermektan çekinmeleri mümkün değildir.

VUK'un 148 ve 149. maddelerinde Maliye Bakanlığı'na sebep unsuru bakımından takdir yetkisi tanınmış olup 148. maddeye istinaden mükellefin vergi durumuyla ilgili hangi belgelerin isteneceği olayın özelliğine göre belirlenecektir<sup>119</sup>.

Bilgi verme ödevi kapsamında vergi idaresi, mükelleften veya mükellefle ilişkide bulunan diğer kişilerden yazılı veya sözlü bilgi isteyebileceği gibi vergi idaresine düzenli olarak bilgi akışının sağlandığı durumlar da söz konusudur<sup>120</sup>.

Bilgi toplama müessesesi, vergi denetim oranlarının çok düşük olduğu ülkemizde önemli bir boşluğu doldurarak denetimlerin etkinliğinin artmasına katkı sağlamaktadır. Bu müessesenin kapsamının genişletilmesiyle birlikte kayıtdışı kalan bir çok vergiyi doğuran olay kayıt altına alınacak olup vergi bilincinin gelişmiş ülkeler standardına ulaşmadığı sürece, bilgi toplama müessesesinin daha yoğun bir şekilde kullanılması gerekmektedir<sup>121</sup>.

<sup>116</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 74.

<sup>117</sup> ÇAVUŞ, s. 149-150.

<sup>118</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 104.

<sup>119</sup> ÜSTÜN, *Takdir Yetkisi*, s. 284-285.

<sup>120</sup> BİLİCİ, s. 64.

<sup>121</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 81.

#### IV. VERGİ İNCELEMESİ

Denetim türleri içinde vergi denetiminin yeri ve vergi incelemesinin de vergi denetimi içindeki yeri belirlendikten sonra çalışma konumuz olan vergi incelemesinin kavramsal boyutunu irdeleyebiliriz.

##### A. Vergi İncelemesi Kavramı

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nda yıllar içinde yapılan değişikliklerle, karine ve tahrir usullerinin yerini beyan usulü almış olup bu usulün zamanla yerleşmesiyle beyannamelerin incelenmesi ihtiyacı ortaya çıkmış bu sebeple de vergi incelemesi kavramı, günümüzdeki anlamıyla mevzuatımızda ilk kez yukarıdaki kanunlarda yer almıştır<sup>122</sup>.

Kazanç Vergisi Kanunu ve Muamele Vergisi Kanunu ile anılan kanunlarda değişiklik yapan kanunlarda "tetkik", "beyannamelerin tetkiki" olarak kullanılan kavram, günümüzdeki anlamıyla ilk kez 1950 büyük vergi reformu kapsamında yürürlüğe giren 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı (eski) VUK'un Birinci Kitabı'nın "Yoklama ve İnceleme" başlıklı Yedinci Kısmı'nın "Vergi İncelemeleri" başlıklı Birinci Bölümü'nün 124 ilâ 131. maddelerinde "vergi incelemesi" olarak düzenlenmiştir. Kanun'da yapılan değişikliklerde ve günümüzde yürürlükte olan 213 sayılı VUK'ta da kavram ilk şekliyle, vergi incelemesi olarak kullanılarak günümüze kadar ulaşmıştır<sup>123</sup>.

TDK Güncel Türkçe Sözlük'te vergi "*Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para*"<sup>124</sup> olarak tanımlanmaktadır.

İnceleme; incelemek işi ve tetkik etme anlamlarına gelmekte olup<sup>125</sup> TDK Bilim ve Sanat Terimleri Sözlüğü'nde inceleme için "*Ele alınan bir konu ya da olayın özelliklerini ve ayrıntılarını inceden inceye anlamaya çalışmak, ilgili yasa ve kuralları ortaya çıkarmak ve birtakım sonuçlar elde etmek için yapılan yöntemli çalışma*"<sup>126</sup> ifadeleri kullanılmaktadır. Başka bir tanıma göre inceleme bir işin, özel veya genel kanunlara uygunluğunun sağlanması bakımından, söz konusu işin her aşamasında, hatta bitiminden sonra bile yapılan gözden geçirme olayıdır<sup>127</sup>.

<sup>122</sup> SOYDAN, s. 75.

<sup>123</sup> SOYDAN, s. 75; YUMUŞAK İbrahim, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, S. 360, s. 18.

<sup>124</sup> TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*.

<sup>125</sup> DOĞAN, s. 550.

<sup>126</sup> TDK, *Bilim Ve Sanat Terimleri Sözlüğü*.

<sup>127</sup> TÜNEL, s. 116.

Vergi denetimi söz konusu olduğunda akla ilk gelen denetim tekniği olan vergi incelemesi<sup>128</sup>, beyana dayanan vergilerde vergi kaçacağını engellemenin en etkin yoludur<sup>129</sup>.

Kavramsal boyutunun irdelenmesinden sonra vergi incelemesinin tanımına geçebiliriz.

### **B. Vergi İncelemesinin Tanımı**

Mevzuatta vergi incelemesi, (213 sayılı V.U.K'un 134. maddesinde belirtilen amacından hareketle) Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinin i bendinde "*incelemeye yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet*" olarak tanımlanmıştır.

Vergi incelemesine ilişkin tanımlara bakıldığında yapılan tanımların çoğunun vergi incelemesinin 213 sayılı VUK'un 134. maddesinde belirtilen amacından hareketle amaçsal yönüne, bazen muhasebe denetimi yönüne, bazen hukuki yönüne, bazen işlevsel yönüne, bazen revizyon yönüne bazen de araştırma yönüne ağırlık verilerek yapıldığı görülmüştür<sup>130</sup>.

Vergi incelemesi, doktrinde farklı özellikleri vurgulanarak tanımlanmıştır:

Bir yazara göre vergi incelemesi; vergilerin doğru olarak hesaplanıp, ödetilmesine yönelik bir araştırma ve bu araştırma sonucunda mükelleflerin kanunlara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesidir<sup>131</sup>. Diğer bir tanımda vergi incelemesi; mükellef ve sorumluların vergi karşısındaki durumlarının derinlemesine ele alınıp denetlenmesi olarak belirtilmiştir<sup>132</sup>. Bu bakımdan vergi incelemesi; mükellefin ödediği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ışığında muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilen bulgulara olan uygunluğunun irdelenmesini de kapsamaktadır<sup>133</sup>.

Vergi incelemesini 213 sayılı VUK'un 134. maddesinde belirtilen amacından hareketle, vergi mükellef ve sorumlularının vergi ile ilgili işlemlerinin yapılmasından veya yapılmaları gereken aşamadan sonra, vergi idaresinin incelemeye yetkili elemanları tarafından denetlenmesi olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanımdaki

<sup>128</sup> KOBAN Emine/ERCAN Tayfun, "Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemeleri ve Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, Ağustos 2017, S. 13, s. 57.

<sup>129</sup> TÜRKAY İmdat, "Vergi İncelemesinin Kapsamı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2016, S. 413, s. 128.

<sup>130</sup> SOYDAN, s. 78.

<sup>131</sup> TÜNEL, s. 116.

<sup>132</sup> BAYKARA Bekir, "Vergi İncelemesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler4490.pdf>, (E.T. 17.03.2019).

<sup>133</sup> ÖZKER A. Niyazi, "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 4-2002, s. 176.

denetim, vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili işlemlerinin görünüşteki durumları ile gerçek durumlarının, vergi hukukuna uygunluklarının, mükellefler tarafından noksan bırakılan kayıt ve işlemlerin, mükelleflerin kanuna uygun olmayan hareketlerinin tespit edilerek ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarlarının hesaplanmasına yöneliktir<sup>134</sup>.

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gerekli vergilerin doğruluğunu sağlamak için yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır<sup>135</sup>. Bu bakımdan vergilerin gerçekliğinin tespiti ile sınırlı olmayan vergi incelemesi, bu gerçekliğin temini amacıyla alınması gereken tedbirleri de içermekte olup<sup>136</sup> mahiyeti itibariyle yükümlülerin beyanlarının (doğruluğunun) denetlendiği bir denetim mekanizmasıdır<sup>137</sup>.

Vergi incelemesi, VUK'un 135-141. maddelerine göre, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili durumları ortaya çıkarmak, beyanların doğruluğunu tespit etmek üzere vergi idaresine tanınan en önemli hukuksal imkandır<sup>138</sup>.

Vergi incelemesi hukuki açıdan bir idari işlem olmakla birlikte tek başına idari davaya konu teşkil edecek nitelikte değildir. Zincir işlemlerin ilk halkasını teşkil eder.

İdarenin tek başına araştırma ya da tespitine ilişkin bir işlem olmayan vergi incelemesi, vergi ilişkisinin gerçek duruma uygun şekilde tesis edilmesine yönelik zincir işlemin bir halkasıdır<sup>139</sup>.

Belge ve kayıtların biçimsel doğruluğuna itibar edilerek yapılan vergilendirme işlemleri bakımından bir denetim yöntemi olan vergi incelemesi; bu denetim sonucunda ikmalen veya re'sen yapılması gereken tarhiyatlar bakımından ise bir ön hazırlık çalışması; yapılacak ceza soruşturması açısından da bir kolluk çalışması niteliğindedir<sup>140</sup>.

Vergi incelemesi, niteliği bakımından şekli ve maddi vergi ödevlerinin kontrol ve denetimini de kapsamakta olup vergi hukuku ilişkisinden doğan vergi ödevinin bir uzantısını oluşturmaktadır<sup>141</sup>.

*"Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak*

<sup>134</sup> CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. baskı, temmuz 2006, s. 162.

<sup>135</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 102; KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 242.

<sup>136</sup> KOBAN/ERCAN, s. 65.

<sup>137</sup> PINAR Burak, "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler", *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi*, C. 1, S. 1-2016, s. 48.

<sup>138</sup> NAS, s. 1308.

<sup>139</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.101; SOYDAN, s.230; ERDEM, s. 56.

<sup>140</sup> PINAR, s. 44.

<sup>141</sup> ERDEM, s. 57; SOYDAN, s. 210.

*muhasabe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanmasıdır<sup>142</sup>."*

*"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 muhasabe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere yararlanılarak yapılan araştırma faaliyetidir<sup>143</sup>."*

Vergi incelemesi, vergi ilişkisinin detaylı olarak, ödevlinin sunduğu defter, kayıt ve belgelerle beraber gerektiğinde, ödevli haricinde elde edilen bilgilerle birlikte araştırılmasına yönelik bir süreçtir<sup>144</sup>.

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<sup>145</sup>."

Yukarıda yapılan tanımlamalar birlikte değerlendirildiğinde bize göre de vergi incelemesi;incelemeye yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla incelemeye tabi olanlar nezdinde mümkün ise vergilendirmeye esas olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde, gerektiğinde iktisadi kıymetlerin envanterinin çıkartılarak ya da defter, belge ve kayıtlarla sınırlı olmadan her türlü bilgi ve belgeden yararlanmak suretiyle revizyon, karşıt inceleme, randıman incelemesi gibi çeşitli tekniklerin kullanılarak yürütüldüğü ve raporlanarak sonuçlandırıldığı bir vergi denetim türüdür.

Vergi incelemesinin defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılan revizyon yönü ile mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtlar ve mevzuların defter ve belgelere bağlı olmaksızın, yoklama ve her türlü delilden yararlanılmak suretiyle

<sup>142</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.64; AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın no: 127, Ankara,1979, s. 4.

<sup>143</sup> ŞEKER, s. 52.

<sup>144</sup> ERDEM, s.50.

<sup>145</sup> SOYDAN, s. 85.

yapılan araştırma yönü bulunmakta olup VUK'un 134. maddesindeki tanımlamadan da vergi incelemesinin defter, belge ve kayıtlarla sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır<sup>146</sup>.

### C. Vergi İncelemesinin Tarihçesi

Vergi incelemesi kavramının ülkemizde 1950 yılındaki büyük vergi reformuyla mevzuatımızda düzenlendiği dikkate alındığında bu yıla kadar olan tarihi süreç aslında vergi denetim sisteminin tarihçesidir. Vergi incelemesinin tarihçesi; vergi incelemesine yetkili ve görevli birimlerin tarihçesi ve vergi incelemesine ilişkin düzenlemelerin tarihçesi olarak iki başlık altında incelenecektir.

#### 1. Vergi İncelemesine Yetkili ve Görevli Birimlerin Tarihçesi

##### a. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergi İncelemesine Yetkili ve Görevli Birimlerin Tarihçesi

Osmanlı vergi sisteminde şahısların elde ettikleri gelirlerini beyan etmelerine izin verilmemiş kazançları devlet kendisi belirlemeye çalışmıştır<sup>147</sup>.

Osmanlı Devleti'nde I. Murat (1359-1389) zamanında kurulan ilk mali teşkilat, Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında imparatorluğun gelir ve giderlerindeki önemli artış sebebiyle geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlı Devleti'nde tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı da bulunmamaktadır. Devlet teşkilatı içinde 1838 yılında kurulan Maliye Nezareti'nin yapısı her biri bir "Reis" in başkanlığında "Daire"lerden oluşmaktadır. Bu daireler içinde Baş Vergisi veya Haraç Dairesi, "Avarız" ve "Bedeli Nuzul" denilen ve kentlerden mahalleler itibariyle alınan resimlerle ilgili daire olup bu daire bir bakıma bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerini yürütmektedir<sup>148</sup>.

Osmanlı Devleti'nde merkezi yönetimin gelir ve gider işlemlerini defterdarlık olarak örgütlenen mali idare yönetmekte olup defterdarlığa bağlı olarak yoklama ve vergi bakayalarını tahsil etmek görevi ise Başbâkî Kulluğu adındaki kuruma verilmiştir. Sözü edilen kurum Başbâkî Kulu tarafından idare edilirdi. Başbaki Kulu maliye ile ilgili davalarda mahkemede maliye adına savcı olarak görev yapabiliirdi<sup>149</sup>.

Başbâkî Kulluğu mali denetim ve teftiş yetkilerine sahip olup mali denetim görevinin boyutu mali görevlilerin işlemlerinin şer'i veya örfi yasalara uygunluğunun değerlendirilip teftiş edilerek ortaya çıkan sonuca göre görevliler hakkında idari ve cezai işlemin yapılması şeklindeydi. Başbaki kulunun emrindeki baki kulları zaman

<sup>146</sup> ÖZBALCI, s. 433-434; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.64; TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 174-175.

<sup>147</sup> YILMAZ Yiğit, "Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi", *Vergi Raporu Dergisi*, Ocak 2019, S. 232, s. 13.

<sup>148</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi", <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi>, (E.T. 07.04.2019).

<sup>149</sup> YILMAZ, s. 14-16.

zaman diğer maliye memurlarının işlerine ve hesaplarına baktıkları gibi yoklama ve teftiş için taşraya da gönderilirdi<sup>150</sup>.

1800'lü yılların başlarına kadar en yüksek denetim makamı olan Başbaki Kulluğu'nun bu yetki ve görevi, 1838 tarihinde Maliye Nezareti'nin kurulmasından sonra Maliye Müfettişlerine verilmiş olup<sup>151</sup> Osmanlı Devleti'nde modern anlamda bir mâlî denetim sistemi, Maliye Teftiş Heyeti'nin kurulması ile oluşmuştur<sup>152</sup>. "22 Ocak 1880 tarihli Maliye Nezareti Heyetin Teşkilatı ile Vazifelerini Gösterir Nizamname'de genel denetim görevi doğrudan bakana bağlı olan teftiş kuruluna, vergilerin doğrudan yönetimi ve vergi yasalarının hazırlanması ise Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bırakılmıştır<sup>153</sup>."

## **b. Cumhuriyet Döneminde Vergi İncelemesine Yetkili ve Görevli Birimlerin Tarihçesi**

### **aa. Maliye Bakanlığı'nın Tarihçesi**

Cumhuriyet döneminde 1923 yılında kurulan Maliye Bakanlığı'na ilişkin ilk önemli düzenleme 29.05.1936 tarihinde kabul edilip, 05.06.1936 tarih ve 3322 sayılı RG'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun" dur. Söz konusu kanun ile devlet gelirleriyle ilgili olarak merkezde varidat umum müdürlüğü ve tahsilat müdürlüğü; illerde defterdarlıkların yönetimi altında varidat ve tahsilat müdürlükleri ve ilçelerde ise malmüdürlükleri yer almıştır. Öte yandan anılan Kanun ile Teftiş Heyeti'nin yapısal alt yapısı oluşturularak temel yetkiler sağlanmıştır<sup>154</sup>.

14.12.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı KHK ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurulmuş, daha sonra Gümrük ayrı bir müsteşarlık olarak kurulunca anılan bakanlık Maliye Bakanlığı adını almıştır.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte Hazine Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı birleştirilerek anılan bakanlık, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı RG'de yayınlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin yedinci bölümünde belirtildiği üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı adını almıştır.

### **bb. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Tarihçesi**

"1838 yılında Avarız ve Bedel-i Nuzil Dairesi olarak kurulan bu gelir idaresi, 1936'da Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür. 1942 yılında yapılan değişiklikle

<sup>150</sup> YILMAZ, s. 17.

<sup>151</sup> KÖSE, s. 210.

<sup>152</sup> YILMAZ, s. 19.

<sup>153</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 239.

<sup>154</sup> ÖZDEMİR Muharrem, *Üstadname*, İstanbul, 2017, s. 149.



*Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. 1946 yılında Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri de kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur<sup>155</sup>."*

1950 yılında çıkarılan 5655 sayılı Kanun ile Tahsilat Genel Müdürlüğü Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatıyla birleştirilmiş, anılan Kanun ile taşra teşkilatında illerde defterdarlıklara ilçelerde de malmüdürlüklerine bağlı olarak, bazı ilçelerde ise mal müdürlüklerinden bağımsız şekilde defterdarlıklara bağlı çalışacak vergi dairesi müdürlüklerinin kurulması öngörülmüştür. Öte yandan bazı küçük ilçelerde de malmüdürlükleri, vergi dairesi gibi çalışmaya başlamışlardır. 178 sayılı KHK ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı adıyla yeniden düzenlenen Bakanlığın gelir politikaları geliştirme ve uygulama görevi merkezde Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından, taşrada ise defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlükleri tarafından yerine getirilmekteydi<sup>156</sup>.

*"2005 yılında ise 5345 sayılı kanunla gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür. Gelir İdaresi Başkanlığı, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulmuştur<sup>157</sup>."*

5345 sayılı Kanun'dan sonra Bakanlığın taşra teşkilatının "gelir" ile ilgili birimleri (illerde defterdarlığın gelir birimleri olan vergi daireleri ve gelir müdürlükleri, ilçelerde malmüdürlükleri ve bölgelerde de Gelirler Bölge Müdürlükleri) kaldırılmış ve Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yeni bir örgütlenmeye gidilmiştir. İlerleyen süreçte 5345 sayılı Kanun ile GİB kurulunca, defterdarlıkların gelir kısımları devreden çıkarılarak 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 müdürlüklerinden oluşmaktadır<sup>158</sup>.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte GİB, 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı RG'de yayınlanan 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin on ikinci bölümünde belirtildiği üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlanmıştır.

<sup>155</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi".

<sup>156</sup> SOYDAN, s. 122.

<sup>157</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi".

<sup>158</sup> SOYDAN, s. 130.

### cc. Vergi Denetimi ve İncelemesi ile Görevli Olan Birimlerin Tarihçesi

Aşar ve temettü vergisinin kaldırılmasından sonra oluşan boşluğu telafi etmek için 1926 yılında çıkarılan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun beyan usulüne dayanması sebebiyle bu beyannamelerin incelenmesi için Tahakkuk Teftiş Memurluğu ihdas edilmiştir<sup>159</sup>. Maliye Müfettişleri bir yana bırakılacak olursa, Türkiye'de vergi denetimi ile görevlendirilmiş ilk inceleme elemanı tahakkuk teftiş memurlarıdır. Tahakkuk teftiş memurlarının formasyon ve deneyimleri yeterli olmamış ve bu kadrolar bir süre sonra kaldırılmıştır. Daha sonra yürürlüğe giren muamele vergisinin de beyana dayanması sebebiyle ihtiyaç duyulan inceleme elemanı bakanlık personelinden karşılanamadığından, bu hizmetin piyasadan sağlanan ve serbest olarak çalışan muhasebecilerden alınması uygun görülmüş, sözleşmeli olarak çalıştırılan bu elemanlara hesap mütehassısı adında yeni bir ünvan verilmiştir. Böylece Kazanç Vergisi Hesap Mütehassısları ve Muamele Vergisi Hesap Mütehassısları ilk kez vergi denetimi ile görevlendirilmiştir<sup>160</sup>.

Tahakkuk teftiş memurluğu ünvanı 1936 tarihinde varidat kontrol memuru, 1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun ile vergi kontrol memuru, 1994 tarih ve 543 sayılı KHK ile de vergi denetmeni olarak varlığını sürdürmüş olup 2011 tarih ve 646 sayılı KHK ile de vergi müfettişi olarak yoluna devam etmektedir<sup>161</sup>.

Pul Tahakkuk müfettişi ünvanı 1936 tarihinde varidat kontrolörü ünvanını almış, 1942 yılında bu ünvanın yanında bir de tahsilat kontrolörü eklenmiş, 1946 yılında yürürlüğe giren 4910 sayılı Kanun ile varidat kontrolörlüğü ünvanı gelirler kontrolörlüğüne dönüştürülmüş, 1950 yılında yürürlüğe giren 5655 sayılı Kanun ile de varidat ve tahsilat kontrolörlüğü kadroları, yeni açılan “gelirler kontrolörü” kadrolarına aktarılmış olup 2011 tarih ve 646 sayılı KHK ile de vergi müfettişi olarak yoluna devam etmektedir<sup>162</sup>.

Çağdaş vergi denetiminin temeli için gerekli olan teşkilat ise 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı Kanun'la Hesap Uzmanları Kurulu'nun kurulmasıyla oluşturulmuştur. 1949 yılında kabul edilen 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile de bugünkü sistemin hukuki altyapısı kurulmuş olup anılan Kanun'da tıpkı 213 sayılı VUK'ta olduğu gibi birinci kitabın yedinci kısmında 117-142. maddeleri, yoklama-inceleme ve bilgi toplamaya ayrılmıştır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler de hemen hemen günümüzün aynısıdır<sup>163</sup>. Ülkemizde beyana dayalı vergi sistemine geçilirken, VUK kapsamındaki vergilerle ilgili olarak vergi incelemelerinin esas itibarıyla hesap

<sup>159</sup> BAYKARA Bekir, "Vergi İncelemesi"; TUNCER Selahattin, "Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2001, S. 238, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2664>, (E.T. 07.04.2019).

<sup>160</sup> TUNCER, "Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına".

<sup>161</sup> ÖZDEMİR, *Tarihçe*, s. 233.

<sup>162</sup> SOYDAN, s. 132.

<sup>163</sup> BAYKARA, "Vergi İncelemesi".

uzmanları tarafından yapılacağı öngörülerek yasal mevzuat bu doğrultuda düzenlenmiştir<sup>164</sup>.

14.12.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı KHK sürecinde, vergi denetimi ve inceleme görevleri Bakan'a bağlı olarak görev yapan Hesap Uzmanları Kurulu'nda görev yapan hesap uzmanları ile Bakanlık bünyesindeki Maliye Teftiş Kurulu'nda görev yapan maliye müfettişleri ve yine Bakanlık bünyesindeki Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında görev yapan vergi dairesi müdürleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri tarafından yerine getirilmekteydi<sup>165</sup>.

Her ne kadar 646 sayılı KHK ile yürürlükten kalkmış olsa da vergi denetimine/incelemesine yönelik olarak 6009 sayılı Kanun ile "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu"nun kurulmasıyla vergi incelemesi konusunda ileri bir adım atılmıştır. Anılan kurul, "Bakanın veya tevkil etmesi halinde Müsteşarın başkanlığında, 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<sup>166</sup>.

2011 yılına gelindiğinde 646 sayılı KHK ile vergi incelemesine yetkili birimler olan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ile Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları kapatılarak söz konusu birimlerde maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni gibi farklı ünvanlarla adlandırılan meslek mensupları Maliye Bakanı'na bağlı olarak VDK Başkanlığı çatısı altında vergi müfettişi ünvanıyla birleştirilmiştir.

Vergi denetimi ve incelemesi ile görevli olan birimlerin tarihi süreçteki aşamalarının incelenmesinden; vergi inceleme görevinin farklı birimler tarafından yerine getirildiği, söz konusu birimlerdeki ünvanların da zamanla değişime uğradığı, bu birimlerin bir kısmının merkezde Bakan'a bağlı olarak görev yaptığı bir kısmının da ana hizmet biriminin merkez ve taşra teşkilatlarında görev yaptığı dikkate alındığında söz konusu durum vergi inceleme görevinin sevk ve idaresinde, görev ve yetki paylaşımında aksaklıklar oluşturabilecektir. Bu kapsamda 2011 yılındaki 646 sayılı KHK ile bütün vergi inceleme birimlerinin aynı ünvanla tek çatı altında toplanmasını amaçlayan düzenlemenin vergi inceleme görevinin sevk ve idaresinde, görev ve yetki paylaşımındaki aksaklıklara çözüm getirebileceği düşünülmektedir.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte Hazine Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı birleştirilerek Maliye Bakanlığı, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı RG'de yayınlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı

<sup>164</sup> YUMUŞAK İbrahim, "Tetikata Yetkililer", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2009, S. 334, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4981>, (E.T. 09.04.2019).

<sup>165</sup> SOYDAN, s. 122.

<sup>166</sup> SOYDAN, s. 136-137.

Kararnamesi'nin yedinci bölümünde belirtildiği üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı adını almış, VDK Başkanlığı da anılan bakanlığın hizmet birimi olarak düzenlenmiş, başkanlık bünyesindeki vergi müfettişleri de doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapmaya devam etmişlerdir.

## 2. Vergi İncelemesine İlişkin Düzenlemelerin Tarihçesi

Vergi incelemesi kavramının günümüzdeki anlamıyla ilk kez 1950 büyük vergi reformu kapsamında yürürlüğe giren 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı VUK'ta düzenlendiği dikkate alındığında çalışmamızın bu bölümünde 5432 sayılı Kanun'daki vergi incelemesine ilişkin düzenlemeleri yapılan değişiklikleriyle ve 213 sayılı VUK'taki vergi incelemesine ilişkin düzenlemeleri de 5432 sayılı Kanun'a göre farkları itibarıyla 1960-1980 dönemi ile 1980 ve sonrası olmak üzere iki bölüm halinde inceleyeceğiz.

### a. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu

1942-1943 yıllarından itibaren 1950 büyük vergi reformunun hazırlık çalışmaları başlamış olup bu yıllardan itibaren kazanç ve muamele vergilerinin zamanın gerisinde kalması ve malî ihtiyaçlara yeterince cevap veremez duruma gelmesi sebebiyle yeni bir reforma gidilmesi için çalışmalar başlatılmıştır. Bu reforma paralel olarak yeni bir vergi denetim sistemi kurmak için de çalışmalara başlanılmıştır. Büyük vergi reformunun yürürlüğe girdiği 1950 yılı öncesine kadar reformun hazırlık çalışmalarında yer alan iki ismin 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 o yıllarda vergi alanında etkin bir şekilde çalışmalarını yürüten müşavir hesap uzmanı Ali Alaybek'tir<sup>167</sup>.

Taraflar arasındaki statü farkı ile eşitsizliğin üst düzeyde hissedildiği vergi ilişkisinde idare karşısında, kişilerin korunması için takdir alanını minimum seviyeye indirmek ve keyfiliği engellemek için sıkı usul kurallarının varlığı gerekmektedir. Bu gereklilik de vergilendirme sürecindeki aşamaları şekli ve usuli açıdan kavramayı amaçlayan kapsamlı bir usul kodu ihdasına sebep olmuştur<sup>168</sup>. Bu konudaki çalışmalar sonucunda yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK ile vergi sistemimizde ilk kez usule ve şekle yönelik hükümleri kapsamlı olarak düzenleyen bütüncül bir usul kodu oluşturulmuş olup<sup>169</sup> söz konusu Kanun, 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

1950 büyük vergi reformu olarak adlandırılan reform sonucunda, *“yapılacak vergi reformunun ancak usul bakımından sağlam bir temele oturtulmasıyla mümkün olabileceğine inanan Maliye Bakanlığı'nın, vergi uygulamalarında yaşanan*

<sup>167</sup> SOYDAN, s. 94-95.

<sup>168</sup> ERDEM, s. 37.

<sup>169</sup> ERDEM, s. 38.

*sistemsizliğe ve karışıklığa son vermek; vergilerin uygulamasına ait dağınık usul hükümlerini uyumlu ve ahenkli bir şekilde, belirli, genel ve sade hükümlere dönüştürmek amacıyla bir araya topladığı*<sup>170</sup> VUK ile birlikte 5421 sayılı GVK, 5422 sayılı KVK ve 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunları da yürürlüğe girmiştir. Bu kanunların yürürlüğe girmesiyle kazanç vergisi yürürlükten kalkmıştır. Bu dönemdeki reformlar Tahsili Emvâl Kanunu'nun yerini alan 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve muamele vergileri sisteminin yerini alan 13.07.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile tamamlanmıştır<sup>171</sup>.

5432 sayılı Kanun'da yeni vergi sisteminin esasını oluşturan beyan usulüne ve dolayısıyla tarhiyat şekillerine ilişkin düzenlemeler yapılmış olup<sup>172</sup> gelir, kurumlar ve esnaf vergileri olmak üzere üç esas vergi ile bütün vergileri kapsayan bir ana kanun olan VUK'tan oluşan büyük vergi reformu, beyana ve dolayısıyla defter tutma temelli gerçek usule dayalı çağdaş ve rasyonel vergi bir sistemini ama aynı zamanda etkili bir vergi denetim sistemini de kurmayı hedeflemiştir<sup>173</sup>.

5815 sayılı Kanun ile vergi incelemesine ilişkin 5432 sayılı VUK'ta değişiklikler ve eklemeler yapılmış olup anılan değişiklikler şöyledir:

128. maddesinin sonuna "Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmâlüne mani değildir" fıkrası eklenmiştir.

131. maddesinin 1. bendinin sonuna da "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." fıkrası eklenmiştir.

### **b. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**

Getirilen vergi kanunları ülke şartlarına tam olarak uygun olmadığından 1950'lerin sonlarında büyük vergi reformu aracılığıyla getirilen GVK ile KVK vergi politikasında istenilen başarıları yakalayamamıştır. 27 Mayıs 1960 tarihindeki yönetim değişikliğinden sonra, 1950'li yılların vergi politikasının sonuçları da değerlendirilerek vergi kanunlarında yeni düzenlemeler yapılarak GVK ve VUK yeniden düzenlenmiş, KVK ile Gider Vergisi Kanunu'nda da bir kısım değişiklikler yapılmıştır<sup>174</sup>. Vergi

<sup>170</sup> 5432 Sayılı VUK Gerekçesi.

<sup>171</sup> KAPUSUZOĞLU Tuncay/KOYUNCU Mesut, "Vergi Reform Komisyonu ve Ali Alaybek Üzerine Prof. Dr. Halil Nadaroğlu ile söyleşi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 2001, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2795>, (E.T. 09.04.2019).

<sup>172</sup> SOYDAN, s. 96.

<sup>173</sup> SOYDAN, s. 98.

<sup>174</sup> BUYRUK A. Özkan, "1950 Büyük Vergi Reformunun Sonuçları ve Vergi Reform Komisyonu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2012, S. 373, s. 92.

gelirlerindeki artışın yeterli olmadığı, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılamadığı yönündeki eleştiriler üzerine vergi sistemini bir bütün olarak gözden geçirip gerekli değişiklikleri yapmak üzere Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak, sürekli görev yapacak şekilde, Ali Alaybek başkanlığında Maliye Bakanlığı, Üniversite ve Odalar Birliği temsilcilerinden oluşan Vergi Reform Komisyonu kurulmasına karar verilmiştir. Kurulduğu 1961 yılından 1972 yılına kadar 11 yıl kesintisiz olarak faaliyetini sürdüren komisyon, ülkemizin vergi yapısına yön vererek yapılan düzenlemelerin yerleşmesini sağlamıştır<sup>175</sup>.

Günümüze kadar birçok değişikliğe uğramış olmakla birlikte halen yürürlükte olan 213 sayılı VUK, 10, 11 ve 12 Ocak 1961 tarihli RG'lerde üç parça halinde yayımlanmıştır.

#### aa. 1960-1980 Dönemi

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 ifadesine ek yapılarak inceleme ile görevli olanlara gerek görmeleri halinde işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiilî envanterini yapma yetkisi ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurları inceleme yetkisi de tanınmıştır.

Bu sayede defter tutmayan götürü usule tabi yükümlüler ile defter ve kayıtlarda yer almayan servet ve gider bildirimlerinin incelenmesi mümkün hale gelmiştir<sup>176</sup>.

213 sayılı VUK'un 135. maddesi ile vergi incelemesine yetkililer arasına hesap uzman muavinleri de dahil edilmiş öte yandan mahallin en büyük mal memuru ibaresi ilin en büyük mal memuru olarak değiştirilmiş ancak 5432 sayılı VUK'un 125. maddesinin 2. fıkrasındaki Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü yerlerde vergi incelemelerini yalnız hesap uzmanlarına yaptırabilir hükmüne 213 sayılı VUK'ta yer verilmemiştir.

5432 sayılı VUK'un 128. maddesindeki incelemenin, tahakkuk zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabileceği 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'un 104. maddesinde de sadece 'tarh zamanaşımı' süresi mevcut olduğundan, hükmün bu esasa göre daha açık bir şekilde düzenlenmesi gerekçesiyle<sup>177</sup> anılan hüküm

<sup>175</sup> KAPUSUZOĞLU/KOYUNCU, "Vergi Reform Komisyonu ve Ali Alaybek Üzerine Prof. Dr. Halil Nadaroğlu ile söyleşi".

<sup>176</sup> SOYDAN, s. 106.

<sup>177</sup> 213 Sayılı VUK Gerekeşi, [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk\\_gerekce.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf), ( E.T: 11.04.2019).

“İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir<sup>178</sup>.” şekilde yeniden düzenlenmiştir.

5432 sayılı VUK'ta yer alan “Yerinde İnceleme” başlıklı 129. madde, aynı şekilde 213 sayılı VUK'ta “İncelemenin yapılacağı yer” başlığı ile 139. maddede düzenlenmiştir.

5432 sayılı VUK'un “İnceleme Tutanakları” başlıklı 131. maddesinin 1. fıkrasından sonraki fıkraları 213 sayılı VUK'un 141. maddesinde yeniden düzenlenmiş olup anılan hüküm şöyledir. “İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapıldan 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.” Buna göre, mükelleflerin vergi hilesi yaptıklarından şüphelenilen defter ve belgelerinin incelenmek üzere alıkonulmasını ve daireye götürülmesini içeren düzenleme ile ilgililerin tutanakları imzadan kaçınarak ileride aleyhlerine doğabilecek tarhiyat ve cezaları savuşturma yolları kesilmek istenilmiştir<sup>179</sup>.

5432 sayılı VUK'un 131. maddesinde yer alan 3. ve 4. fıkralar kaldırılmış olup aynı konu, 213 sayılı VUK'un “İhbarnamenin Muhteviyatı” başlıklı 35. maddesinin 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'un 141. maddesinin 3. ve 4. fıkralarında ise inceleme esnasında alıkonulan defter ve belgelerin suç delili olma ihtimâli dikkate alınarak “Arama” başlıklı bölümün “Aramada bulunan defter ve vesikalar” başlıklı 143. maddesinin tamamına ve “İncelemede usûl” başlıklı 144. maddesinin 4. ve 5. fıkralarına atıf yapılmıştır. Bu durumda alıkonulan defter ve belgelerin suç delili olması şüphesi oluşmuş ise devreye arama hükümleri (m.143 ve m.144) girecektir.

### **bb. 1980'den Günümüze Olan Dönem**

1982 Anayasası'nın yürürlüğe girmesi ve 6 Kasım 1983 genel seçimleri sonucunda kurulan yeni hükümet döneminde ekonomi anlayışı tamamen değişmiş ve bu değişimin vergisel alana yansımaları da olmuştur<sup>180</sup>.

Bu dönemde “1950 reformunda, o günün şartlarına göre ileri bir hamle teşkil eden ve örnek bir çalışma sonucunda meydana getirilmiş olan Vergi Usul Kanunu o

<sup>178</sup> 213 sayılı VUK ile birlikte tarh zamanaşımı süresi üç yıldan beş yıla çıkartılmıştır.

<sup>179</sup> 213 Sayılı VUK Gerekçesi.

<sup>180</sup> SOYDAN, s. 109.

*günden bu yana köklü bir gözden geçirmeye tabi tutulamamış, kanunda yer alan bazı müesseseler eskimiş ve ihtiyaçlara cevap veremez duruma gelmiş ve bir kısım müesseselerin de günün şartlarına ve sosyal, iktisadi bünyemize uymadığı müşahede edilmiştir*<sup>181</sup>. "gerekçesiyle 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile ilk önemli değişiklikler yapılmıştır.

Anılan kanun değişikliği ile 213 sayılı VUK'un 3. maddesi "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Eski düzenlemede maddelerin nasıl anlaşılıp uygulanması gerektiği konusunda bir belirleme yapılmamış iken, Alman Vergi Usul Kanunu'nda benimsenen yöntemle paralellik kurulduğu belirtilerek bilimsel yorumlama metodunu içeren yorum hükmü 3. maddenin A bendi olarak, maddi ve biçimsel delil sistemi terk edilerek serbest delil sistemi de B bendi olarak düzenlenmiştir. Buna göre, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delille kanıtlanabilecek olup kanıtlama aracı olarak tanık ifadelerinin kullanılabilmesi ise vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgili bulunması halinde mümkün olacaktır. Getirilen bu sistem ekonomik yaklaşım/ekonomik delil sistemi olarak ifade edilmektedir<sup>182</sup>.

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

2365 sayılı Kanun ile serbest delil sisteminin getirilmesiyle birlikte, VUK'un 134. maddesinin 1. fıkrası da "*vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*" şeklinde yeniden düzenlenmiş olup söz konusu değişikliğin gerekçesi de mevcut hükümde vergi incelemesinin dar bir anlayış çerçevesinde tarif edildiği ve sadece defter ve belge incelemesiyle kısıtlandığı, yeni vergi inceleme anlayışında ise delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğu<sup>183</sup> şeklinde açıklanmıştır.

1983 yılında yapılan 2791 sayılı Kanun değişikliği ile vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden de re'sen tarhiyat yapılmasına imkan verilmiştir.

04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile devamlı bilgi verme başlıklı VUK'un 149. maddesinde yapılan düzenleme ile kamu kurum ve kuruluşlarının yanı sıra gerçek ve tüzel kişiler de vergi daireleri ve Maliye Bakanlığı tarafından istenilmesi halinde vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili bilgi vermekle yükümlü tutulmuştur.

<sup>181</sup> 2365 Sayılı Kanun Gerekçesi, [https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf), (E.T. 11.04.2019).

<sup>182</sup> SOYDAN, s. 109-110.

<sup>183</sup> 2365 Sayılı Kanun Gerekçesi.



24.03.1988 tarih ve 3418 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'un 135. maddesinin 2. fıkrasına yapılan eklemeyele stajyer gelirler kontrolörlerine de vergi inceleme yetkisi verilmiştir.

24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile VUK'un 135. maddesinin 1. fıkrası, "*Vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*" şeklinde değiştirilmiş olup söz konusu düzenleme ile vergi denetmelerinin yanında, bunların yardımcılara da vergi inceleme yetkisi verilmiştir.

Öte yandan 4008 sayılı Kanun ile re'sen vergi tarhı başlıklı VUK'un 30. maddesine "*Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler 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.

Daha sonra yürürlüğe giren ve malî milat olarak adlandırılan 4369 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçekleştirilen yeni düzenlemeler ve bu Kanun'la değişikliğe uğrayan, kaynağı gösterilemeyen kazancın elde edildiği döneme ilişkin 7. bent hükmü birlikte değerlendirildiğinde o zamanki siyasi iradenin kaynak uygulamasını etkin kullanmak suretiyle vergi denetiminde bir oto-kontrol mekanizması kurmaya çalıştığı anlaşılmaktadır. Ancak ilerleyen süreçte 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun 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 fakat Cumhurbaşkanı'nın kanunu tekrar görüşülmek üzere iade etmesi sonucu nihai olarak 4783 sayılı Kanun ile yürürlükten kalkabilmiştir<sup>184</sup>.

Vergi incelemesine yetkililer başlıklı 135. maddenin 2. fıkrası 4369 sayılı Kanun'un 81/A-25 bendi ile tekrar değişerek; "*Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar*" in da her hâl ve takdirde vergi incelemesine yetkili olduklarına hükmedilmiştir.

213 sayılı VUK'un vergi incelemesine ilişkin hükümlerinde 1980 sonrasında gerçekleştirilen önemli düzenlemelerden ikincisi de 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun ile yapılmıştır. Hükümlerinden bir kısmı 646 sayılı KHK ile dönüşüme uğramış ise de çoğunluğu halen yürürlükte olan yeni düzenlemeler, vergi incelemesine yetkili

<sup>184</sup> SOYDAN, s. 112.

olanların 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<sup>185</sup>.

Anılan Kanun'un gerekçesinde, yapılan düzenlemelerin amaçları "*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'nun 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 inceleme ve denetim planını hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun oluşturulması*"<sup>186</sup>." şeklinde belirtilmiştir.

6009 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'ta, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı teşkilatında yapılan değişiklikler ile getirilen yeni düzenlemelerin vergi incelemesine ilişkin olanları şöyle tasnif edilebilir: İncelenecek mükelleflerin belirlenmesine ilişkin düzenlemeler, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kurulması, incelemelerin kapsamı tam inceleme ve sınırlı inceleme, incelemeye başlama tutanağı alınması, vergi incelemelerinde uyulması gereken mevzuat, vergi incelemelerinin belirli sürelerde tamamlanması, Rapor Değerlendirme Komisyonları ile Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun oluşturulması, vergi inceleme elemanlarının suç duyurusuna ilişkin usul ile gelirler kontrolörlerinin statüsü<sup>187</sup>.

6009 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemeler şöyledir. Anılan düzenlemeler halen yürürlükte olduğu için düzenlemelerin niteliğini, diğer düzenlemelerle birlikte ilerleyen bölümlerde değerlendireceğiz.

6009 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 140. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (2) numaralı bent

<sup>185</sup> SOYDAN, s. 112.

<sup>186</sup> 6009 Sayılı Kanun Gerekçesi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=83649&pkanunnumarasi=6009>, (E.T. 12.04.2019).

<sup>187</sup> YETKİNER Erkan, "6009 sayılı Kanun ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2011, S. 359, s. 28-32; TEKİN Selçuk, "Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-denetiminde-yeni-donem/2893>, (E.T:12.04.2019).

eklenmiş, mevcut (2) ve (3) numaralı bentler (3) ve (4) numaralı bentler olarak teselsül ettirilmiş, aynı fıkraya aşağıdaki (5) ve (6) numaralı bentler ile maddenin sonuna aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

*“2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.*

*5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına 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 bağlı oldukları birime tevdi ederler.*

*135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve*

*taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.*

*Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer 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 Komisyonundan 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 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, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”*

*6009 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin birinci fıkrası “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 diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.” şeklinde değiştirilmiştir.*

*Kanun'un 26. maddesi ile Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK'ya 33/B maddesi eklenmiş olup, söz konusu madde ile 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 belirlenmek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuş, ancak 2011 yılında çıkarılan 646 sayılı KHK ile söz konusu madde ilgâ edilmiş ve Kurul da lağvedilmiştir.*

*6009 sayılı Kanun'un 38. ve 40. maddeleri ile 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da da değişiklik yapılmış olup Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı ibaresi Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı olarak*

değiştirilmiş başkanlık da doğrudan Gelir İdaresi Başkanı'na bağlanmıştır. Kurul'un görevleri ise 40. maddede sayılmıştır. Kanun'un 39. maddesi ile de mükelleflerin faaliyetlerini sektörler ve gruplar itibariyle, oluşturulacak risk analiz sistemi üzerinden analiz ederek risk alanlarını tespit etmek görevi GİB'e verilmiş ise de 646 sayılı KHK ile bu hüküm de kaldırılmıştır.

213 sayılı VUK'un, vergi incelemelerine ilişkin hükümlerinde yapılan bir başka değişiklik de 646 sayılı KHK ile olmuştur. 646 sayılı KHK, vergi inceleme ve denetim birimlerinin VDK 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 belirlenmesine ilişkin olarak düzenlenmiş olup yeni durum 213 sayılı VUK'taki vergi incelemelerine ilişkin hükümleri de etkilemiştir.

646 sayılı KHK ile gerçekleştirilen değişiklikler şöyledir.

İncelemeye yetkililer başlıklı 135. madde "*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hâl ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*" şeklinde değiştirilmiştir.

İncelemede uyulacak esaslar başlıklı 140. maddenin 2. fıkrası "*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 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, 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.*" şeklinde değiştirilmiş olup aynı maddenin son fıkrasındaki "Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu'nun önerisi üzerine" ibaresi kaldırılmıştır.

Değişikle VUK'ta geçen "maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları; gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları" unvanları "vergi müfettişleri" ve "vergi müfettiş yardımcıları" şeklinde değiştirilmiştir.

VUK'ta vergi incelemesi sürecini etkileyeceğini düşündüğümüz son değişiklik ise 15/7/2016- tarih ve 6728 sayılı Kanun'un 22. maddesi ile daha önce mevzuatımızda olup kaldırılan ve bu düzenleme ile yeniden getirilen izaha davet müessesidir. Anılan kanun hükmü şöyledir. "*Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda; 1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyayına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez. 2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Birinci fıkra kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin (57.000) Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkra da yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*(1) Maliye Bakanlığı ön tespitinin niteliğini, izaha davetinin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

646 sayılı KHK ile yapılan değişiklik ve düzenlemeler ile izaha davet müessesesi halen yürürlükte olduğu için düzenlemelerin niteliğini, diğer düzenlemelerle birlikte ilerleyen bölümlerde değerlendireceğiz.

Vergi incelemesine ilişkin düzenlemelerin tarihi seyri incelendiğinde; vergi sistemimizde ilk kez usule ve şekle yönelik bütün vergileri kapsayan hükümlerin 5432 sayılı VUK ile düzenlendiği, 1950 yılındaki vergi reformu sonucunda VUK ile birlikte 5421 sayılı GVK, 5422 sayılı KVK ve 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 6802 sayılı Gider Vergileri

Kanunu'nun yürürlüğe girdiği, böylece anılan reformun beyan esasına dayalı bir vergi sistemi ve bu sistemin sağlıklı işleyebilmesi için etkili bir vergi denetim sistemini de hedeflediği, ancak yapılan değişikliklerin istenilen başarıları yakalayamaması üzerine GVK ve VUK'un yeniden düzenlendiği, KVK ile Gider Vergisi Kanunu'nda da bir kısım değişiklikler yapıldığı, 1961 yılında ise vergi sistemini bir bütün olarak gözden geçirip gerekli değişiklikleri yapmak ve ülkemizin vergi yapısına yön verecek düzenlemelerin yerleşmesini sağlamak üzere Vergi Reform Komisyonu kurularak 11 yıl kesintisiz olarak faaliyetini sürdürdüğü, tarihi süreçte maliye müfettiş muavinlerine verilen inceleme yetkisinin hesap uzmanı muavinleri, gelirler kontrolörleri muavinleri, vergi denetmen muavinleri ve GİB'in müdür kadrolarında görev yapanlara da verilerek vergi incelemesinin etkinliğinin artırılmasının hedeflendiği, 1980 yılına gelindiğinde vergi kanunlarının uygulanması ve ispat ile ilgili olarak 2365 sayılı Kanun ile Alman VUK'ta benimsenen yöntem benzer bilimsel yorumlama metodunu içeren yorum hükmü, serbest delil ile ekonomik delil sisteminin getirildiği, bununla birlikte vergi incelemesinin sadece defter, kayıt ve belgelerle sınırlandırılmayacağı ve bunun delil serbestisi ilkesine aykırı olacağı gerekçesiyle VUK'un 134. maddesinin 1. fıkrasının da "*vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*" şeklinde yeniden düzenlendiği, 2010 yılında 6009 sayılı Kanun ile vergi incelemesine yetkili olanların 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 bu kapsamda da mükellef haklarına yönelik olarak yeni düzenlemeler getirildiği, 2011 yılında ise 646 sayılı KHK ile vergi inceleme ve denetim birimlerinin VDK Başkanlığı çatısı altında ve vergi müfettişi/yardımcısı ünvanı ile birleştirildiği ve hem Başkanlığın hem de Başkanlığa bağlı olarak çalışacak vergi müfettiş ve müfettiş yardımcılarının yetki ve görevleri ile çalışma usul ve esaslarının belirlendiği, ayrıca değişiklikte oluşan yeni durumun 213 sayılı VUK'taki vergi incelemelerine ilişkin hükümleri de etkilediği, 2016 yılında getirilen izaha davet müessesesi ile de idare ile mükellef arasındaki ihtilaf konusu durumların karşılıklı iletişime geçilerek çözülmesi ve bu sayede de mükelleflerin incelemeye muhatap olmaması ya da daha az cezaya katlanmalarının amaçlandığı anlaşılmıştır.

#### **D. Vergi İncelemesinin Önemi**

Beyan sistemine dayalı olan vergi sistemimizde, vergi incelemelerinin etkin olması, sistemin işlemesi bakımından oldukça önemli olup<sup>188</sup> vergi incelemesi sonucunda yapılan tespit ve tarhiyatlar, yükümlüleri gerçek ve hukuka uygun bir beyanname düzenlemeye yönlendirmesi noktasında da önem arz etmektedir.

<sup>188</sup> KARAKOÇ, s. 242; AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara, 2017, s.111; NAS, s. 1307.

Vergilendirme sonucunda kişilerin özel mülkiyetinde yer alan varlıklarına el koyulduğu göz önüne alındığında hukuk devletinin en hassas uygulamalarından birini vergilendirme işlemi oluşturmaktadır. Bu bakımdan da yükümlü beyanlarının gerçeğe uygunluğunun incelenmesi büyük önem arz etmektedir<sup>189</sup>. Günümüzde vergi incelemesi devlet gelirleri için bir güvence, vergi adaletinin sağlanmasında da önemli bir araçtır<sup>190</sup>.

Vergi incelemesi müessesesi hem devlet açısından hem de mükellef açısından son derece önemlidir.

### **1. Vergi İncelemesinin Devlet Açısından Önemi**

Denetim ve ceza, beyan esasına dayanan günümüz vergi sisteminin olmazsa olmaz unsurlarıdır. Devlet vergi incelemesi ile vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirerek kamu hizmetlerinin finansmanını yeni vergi koymadan, vergi oranlarını artırmadan ve borçlanmaya gerek duymadan karşılayarak hem ekonomik istikrarı sağlar hem de vergi ödeyen ile ödemeyen mükellefler arasındaki haksız rekabeti önler. Vergi incelemesine duyulan ihtiyaç mali açıdan olduğu kadar vergi tekniği açısından da mevcut olup beyana dayanan tarhiyat ve yoklama fişinin yeterli olduğu istisnalar dışında bütün tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinde esas itibarıyla vergi incelemesinin varlığı aranmaktadır<sup>191</sup>. Ayrıca vergi incelemesine tabi olanların belirli sürelerde her hal ve takdirde incelemeye alınması vergi denetiminde eşitlik ve adaletin sağlanması bakımından da önemlidir<sup>192</sup>.

### **2. Vergi İncelemesinin Mükellef Açısından Önemi**

Bankalar, nezdinde vergi incelemesi yapılan mükelleflere yeni kredi açmakta çekingen davranmakta ya da riskini de düşünerek kredi maliyetini arttırmakta, bir yandan da eski kredileri de tahsil etmeye çalışmaktadır. Nezdinde vergi incelemesi yürütülen mükellefin kredi notu düşmekte, borsaya kayıtlı olması durumunda hisse senetlerinin değeri de etkilenmektedir<sup>193</sup>.

Vergi incelemesinin mükellef bakımından olumsuz etkileri olduğu kadar olumlu etkileri de bulunmaktadır. Vergi incelemesinin mükellefin eksiklerini görmesi, muhasebesinin daha düzenli olması, vergi kaçırmayan mükellefler için haksız rekabeti önlemesi gibi mükellefe olumlu katkı sunacak yönleri de bulunmaktadır<sup>194</sup>.

<sup>189</sup> PINAR, s. 26.

<sup>190</sup> TÜNEL, s. 117.

<sup>191</sup> BAYKARA, "Vergi İncelemesi"; TÜRKAY, s. 128.

<sup>192</sup> NAS, s. 1318.

<sup>193</sup> BAYKARA, "Vergi İncelemesi".

<sup>194</sup> BAYKARA, "Vergi İncelemesi".



### E. Vergi İncelemesinin Amacı

VUK'un 134. maddesi kapsamında vergi incelemesinin amacı; tarh edilen vergilerin ve miktarlarının doğruluğunun vergilendirilebilir gelir ölçeğinde saptanması, vergilerin eksikliklerinin tespiti ile birlikte doğru ve gönüllü beyanın sağlanması, beyannamelerin güvenilir hale getirilmesi ile vergi kayıp ve kaçığının ortadan kaldırılmasıdır<sup>195</sup>. Başka bir ifade ile vergi incelemesinin amacının, mükellefin beyanlarının doğruluğunu denetlemek olduğunu söylemek mümkündür<sup>196</sup>.

Diğer yandan vergi incelemesi, inceleme süresince ortaya çıkan bilmemezlik veya anlayamamazlık sebebiyle yapılan hatalar konusunda yetkilileri bilgilendiren yönü ile mükellefleri eğitmeyi; gönüllü olarak doğru beyanda bulunmayı teşvik eden yönü ile vergi bilincini geliştirmeyi; vergi kaçırarak bir kısım mükelleflerin bu davranışlarını engelleme yönü ile de vergilendirmede adaleti güçlü kılıp vergilendirmede eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesine hizmet etmeyi amaçlamaktadır<sup>197</sup>.

VDK Faaliyet Raporu'nda, vergi incelemesinin Kanun'da hükmedilen amacına ek olarak başka amaçları da sayılmış olup söz konusu amaçlar; 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>198</sup>.

Vergi incelemesinin amacı; araştırma yönteminde hiçbir sınır tanımadan vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun her türlü şekilde araştırılıp tespit edilmesidir<sup>199</sup>.

Vergi incelemesinin, VUK'ta belirtilen esas amacı olan ödenecek vergilerin doğruluğunun tespiti, yükümlülerin haklarının da korunmasını içerecek şekilde anlaşılmalı, bu anlamda incelemeyi yapan vergi idaresi, doğruluğu ortaya koymak açısından, yükümlünün aleyhine olan hususlarla birlikte lehine olan hususları da dikkate almalıdır ve salt ceza sonuçlu işlem amaçlanmamalıdır<sup>200</sup>. VUK'un 134. maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin öncelikli sorumlulukları, ödenmesi gereken vergi tutarını saptamak olup yapılacak inceleme sonucunda mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı önerilebileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergi de bulunabilir<sup>201</sup>.

<sup>195</sup> ÖZKER, s. 176; YÜCEDOĞRU/SARIASLAN/KUŞTEPE, s. 316.

<sup>196</sup> KARAKOÇ, s. 242.

<sup>197</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 65.

<sup>198</sup> VDK Faaliyet Raporu 2018, s. 15.

<sup>199</sup> ŞEKER, s. 53.

<sup>200</sup> ŞEKER, s. 53.

<sup>201</sup> ARPACI, *İnceleme*, s. 41.

Bir cezalandırma aracı olmayan vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin kanunlara uygun bir şekilde ödenmesini sağlayan, amacı ve sınırları bu kapsamda belirlenen bir vergi hukuku müessesesidir<sup>202</sup>.

Vergi idaresinin vergi incelemesinden beklediği asıl amaç; vergi mükelleflerinin beyan ettiği veya beyan etmesi gerektiği vergi matrahlarının ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan ve ödenmesi gereken vergilerin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli durumda yapılacak fiili envanter ve dışsal diğer araştırmalardan elde edilecek bulgular sonucunda doğruluğunun tespit edilmesidir<sup>203</sup>.

Vergi incelemesinin amacına yönelik yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde bize göre de vergi incelemesinin amacı; VUK'un 134. maddesinde belirtilen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp, tespit edilip, sağlanması suretiyle toplumda vergi bilincinin geliştirilmesi, mükelleflerin eğitilmesi, vergide adaletin ve eşitliğin sağlanması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunun sağlanmasıdır.

## F. Vergi İncelemesinin İşlevleri

İşlev terimi TDK Büyük Türkçe Sözlük'te " *Bir nesne veya bir kimsenin gördüğü iş, iş görme yetisi, görev, fonksiyon: Bir yapının gerçekleştirilebileceği ve onu başka yapılardan ayırt etme imkânı veren eylem türü, fonksiyon*<sup>204</sup>." olarak tanımlanmıştır.

Yapılan araştırmalarda vergi incelemesinin başta araştırma, önleme ve düzeltme olmak üzere çeşitli işlevlerinin olduğu görülmektedir. Aşağıda bu işlevleri kısaca açıklamaya çalışacağız.

### 1. Araştırma İşlevi

Vergi incelemesinde; kanundaki tanımdan da anlaşılacağı gibi, ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılacak olup bu araştırma esas olarak incelenen kişilerin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin, bu itibarla da ödenecek verginin doğruluğunun tespitine yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinde ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir<sup>205</sup>.

Araştırma işlevi vergi incelemesinin asıl işlevidir. Bu işlevin hakkıyla yerine getirilmesi diğer işlevlerin de yerine gelmesini sağlayacak olup vergi incelemeleri sonucunda vergi kanunlarına aykırı durumların araştırılıp tespit edilememesi

<sup>202</sup> TÜNEL, s. 116.

<sup>203</sup> UÇAK Mesut, "Mükellefler Nezdinde Verilen Özelgeler ve İnceleme Elemanlarını Bağlayıcılığı", *Vergi Raporu Dergisi*, Temmuz 2013, S. 166, s. 16-17.

<sup>204</sup> TDK, *Büyük Türkçe Sözlük*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cb392d9dce602.69295197](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cb392d9dce602.69295197), (E.T. 14.04.2019).

<sup>205</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 65; TÜNEL, s. 117.

durumunda, ilgili kanunların belirlediği tarihyatlar ile müeyyidelerin işletilmesi de söz konusu olmayacaktır<sup>206</sup>.

## 2. Önleme İşlevi

Vergi incelemesinin önleme işlevi esas itibariyle araştırma fonksiyonunun bir sonucu olup incelenme ihtimali ve inceleme sonucunda yapılacak cezalı tarihyatın caydırıcılığı gibi sebeplerle, mükelleflerin vergi matrahının tespitine yönelik hileli yollara sapmasını önlemek mümkün olabilir<sup>207</sup>.

Vergi incelemesi; oransal etkinliği ve incelemenin niteliğine bağlı olarak yükümlülerde incelenme ihtimallerinin göz ardı edilmediği sayıda ve nitelikte yapıldığı durumda, önleyici işlevini gerçekleştirebilecek olup gerek yükümlü sayıları gerekse de matrah büyüklüğü bakımından etkin sayıda ve düzeyde gerçekleştirilecek vergi incelemesi, mükelleflerin suç girişimlerinin önünü alarak, onları caydırmak bakımından büyük anlam taşımaktadır<sup>208</sup>. Öte yandan incelemeler sonucunda tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların yargı kararlarıyla iptal edilme oranı ne kadar düşük olursa önleme işlevi görevini o derece yerine getirmiş demektir<sup>209</sup>.

## 3. Düzeltme İşlevi

Vergi incelemesinin bu işlevi, yeterli bilgiye sahip olmayan mükelleflerin bilgi eksiklikleri sebebiyle yaptıkları hataları düzeltmek ve onlara yardımcı olmak bakımından önemli olup kast ve hile olmadan yapılan hatalardan dolayı mükellefe uyarı yapılması durumunda mükellef sonraki uygulamalarında hataya düşmeyecektir<sup>210</sup>. Gerçekten de vergi incelemesinde mükellefleri aydınlatıcı ve bilgilendirici görüşmeler yapılarak onlara yapıcı eleştiriler sunulması, onların hatalarını düzelterek ilerideki beyanlarının doğruluğuna pozitif katkı sunacaktır<sup>211</sup>.

## V. VERGİ İNCELEMESİNİN ANA HATLARI BAKIMINDAN ÜLKE ÖRNEKLERİ

### A. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki vergi sistemi, federal (merkezi) hükümet, eyalet ve belediye (yerel bazda) tarafından toplanan vergilerden oluşan bir sistemdir. Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ve maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler, eyalet düzeyinde satış ve gelir vergileri ve yerel düzeyde ise servet vergileridir. ABD'de uygulanan vergiler; (geniş kapsamlı yapıya sahip) kişisel gelir

<sup>206</sup> ŞEKER, s. 57; SOYDAN, s. 206-207.

<sup>207</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 65; TÜNEL, s. 117.

<sup>208</sup> AKDOĞAN, *Vergi Sistemi*, s. 112; SOYDAN, s. 207.

<sup>209</sup> ŞEKER, s. 57; SOYDAN, s. 207.

<sup>210</sup> AKDOĞAN, *Vergi Sistemi*, s. 112; TÜNEL, s. 117.

<sup>211</sup> SOYDAN, s. 208.

vergesi, şirket gelir (kurumlar) vergisi, satış ve tüketim vergileri ile net servet ve sermaye transfer vergileri olmak üzere dört gruba ayrılabilir<sup>212</sup>.

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi kanunlarının yönetimi ve uygulanması görevini, Hazine Bakanlığı'na bağlı bir birim olan IRS (İç Gelir İdaresi) yerine getirmekte olup IRS, mükelleflere yeterli bilgi ulaştırarak kanunlara en iyi şekilde uyulmasını sağlamakla birlikte hatalı vergi ödemelerini belirleyip doğrusunu tespit ederek tahsil usullerini olması gereken şekliyle ve anayasal çizgide kalarak sağlamakla sorumludur<sup>213</sup>.

Yarım yüzyıllık dönemde 1998 yılında çıkarılan "The IRS Restructuring and Reform Act" ile en geniş kapsamlı reforma tâbi tutulan IRS; Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi (116 milyon mükellef), Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi(45 milyon mükellef), Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi (10 milyon dolardan fazla aktif olan şirketler) ve Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi olmak üzere mükellef türlerine bağlı olarak 4 ana daire altında yeniden organize olmuştur. İtirazlar, İletişim ve Kurumsal İlişkiler ve Soruşturma birimi de diğer dairelerdir. Ayrıca, 1998 tarihli yasa ile mükellef haklarını genişletip idarenin içinde bağımsız bir ses olarak mükellefi desteklemek amacıyla mükellef avukatlığı birimi kurulmuştur<sup>214</sup>.

IRS bünyesinde gelir ajanı-revenue agent kadrosunda çalışanlar ülkemizdeki vergi müfettişliği kadrosunun muadili görevleri üstlenirler. Gelir ajanları, IRS'in muhasebe, bütçe ve finans fonksiyonlarına ilişkin işlemlerinde istihdam edilmekte olup asıl olarak vergi incelemesi yaparlar. Gelir ajanlarının vergi incelemelerini mükelleflerin işyerlerinde yapmaları, onları resmi ofislerinde hesaplar üzerinden inceleme yapan vergi uyum memurları-tax compliance officer'ndan ayırmaktadır. Öte yandan incelemenin seyrine göre mükellef tarafından işlenen fiil, vergi kanunlarında belirtilen suçlardan birisini teşkil edebilecek durumdaysa, olayın cezai soruşturma kısmı, cezai soruşturmacı özel ajanlar-criminal investigator special agents tarafından yürütülür<sup>215</sup>.

## B. Almanya'da Vergi İncelemesi

1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu (AO)'nda vergi incelemesine detaylı olarak yer verilmiş olup anılan Kanun'un 4. ana bölümünün 4. alt başlığı olarak vergi incelemesi 193. maddeden 204. maddeye kadar 12 madde halinde temel usul kuralları olarak düzenlenmiştir. Vergi incelemesi ile ilgili daha teknik detayların yer aldığı ilave

<sup>212</sup> KARYAĞDI Nazmi, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, Ankara, Kasım 2006, s. 13.

<sup>213</sup> SAYIN Mahmut, "Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi ve Denetim Usulleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/amerika-birlesik-devletlerinde-vergi-idaresi-ve-denetim-usulleri/3388>, (E.T. 05.03.2019).

<sup>214</sup> KARYAĞDI, s. 34-35.

<sup>215</sup> KILIÇ Serdar/YALINBAŞ Alpagaç İzzet, "Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresi'ne Genel Bir Bakış", *Vergi Raporu Dergisi*, Kasım 2013, S. 170, s. 15.

düzenleyici işlemler de mevcut olup bunların en önemlisi Alman Eyalet Temsilciler Meclisi'nin çıkardığı “Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung- Betriebsprüfungsordnung- (BpO 2000) ” isimli idari işlem yönergesidir<sup>216</sup>. AO'da vergi incelemesi, sadece işletmeler için değil neredeyse bütün vergi ödevlilerini kapsayacak genişlik ve etkinlikte bir kurum olarak görülmektedir<sup>217</sup>.

Almanya'daki vergi denetimi; vergi incelemesi, vergi kontrolü ve vergi yönetiminin teftişini de içine almakta olup vergi denetiminin, teftiş nitelikli bölümü Sayıştay tarafından gerçekleştirilmekte, vergi incelemesi ise vergi dairesindeki inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Beyana dayanan vergilere yönelik yapılan vergi incelemelerinde mükellefler ciro, kâr ve aktif toplamı gibi kıstaslara göre büyük, orta, küçük ve en küçük iş yerleri olarak sınıflandırılmakta olup büyük işletmeler azami 5 yıl içinde tüm dönemler itibariyle incelenirken, ortalama işletmelerde ise bu süre 13 yılı bulmaktadır<sup>218</sup>.

Almanya'nın federal bir devlet olduğu dikkate alındığında vergiler üzerindeki yetkiler de bu anlayışa göre düzenlenmiş olup bu sistemde inceleme yetkisi vergilendirme yetkisi ile bağlantılıdır. Vergilendirme bakımından yetkili olan daire aynı zamanda inceleme bakımından da yetkilidir<sup>219</sup>.

Almanya'da vergi denetimi, en yüksek denetim elemanı sayısına sahip olan Vergi Dairesi tarafından yapılmakta olup buna ek olarak Yüksek Maliye Dairesi'ne bağlı hata ve eksiklikleri düzeltme yetkisine sahip olan diğer elemanlar da denetimin yapısını tamamlamaktadırlar<sup>220</sup>. Alman Maliye İdaresi Kanunu'na göre belediyelerin ise kendi başına bir vergi incelemesi yapabilme yetkileri olmamakla birlikte yürütülmekte olan bir vergi incelemesine katılma hakları bulunmaktadır. İncelenen verginin idaresinin eyalet düzeyindeki makamlara bırakılması, mükellefin işletmesinin belediye sınırları içinde veya mülkünün bu sınırlar içinde bulunması ve ilave olarak da incelemenin belediye sınırları içinde gerçekleştirilmesi durumunda belediyelerin vergi incelemesine katılımları söz konusu olabilecektir<sup>221</sup>.

Alman Anayasası'na göre merkezi idarenin kendi yetkisinde olan vergilerin dışında kalan bütün vergilerde tek yetkili makam Eyalet Maliye İdareleri (Landesfinanzbehörden)'dir. Eyaletlere bu konuda çok geniş görevler ve yetkiler

<sup>216</sup> DEĞİRMENDERELİ Ali, "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 4-2015, s. 37-38.

<sup>217</sup> DEĞİRMENDERELİ, s. 45.

<sup>218</sup> ÖNAL Debi Konukçu, *Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2011, s. 119; UÇKAN, s. 31.

<sup>219</sup> DEĞİRMENDERELİ, s. 40.

<sup>220</sup> ÖNAL, s. 120.

<sup>221</sup> DEĞİRMENDERELİ, s. 42.

verilmiş olup bu vergilerin incelenmesinde de yetki temel olarak eyalet düzeyindeki maliye makamlarındadır<sup>222</sup>.

Almanya'da vergi denetimini yapan denetçiler belirli sektörlerde uzmanlaşmış olup ayrıca belirli vergileri incelemek amacıyla oluşturulmuş denetim birimleri de bulunmaktadır<sup>223</sup>.

### C. Fransa'da Vergi İncelemesi

Fransa Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde 1998 yılında kurulan ve devlet gelirlerinin maksimizasyonu ile görevli olan Vergiler Genel İdaresi tüm ülke, bölge, şube ve yerel düzeyde olmak üzere toplam dört bölümde faaliyet göstermekte olup bu alt bölümlerin bünyesindeki sekiz birimden biri olan mali kontrol birimi tüm mali incelemelerin yapıldığı birimdir<sup>224</sup>.

Vergiler Genel İdaresi'nin merkez teşkilâtı Vergiler Genel Müdürlüğü'nden oluşmakta olup genel müdürlüğe bağlı servislerden Genel İdare Servisi de vergi kanunlarının uygulamalarını ve tartışmalı konularda uygulama birliğini sağlama görevini yürütmektedir. Öte yandan vergi inceleme teşkilâtı da bu servise bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Taşra teşkilâtı ise tüm ülkeyi kapsayan, sadece bölgeleri içine alan veya il sınırlarıyla bağlı olan üç ana kategoriye ayrılmaktadır. Tüm ülkeyi kapsayan teşkilâtın sekiz ana idaresinden Dolaysız Vergiler Milli İnceleme ve Anketler İdaresi ile Dolaylı Vergiler Milli İnceleme ve Anketler İdaresi vergi inceleme yetkisine sahip olan iki ana birimdir. Genel müdürlük ile taşra teşkilâtı arasındaki köprü görevini yürüten ve Fransa genelinde 21 tane olan Bölge Müdürlükleri ise tüm vergiler bakımından yetkili olup bu kurumların başında Vergi Servis Şefleri bulunmaktadır. Yetkileri belirli vergilerle sınırlı olan il düzeyindeki teşkilâtlanma ise il müdürlükleri şeklinde olup il müdürlüklerinin altında örgütlenen ve sayıları 450'yi bulan vergi merkezleri ise ülkemizdeki vergi dairelerine benzer yapılanmalardır<sup>225</sup>.

Fransa'da vergi denetim birimlerinin yetki alanlarının belirlenmesinde; mükelleflerin coğrafi bölümlenmeleri, vergi matrahı, ciro tutarı, yurtdışı kazanç ilişkileri ve faaliyette buldukları sektörler gibi kriterler kullanılmaktadır<sup>226</sup>. Bu sınırlamalar doğrultusunda yapılacak vergi denetimlerinde büyük şirketlerin (yıllık cirosu 150 milyon Avro'yu aşan şirketler) denetiminden sorumlu olan birim DVNI (Direction des Verifications Nationales et Internationales), orta ölçekli şirketlerin denetiminden sorumlu olan birim DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales) ve küçük ölçekli firmaların denetiminden sorumlu olan birim ise DSF (Direction des Services

<sup>222</sup> DEĞİRMENDERELİ, s. 40.

<sup>223</sup> ŞAAN Ayşe, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008, s. 101.

<sup>224</sup> ÖNAL, s. 122; UÇKAN, s. 35.

<sup>225</sup> ÖNAL, s. 122.

<sup>226</sup> UÇKAN, s. 35.

Fiscaux)'dir<sup>227</sup>. Öte yandan yönetim ve denetim işlevlerinin ayrı yürütüldüğü Fransa'da büyük şirketlerle ilgili yönetim işlevini yerine getiren kuruluş DGE (Direction des Grandes Entreprises)'dir. DGE ve DVNI'nin bilgi paylaşımı ve uygulama süreçlerinde yaptıkları işbirliği denetlenecek mükelleflerin tespiti ve denetim amaçlarının belirlenmesinde önemli fonksiyonları yerine getirmektedir<sup>228</sup>.

#### D. İngiltere'de Vergi İncelemesi

2005 yılına kadar Gelir İdaresi (Inland Revenue) ile Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi (HM Customs and Excise) adlı iki ayrı birimden oluşan İngiltere vergi idaresi; 10 yıldan fazla süren çalışmalar sonucunda her iki idarenin işlevleri de muhafaza edilerek, daha etkili ve verimli çalışma ortamını oluşturmak için ana çatı altında birleştirilerek 18 nisan 2005'te İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HM Revenue and Customs) adını almıştır. Öte yandan özel elemanları olan ve özel yetkilerle donatılan bir birim olan Özel Uyum Dairesi (Special Compliance Office) de dolandırıcılık suçu içeren büyük mükelleflerin incelemesi ile ilgilenmek üzere, büyük firmalardaki vergi kaçığı ile ilgili olayları ve ciddi ölçüdeki hileli vergi suçlarını yasalar ve mükellef hakları sözleşmesi (Our Service Commitment to You) çerçevesinde incelemektedir. Anılan kurum, ciddi vergi hilesi şüphesinin olduğu her durumda incelemeye başlayabilme yetkisine sahip olup denetim süreci cezai kovuşturma amacıyla soruşturma yapılması kararının alınmasıyla başlamaktadır<sup>229</sup>.

İngiltere Gelir İdaresi'nin amacı kanunlarla kendisine verilen görevler doğrultusunda, vergilerin doğru zamanda ve doğru şekilde toplanmasına yönelik gerekli işlemlerin yapılması olarak belirlenmiştir<sup>230</sup>.

İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HM Revenue and Customs) adına görev yapan ve "tax inspector" adı verilen vergi inceleme elemanları tarafından vergilerin zamanında ve doğru bir şekilde tahsil edilmesini sağlamak amacıyla yapılan vergi incelemeleri, mükellef büyüklüklerine göre farklılık arz etmektedir<sup>231</sup>. Tam inceleme ve yüzeysel inceleme olmak üzere iki türlü vergi incelemesi olan İngiltere'de mükellefler belirli bir şikayet veya şüphe sonucunda ya da rastgele vergi incelemesine alınırlar. Tam incelemelerde beyannamelerdeki tüm öğeler ele alınırken, yüzeysel incelemelerde ise beyannamelerdeki öğelerden bir veya bir kaçını ele alır<sup>232</sup>.

<sup>227</sup> ÖNAL, s. 123; UÇKAN, s. 35.

<sup>228</sup> ÖNAL, s. 123.

<sup>229</sup> 646 Sayılı KHK Üzerine Yapılan Değerlendirmeler, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, S. 360, s. 11-12; ÖNAL, s. 125-126.

<sup>230</sup> UÇKAN, s. 32.

<sup>231</sup> ÖNAL, s. 125.

<sup>232</sup> UÇKAN, s. 33.

Nisan 2007'de başlatılan Yüksek Risk programı çerçevesinde, çok büyük işletmelerin vergi denetiminde işletmeler arasındaki risk farkları tespit edilip düşük riskli şirketlerle ilgili denetimler diğerlerine kaydırılmıştır. Öte yandan işletme büyüklüğü ölçüsü haricinde, kaçakçılığın yoğun olarak yapıldığı vergi türleri açısından da, uzmanlaşmış kadrolar eliyle vergi türü bazında denetimler yapılmaktadır<sup>233</sup>.

İngiltere'de idare ile oluşan vergisel uyumsuzluklar öncelikle idare ile mükellef arasında çözüme kavuşturulmakta olup bunun mümkün olmaması halinde, mükellef tarafından şikayet yoluyla gelir idaresinin haksız işlemlerine karşı (mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikayetlerinin önceden belirlenen sürelerde çözülememesi durumunda, bunları çözen) vergi idaresi komisyonu olan Vergi Ombudsmanı'na başvurulur<sup>234</sup>.

---

<sup>233</sup> ÖNAL, s. 127.

<sup>234</sup> UÇKAN, s. 33.



## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNİN TEMEL NİTELİKLERİ VE ÖZELLİKLERİ

#### I. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNDE İDARİ YAPI

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na göre egemenlik, Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organlar (yasama, yürütme ve yargı) eliyle kullanılacak olup bu organlardan olan yürütmenin yetki ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasa'ya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir. İdare de, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri ise merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanmaktadır.

Türk vergi sisteminde denetim yapılanması 2011 yılında VDK'nın kurulması ile günümüzdeki idari yapısına kavuşmuş olsa da, tarihsel olarak çok başlı bir idari yapıya sahip olduğu bir gerçektir<sup>235</sup>.

#### A. Vergi İdaresi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

##### 1. Vergi İdaresi

*“Gelir politikalarını hazırlayan (geliştiren) ve uygulama tercihlerine karar veren, vergi sisteminin yürütülmesinde mevzuat haline gelerek somutlaşan bu politikaları, yine yasalarda yer alan, verginin tarhi, tahakkuku, tahsili, hesabı ve vergi denetimi gibi usuli kural ve kurumlar (müesseseler) aracılığıyla yerine getirmekle sorumlu bulunan kamu yönetim birimi”* ne vergi idaresi denilir.<sup>236</sup> Yapılan tanım dikkate alındığında vergi idaresi, başta Hazine ve Maliye Bakanlığı olmak üzere 213 sayılı VUK kapsamına giren vergilerin tahakkuku ve tahsili bakımından GİB'in ön plana çıktığı, vergi denetimi ve vergi incelemesi yönünden ise VDK'nın ön plana çıktığı bir yapıdan oluşmaktadır<sup>237</sup>.

Malî idare, başta vergiler olmak üzere devletin gelirlerini toplayıp harcamalarını ödenekler yoluyla dağıtan ve bunları denkleştirerek bütçeyi hazırlayan, uygulayan ve sonlandıran idari yapısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiş olup

<sup>235</sup> YÜCEDOĞRU/SARIASLAN/KUŞTEPE, s. 313.

<sup>236</sup> ŞEKER, s. 70.

<sup>237</sup> SOYDAN, s. 392.

gelir idaresi de mali idarenin bir koludur<sup>238</sup>. Gelir idaresi de verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinde başrolde olan bu bakımdan vergi mükellefini tanıyıp, izleyip, taşradan gelen bilgilerle ilgililer hakkında en iyi bilgilere sahip olan, inceleme sonuçlarını uygulayıp, izleyip ve çıkan uyuşmazlıklarda yargı önünde idareyi savunan bir idaredir<sup>239</sup>.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte Hazine Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı birleştirilerek Maliye Bakanlığı, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı RG'de yayınlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin yedinci bölümünde belirtildiği üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı adını almış, VDK Başkanlığı da anılan bakanlığın hizmet birimi olarak düzenlenmiş, başkanlık bünyesindeki vergi müfettişleri doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapmaya devam etmişler, GİB ise 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı RG'de yayınlanan 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin on ikinci bölümünde belirtildiği üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlanmıştır.

## 2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Vergi incelemelerini yapmaya yetkili ve görevli olan VDK, Maliye Bakanlığı'nın danışma ve denetim birimi olarak 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile (vergi inceleme ve denetim birimlerinin VDK çatısı altında ve vergi müfettişi/yardımcısı ünvanı ile birleştirilmesi sonucunda) kurulmuş olup Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hizmet birimi olarak düzenlenmiş ve başkanlık bünyesindeki vergi müfettişleri de doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapmaya devam etmişlerdir.

Merkezi Ankara'da olan VDK, doğrudan Bakan'a bağlı olarak başkan, başkan yardımcıları, grup başkanlıkları ve vergi müfettişleri (vergi baş müfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı)'nden oluşmaktadır. Vergi müfettişlerinin ülke çapındaki çalışma esasları, devamlı ve geçici görev yerlerine uygun şekilde düzenlenmiş olup vergi müfettişleri gerek devamlı, gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışırlar. Vergi Müfettişlerinin sürekli çalışma yerleri grup başkanlıklarıdır<sup>240</sup>. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan başkanlığa bağlı olmak üzere grup başkanlıkları kurulmuş olup kurulan grup başkanlıkları; Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

<sup>238</sup> SOYDAN, s. 390.

<sup>239</sup> DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi Denetimi Siyasallaşüyor", *Referans Gazetesi*, 08.07.2010.

<sup>240</sup> T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-idari-yapi>, (E.T. 06.05.2019).

şeklinde örgütlenmiştir. VDK 2018 faaliyet raporuna göre; 29 ilde<sup>241</sup> (İstanbul'da 6 adet, Ankara'da 4 adet olmak üzere) toplamda 37 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu), İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu), İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu), İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu) olmak üzere toplamda VDK bünyesinde 45 adet grup başkanlığı bulunmaktaydı. Ancak 20 ildeki Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları<sup>242</sup> (A Grubu) ile Ankara'da bulunan Eğitim Grup Başkanlığı Bakan oluru ile kapatılmış olup artık 9 ilde (İstanbul'da 6 adet, Ankara'da 3 adet olmak üzere) toplamda 16 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu) ve diğer grup başkanlıkları ile birlikte toplamda VDK bünyesinde 24 adet grup başkanlığı bulunmaktadır. Ayrıca küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlıklarının yetki alanları grup başkanlığı kurulmayan çevre illeri de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir<sup>243</sup>. Öte yandan 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesi ile yeni ihdas edilen katma değer vergisi iade incelemeleri grup başkanlıkları da uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilecektir.

Kurulun örgüt yapısında kurul başkanına bağlı olan 4 adet başkan yardımcısı ve bunlara bağlı olarak çeşitli şube müdürlükleri<sup>244</sup> bulunmaktadır. VDK yönetmeliğinin 6. ve 8. maddelerine göre (A) grup başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişlerinin görevlendirilecekleri grup başkanlıkları başkan tarafından, (B), (C) ve (Ç) grup başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişlerinin görevlendirilecekleri grup başkanlıkları ise Bakan tarafından belirlenir.

VDK'nın görev ve yetkileri 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesinde belirtilmekle birlikte ayrıca VDK'nın görev, yetki ve sorumlulukları, grup başkanlıklarının görev alanları, vergi müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları, mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri, yeterlikleri, yükselmeleri ve grup başkanlıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esasları da VDK yönetmeliğinde düzenlenmiştir.

<sup>241</sup> İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Adana, Antalya, Gaziantep, Konya, Kocaeli, Sakarya, Kayseri, Eskişehir, Samsun, Mersin, Balıkesir, Manisa, Aydın, Muğla, Denizli, Zonguldak, Edirne, Tekirdağ, Trabzon, Kahramanmaraş, Malatya, Şanlıurfa, Diyarbakır, Hatay ve Erzurum'dur.

<sup>242</sup> Sakarya, Kayseri, Eskişehir, Samsun, Mersin, Balıkesir, Manisa, Aydın, Muğla, Denizli, Zonguldak, Edirne, Tekirdağ, Trabzon, Kahramanmaraş, Malatya, Şanlıurfa, Diyarbakır, Hatay ve Erzurum'dur.

<sup>243</sup> *VDK Faaliyet Raporu 2018*, s. 104-108.

<sup>244</sup> Teftiş ve soruşturma, dava takip işleri, strateji iş geliştirme ve kontrol, inceleme, elektronik denetim uygulamaları, bilgi işlem, performans değerlendirme, ihbar ve inceleme taleplerini değerlendirme, idari mali işler, insan kaynakları, mükellef ve dış ilişkiler ile mevzuat ve rapor değerlendirme şube müdürlükleri.

VDK'nın 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesi ile VDK yönetmeliğinde belirtilen görev ve yetkileri şöyledir:

- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
- 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,
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek,
- Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı 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,
- Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,
- Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

646 sayılı KHK ile yapılan düzenlemede daha önceden vergi denetiminin örgütlenmesi ile ilgili yapılan birçok eleştirinin dikkate alındığı ve düzenlemenin bu eleştiriler doğrultusunda yapıldığı anlaşılmaktadır<sup>245</sup>.

Vergi inceleme ve denetim birimlerinin VDK çatısı altında birleştirilmesinin en önemli sebebi vergi denetimindeki çok başlılık iddiasıdır. Denetim birimlerindeki dağınık yapı vergi denetiminin etkinliğini de engellemiştir. VDK'nın kurulup vergi denetim elemanlarının tek çatı altında toplanması ile denetim elemanları arasındaki koordinasyon sağlanarak çok başlı yapı ortadan kalkacağı gibi birimler arasındaki çekişme de bu sayede son bulacaktır<sup>246</sup>. VDK'nın kurulması ile maliye bürokrasisinde

<sup>245</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 27.

<sup>246</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 28; ORAL GEDİZ Burcu/FAZLILAR APRAZLI Tuğba/KOÇ Özgür Emre, "Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl 2015, C. 20, S. 2, s. 130.

kast sistemi olarak tanımlanan dengenin güçlü ve kararlı siyasi irade tarafından kesintiye uğratılmasıyla maliye bürokrasisinde devrim niteliğinde örgütsel değişim yönünde bir adım atılmıştır<sup>247</sup>.

Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanması başta denetim birimleri olmak üzere pek çok çevreden eleştiri almış<sup>248</sup> gelen eleştiriler olumlu olduğu gibi olumsuz eleştiriler de yapılmıştır.

Yapılan olumsuz eleştiriler genel olarak şöyledir: GİB'in vergi kanunlarına uyum için en önemli yaptırım müessesesi olan vergi inceleme ve denetim yetkisinin elinden alınması, VDK'da vergi incelemelerinde uzmanlaşma ve işbölümüne imkan sağlayacağı kabulü ile kurulabileceği belirtilen birimlerin ihtiyaçlar dikkate alınmadan hazırlandığı, 12.000 kişilik kadroya sahip olan bir kurumun yatay örgütlenme modeli olarak kurul şeklinde organize edilmesinin farklı eğitim, bilgi birikimi ve deneyim gerektiren işleri yapan personele aynı unvan ve özlük haklarının tanınmasının hakkaniyetli ve adil olmadığı, bu durumun şeffaflık ve hesap verilebilirlik noktasında sorun teşkil edeceği, yeni yapılanmanın mevcut vergi denetim birimlerinin lağvedilerek yeni kurulacak bir birim bünyesinde yapılmasının ciddi kaynak israfına yol açtığı<sup>249</sup>, eski yapıda ayrı unvanlarda çalışan vergi inceleme elemanlarının yeni yapıda tek çatı altında birleştirilmesine rağmen A-B-C-Ç grupları adı altında yeni bir ayırımın yapılması, düzenleme yapılırken inceleme elemanlarının fikirlerinin alınmaması<sup>250</sup>, yeni sistemdeki grup ayırımının kurum kültürünün oluşmasına olumsuz etki edeceği<sup>251</sup>, yapılanmadan sonra çalışma şartlarının fiziki açıdan elverişli olmadığı, yeterli çalışma odalarının olmadığı bu durumun da mükellefler nezdinde olumsuz izlenimlere sebep olduğu<sup>252</sup>, VDK'nın Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hizmet birimi olarak faaliyette bulunmasının her türlü siyasi baskıya açık olma durumunun devam etmesine bu durumun da kurumun etkinliğinin azalmasına sebep olması, uzmanlaşmanın dikkate

<sup>247</sup> BAKIR Caner, "Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması", *Amme İdaresi Dergisi*, Haziran 2012, C. 45, S. 2, s. 81.

<sup>248</sup> "Başbakan'ın bir açıklamasında yapılan eleştiriler şöyle ifade edilmektedir: "*Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri karşımıza dikildiler. Mesajlar gönderdiler. 'Felaket olur' dediler... Bize göre bu birleşme olunca A'dan Z'ye, büyüğünden küçüğüne denetim yapılacak. Çok büyük vergi kaçağı, vergi kaybı var. Nereden ve nasıl kaçırılıyor? Artık buna bakılacak...*" MÜDERRİSOĞLU Okan, "Erdoğan'ın Gözüyle Vergi Denetimi", *Sabah Gazetesi*, 17.09.2012; "*Maliye müfettişleri bu birleşmeye hemen tepki vermemiş ya da verememiş olacak ki beklemiş ve siyasi ortamı koklamış ve bir müddet sonra çaresizlik içinde 19 Temmuz 2011 tarihinde arz-ı veda başlığı ile ünvanlarını son defa veda etmek için kullanmışlardır.*" ÖZDEMİR, *Tarihçe*, s. 220.

<sup>249</sup> YUMUŞAK, *KHK*, s. 21.

<sup>250</sup> SAVAŞAN Fatih/İZGİ ŞAHPAZ Kadriye/İNCE Tunç, "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması", *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, Mayıs 2014, s. 38.

<sup>251</sup> SAVAŞAN/İZGİ ŞAHPAZ/İNCE, s. 55.

<sup>252</sup> SAVAŞAN/İZGİ ŞAHPAZ/İNCE, s. 52.

alınmaması, coğrafi bazda işbölümü yapılmaması, denetim alanı konusunda organize olunmaması<sup>253</sup> gibi eleştirilerdir.

Öte yandan olumlu eleştiriler de genel itibarıyla şöyledir: yapılan düzenleme ile çok başlılığın ortadan kalkması ile vergi incelemesinin tek elden yürütülmesinin denetimde etkinliği sağlayabileceği, bu itibarla da mükerrer incelemelerin engellenebileceği<sup>254</sup>, VDK'nın denetimde uzmanlaşmayı ön plana çıkaracağı<sup>255</sup>, kayıtdışı ekonominin azaltılmasında başarılı olacağı<sup>256</sup>, denetim elemanları arasındaki kast sistemini ortadan kaldıracacağı<sup>257</sup>, belli kriterler getirilip inceleme elemanlarının yapamayacakları işler belirlenerek bunların özel sektöre geçmeleriyle sistemde meydana gelen boşlukların önlenmeye çalışılması<sup>258</sup>, tek ünvan altında toplanılmasının denetim birimlerindeki ayrımcılık ve ünvan enflasyonunu sona erdirdiği<sup>259</sup> gibi eleştirilerdir.

Bize göre de aynı kanundan yetki alan vergi inceleme elemanlarının özlük haklarının eşitlenerek tek çatı altında birleştirilmesine rağmen A-B-C-Ç grupları adı altında yeni bir ayırımın yapılması, yapılan ayırımın uzmanlaşmanın dikkate alınmadığı gibi coğrafi bazda iş bölümünün de yapılmaması gibi birtakım eksiklikleri bulunmakla birlikte vergi inceleme ve denetim birimlerindeki çok başlılık ve dağınık yapılanmanın vergi inceleme görevinin sevk ve idaresinde, görev ve yetki paylaşımında aksaklıklar oluşturabileceği bu durumun da vergi denetiminin dolayısıyla da maliye politikasının etkinliğine olumsuz yönde yansıtacağı dikkate alındığında yapılan düzenlemenin yerinde bir düzenleme olduğu düşünülmektedir.

Vergi denetiminin de vergilendirme sürecinin bir parçası olduğu ve bu sebeple inceleme birimlerinin de, çağdaş ve demokratik bir gelir idaresi yapılanmasının içinde bulunması gerektiği bu itibarla VDK'nın GİB'e bağlanması gerektiğine ilişkin görüşler bulunmakta<sup>260</sup> ise de bize göre VDK ile GİB'in vergi idaresinin çatı kuruluşu olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın birimleri olduğu bu sebeple de ilgili kurumlar arasında işbirliği ve koordinasyonun sağlanması bakımından sorun olmayacağı dikkate alındığında inceleme birimlerinin GİB'e bağlanmasının gerek olmadığı düşünülmektedir.

İdarenin iç denetimini ifade eden idari ve disiplin soruşturmalarını, teftişleri ve rutin iç denetimleri gerçekleştirecek olan personelin, Bakanlık uhdesinde, ayrı bir birim

<sup>253</sup> ORAL GEDİZ/FAZLILAR APRAZLI/KOÇ, s. 131.

<sup>254</sup> SAVAŞAN/İZGİ ŞAHPAZ/İNCE, s. 38; RAKICI Cemil, "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Önlene Fonksiyonu", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 2011, C. 7, S. 14, s. 359.

<sup>255</sup> SAVAŞAN/İZGİ ŞAHPAZ/İNCE, s. 50.

<sup>256</sup> SAVAŞAN/İZGİ ŞAHPAZ/İNCE, s. 53.

<sup>257</sup> SAVAŞAN/İZGİ ŞAHPAZ/İNCE, s. 56.

<sup>258</sup> RAKICI, s. 353.

<sup>259</sup> ÖZDEMİR, *Tarihçe*, s. 321.

<sup>260</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 32; SOYDAN, s. 396.

olarak teşkil ettirilmesi gerekmekte olup böylece vergi denetim birimi ve personelinin sadece vergi denetim ve incelemeleriyle iştigal edeceği gelir idaresinin iç denetimini gerçekleştirecek olan birimin, kendi idari yapılanmasının içinde bulunacağı da açıktır<sup>261</sup>. Bu kapsamda 07.08.2019 tarih ve 30855 sayılı RG'de yayınlanan "Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi"nin (Kararname No:43) 14. maddesiyle 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne 227/B maddesi eklenerek Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı kurulmuş olup Bakanın emri veya onayı ile Bakan adına; a) Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatları ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak inceleme, denetim ve soruşturma işlerini yürütmek ve bu işlerle ilgili gerekli önlemleri almak veya aldirmek, b) İlgili mevzuatın Bakanlığa tanıdığı inceleme, denetim ve soruşturma yetkisini Bakanlığın diğer hizmet birimlerinin görev alanına girmediği durumlarda kullanmak, c) İç denetim birimi ve Bakanlığın diğer birimleri tarafından Teftiş Başkanlığına bildirilen konularda gerekli inceleme, denetim ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek, ç) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapma görev ve yetkileri bulunmaktadır. Başkanlıkta 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 24. maddesi uyarınca hazine ve maliye müfettişi ve hazine ve maliye müfettiş yardımcısı istihdam edilebilecek ve Teftiş Başkanlığının çalışma usul ve esasları, hazine ve maliye başmüfettişleri, müfettişleri ve müfettiş yardımcılarının görev, yetki ve sorumlulukları ile diğer hususlar Bakanlıkça çıkarılan yönetmelikle belirlenecektir.

Teftiş Başkanlığı ile ilgili yapılan bu düzenlemede, Başkanlığın ilgili mevzuatın Bakanlığa tanıdığı inceleme, denetim ve soruşturma yetkisini ancak Bakanlığın diğer hizmet birimlerinin görev alanına girmediği durumlarda kullanabileceği hükmü dikkate alındığında Bakanlığın teftiş, soruşturma, ön inceleme vb. görevlerinin Teftiş Başkanlığı tarafından yerine getirileceği ancak Teftiş Başkanlığı'nın vergi inceleme yetkisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

## **B. Vergi İncelemesine Yetkililer**

Vergi incelemesinde, incelemeye yetkili kamu görevlilerinin yetkileri ile mükellefin hak ve yükümlülükleri paralellik arz etmekte olup mükellefin yükümlülükleri inceleme elemanının yetkileriyle, mükellefin hakları ise inceleme elemanının sorumluluklarıyla paralellik göstermektedir<sup>262</sup>. VUK'un 135. maddesine göre vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesine yetkilidirler.

<sup>261</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 32; SOYDAN, s. 401.

<sup>262</sup> TÜNEL, s. 118.

## 1. Vergi Müfettişleri

VDK'nın kanunla ve tali mevzuatla kendisine verilen görevler, VUK'un 135. maddesine göre vergi incelemesine yetkili ve görevli olan vergi müfettişleri vasıtasıyla yerine getirilmektedir. VDK yönetmeliğinin ilgili maddesine göre vergi müfettişliği mesleğine özel yarışma sınavıyla vergi müfettiş yardımcısı olarak girilmekte, daha sonra üç yıllık yardımcılık süreci başlamakta bu süreçte temel eğitim, hizmet içi eğitim, refakat, turne vb. çalışmalarla yoğun bir yetiştirme döneminden geçilmekte, mesleğe girilip fiilen on sekiz ay çalışıldıktan sonra yapılacak sınavda başarılı olmak şartı ile müfettiş yardımcılarında inceleme, soruşturma ve teftiş yetkisi verilmekte, yardımcılıkta fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yeterlik sınavına girmeye hak kazanılmakta ve yeterlik sınavında başarı gösterenler de vergi müfettişi olarak atanmaktadırlar. Yardımcılık dönemi dâhil 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. VDK'nın kurulduğu 10.07.2011 tarihinden 31.12.2018 tarihine kadar geçen uzun süreye rağmen küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlıklarında çalışan vergi müfettişlerinden vergi başmüfettişi kadrosuna atama yapılmamış ancak diğer grup başkanlıklarında çalışan vergi müfettişlerinden vergi başmüfettişi kadrosuna atamalar yapılmıştır<sup>263</sup>. Uygulamada yeterlilik sınavında başarı göstererek vergi müfettişi olarak atanmaya hak kazanan vergi müfettiş yardımcılarının, bürokratik engeller yüzünden vergi müfettişliğine atanma süreçleri uzamakta buna rağmen geçen süre zarfında geriye dönük hakları verilmemektedir. Özel yarışma sınavıyla mesleğe başlanılan, sonraki süreçlerde son derece ağır eğitim süreçleri ve sınavlar ile performans değerlendirme sistemlerinde de başarılı olup vergi müfettişliğine atanmaya hak kazanan müfettiş yardımcılarının atamalarının yapılarak geriye dönük haklarının verilmesi ayrıca vergi başmüfettişliği kadrosuna atanmaya hak kazananların atamalarının da bir an önce yapılması ve bu meslek mensuplarının da geriye dönük haklarının verilmesinin vergi müfettişlerinin dolayısıyla da VDK'nın performansına olumlu katkı yapacağı böylece vergi denetiminin ve maliye politikasının etkinliğinin daha da artacağı düşünülmektedir.

VDK yönetmeliğine 18.02.2015 tarihinde eklenen 33/A maddesi ile kurul tarafından yapılan yeterlik sınavlarında başarılı olamayan veya özürsüz olarak bu sınavlara girmeyen vergi müfettiş yardımcılarında, başarılı olamadıkları ya da özürsüz olarak girmedikleri sınavın sonuçlarının duyurulduğu tarihten itibaren en az bir yıl daha çalışmak ve bu dönemde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla, başkanlıkça belirlenecek bir tarihte bir defaya mahsus olmak üzere ikinci kez sınav hakkı verilmiştir. Yönetmeliğin 35. maddesine göre vergi müfettiş yardımcılarında; yardımcılık döneminde yapılan performans değerlendirmesine göre başarısız olup

<sup>263</sup> VDK Faaliyet Raporu 2018, s. 12; YÜCEDOĞRU/SARIASLAN/KUŞTEPE, s. 317.



yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar, girdiği ilk yeterlik sınavında başarılı olamayanlardan veya özürsüz olarak sınava girmeyenlerden, verilen bir yıllık ek süre içerisinde yapılan performans değerlendirmesine göre başarısız olup ikinci yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar, ikinci defa girdiği yeterlik sınavında da başarı gösteremeyenler ve özürsüz olarak ikinci defa yeterlik sınavına girmeyenler, Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar. Yönetmelikle ikinci kez yeterlilik sınavına girme hakkı tanınmadan önceki dönemlerde yeterlilik sınavında başarılı olamayan müfettiş yardımcıları derecelerine uygun memur kadrolarına atanmaktaydılar. Bu durum da meslek mensuplarında psikolojik sorunlara sebep olmaktaydı. Ayrıca uygulamada önceki dönemlerde dört oturumdan oluşan ve yaklaşık 25-26 saat süren müfettiş yardımcılarının yeterlilik sınavları iki günde tamamlanmaktaydı. Daha sonraları ise yeterlilik sınavları her günde bir oturum olacak şekilde toplamda dört günde tamamlanmaya başlanmıştır. Özel yarışma sınavıyla mesleğe başlanılan, sonraki süreçlerde son derece ağır eğitim süreçleri ve sınavlar ile performans değerlendirme sistemlerinde de başarılı olarak girilmesi mümkün olan ve mesleki kariyerin en önemli basamaklarından biri olarak kabul edilen yeterlilik sınavı uygulamasının iki günden dört güne çıkarılarak her gün bir oturumun tamamlanması şeklindeki uygulamasının ve ikinci defa yeterlilik sınavına girme hakkının getirilmesinin, sınavın önemi ve sonraki süreçlere olan etkisi dikkate alındığında yerinde bir uygulama olduğu değerlendirilmiştir.

Anayasa'nın 128. maddesi ve 657 sayılı Kanun'un 4-A maddesine göre vergi müfettişi genel anlamda kamu görevlisi özel anlamda ise devlet memurudur. Bu bakımdan genel olarak devlet memurlarının yetki ve sorumlulukları vergi müfettişleri için de geçerli olup vergi inceleme görevleri sebebiyle vergi müfettişlerinin ayrıca yetki ve sorumlulukları da bulunmaktadır.

Vergi müfettişlerinin vergi inceleme görevleri sebebiyle yetkileri şöyledir;

*"- Mükelleflerin defter, belge ve hesapları üzerinde vergi incelemesi yapmak (Mükellefin, herhangi bir hesap dönemine ilişkin gerçek vergi matrahını beyan etmediği yolunda ilave bir takım bilgi ve belgelere ulaşılması durumunda, daha önce bu dönemin vergi incelemesine tabi tutulmuş olması, aynı dönemin yeniden incelemesine engel değildir),*

*- Vergi incelemesini, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar (5 Yıl), önceden mükellefe bildirmeksizin her zaman yapabilmek,*

*- Mükelleften, vergi incelemesine ilişkin defter ve belgelerin ibrazını, hesap durumları ve kayıtlara ilişkin gerekli açıklamaları yapmalarını istemek,*

*- Mükelleflerle ilişkili kişilerden (çalışanları dahil), kamu kurum ve kuruluşlarından vergi incelemesine ilişkin bilgi istemek,*

- Gerekli gördüğünde mükellefin iş yerinde fiili envanter ve yoklama yapmak/yaptırmak,

- Usulüne uygun bir şekilde yapılmış bir ihbar dilekçesinde ya da vergi incelemeleri sonucunda mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden ciddi bilgi ve bulgulara erişilmesi durumunda, Sulh Yargıcından mükellefin üzerinde, ev ve işyerlerinde ve mükelleflerle ilişkide bulunanlar nezdinde arama yapılmasını istemek,

- Fiili envanter, yoklama ya da arama sırasında bulunan vergilendirmeye ilişkin defter, belge ve kayıtlara el koymak,

- Vergi incelemesinin dairede yapılması yönündeki mükellef talebini, mükellefin tutumu ve işyerinin durumu çerçevesinde değerlendirmek suretiyle, vergi incelemesinin nerede yapılacağına karar vermek,

- Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede inceleme elemanına ibrazının olanaklı olmadığı durumlarda ek süre vermek,

- Vergi alacağını teminat altına almak bakımından, vergi incelemesinin belli bir aşamasında, yaptığı ilk hesaplamalara istinaden, mükellefin teminat veya kefil göstermesini ilgili tahsil dairesi kanalıyla istemek,

- Mükellefin ve sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk etmesi nedeniyle kesilecek cezalar ile kaçakçılık suçlarına temas eden bir durumla karşılaşıldığında, kamu alacağını teminat altına almak amacıyla tahsil dairesince mükelleften istenecek teminata esas olmak üzere, ilk inceleme sonuçlarına dayanan tahmini kamu alacağını hesaplayarak ilgili tahsil dairesine bildirmek,

- Aramada veya yoklamada el koyduğu defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde, mükellefin inceleme yapmasına, bunlardan örnekler almasına, kendi gözetimi altında izin vermek,

- Gerektiğinde, işyerinin her tarafını gezip görmek

- Mükellefin tutanakları imzalamaması durumunda, alıkoyduğu ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyaları, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri vermemek (Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir),

- İncelemenin, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına teşmil edilmesini gerekli görmesi halinde, mükelleften; araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılması için gerekli yardım ve kolaylığı göstermesini istemek.<sup>1264</sup>

<sup>264</sup> Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, Gelir idaresi Başkanlığı, Yayın No:49, Kasım 2007, s. 20-22.

Vergi müfettişlerinin vergi inceleme görevleri sebebiyle yükümlülükleri ise şöyledir;

*"- Memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkilerini gösteren fotoğraflı bir belgeyi yanlarında bulundurmak ve gittikleri yerde işe başlamadan önce ilgililere göstermek*

*-. İncelemeye tabi olana, incelemenin konusunu, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığını açıklamak,*

*- Vergi incelemesini esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapmak. (Ancak, zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef ya da vergi sorumlusunun talebi halinde inceleme dairede yapılabilir),*

*- İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması durumunda incelemeye tabi olanın izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapmamak veya resmi çalışma saatleri içinde başlamış bir incelemeye resmi çalışma saatlerinin bitiminden sonra devam etmemek. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu tedbirler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde yapılır),*

*- Zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef ya da vergi sorumlusunun talebi üzerine dairede yapılacak incelemelerde, gerekli defter ve belgeleri mükelleften yazılı olarak istemek. (Mükellefin haklı mazeret göstermesi halinde, ibraz için, 15 günden az olmamak üzere süre verilir),*

*- İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarını tutanak ya da tutanaklar ile tespit etmek. Bu şekilde düzenlenen tutanakların birer örneğinin mükellefe veya nezdinde inceleme yapılanana verilmesi zorunludur,*

*- İhbar yada yapılan incelemeler sonucu, bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin belirtiler bulunuyorsa, Sulh Yargıcından alınan gerekçeli karar çerçevesinde yapılan aramaya başlamadan önce kimliğini ve mahkeme kararını göstermek, aramanın amacını ve kapsamını açıklamak,*

*-Arama sırasında, arama yapılan yerin sahibi veya eşyanın zilyedi yoksa vekilinin veya temyiz kudretine sahip bir akrabasının ya da kendisiyle oturan birisinin veya komşusunun hazır bulunmasını; Cumhuriyet Savcısının hazır bulunmadığı ev, işyeri veya diğer kapalı yerlerde yapılan aramalarda ise, o mahallenin ihtiyar heyetinden veya komşulardan 2 kişinin bulundurulmasını sağlamak,*

*- Aramayı gündüz ve çalışma saatleri içinde yapmak (Bununla birlikte, gündüz ve çalışma saatlerinde başlamış bir aramanın tutanaklarının düzenlenmesine, aramada el konulan ve incelemede yararlı olacağı düşünülen defter, belge ve eşyanın güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin iş ve işlemlere gece de devam edilebilir),- Aramalı vergi incelemelerini en geç 3 ay içinde (bu süre Sulh Yargıcının kararı ile uzatılabilir)*

*bitirmek ve aldıkları defter ve belgelerden suç delili teşkil etmeyenleri sahibine bir tutanakla geri vermek. (Mükellef, kanuna aykırı görülen olayları ve hesap durumlarını tespit eden tutanakları imzadan çekindiği takdirde, suç delili teşkil etmeseler dahi, aramanın konusunu teşkil eden vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar defter ve belgeler kendisine geri verilmez),*

- Düzenlenen tutanaklarda ilgililerin diledikleri itiraz, şerh, değerlendirme ve açıklamalarda bulunmalarına izin vermek,

- İnceleme bitince bunun yapıldığını gösterir bir belgeyi incelemeye tabi olana vermek."<sup>265</sup>

- Vergi inceleme elemanlarının VUK uyarınca tespit ettikleri kaçakçılık veya iştirak suçlarını yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirmeleri gerekmektedir<sup>266</sup>.

- Vergi inceleme elemanlarının, inceleme sürecinde VUK ve tali mevzuatla belirtilen hükümlere riayet etmeleri gerekmektedir<sup>267</sup>.

Vergi uygulamalarının başarılı olmasında vergi denetimlerinin rolü dikkate alındığında vergi inceleme görevini ifa eden vergi müfettişliği mesleğinin cazip hale getirilmesi gerekmekte olup müfettişler arasında hukuk fakültesi mezunlarının oranının artırılması, temel eğitim ve meslek içi eğitimde hukuk eğitimine bu bağlamda yüksek yargı içtihatlarına, vergi hukukunun temel insan hakları ile olan ilişkisine de ağırlık verilmesi gerekmektedir<sup>268</sup>. Ayrıca müfettişlerin performanslarını ölçmek ve değerlendirmek maksadıyla VDK Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği'ndeki esaslara göre yapılan performans değerlendirme sonuçlarına itiraz hakkı yönetmelikle düzenlenmiş olup hak ihlali ya da menfaat ihlalinin mevcudiyeti halinde de yargı yoluna başvurulabilecektir<sup>269</sup>.

## 2. İncelemeye Yetkili Diğer Görevliler

VUK'un 135. maddesinde ilin en büyük mal memurlarının, vergi dairesi müdürlerinin ve GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları belirtilmiştir.1 sayılı "Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi"nin 243. maddesine göre ilin en büyük mal memuru defterdardır. 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 152. maddesine göre ise GİB'in taşra teşkilatı vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairesi başkanlıkları kurulmayan illerde defterdara bağlı olarak çalışan vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır.

<sup>265</sup> Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, s. 17-20.

<sup>266</sup> ARPACI, *İnceleme*, s. 49; TÜNEL, s. 119.

<sup>267</sup> ERDEM, s. 346.

<sup>268</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 29-30.

<sup>269</sup> SOYDAN, s. 417.

GİB'in 81 il vergi dairesi müdürleri tarafından 2018 yılında toplam 4.085 mükellef nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen 5.064 vergi inceleme raporu ile 3.967.057.728 TL matrah üzerinden 1.139.396.507 TL matrah farkı bulunmuş ve bu matrah farkı üzerinden 100.384.007 TL vergi tarh edilmiştir<sup>270</sup>. Anılan verilerin incelenmesinden vergi dairesi müdürlerinin idari görevleri sebebiyle vergi incelemesi içindeki payının oldukça düşük olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan takdir komisyonlarının da, 213 sayılı VUK'un 74. maddesinde belirtilen yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ile vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek görevleri sebebiyle inceleme yetkileri bulunmaktadır. Ayrıca komisyonun, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat etme yetkisi de bulunmaktadır. VUK'ta vergi inceleme yetkisi verilmeyenler tarafından yapılan denetimlere istinaden düzenlenen raporlar doğrultusunda doğrudan tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilmesi kanuna aykırı olup bu raporlar vergi dairesi tarafından ihbar kabul edilmeli ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılacak incelemeye göre işlem tesis edilmelidir<sup>271</sup>. Nitekim Danıştay tarafından verilen kararlarda da vergi incelemesine yetkili olmayanlar tarafından yapılan incelemelere istinaden tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların hukuka aykırı olduğu belirtilerek yapılan tarhiyatların ve kesilen cezaların iptaline karar verilmiştir<sup>272</sup>. Bu konuda irdelenmesi gereken bir diğer mesele de defter ve/veya belgelerin inceleme için ibraz edilmemesi sebebiyle yapılan re'sen tarhiyatların dava konusu edilmesi durumunda, söz konusu defter ve/veya belgelerin mahkemeye ibraz edilerek mahkemenin vergi incelemesi yapması ya da bilirkişiye inceleme yaptırması üzerine karar vermesi bu bakımdan da mahkemelerin bu anlamda bir inceleme yetkisinin olup olmadığıdır. Konu ile ilgili Danıştay VDDK'nın verdiği bir kararda".....*idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz. ...re'sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemde kaynaklanan idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacını, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacını güder. Buna göre davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine*

<sup>270</sup> GİB Faaliyet Raporu 2018, s. 103.

<sup>271</sup> ERDEM, s. 64.

<sup>272</sup> Danıştay 4. Dairesi 21/01/2001, E. 2002/2885, K. 2004/75; Danıştay 3. Dairesi 04/03/1998, E. 1996/4412, K. 1998/695; Danıştay 9. Dairesi 03/06/2008, E. 2007/3816, K. 2008/2766 sayılı yayımlanmamış kararlar, www.uyap.gov.tr, (E.T. 09.05.2019).

*geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır.....vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları”<sup>273</sup> gerekçesiyle yargı yerlerinin bu anlamda bir inceleme yetkisinin bulunmadığına karar vermiştir. Bize göre de idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapmasının idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağı, böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması anlamına gelmeyeceği, vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinmeleri gerektiği, idarenin yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları bu itibarla da yargı yerlerinin idarenin yetkisinde olan bir inceleme yetkisine sahip olmadığı aksi düşüncenin kuvvetler ayrılığı ilkesine uygun olmadığı ayrıca Anayasa'ya ve 2577 sayılı Kanun'a aykırı olduğu düşünülmektedir.*

## II. VERGİ İNCELEMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Duruma göre kişilerin özel mülkiyetinde yer alan varlıklarına el koyulduğu dikkate alındığında vergilendirme işlemi hukuk devletinin en hassas uygulamalarından biridir<sup>274</sup>.

Vergi incelemesi<sup>275</sup> ise usul kuralları yönünden kim tarafından ve ne şekilde yapılacağı ile kimleri kapsayacağı VUK tarafından belirlenmiş idari bir faaliyettir<sup>276</sup>.

İdari işlemlerin unsurları aynen ya da büyük ölçüde vergilendirme işlemleri için de geçerli olup<sup>277</sup> gerek vergi hukukundaki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri gerekse de vergi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemesi birer idari işlemdir. Vergi incelemesi, bir idari işlemin bütün özelliklerini taşımakta olup idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olarak sayılan unsurları ve bu unsurlardaki

<sup>273</sup> Danıştay VDDK 26/12/2012, E. 2010/707, K. 2012/618 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 4. Dairesi 31/10/2017, E. 2016/1588, K. 2017/7208; Danıştay 3. Dairesi 04/10/2018, E. 2016/4069, K. 2018/4874; Danıştay 3. Dairesi 28/06/2018, E. 2013/11717, K. 2018/3073; Danıştay 3. Dairesi 28/11/2017, E. 2016/1823, K. 2017/8435; Danıştay 3. Dairesi 04/07/2017, E. 2013/11918, K. 2017/5642; Danıştay 3. Dairesi 19/01/2017, E. 2016/8045, K. 2017/169 sayılı yayımlanmamış kararlar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 09.05.2019).

<sup>274</sup> BAYKARA, "Vergi İncelemesi".

<sup>275</sup> Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliğine İlişkin Açıklamalar İçin Bakınız: BAYRAM Mehmet, "Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı", *Vergi Raporu Dergisi*, Ekim 2019, S. 241, s. 96-97.

<sup>276</sup> ERDEM, s. 57; SOYDAN, s. 209.

<sup>277</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 5.

hukuka aykırılıklar vergi incelemesi için de geçerlidir<sup>278</sup>. Ancak idare hukuku açısından vergi incelemesi nihai işlem olan tarh ve ceza kesme işlemlerine hazırlayıcı bir işlem mahiyetindedir<sup>279</sup>. Vergi incelemesi hazırlayıcı bir işlem olmakla birlikte aynı zamanda birel, belirleyici, yükümlendirici ve açık bir idari işlemdir<sup>280</sup>. Hazırlayıcı bir işlem mahiyetinde olan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen inceleme raporundaki önerilere istinaden icrai işlem mahiyetindeki tarhiyat veya ceza kesme işlemleri vergi dairesi tarafından yapılmakta olup vergi dairesinin inceleme raporlarını işleme koymama gibi bir yetkisi bulunmamaktadır<sup>281</sup>.

Öte yandan icrai işlem mahiyetindeki tarh ve ceza kesme işlemleri ile bu işlemlere dayanak teşkil eden ve hazırlayıcı bir işlem olan vergi incelemeleri ve inceleme sonucunda düzenlenen inceleme raporları arasındaki ilişki (belirli ve nihai bir sonucu doğurmak bakımından birbirini takip eden ve tamamlayıcı birer işlem olan<sup>282</sup>) zincir işlemlerin özelliğini göstermekte olup<sup>283</sup> bu kapsamda vergi incelemesiyle başlayıp rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirmesi ve tarhiyatla devam eden işlemlerin zincir işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>284</sup>. Vergi incelemesinin ve inceleme sonucunda düzenlenecek raporların dava konusu edilip edilemeyeceğine ilişkin incelemeler ise çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yapılacaktır.

Öte yandan vergi incelemesi bir idari kolluk faaliyeti olarak da değerlendirilmektedir<sup>285</sup>. AYM'nin bir kararında da "*Vergi idarelerince verilen para cezalarının, teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu... hatta bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebileceği*"<sup>286</sup> belirtilerek vergi denetiminin idari kolluk olduğunu belirtilmektedir.

<sup>278</sup> YILDIZ Hayrettin, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2013, C. XVII, S. 3- 4(2013), s. 129.

<sup>279</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 92; BİLİCİ, s. 65; YILDIZ, s. 132; ERDEM, s. 58; TÜRKAY İmdat, "Vergi İncelemesinin Kapsamı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2016, S. 413, s. 128.

<sup>280</sup> SOYDAN, s. 241.

<sup>281</sup> SOYDAN, s. 235.

<sup>282</sup> ERKUT Celal, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Danıştay Yayınları No: 51, Ankara, 2015, s. 148; SOYDAN, s. 238.

<sup>283</sup> ERDEM, s. 60.

<sup>284</sup> ERDEM, s. 61.

<sup>285</sup> YILDIZ, s. 134; SOYDAN, s. 221.

<sup>286</sup> AYM, 15.10.1991, E. 1990/29, K. 1991/37 sayılı kararı, RG, 05.02.1992, S. 21133.

### III. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI

Vergi incelemesinin kapsamı <sup>287</sup> , çeşitli kıstaslar dikkate alınarak belirlenebilmektedir.

#### A. İncelemenin Türüne Göre

6009 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden çıkarılan yönetmelik hükümlerinde daha önce mevzuatımızda yer almayan iki vergi inceleme türü oluşturulmuştur.

##### 1. Tam İnceleme

Tam inceleme, bir mükellefin geçmiş dönemlerine ait hesaplarının her türlü vergi bakımından matrahın tamamını oluşturan unsurları içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi olup vergi incelemesinin en gelişmiş şeklidir<sup>288</sup> . Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3/h maddesinde tam incelemenin, bir mükellef hakkında bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini ifade ettiği belirtilmiştir.

Örneğin gelir vergisi matrahı, gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancından oluşan bir gelir vergisi mükellefinin, 2017 ve 2018 hesap dönemlerine ilişkin olarak hem serbest meslek kazancı hem de gayrimenkul sermaye iradı ya da farklı mükelleflerden emtia alımı satımı yapan bir firmanın 2017 ve 2018 yılı tüm iş ve işlemlerinin gerçek olup olmadığına yönelik sahte belge düzenleme yönünden kdv ve kurumlar vergisi ile ilgili inceleme yapılması durumunda tam vergi incelemesinden bahsedilebilecektir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6/2. maddesinde vergi inceleme görevini verenlerin, tam veya sınırlı inceleme olarak yapmış oldukları görevlendirmenin mahiyetini değiştirmeye yetkili oldukları, incelemenin mahiyetinin değiştirilme nedeninin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, nezdinde inceleme yapılana bildirileceği, 11/1-b maddesine göre incelemenin türünün tam inceleme mi yoksa sınırlı inceleme mi olacağına incelemeye başlama tutanağında belirtileceği, 23. maddesinin ilgili bölümlerinde incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl içinde incelemenin bitirilmesinin esas olduğu, belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce ek süre talep edebilecekleri, ek süre talebinin ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek sürenin verilebileceği, bu durumda incelemenin bitirilememe nedeninin ilgili birim

<sup>287</sup> Vergi İncelemesinin Kapsamına İlişkin Açıklamalar İçin Bakınız: BAYRAM, s. 97-108.

<sup>288</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 184.



tarafından nezdinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirileceği, ilgili birimlerin incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlü olduğu, inceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, incelemenin kalan süre içinde tamamlanacağı, sınırlı incelemenin sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresinin sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanacağı, ek süre dahil olmak üzere süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durumun, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirileceği, ilgili inceleme ve denetim biriminin, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabileceği de belirtilmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK'un 140. maddesinde de bu hususlar hükme bağlanmıştır.

6009 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden çıkarılan yönetmelik hükümleri ile yapılan düzenlemelerin gerek inceleme elemanı gerekse de nezdinde inceleme yapılanlar yönünden sonuçları bulunmaktadır. Tam incelemede; vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla bir sınırlama yapılmamış olup bir vergi türü itibarıyla birden fazla dönem ya da birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla dönem bütün iş ve işlemleri ve bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde incelenebilecektir.

## 2. Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, tam inceleme dışındaki vergi incelemelerini ifade etmekte olup bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin vergi matrahını oluşturan unsurların bir kısmına ilişkin olarak ve belirli konularda yapılan vergi incelemeleridir<sup>289</sup>. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3/ğ maddesinde sınırlı incelemenin, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade ettiği belirtilmiş olup 213 sayılı VUK'un 140/6. maddesi ile yönetmeliğin 23/1. maddesinde de sınırlı incelemenin incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren en fazla altı ay içinde bitirilmesinin esas olacağı hükme bağlanmıştır.

Örneğin gelir vergisi matrahı, gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancından oluşan bir gelir vergisi mükellefinin, 2018 hesap dönemine ilişkin olarak sadece serbest meslek kazancına ilişkin mesleki giderleri yönünden ya da farklı mükelleflerden emtia alımı yapan bir firmanın sadece bir mükelleften aldığı emtiaların gerçek olup olmadığına dolayısıyla bu emtianın KDV'sinin indirilip indirilemeyeceği (sahte belge kullanma) yönünden inceleme yapılması durumunda sınırlı vergi incelemesinden bahsedilebilecektir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükmündeki sınırlı inceleme ile ilgili yapılan tanımlama yetersiz olup sınırlı vergi

<sup>289</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 65; TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 185.

incelemesinin, kapsam açısından bir vergi türü ile sınırlı tutulması gerekmektedir<sup>290</sup>. 6009 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye istinaden yayımlanan yönetmelikteki tanımlamanın yeniden kaleme alınarak yoruma açık belirlemelerin daha net ve anlaşılır bir tarzla düzenlenmesi gerekmekte olup bu kapsamda sınırlı vergi incelemesi; vergi incelemesine tabi olanların belirli bir dönemdeki hesap ve işlemlerine ait belirli matrah unsurlarının veya bir matrah unsurunun yalnızca belli kısımlarının inceleme kapsamına alındığı incelemeler olarak tanımlanmalıdır<sup>291</sup>.

Uygulamada bir vergi dönemine ilişkin sınırlı inceleme görevi verildiği gibi birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin inceleme görevleri de verilmekte olup bu konuda bir netlik bulunmamaktadır.

Bize göre de yönetmelikteki sınırlı vergi incelemesi için yapılan tanımlama eksik olup yapılacak bir düzenleme ile sınırlı inceleme; bir mükellef hakkında bir vergi türü itibarıyla ve bir vergilendirme dönemine ilişkin belirli matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi olarak tanımlanmalı ve uygulamadaki karışıklıklar önlenmelidir.

### **B. İncelemeye Tabi Olan Kişilere Göre**

VUK'un 137. maddesine göre VUK'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler. VUK'un 172. maddesine göre ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin defter tutmaya mecbur oldukları (iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler) dikkate alındığında maddede belirtilenlerin vergi incelemesine tabi olacakları anlaşılmaktadır. Ayrıca VUK'un 227. maddesine göre defter tutmak mecburiyetinde olmayan (VUK 173. maddeye göre gelir vergisinden muaf olan esnaf, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, GVK'ya göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler) mükelleflerin vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecbur oldukları, 254. maddesine göre bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanların 232, 234 ve 235. maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları ve 256. maddesine göre de geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların, muhafaza etmek zorunda oldukları bilgi ve belgeleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve

<sup>290</sup> NAS, s. 1311.

<sup>291</sup> DAYANÇ Murat, "6009 Sayılı Kanun Çerçevesinde Tam ve Sınırlı İncelemenin Eleştirisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, S. 360, s. 64-68.

inceleme için arz etmek zorunda oldukları dikkate alındığında anılan maddelerde belirtilenlerin de vergi incelemesine tabi olacakları anlaşılmaktadır. Yukarıda yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde VUK'un vergi incelemesine tâbi olma bakımından kişileri, oldukça geniş bir perspektifte ele aldığı anlaşılmaktadır.

Ancak incelemeye tabi olanların belirtildiği kanun maddesinin lafzında bazı çelişkili hususlar bulunmaktadır:

- Çelişkilerden biri hem defter ve hesap tutmayan hem de evrak ve vesikaları da muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olmayan ancak yine de vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olan/olabilecek kişilerin, belki de istemeden, inceleme kapsamının dışında bırakılmış olmasıdır<sup>292</sup>.

- Diğer bir çelişki de defter veya hesap tutmak zorunda olmayan ancak evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanların vergi incelemesine tabi olup olmayacağına ilişkin olup kanun maddesinin lafzına göre iki mecburiyetten birine tabi olan gerçek veya tüzel kişiler incelemeye tabi olacaklardır<sup>293</sup>.

Öte yandan VUK kapsamında değil de diğer mevzuatlarda yer alan hükümler doğrultusunda defter tutanların, evrak ve vesikalarını muhafaza ve ibraz etmekle yükümlü olanların bu defter, evrak ve vesikalarını VUK'un 256. maddesine göre ibraz etme zorunluluklarının bulunup bulunmadığı da tartışma konusudur. Kanun'un 137. maddesinde VUK ve diğer Kanunlara göre defter tutanlar belirtilerek kanun koyucunun sadece VUK'taki defterlerin değil, diğer kanunlara göre tutulan defter ve hesapların da incelenmesini isteyebileceği dikkate alındığında vergi incelemesine tabi olanların bunları ibraz mecburiyeti bulunmakta olup bu bakımdan VUK'un 256. maddesindeki mecburiyet sadece bu Kanun kapsamındaki defterleri değil, diğer kanunlara göre muhafazası zorunlu defter, kayıt ve belgeleri de kapsamaktadır<sup>294</sup>.

VUK'un 137. maddesinde ".bu kanun veya diğer kanun" denilerek geniş kapsamlı bir belirleme yapıldığı göz önüne alındığında bize göre de VUK'un 256. maddesindeki mecburiyetin sadece VUK kapsamındaki defterleri değil, diğer kanunlara göre muhafazası zorunlu olan defter, kayıt ve belgeleri de kapsadığı düşünülmektedir.

Ayrıca risk analiz sistemi de bu bölümde incelenmesi gereken konulardandır. 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesindeki VDK'nın görevleri bölümü ile VDK yönetmeliğinde her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak risk analiz sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler

<sup>292</sup> SOYDAN, s. 431.

<sup>293</sup> ARSLAN Cenk Murat, "İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2013, S. 386, s. 15; ARIKAN A. Naci, "Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesinde Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2013, S. 382, s. 47.

<sup>294</sup> ARSLAN, s. 16.

yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek kurulun görevleri arasında sayılmış olup risk analiz sisteminden elde edilen veriler doğrultusunda da mükellefler incelemeye sevk edilebilmektedirler.

### C. İncelemeye Tabi Olan Konulara Göre

VUK (1. maddeye göre) hükümleri gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanmakta olup Kanun'un 134. maddesindeki vergi incelemesinin amacındaki ödenmesi gereken vergiden kastedilen Kanun'un 1. maddesinde belirtilen vergilerdir. Öte yandan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 102. maddesine göre tarh, tahakkuk ve tahsili belediyelere bırakılan vergi ve harçlarda inceleme yetkisi yine VUK'taki yetkililerde olup yoklama yetkisi ise belediye görevlilerindedir<sup>295</sup>.

Her ne kadar genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar VUK'a göre vergi inceleme kapsamında ise de uygulamada il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harçlar ile genel bütçeye giren resim ve harçların incelenmesi pek mümkün olmamakta incelemeler genellikle genel bütçeye giren vergiler üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Ayrıca vergi incelemelerinde, “sahte belge incelemesi”, “organize vergi suçları incelemesi”, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını incelemesi”, “kurumların birleşme ve devirlerine ilişkin incelemeler”, “kontrol edilen yabancı kurum kazançları incelemesi”, “işkolu ve sektörel incelemeler”, “yurtdışında elde edilen kazançların incelenmesi”, “KDV alış ve/veya satışlarının incelenmesi” gibi spesifik konular üzerinde yoğunlaşarak; bunların ilişkili olduğu vergiler üzerinden de vergi incelemeleri yürütülmektedir<sup>296</sup>.

### D. İnceleme Yerine Göre (Coğrafi Yetki Alanı Bakımından)

Bu bölümdeki inceleme yerinden kasıt coğrafi yetki bakımından inceleme yeri olup vergi incelemesinin yapılacağı mükellefin iş yeri ya da inceleme yapacak kişinin iş yerine ilişkin açıklamalar ise ilerleyen bölümlerde yapılacaktır.

VDK'nın teşkilat yapısı ve VUK'un 135. maddesi dikkate alındığında vergi müfettişleri ülke çapında vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. Öte yandan vergi müfettişleri görevlendirildikleri grup başkanlıklarının yetki alanları ya da özel bir inceleme veya turne kapsamında görevlendirildikleri yetki alanları özelinde inceleme yapmaya yetkilidirler.

Tarihi süreçte ekonomik ve ticari faaliyetlerin gelişip genişlemesiyle birlikte devletlerin vergisel işlemleri de bu duruma uyum sağlamış ve böylece vergi idareleri

<sup>295</sup> BAYKARA, "Vergi İncelemesi".

<sup>296</sup> SOYDAN, s. 438.

arasında bilgi değişimi ve yardımlaşma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaca binaen Birleşmiş Milletler, OECD ve AB gibi organizasyonlar çeşitli çalışmalar yürütmüş ve halen de yürütmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan model vergi anlaşmaları, vergi idareleri arasında bilgi değişimi ve bunların yardımlaşmalarına ilişkin çeşitli çerçeveler ortaya çıkarmıştır<sup>297</sup>. Bu kapsamda ihtiyaç duyulduğunda, yurtdışında vergi incelemesi yapmak ya da yürütülen bir vergi incelemesiyle ilgili yabancı bir devletten bilgi istemek de mümkündür. Ancak bunun için ilgili ülkenin de dâhil olduğu çok taraflı ya da iki taraflı bir vergi anlaşmasının tarafı olmak gerekli ve talebin de bu anlaşmanın şartları içinde olması gerekmektedir<sup>298</sup>.

Yurt dışında vergi incelemeleri, bir bilgi talebi eşliğinde aşağıdaki hükümlerden birine göre yürütülür.

" - İki taraflı bir vergi anlaşmasının bilgi değişimine ilişkin maddeleri (gelir ve sermaye üzerinden alınan vergilere ilişkin OECD Model Vergi Anlaşmasının 26 ncı maddesi gibi),

- Avrupa/OECD Birleşik Konseyi Vergisel Konularda Karşılıklı İdari Yardım Anlaşmasının 9 uncu maddesi,

- Vergisel Konularda Bilgi Değişimi hakkındaki OECD Model Anlaşmasının 6 ncı maddesi veya Vergi Bilgilerinin Değişimi Hakkındaki CIAT Model Anlaşmasının 6 ncı maddesine göre hazırlanan bilgi değişimi anlaşmalarının ilgili hükümleri.

- AB Konseyinin Karşılıklı Yardımlaşma hakkındaki 77/799/EEC sayılı direktifinin (2004/56/EC93/2003 sayılı direktif ile değişik) 6 ncı maddesi,

- AB Konseyinin KDV Alanında İdari İşbirliği hakkındaki 1798/2003 sayılı düzenlemesinin 11-2 nci maddesi<sup>299</sup> ." Belirtilen antlaşmalardan OECD Model Anlaşması'nın 26. maddesine göre akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, genel olarak bilgi değişiminin esas ve usullerini düzenlemekte ve anlaşma hükümlerinin yürütülmesine yönelik olup anılan madde hükmü bir akit devletin diğerinden bilgi talep etmesine imkân vermektedir<sup>300</sup>. Uluslararası anlamda kullanılacak vergi inceleme tekniklerinden olan eşzamanlı vergi incelemesi ise, iki ya da daha çok tarafın, ortak ya da ilgili çıkarları bulunan, bir veya daha fazla kişiyi, ilgili bilgileri elde etmek amacıyla, her biri kendi egemenlik alanında olmak üzere incelemesidir. Büyük çaplı vergi kaçaklarının çok uluslu şirketler vasıtasıyla ve uluslararası operasyonlar ile yapıldığı dikkate alındığında bu tür incelemelerin önemi ortaya çıkmaktadır. Ancak bu tür vergi incelemelerine katılıp katılmamak tarafların iradesinde olup burada bilgi

<sup>297</sup> SOYDAN, s. 439-440.

<sup>298</sup> SOYDAN, s. 443-444.

<sup>299</sup> KARADENİZ Salim, "Yurtdışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi ?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2009, S. 335, s. 24.

<sup>300</sup> SOYDAN, s. 441.

alışverişindeki gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Yurtdışındaki vergi incelemesinde, bir inceleme elemanı ya da başka bir görevli yurtdışında başka bir ülkenin egemenlik alanında yürütülen bir vergi incelemesinde hazır bulunmaktadır. Bu tür incelemeler için birçok ülkenin yasal zemini bulunmamakla birlikte mükellefin itiraz etmemesi halinde bu tür bir katılım mümkün olabilecek olup bu konuda izin verip vermeme bakımından incelemenin yapılacağı tarafın takdir yetkisi vardır. Öte yandan herhangi bir taraf, bu tür incelemelere izin vermeyecekse OECD ya da Avrupa Konseyi'ne bu durumu bir deklarasyon ile bildirmelidir<sup>301</sup>.

Bu hususla ilgili olarak VUK'un 152/A maddesiyle "*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 Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.*" hükmü getirilmiştir.

### **E. İnceleme Zamanına Göre**

Bu bölümde vergi incelemesinin hangi zaman aralığında yapılabileceği açıklanacak olup başlanılan bir vergi incelemesinin tamamlanması için verilen süre ise daha ilerleyen bölümlerde açıklanacaktır.

VUK'un 138. maddesine göre vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber verilmesi zorunlu tutulmamış olup bu konudaki yetki vergi inceleme elemanına bırakılmıştır<sup>302</sup>. Yükümlü tarafından inceleme için hazırlık yapılması, incelemenin yapılacağı yerin sağlanması gibi durumlarda ve önceden haber verme sakıncalı değilse, zamanaşımı süresine uygun cari dönemle ilgili olmayan incelemelerde olduğu gibi nezdinde inceleme yapılacak kişiye haber verilebilir. Ancak ani, baskın şeklinde gerçekleştirilmesi gereken incelemelerde, ilgiliye haber verilmesi söz konusu olmayacaktır<sup>303</sup>.

VUK'un 138. maddesinde evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani olmadığı ve incelemenin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği belirtilmiştir. Zamanaşımı VUK'un 113. maddesinde süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmış olup Kanun maddesinde zamanaşımının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği de belirtilmiş, VUK'un 114. maddesinde ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından

<sup>301</sup> GÜRSOY Hakan, "OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2013, S. 377, s. 52.

<sup>302</sup> AKDOĞAN, *İnceleme*, s. 75; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 67.

<sup>303</sup> AKDOĞAN, *Vergi Sistemi*, s. 114.

başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Bu beş yıllık sürede tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacak olup zamanaşımı süresinde her zaman inceleme yapılabilecek, zamanaşımı süresi geçmiş işlemlerin ise incelenmesi mümkün olmayacaktır. Zamanaşımının dolmasıyla birlikte vergi alacağı ortadan kalkacak ve bu durum mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın re'sen dikkate alınacaktır. Bu durumda vergi incelemesine göre yapılan tarhiyatın yükümlüye inceleme raporu ile birlikte ihbarname içeriğinde tebliğ edildiği tarihte, zamanaşımı süresi dolmuşsa vergi alacağı kalkacağından tarhiyatın hukuken geçerliliği kalmayacak<sup>304</sup>, incelemenin belirtilen zaman diliminde gerçekleştirilmesi durumunda ise incelemeye bağlı hukuken geçerliliği olan sonuçlar ortaya çıkacaktır<sup>305</sup>.

Mevzuatta, tarh zamanaşımı bakımından vergi inceleme zamanını etkileyen çeşitli faktörler bulunmakta olup VUK'un 15. ve 114. maddelerindeki zamanaşımını durduran sebepler mükelleflerin aleyhine bir durum oluştururken, mali tatil ve resmi tatil günlerinde zamanaşımı işlemeye devam ettiği için mükelleflerin lehine bir durum oluşmaktadır.

Tarh zamanaşımı bakımından vergi inceleme zamanını etkileyen faktörlerden vergi incelemesinin amacına aykırı olan ve incelemenin hukukiliğini etkileyen, uygulamadaki en yaygın sorun zamanaşımı süresince işletilmeyen inceleme sürecinin, zamanaşımı süresinin dolmasına yakın bir zamanda gerçekleştirilmeye çalışılmasıdır. Bu durum, kanuna uygun davranma sorumluluğu olan ve işlemleri hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idarenin “kanuna dolandığını sanarak” işlem tesis etmesi suretiyle sonuçlanmakta ve hukuk devleti ilkesinin en temel unsuru ihlâl edilmektedir. Hukuk devletinin açıkça ihlâl edildiği bu durumun kabulü mümkün olmamakla beraber incelemenin amacı da sağlanamamakta dolayısıyla ödenecek vergilerin doğruluğu da sağlıklı olarak tespit edilememektedir<sup>306</sup>. VUK'un 30. maddesine göre kendisinin de takdir yetkisi bulunan vergi inceleme elemanlarının bu yetkilerini kullanmayıp sadece zamanaşımını kesmek amacıyla matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmaları doğru olmadığı gibi bunun yasal dayanağının da olmadığı, yapılan işlemin, kanunda öngörülmemiş bir şekilde hakkın kötüye kullanılması olduğu ve hiçbir hukuk sisteminin böyle bir işlemi kabul etmeyeceği ve korumayacağı, kısaca söz konusu işlemin yasal bir dayanağı olmadığı için hukuki anlamda bir geçerliliğinin de bulunmadığı görüşü hakim olarak savunulmakta olup re'sen vergi matrahı takdir yetkisi olan inceleme elemanının kendisi gibi vergi matrahı takdir yetkisi bulunan takdir komisyonuna yetkisini devretmesi tamamen hukuka aykırıdır. Böyle bir işlem, hukuken mümkün olmayan

<sup>304</sup> ÇAVUŞ, s. 192.

<sup>305</sup> ERDEM, s. 128.

<sup>306</sup> PINAR, s. 40.

takdirin takdiri anlamına gelir<sup>307</sup>. Bu durumda zamanaşımı süresinin yakınlığı, takdir komisyonunun alanına giren re'sen takdir sebeplerinin olup olmadığı, sevk kararında re'sen takdir sebebinin olup olmadığı ve takdir komisyonuna sevk tarihinden itibaren incelemenin takdir komisyonu tarafından yapılıp yapılmadığı gibi hususlara bakılarak karar verilmesi gerekmektedir. Bir vergi inceleme süreci devam ederken sadece zamanaşımı süresinin uzatılması amacıyla takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilmesi VUK'un zamanaşımına ilişkin hükümleri ve incelemeye ilişkin düzenlemelerinin getiriliş amacına ve Anayasa'da düzenleme altına alınan vergilerin kanuniliği ve hukuk devleti ilkelerine uygun değildir<sup>308</sup>. Konuya ilişkin gerek vergi mahkemelerinde, gerek bölge idare mahkemelerinin ilgili dairelerinde gerekse de Danıştay'ın ilgili dairelerinde verilen kararlar da bu doğrultuda olup söz konusu kararlar yargı makamları nezdinde içtihat haline gelmiş bulunmaktadır<sup>309</sup>. Ayrıca vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıklar incelendiğinde zamanaşımı süresinin dolmasına yakın bir zamanda zamanaşımını kesmek amacıyla matrah takdiri için takdir komisyonuna başvuru ve bu sayede zamanaşımı süresi kesilmek suretiyle tarh edilen vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda görece azalma olduğu görülmüştür.

#### IV. VERGİ İNCELEME SÜRECİ

İncelemeye başlanılmasından incelemenin sonlandırılmasına kadarki süreç olan vergi incelemesi; mükellef nezdinde yapılan araştırma ve inceleme faaliyetiyle başlamakta, daha sonra bu araştırma ve incelemeler sonucunda yapılan tespitler tutanağa bağlanarak raporlar düzenlenmekte ve nihayetinde de düzenlenen vergi inceleme raporları öncelikle rapor değerlendirme komisyonlarında değerlendirilmekte akabinde de vergi dairesi tarafından yapılacak tarh ve ceza kesme işlemlerinde dayanak

<sup>307</sup> YAŞAR Mehmet, "İnceleme Sürecinde Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulmasının Zamanaşımı Sürecine Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2017, S. 426, s. 52.

<sup>308</sup> YAŞAR, *Takdir Komisyonu*, s. 54.

<sup>309</sup> Danıştay 9. Dairesi 22/05/2013, E. 2012/9726, K. 2013/5028 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 4. Dairesi 14/10/2014, E. 2013/3222, K. 2014/5621; İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 26/06/2013, E. 2012/3305, K. 2013/1542; Danıştay 9. Dairesi 19/12/2013, E. 2013/11706, K. 2013/12603 ;İstanbul 10. Vergi Mahkemesi 30/12/2014, E. 2014/2184, K. 2014/3002; Konya 2. Vergi Mahkemesi 31/05/2017, E. 2016/1145, K. 2017/463; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 29/05/2018, E. 2017/1566, K. 2018/1212; Danıştay 9. Dairesi 28/12/2018, E. 2018/5067, K. 2018/12044; Danıştay 9. Dairesi 22/04/2015, E. 2012/10021, K. 2015/3185; Konya 2. Vergi Mahkemesi 29/09/2017, E. 2016/1111, K. 2017/749; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 29/05/2018, E. 2018/61, K. 2018/1274; Danıştay 9. Dairesi 24/12/2018, E. 2018/4677, K. 2018/11101; Konya 2. Vergi Mahkemesi 09/05/2017, E. 2017/123, K. 2017/297; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 15/03/2018, E. 2017/1604, K. 2018/406; Danıştay 9. Dairesi 14/12/2018, E. 2018/3949, K. 2018/10094; Konya 2. Vergi Mahkemesi 09/05/2019, E. 2019/80, K. 2019/391; Konya 2. Vergi Mahkemesi 10/06/2019, E. 2018/808, K. 2019/485; Konya 2. Vergi Mahkemesi 06/06/2016, E. 2016/260, K. 2016/744; Danıştay 7. Dairesi 13/11/2018, E. 2016/10663, K. 2018/4985; DVDDK 24/05/2017, E.2017/215, K. 2017/288; DVDDK 05/07/2017, E. 2017/325, K. 2017/334 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 11.06.2019).



olarak kullanılmaktadır<sup>310</sup>. Bir başka bakış açısına göre ise vergi incelemesi; incelemeye hazırlık süreci (işe başlama), incelemeye başlama, incelemenin yürütülmesi ve değerlendirme (rapor) olmak üzere dört aşamaya ayrılabilir olup bu dört aşamanın usuli işlemler (işe başlama, incelemeye başlama gibi) ve teknik işlemler (defter ve belgelerin incelenmesi, fiili envanter vs. ile raporların oluşturulması gibi) olarak ikiye ayrılması da mümkündür<sup>311</sup>.

Ayrıca bir mükellef hakkında vergi inceleme sürecinin başlayabilmesi için öncelikle mükellefin vergi incelemesine sevk edilmesi gerekmekte olup vergi inceleme süreci irdelenirken incelemeye sevk edilme usullerinin incelenmesinde de yarar bulunmaktadır.

İncelemeye sevk usullerine geçmeden önce mükelleflerin belirli şartların mevcudiyeti halinde vergi incelemesine sevk edilmeyeceği izaha davet müessesinin de incelenmesi gerekmektedir.

### **A. İzaha Davet Müessesesi**

15/7/2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle getirilen düzenleme ile VUK'un 370. maddesinde (daha önce mevzuatımızda olup kaldırılan) izaha davet müessesesi getirilmiş olup anılan kanun hükmüne önceki bölümlerde yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak çıkarılan 482 sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde izaha davet müessesesinin; verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olduğu, bu müessesenin, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlediği, vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden koruduğu belirtilmiş, bu düzenleme ile idare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara haşretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılmasının amaçlandığı belirtilmiştir.

Söz konusu tebliğ ile izaha davet kapsamına alınan konular şunlardır; ba-bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi, kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi (KDV) beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi, yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin

<sup>310</sup> DAYANÇ Murat, "Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi -II", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2012, S. 372, s. 92.

<sup>311</sup> KESKİN Kemal Serkan, "Yeni Düzenlemeler Işığında İşe Başlama ve İncelemeye Başlama Kavramları", *Vergi Raporu Dergisi*, Ekim 2012, S. 157, s. 60.

izaha davet edilmesi, çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri kanuni oranları aşan mükelleflerin izaha davet edilmesi, dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi, geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi, iştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyen mükelleflerin izaha davet edilmesi, kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi, örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi, ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi, ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi, gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi, gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi, gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesi.

Kanun hükmüne göre indirimli cezanın uygulanması için, öncelikle verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından ön tespit yapılmış olması gerekmekte olup tebliğde ön tespitin; vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade edeceği, ön tespiti yapacak yetkili merciin ise; kanun maddesi kapsamında izaha daveti yapacak ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai kararı verecek olan GIB veya VDK Başkanlığı bünyesinde kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu'nu ifade edeceği belirtilmiş ve kurulacak komisyonun kimlerden oluşacağı da belirtilmiştir.

Kanuna göre izaha konu olabilecek olayla ilgili olarak ön tespitten önce vergi incelemesine başlanılmışsa ya da takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmışsa mükellef izaha davet edilemeyecektir. Ayrıca tebliğde, verginin ziyaa uğratılmadığına ilişkin yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından VUK'un 370. maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda ise incelemeye veya takdire sevk işlemlerinin yapılacağı da belirtilmiştir.

İzaha davet müessesesi, mükelleften izah çerçevesinde bilgi ve delil elde etmeyi sağlama işleviyle idarenin bilgi toplama aracı olarak öne çıkararak VUK'un 148. maddesi paralelinde bir düzenleme görüntüsü vermektedir. Ancak izaha davet müessesinin yapısı

gereği VUK'un 148. maddesindeki bilgi toplama müessesinden ayrılan yönleri de bulunmaktadır. VUK'un 148. maddesine göre her türlü bilgi alınabilecekken izaha davette sadece yapılan ön tespitlerle ilgili bilgi alınabilecek, VUK'un 148. maddesine göre bilgi vermek zorunlu iken izaha davette bilgi vermek zorunlu değildir, VUK'un 148. maddesine göre alınan bilgilerin ne şekilde kullanılacağına ilişkin bir belirleme yok iken izaha davette ise alınan bilgilerin ne şekilde kullanılıp hangi hukuki sonucu doğuracağı bellidir<sup>312</sup>.

İzaha davet, idare açısından bilgi ve delile mükellef vasıtasıyla kolayca ulaşarak ispat görevini kolaylaştırma, mükellef açısından ise bakış açısını idareye sunup izahın kabul edilmesi halinde incelenmeme/takdire sevk edilmeme ya da izahının kabul edilmediği halde dahi indirimli vergi ziyai cezası garantisi sağlayan karma yapıya sahip kendine özgü bir müessesedir. 482 sıra No'lu tebliğde izaha davet; biryanda indirimli vergi ziyai cezası diğer yanda ise vergi incelemesine alınma ya da takdir komisyonuna sevk edilme seçenekleri gösterilerek, (idarenin bakış açısına göre) dürüst mükellefin yapılması gerekeni güya kendiliğinden yapmasını sağlamaya yönelik bir araç izlenimi vermektedir<sup>313</sup>.

482 sıra No'lu Tebliğ ile izaha davet kapsamına alınan (kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi beyannamelerinin karşılaştırılması yoluyla, her tür mal ve/veya hizmet satışı tutarlarında eksik bildirim olduğuna ilişkin emare, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde matrahtan indirilebilecek bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonunun, GVK md.89 ve KVK md.10'da belirtilen oranın üstünde indirildiğine ilişkin emare ve geçmiş yıl zararlarının GVK md.88 veya KVK md.9'a aykırı şekilde gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahından indirildiğine ilişkin emare gibi) bazı konular, kanun hükmünde ifade edilen emare olmaktan çok mükellefin hukuka aykırı davranışının ve vergi ziyainin varlığını açıkça ortaya koyan bilgilerdir. Ortada izah edilecek bir durumun olmadığı ve hukuka aykırılığın açık olduğu bu gibi durumlarda kanun gereği idarenin tarhiyat yaparak vergi ziyai cezası kesmesi gerekir. Bunun yerine mükellefi izaha davet edip kabul edilmeyen/edilemeyecek bir izah durumunda da indirimli vergi ziyai cezası kesilmesi yasaya aykırı bir davranıştır. İzaha davetin kapsamının gerçekten de izaha muhtaç konular olması gerekmektedir. Bundan dolayı genel tebliğ ile izaha davet kapsamındaki konular belirlenirken hukuka aykırılığı açık olan konuların kapsama alınması, yasal idare ilkesine aykırıdır<sup>314</sup>.

Tebliğle izaha davet kapsamına alınan konular incelendiğinde; konu ve vergi bakımından sınırlama getirildiği, bütün vergi türlerini içerecek konuların kapsama

<sup>312</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "İzaha Davet Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2017, S. 433, s. 7.

<sup>313</sup> BAŞARAN, s. 8.

<sup>314</sup> BAŞARAN, s. 9.

alınmadığı anlaşılmaktadır. Kanunda ise konu ve vergi türü bakımından herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. Ayrıca kanun maddesindeki "...mükellefler izaha davet edilebilir." ifadesi dikkate alındığında bir mükellefin şartları gerçekleştirilmesi, onun muhakkak izaha davet edileceği anlamına gelmemektedir. Yine kanun hükmüne göre izaha davet edilecekleri belirleme yetkisi de Maliye Bakanlığı'ndadır. Kanun hükmünde izaha davetin usulü konusunda çok az düzenleme olması ve kanundaki izaha davet edilebileceği yönündeki serbesti ile izaha davet edilecekleri belirleme konusundaki yetkinin Maliye Bakanlığı'nda olduğu dikkate alındığında, mükellefler açısından izaha davetin bir hak olduğundan da bahsedilemeyecektir. Bu durum da yasama yetkisinin devri yasağı ile kanunilik ilkesine aykırıdır<sup>315</sup>.

Tebliğde izaha davet müessesesinin vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla getirildiği dikkate alındığında bize göre izaha davet konusundaki takdir yetkisinin sınırlarının tam olarak belirlenmesi bu kapsamda kanunda buna yönelik düzenlemelerin yapılarak idareye verilecek yetkinin sınırlarının net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Öte yandan mükelleflerin hukuka aykırı davranışının ve vergi ziyanının varlığını şüpheye mahal vermeden açıkça ortaya koyan bilgilerin mevcudiyeti halinde, izaha davet müessesinden yararlandırılmaması gerekmektedir. Yeni bir tebliğ düzenlemesi ile bu konudaki ihtilafın da giderilmesi gerekmektedir.

Tebliğde, izaha davet edilen mükellefin izaha davet şartlarını taşımadığının sonradan anlaşılması durumunda vergi incelemesine alınmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce hemen beyanname vermesi halinde, mükellefe, ziyaa uğratılan verginin %50'si oranında ceza kesileceği ve izahı kabul edilmeyip, beyanname veren mükellefin, beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ile izah zammını on beş günlük süre içinde ödemezse, vergi ziyanının %20'si şeklinde kesilen indirimli vergi ziyayı cezasının %50'ye çıkartılarak ve izah zammının da gecikme faizine dönüştürüleceği belirtilmiş olup kanun koyucu tarafından getirilebilecek olan böyle düzenlemeler, görev gaspı nedeniyle yoklukla maluldür. Maliye Bakanlığı'na böyle bir yetki verilmemiştir ve verilmesi de mümkün değildir. Bu konularda idarenin asli düzenleme yetkisi bulunmamaktadır<sup>316</sup>.

Bize göre de tebliğde ifade edilen yukarıdaki düzenlemelerin VUK'un 344. maddesiyle de ilişkilendirilerek kanun hükmü olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Kanun hükmüne göre mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı

<sup>315</sup> BAŞARAN, s. 10.

<sup>316</sup> BAŞARAN, s. 12.

sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezasının, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği belirtilmiş olup bu durumda vergi ziyasına yol açtığına işaret eden emareye rağmen yeterli bir açıklama yapmayan/yapamayan mükellefe %80 indirimli vergi ziyayı cezası kesilmesi, kötü niyetli mükellefleri vergi yasalarına uygun davranmama konusunda daha da cesaretlendirecektir<sup>317</sup>.

Bize göre de yeterli bir izahta bulunmayan mükelleflerin vergi ziyayı cezalarının %20 oranında kesilmesinin eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir. Kanun hükmünün devamında bu durumun vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmeyeceğinin belirtildiği de dikkate alındığında bu konuda yapılacak kanuni düzenleme ile VUK'un 344. maddesiyle de ilişkilendirilerek yeterli bir izahta bulunmayan mükelleflerin %20 şeklinde kesilen indirimli vergi ziyayı cezalarının (en azından) %50'ye çıkartılması ve izah zamlarının da gecikme faizine dönüştürülmesi gerekmektedir.

Kanun hükmünde yapılan düzenleme ile kaçakçılık fiillerinde izaha davet hükümlerinden faydalanılamayacağı kuralına bir istisna getirilerek kasıt unsuru taşımayacak kadar küçük tutarlı faturalar sebebiyle mükelleflerin mağdur olması engellenmeye çalışılmıştır. VUK'un 359. maddesi kapsamına giren fiiller doğası gereği iyi niyetten uzak fiiller olduğundan bu fiillere ilişkin getirilen istisnaların sınırlarının dikkatli belirlenmesi gerekmektedir<sup>318</sup>.

Kanundaki bu düzenlemenin, ön tespitlerde tespit edilen ve kullanılmış olabileceği değerlendirilen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması gerektiği şeklinde anlaşılması gerekmekte olup yapılan düzenleme ile iyi niyetli olarak bilmeden faturaları alan mükelleflerin korunması amaçlanmış ve bu sebeple %5 sınırı belirlenmiştir<sup>319</sup>. Vergiye uyumun artırılması amacıyla süregelen bu sıkıntıları yaşayan iyi niyetli mükelleflere izaha davet müessesesinden yararlanma hakkı getiren bu düzenlemedeki (%5) sınırın yapılacak her bir ön tespit için %5 sınırının aşılması olarak uygulanması durumunda; kötü niyetli sahte fatura düzenleyen ve kullanan mükellefler farklı firmalardan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge alarak, her bir ön tespit için belge bazında 50.000 TL, toplam bazda da %5 sınırını aşmadan, yüksek miktarlarda sahte fatura düzenleyip kullanabilirler. Bu durum da müessesenin kötü niyetli kullanılmasına ve iyi niyetli mükellefler aleyhine dönmesine, rekabet eşitsizliğine sebep olacaktır<sup>320</sup>.

<sup>317</sup> BAŞARAN, s. 13.

<sup>318</sup> ŞAHİN Sarkın Figen, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımlarında İzaha Davet", *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 2017, S. 436, s. 8.

<sup>319</sup> ŞAHİN, s. 9.

<sup>320</sup> ŞAHİN, s. 10.

Bize göre de izaha davet müessesesinden faydalanabilmek için yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması gerekmektedir.

İzaha davet müessesesi, vergilendirmede adalet ve eşitlik prensiplerine uygun bir şekilde uygulanması halinde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmaya yönelik anlamlı bir adım olabilecek fakat bu hususlar dikkate alınmadığında müessese beklenen amaca hizmet etmeyecektir<sup>321</sup>.

## **B. Vergi İncelemesine Sevk Usulleri**

### **1. Olağan Sevk Usulü**

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesindeki VDK'nın görevleri bölümü ile VDK yönetmeliğinde 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 kurulun görevleri arasında sayılmış olup kurul bu görevlere uygun olarak denetim stratejisini beyan etmiştir. VDK denetim stratejisine göre "*kurul 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*<sup>322</sup>." Oluşturulan risk analiz sisteminde (sektör incelemesi sırasında, ikili anlaşmalar çerçevesinde alınan bilgiler, kara para incelemeleri, banka faiz gelirleri incelemeleri, gayrimenkul satış incelemeleri, borsa satış incelemeleri, beyanname, ekleri ve bilanço/gelir tablosu dipnot tutarsızlıkları, sahte belge kara listesine girme, kasa hesabının şişkinliği, yüksek ortaklar cari hesabı, şişkin bir kanunen kabul edilmeyen gider rakamı, düzeltme beyanları, iade talepleri, sürekli ve yüksek miktartlı devreden KDV, sürekli zarar beyan ediliyor olması, karlılık oranının sektörel ortalamaya göre sapma göstermesi, beyannamenin diğer indirim satırında gösterilen rakamlarla ilgili yeterli açıklama yapılmamış olması gibi<sup>323</sup>) çeşitli kriterlerin değerlendirilmesiyle elde edilen veriler doğrultusunda mükellefler incelemeye sevk edilebilmektedirler. Ayrıca VDK'daki risk analiz sistemine benzer ve buna ek olarak,

<sup>321</sup> YAŞAR Mehmet, "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2017, S. 429, s. 56.

<sup>322</sup> VDK Denetim Stratejisi, <https://www.hmb.gov.tr/denetim-stratejisi>, (E.T. 10.06.2019).

<sup>323</sup> GÜNDÜZ Zeki, "Vergi incelemesine neden seçebilirsiniz?", *Dünya Gazetesi*, 18.06.2008.

GİB ve bünyesindeki Vergi Dairesi Başkanlıkları da kendi görev tanımlarına uygun istihbarat arşivleri, veri tabanları ve risk analiz sistemleri kurmaktadır<sup>324</sup>.

Risk analiz sisteminden gelen veriler doğrultusunda VDK yönetmeliğinin 6. maddesine göre VDK Başkanı tarafından hazırlanan ve Bakan tarafından onaylanan genel yıllık çalışma planına göre vergi incelemesine sevk işlemleri yapılmaktadır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 4/2. maddesine göre risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir.

## **2. Olağandışı Sevk Usulü**

### **a. İnceleme Elemanlarının Talepleri Üzerine Sevk**

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 6. maddesine göre yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda durum gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime bildirilir.

### **b. Diğer İdari Birimlerden Gelen Talepler Üzerine Sevk**

VUK'un 367. maddesine göre 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Ayrıca mükelleflerin bağlı oldukları vergi daireleri tarafından inceleme ve denetim birimlerine gönderilen inceleme talepleri de dikkate alınmaktadır.

### **c. İhbar/Şikâyet Üzerine Sevk**

VDK yönetmeliğinin 5. maddesine göre vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirme görevi de VDK'nın görevleri arasında sayılmıştır. Ticari işlemlerde taraf olanların vergisel bir ödevini yerine getirmemesine ayrıca kamunun vergi kayıp ve kaçığına sebep olan bu tür fiillerden, vergi idaresi şikâyet yoluyla bilgi sahibi olmaktadır<sup>325</sup>. Öte yandan bir muhbir tarafından vergi idaresine ya da herhangi bir resmî makama dilekçe ile ya da şifahi beyanı tutanakla tevsik edilerek diğer bir kişi nezdinde meydana gelen hukuka aykırı vergisel bir işlemin haber verilmesi<sup>326</sup> olan ihbar müessesesi de vergi kayıp ve kaçıklarının önlenip, tespit edilip, olumsuz sonuçlarının giderilmesinde “caydırıcı ve teşvik edici” bir vergi güvenlik müessesesidir<sup>327</sup>. Yapılan ihbar ve şikâyetler yoluyla da vergi incelemesine sevk işlemleri yapılmaktadır.

<sup>324</sup> SOYDAN, s. 454.

<sup>325</sup> SOYDAN, s. 459.

<sup>326</sup> ERDEM, s. 176.

<sup>327</sup> SOYDAN, s. 460.

Olağan ya da olağandışı durumlara göre incelemeye sevk edilen mükellefler hakkındaki vergi incelemeleri, vergi müfettişlerine verilecek inceleme görev yazıları ile yapılmaktadır.

### **C. Vergi İnceleme Faaliyetine Başlama**

#### **1. Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi**

VDK yönetmeliğinin 38/2. maddesine göre vergi inceleme görevleri vergi müfettişlerine, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen hallerde ilgili Grup Başkanlığınca verilecek olup usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, vergi müfettişleri re'sen; vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamazlar.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 6. maddesine göre vergi inceleme görevi yazı ile verilecek olup inceleme görev yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilecek ve inceleme görev yazısı ekinde yer alan belgeler, elektronik ortamda inceleme yapmaya yetkili olanlara gönderilebilecektir. Uygulamada incelemeye ilişkin bütün süreçler VDK-BİS (VDK bilgi işletim sistemi) adındaki elektronik sistem üzerinden gerçekleştirilmektedir. Yönetmeliğe göre bir veya birden fazla vergi türüne ilişkin olarak inceleme yaptırılabilir olup inceleme görevini verenler, tam veya sınırlı inceleme olarak yapmış oldukları görevlendirmenin mahiyetini değiştirmeye yetkilidir. İncelemenin mahiyetinin değiştirilmesi durumunda ise bunun nedeni, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda da durum gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime bildirilir. Başkanlık, belirlenen inceleme hedeflerini gerçekleştirmek maksadıyla, vergi müfettişlerinin iş yoğunluğunu da göz önünde bulundurarak, yapılan işin mahiyetini değiştirebileceği gibi, vergi müfettişleri tarafından aynı anda yürütülecek inceleme görevi sayısını artırabilir, incelemenin münferit veya ekip halinde yürütülmesine de karar verebilir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesinde, 25/10/2016 tarih ve 29868 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik ile "*Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez.*" şeklinde bir değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle birlikte artık ister sınırlı



inceleme isterse de tam inceleme olsun, incelemeler görev yazılarında belirtilen konular çerçevesinde yapılacak, görev yazıları ve eklerinde belirtilmeyen herhangi bir konu hakkında ayrı bir görevlendirme yapılmadan inceleme yapılması mümkün olmayacak, bu sayede idarece belirlenen görev sahası dışına çıkılması engellenmiş olacak, mükelleften görev yazısında belirtilen konu dışında herhangi bir bilgi ve belge de istenemeyecektir<sup>328</sup>. VUK'un 140. maddesinde incelemenin mevzuunun işe başlamadan evvel açık olarak izah edileceği belirtilmiş olup buradaki "inceleme mevzuu" ifadesi yönetmelikte konu, kapsam, dönem, gerekçe olarak alt başlıklara ayrılmış ve konu, mevzuun bir -cüz'ü olarak belirtilmiştir. Kanun hükmü ile yönetmelik maddeleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde nezdinde inceleme yapılan mükellefler; hangi dönemden, hangi vergi türlerinden, hangi gerekçeyle ve hangi konuda incelenecekleri hususunda açıklama yapılmasını isteyebilecekler ve inceleme elemanları tarafından - talep edilmese dahi- bu durumlar açıklanacaktır<sup>329</sup>.

Vergi incelemelerinin konu ve dönem ile sınırlandırılmış olması, bu sınırın aşılabilmesi, ayrıca inceleme konusu ve dönemi ile ilgisi olmayan bilgi ve belge istenememesine yönelik getirilen değişiklikler mükellef haklarının gelişimi açısından olumlu olarak değerlendirilmektedir<sup>330</sup>. Bize göre de yönetmelik hükümlerindeki yapılan değişiklikler yerinde ve mükellef haklarının gelişimine katkı sağlayacak niteliktedir.

## 2. İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesine göre; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlayacaklar, bu süre içinde işe başlanılamaması halinde ise durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilecek, ilgili birim, işe başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilecektir. Anılan yönetmelikte vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetlerin işe başladığını göstereceği belirtilerek işe başlamadan ne anlaşılması gerektiği de açıklığa kavuşturulmuştur. Ayrıca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak

<sup>328</sup> AKIN Emre, "Vergi İncelemesinin Konusunu Öğrenme Hakkı Kapsamında İnceleme Görev Yazılarının Talep Edilme Hakkının Mevcudiyeti Üzerine Mülahazalar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 2017, S. 435, s. 42; AKYOLLU Uğurcan/DANIŞMAN Uçar Mehmet/YÜZEN Berivan, "Vergi İncelemesi İle İlgili Son Yönetmelik Değişikliği Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan 2017, S. 428, s. 162.

<sup>329</sup> AKIN, s. 40-41.

<sup>330</sup> GÜMÜŞ Ali, "Vergi İnceleme Sürecine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2017, S. 429, s. 81; AKYOLLU/DANIŞMAN/YÜZEN, s. 162.

görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik edecekleri ve gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinecekleri de belirtilmiştir. Nezdinde inceleme yapılacak mükellefin vergileme ile ilgili durumu hakkında yapılacak bu sınırlı incelemede elde edilen bilgiler, inceleme elemanının çalışmasını kolaylaştıracağı gibi incelemenin daha kısa sürede tamamlanmasını da sağlayacaktır<sup>331</sup>.

İşe başlama süresi, incelemenin bir an önce başlanılıp bitirilmesi bakımından idarenin etkinliğini sağlamak amacıyla getirilen bir süre olup işe başlama, mükellef nezdinde incelemeye başlamanın ön aşamasıdır<sup>332</sup>.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil, inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları ihtiva eden bir inceleme dosyası oluşturacakları ve bu dosyada; görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgelerin yer alacağı belirtilmiş olup inceleme görevini veren ilgili birim tarafından görevin devredilmesinin uygun görülmesi halinde inceleme dosyasının, yazı ile Grup Başkanlığına gönderileceği, inceleme dosyasında yer alacak bilgilerin kısmen veya tamamen elektronik ortamda tutulmasının mümkün olduğu ve inceleme dosyasının, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihi takip eden 15 gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine iletileceği de belirtilmiştir.

Böylece vergi incelemesi yapmaya yetkili olan inceleme elemanının ölüm, emeklilik, askerlik, istifa, hastalık ve diğer nedenlerle görevini devretmesi gereken durumlarda; inceleme görevi inceleme dosyası ile birlikte incelemeyi sürdüreceği olan inceleme elemanına devredilecek olup bu sayede inceleme dosyasındaki bilgi ve belgeler, inceleme görevini devralan ve kalan sürede incelemeyi tamamlaması gereken inceleme elemanına da yardımcı olacaktır<sup>333</sup>.

Rapor olarak şekillenen ve sonuçlanan vergi incelemesinin hazırlık, araştırma, tespit ve değerlendirme sürecini yansıtan kapsamlı bir doküman niteliğinde olan inceleme dosyası, inceleme sürecinin planlı sürdürülmesinin yanında ulaşılan sonuçların dayanaklarının da kayda alınması bakımından yerinde ve gerekli bir uygulamadır. İnceleme dosyasının oluşturulması sadece incelemenin başka bir denetim elemanına devredilmesi durumunda değil aynı zamanda incelemenin tamamlanmasından sonra

<sup>331</sup> AKDOĞAN, *İnceleme*, s. 25.

<sup>332</sup> ERDEM, s. 91.

<sup>333</sup> ERDEM, s. 90.

çeşitli nedenlerle inceleme sürecine ilişkin ihtiyaç duyulacak bilgilerin ulaşılabilir olmasına da katkı sağlayacaktır<sup>334</sup>.

### 3. İncelemeye Başlama

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlayacakları, bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durumun gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirileceği, ilgili birimin, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebileceği belirtilmiştir.

On günlük ve (eğer şartlarının oluşması durumunda da verilecek) ilave on günlük işe başlama süresi, otuz günlük incelemeye başlama süresinin içinde olup vergi inceleme görevinin tebellüğ edilmesinden itibaren otuz gün içinde işe ve incelemeye başlanılmalıdır. Bu sürelerin idareyi düzenleyici ve onun iç işleyişiyle ilgili süreler olarak yorumlanması gerekmektedir<sup>335</sup>. Zira bu süreler içinde işe ya da incelemeye başlanılmaması durumunda ne yapılacağı konusunda takdir yetkisi idari makamlardadır. İlgili idari makam inceleme elemanına ek süre verebilir ya da incelemeyi başka bir inceleme elemanına da verebilir<sup>336</sup>.

VUK'un 140/2 maddesi ile "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 9/2. maddesinde vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek incelemeye başlama tutanağı ile başlanacağı, düzenlenen tutanağın bir örneğinin nezdinde inceleme yapılarak teslim edileceği, bir örneğinin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneğinin ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderileceği belirtilmiştir. Yönetmelikte incelemeye başlama tarihinin, mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olduğu, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihin incelemeye başlama tarihi olarak kabul edileceği, bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneğinin ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderileceği belirtilmiştir. Ayrıca ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde de incelemenin, 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 yürütüleceği de hüküm altına alınmıştır.

<sup>334</sup> ERDEM, s. 90.

<sup>335</sup> SOYDAN, s. 473; KESKİN, s. 64.

<sup>336</sup> SOYDAN, s. 509.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, incelemeye başlamadan önce memuriyet sıfatlarını belirterek vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliği nezdinde inceleme yapılan ve diğer ilgililere gösterecekleri belirtilmiştir. Yönetmeliğin 11. maddesine göre de incelemeye başlama tutanağında yer alacak asgari hususlar ise şunlardır: a) nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu, b) incelemenin türü (tam/sınırlı inceleme), c) incelemeye alınma gerekçesi, ç) incelemenin konusu, d) inceleme dönemi, e) inceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati, f) tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası, g) mükelleflerin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi.

VUK, incelemenin başlaması aşamasında inceleyen(idare) ile incelenenin (mükellefin) karşılıklı iradelerinin varlığını aramakta olup kanun bu iki taraf arasındaki incelemenin başladığına dair adeta bir sözleşme öngörmektedir<sup>337</sup>. Ancak bu sözleşmede, özel hukuktakine benzer karşılıklı iki iradenin uyuşması söz konusu olmayıp esas ve usulleri kanunda belirtilen, incelemenin şekil şartlarından biri olarak kabul edilen, idarece re'sen uygulanan bir model sözleşme niteliği hakimdir. Bu sözleşme ile idarenin vergilendirme ve inceleme süreciyle ilgili yetki ve sorumlulukları işlemeye başlayacak öte yandan vergi yükümlüsünün de sürece ilişkin ödev ve hakları işlerlik kazanacaktır. İncelemeye başlama tutanağının bir şekil şartı olarak öngörülmesi, önceki uygulamalardaki belirsizlikleri ortadan kaldırma amacına yönelik ileri bir adımdır<sup>338</sup>. Ayrıca incelemeye başlama tarihinin belirlenmesi, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma bakımından da önem arz etmektedir<sup>339</sup>.

#### 4. İncelemenin Mükellef Nezdinde Yapılması

Yönetmeliğin 12. maddesinde mükelleflerin defter ve belgelerinin yazılı olarak isteneceği ve tutanakla teslim alınacağı, gönderilecek yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verileceği, mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine ise defter ve belgelerin, tutanak düzenlenerek alınacağı, tutanakta teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verileceği belirtilmiş, ayrıca mükelleflerin, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilecekleri de belirtilmiştir. VUK'un 256. maddesine göre

<sup>337</sup> ASLIHAK Alper, "Vergi İncelemesine Başlama", *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 2010, S. 262, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-incelemesine-baslama/2855>, (E.T. 15.06.2019).

<sup>338</sup> SOYDAN, s. 478-479.

<sup>339</sup> ERDEM, s. 93; SOYDAN, s. 477.

de defter ve belgeler, muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine inceleme için ibraz edilmek zorundadır.

İnceleme için mükelleflerin adreslerine gönderilen defter- belge ibraz yazıları VUK'un 93.maddesine göre adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla, adresleri bilinmeyenlere de ilan yolu ile tebliğ edilir<sup>340</sup>. Öte yandan vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek incelemeye başlama tutanağı ile başlanacağı dikkate alındığında bu tutanağın da VUK'un 93. maddesine göre adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla, adresleri bilinmeyenlere de ilan yolu ile tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bilinen adreslerin neler olduğu, bu adreslerde tebliğin ne şekilde yapılacağı, ilan tebliğinin hangi hallerde ve nasıl yapılacağı VUK'un 100 ile 104. maddelerinde belirtilmiş olup gerek incelemeye başlama tutanağının gerekse de defter ve belge ibraz yazısının, VUK'un ilgili maddeleri hükümlerine göre değil de 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre ya da başka usullerle tebliğ edilmesi veyahut da tebliğe çalışılması ve akabinde de incelemenin bu şekilde sürdürülmesi durumunda incelemenin mükellef nezdinde yapıldığından söz edilemeyeceği gibi söz konusu incelemeye istinaden tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar da hukuka aykırı duruma gelecektir. Nitekim Konya 2. Vergi Mahkemesi ve Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin belirtilen konuya ilişkin verdiği kararlarda " ... Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme ile ilgili vesika ve yazıların 7201 Sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edileceğine yönelik herhangi bir hüküm bulunmadığı ....., incelemeye başlama tutanağının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekirken 7201 Sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilmesinde ve defter ve belge isteme yazılarının davacının adreslerinde tebliğ edilememesi durumunda ilan tebliğ aşamaları da denenmesi gerekirken sadece adres tespit tutanağı düzenlenerek ilan yoluyla tebliğ edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığı bu itibarla da incelemenin davacı nezdinde yapılmadığı anlaşıldığından Vergi Usul Kanunu hükümlerine riayet edilmeden yapılan incelemeye istinaden tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinde hukuka uygunluk bulunmadığı<sup>341</sup>" belirtilerek tarh edilen vergi ve kesilen cezalar iptal edilmiştir. Öte yandan sahte fatura kullanma yönünden yapılan inceleme sonucunda tarh edilen vergilerin dava konusu edilmesi üzerine verilen kararda" ... defter ve belge isteme yazısının davacı şirketin adresinde tebliğ edilememesi durumunda ilan tebliğ aşamaları da denenmesi gerekirken sadece adres tespit tutanağı düzenlenerek ilan yoluyla tebliğ edilmemesinde hukuka uygunluk

<sup>340</sup> TOK Ahmet, "Bilinen Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Hakkında, İlan Tebliğ Yolu Kullanılarak Defter Belge İbraz Etmeme Fiili İsnad Edilebilir Mi?", *Vergi Raporu Dergisi*, Temmuz 2009, S. 118, s. 53.

<sup>341</sup> Konya 2. Vergi Mahkemesi 11/10/2017, E. 2016/295, K. 2017/840; Konya 2. Vergi Mahkemesi 11/10/2017, E. 2016/296, K. 2017/841; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 13/09/2018, E. 2018/97, K. 2018/1836; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 13/09/2018, E. 2018/94, K. 2018/1837 sayılı yayımlanmamış kararlar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 18.06.2019).

*bulunmadığı davacı hakkındaki vergi incelemesinin gıbntranet kayıtları ve harici veriler üzerinden yapıldığı bu itibarla da incelemenin davacı nezdinde yapılmadığı anlaşıldığından Vergi Usul Kanunu hükümlerine riayet edilmeden yapılan incelemeye istinaden kesilen dava konusu vergi ziyai cezaları ile özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı*<sup>342</sup> " belirtilerek tarh edilen vergi ve kesilen cezalar iptal edilmiştir. Verilen bu karara karşı istinaf yoluna başvurulması üzerine istinaf incelemesi sonucunda verilen kararda " ... *şirket kanuni temsilcisine mernis adresinde ulaşılamaması karşısında mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılmasına olanak bulunmadığı, ... olayda re'sen tarh nedeni şirketin defter ve belgelerinin vergi incelemesine ibraz edilmemesi olmadığı gibi, davacı hakkındaki vergi incelemesinin sahte belge kullanımı yönünden sınırlı olarak yapılmış olması karşısında davacı şirkete defter ve belge ibraz yazısının ilanen tebliğ edilmemesinin, vergi incelemesini kusurlandıracak mahiyette bulunmadığı*<sup>343</sup> " belirtilerek ilk derece mahkeme kararı oyçokluğuyla tarhiyatlar yönünden kaldırılmış ve dava tarhiyatlar yönünden reddedilmiştir. Her ne kadar sahte belge kullanma incelemeleri sınırlı olarak yapılsa da bu incelemelerin; katma değer vergilerinin alınan faturalarda gösterilip gösterilmediği, bunların kanuni defterlere kaydedilip kaydedilmediği, alındığı belirtilen mal/hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, mükellefin faaliyet konusu ve işin mahiyetine yönelik yapılacağı öte yandan VUK'un 93. maddesindeki tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere de ilan yolu ile tebliğ edileceği hükmü karşısında istinaf incelemesi sonucunda verilen karara katılmak mümkün değildir.

#### **D. Vergi İnceleme Faaliyetinin Yürütülmesi**

##### **1. İncelemenin Yapılacağı Yer**

Bu bölümdeki incelemenin yapılacağı yer<sup>344</sup>den kasıt coğrafi yetki bakımından inceleme yeri olmayıp vergi incelemesinin yapılacağı mükellefin iş yeri veya inceleme yapacak kişinin iş yeridir.

VUK'un 139. maddesinde vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılabileceği bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak istenileceği belirtilmiş, ayrıca incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter

<sup>342</sup> Konya 2. Vergi Mahkemesi 25/04/2018, E. 2017/796, K. 2018/274 sayılı yayımlanmamış karar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 18.06.2019).

<sup>343</sup> Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 05/03/2019, E. 2018/881, K. 2019/268; sayılı yayımlanmamış karar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 18.06.2019).

<sup>344</sup> Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yere İlişkin Açıklamalar İçin Bakınız: BAYRAM, s. 102-106.

veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bunları ibraz etmemiş sayılacakları, haklı bir mazeret gösterenlere ise, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verileceği de belirtilmiştir. Anılan kurallar Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesinde de hüküm altına alınmıştır.

VUK'ta incelemenin iş yerinde yapılması kuralı benimsenmiş olup bu kuraldan ancak iş yerinin müsait olmaması veya zorunlu sebeplerle iş yerinde incelemenin imkansız hale gelmesi durumunda vazgeçilecek ve bu durumlarda inceleme dairede yapılacaktır<sup>345</sup>. İncelemenin işyerinde yapılması kural, dairede yapılması istisna olduğundan, nezdinde inceleme yapılan mükellef incelemenin işyerinde yapılmasını istediğinde incelemenin işyerinde yapılması gerekmekte olup kanunda bu konuda inceleme elemanına tanınmış bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. İstisnai durumlar sadece kanunda sayılan koşulların varlığına ve inceleme elemanı ile mutabık olunmasına bağlıdır<sup>346</sup>. İncelemenin yapılacağı yere ilişkin mevzuattaki düzenlemeler dikkate alındığında nezdinde inceleme yapılan iş yeri ya da daire dışında üçüncü bir yerde vergi incelemesi yapılmasına imkan yoktur<sup>347</sup>.

İncelemenin esas olarak işyerinde yapılması; öncelikle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasında sadece defter belgelerle sınırlı kalmadan her türlü yöntemden yararlanılmak suretiyle sonuca ulaşmak açısından diğer yandan da inceleme sürecinde mükelleften her türlü izahatı almak, gerekli görülmesi durumunda iş yerinin her tarafının gezilip görülmesi, iş yerinin faaliyet alanı, çalışma sistemi, üretim kapasitesinin yerinde görülmesi suretiyle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin anlaşılması bakımından da son derece etkili olacaktır<sup>348</sup>. Bir başka açıdan bakıldığında ise vergisel ödevlerini düzgün bir şekilde yerine getiren mükellefin bu ödevlerin denetimi için tekrar idareye giderek incelemeye alınması istisnai durumlar dışında inceleme sürecinde mükellefin iş yerinden koparılması vergisel ödevlerini yerine getiren mükellefe ek külfet getirecek olup bu durum da hakkaniyete uygun düşmemektedir<sup>349</sup>.

Kanunda belirtilen incelemenin yapılacağı iş yerinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasına, tespit edilip sağlanmasına hizmet eden iş yeridir. Bu bakımdan inceleme, mükellefe ya da sorumluya ait herhangi bir iş yerinde değil, delillerin toplanacağı iş yerinde yapılır. Örneğin randıman incelemesi fabrikada, emtia sayımı depoda, gider ve maliyet incelemesi ise defter ve belgelerin olduğu yerde yapılmalıdır<sup>350</sup>. İş yeri VUK'un 156. maddesinde tanımlanmış olup<sup>351</sup> inceleme

<sup>345</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 68.

<sup>346</sup> SOYDAN, s. 487.

<sup>347</sup> CANDAN, s. 165.

<sup>348</sup> ERDEM, s. 95-96.

<sup>349</sup> ERDEM, s. 96.

<sup>350</sup> GÜLHAN Nadir/TÜRKMEN Füsün, "Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2016, S. 418, s. 93.

esnasında, gereken durumlarda maddede sayılan tüm yerlere gidilerek inceleme yapmaya engel bir durum yok ise de inceleme elemanının özellikle işin fiilen yapıldığı yerde incelemesini sürdürmesi doğru olur<sup>352</sup>.

Hangi durumlarda iş yerinin inceleme yapmaya müsait olmadığına ilişkin mevzuatta bir belirleme yapılmamış olup iş yerinin inceleme için müsait olup olmadığı her incelemede iş yerinin durumuna göre belirlenir. Ayrıca iş yerinde inceleme yapılmasını imkansız hale getirecek zaruri sebeplerle ilgili de mevzuatta bir sınırlama yapılmamış olup bu husus da her incelemede iş yerinin durumuna göre belirlenecektir. Örneğin gürültü, tozlu, ayrı kilitli bir odası olmayan iş yeri inceleme için müsait değildir ayrıca yangın, sel, deprem gibi durumlarda da iş yerinde inceleme yapılması olanaksız hale gelecektir. Uyuşmazlık halinde, incelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumların varlığını ispat külfeti ise vergi idaresine aittir<sup>353</sup>.

Ayrıca yükümlünün işini terk etmesi gibi sebeplerle inceleme yapılacak bir iş yerinin bulunmaması durumunda, incelemenin dairede yapılması gerekmekte olup bu halde ortada inceleme yapılabilecek bir işyeri olmadığından işini terk eden yükümlüye ait defter ve belgeler dairede inceleme altına alınacaktır. Uygulamada inceleme elemanlarının üzerinde çok sayıda ve aynı anda yürütülen incelemeler bulunması gibi sebeplerden dolayı dairede inceleme kural, iş yerinde inceleme ise istisna olarak benimsemiş durumdadır<sup>354</sup>.

Kanunun lafzından kaynaklanan bir diğer sorun ise “*veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir*” ifadesinin bir talebe mi ya da rızaya mı işaret ettiği. Kanun hükmündeki bu ifadenin bir talep olarak değil aksine bir rıza açıklaması olarak anlaşılması gerekmektedir. Kanun maddesinin ilk fıkrası hem incelemeye tabi olanlar için hem de incelemeye yetkili olanlar için genel kuralın işyerinde inceleme olduğunu belirtmiş, ikinci fıkrada ise bunun istisnalarını düzenlemiştir. Dolayısıyla mükellef ya da sorumlu istemese dahi incelemeye yetkili olanlar incelemeyi işyerinde yapabilecektir. VUK’un 139/2. maddesinde yer alan “*veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir*” ifadesinin getiriliş amacı incelemeye yetkili olanların incelemenin dairede yapılmasına yönelik talebine mükellef tarafından rıza gösterilip gösterilmeyeceğine ilişkindir<sup>355</sup>.

<sup>351</sup> VUK’un 156. maddesinde ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yerinin; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olduğu belirtilmiştir.

<sup>352</sup> ÇAVUŞ, s. 196.

<sup>353</sup> CANDAN, s. 165.

<sup>354</sup> PINAR, s. 50.

<sup>355</sup> GÜLHAN/TÜRKMEN, s. 93.



VUK'un 140/5. maddesindeki vergi incelemesi yapanların, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hükmü ile yukarıda belirtilen 139. maddesindeki vergi incelemesinin yapılacağı yer ile ilgili hükümler birlikte değerlendirildiğinde incelemenin yapılacağı yere ilişkin kurallara uygun davranmayan/davranamayan vergi idaresinin tesis etmiş olduğu işlem, diğer yönlerden doğru olsa bile, incelemenin yapılacağı yer ile ilgili kanun hükümlerine riayet edilmediğinden tesis edilen işlem hukuka aykırı olacak ve uyuşmazlığa konu olması halinde de iptal edilecektir<sup>356</sup>.

Danıştay bazı kararlarında<sup>357</sup> incelenmek üzere istenen defter ve belgelerin VUK'un 256. maddesine göre ibrazının zorunlu olduğu bu bakımdan defter ve belgelerin belirtilen sürede ibraz edilmemesi ve davacının da incelemenin işyerinde yapılması hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemde bulunmaması durumunu, mükellefin incelemenin dairede yapılmasını istediği şeklinde yorumlamakla birlikte, Danıştay'ın bazı kararları<sup>358</sup> da kanun hükmünde öngörülen koşullardan herhangi birinin oluşmadan dairede inceleme yapılmasının mümkün olmadığına ilişkin olup konuya ilişkin Danıştay 4. Dairesi'nin güncel tarihli kararı<sup>359</sup> da bu yöndedir.

VUK'un 359. maddesindeki işlenen suçlara ilişkin yapılan yargılamaların temyiz incelemesini yapan Yargıtay'ın ilgili daireleri ise kararlarında<sup>360</sup>, incelemenin dairede yapılmasına imkan veren VUK'un 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenmeden yapılan tebligatın hukuki geçerliliğinin bulunmayacağı, bu konudaki hükme aykırılığın, suçun unsurunu ortadan kaldıracağını belirtmektedir.

Danıştay ve Yargıtay'ın konuya ilişkin verdiği kararlar birlikte değerlendirildiğinde incelemelerin işyerinde yapılması kural olmakla birlikte her incelemenin niteliğine bakılarak incelemenin işyerinde yapılmasının zorunlu olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir. Örneğin elektronik defter, elektronik fatura ve hatta elektronik denetim kullanımının giderek yaygınlaştığı günümüzde mükellefin

<sup>356</sup> PINAR, s. 50; GÜLHAN/TÜRKMEN, s. 101.

<sup>357</sup> Danıştay 4. Dairesi 29/04/2010, E. 2009/5837, K. 2010/2349; Danıştay VDDK 25/01/2002, E.2001/468, K. 2002/45; Danıştay VDDK 09/11/2001, E.2001/285, K. 2001/412; Danıştay VDDK 08/06/2001, E.2001/78, K. 2001/232 sayılı yayımlanmamış kararlar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 18.06.2019).

<sup>358</sup> Danıştay 4. Dairesi 17/04/2017, E. 2016/4935, K. 2017/3722; Danıştay 4. Dairesi 05/06/2013, E. 2010/9908, K. 2013/4152; Danıştay 4. Dairesi 15/03/2007, E. 2016/981, K. 2007/826 sayılı yayımlanmamış kararlar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 19.06.2019).

<sup>359</sup> Danıştay 4. Dairesi 17/04/2017, E. 2016/4935, K. 2017/3722 yayımlanmamış karar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 19.06.2019).

<sup>360</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi 21/02/2019, E. 2016/8316, K. 2019/1817; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 13/11/2018, E. 2016/4130, K. 2018/9075; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 06/11/2018, E. 2016/5071, K. 2018/8798; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 25/10/2018, E. 2016/3875, K. 2018/8407; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 18/10/2018, E. 2016/3887, K. 2018/8147; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 25/09/2018, E. 2016/4653, K. 2018/7248; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 22/01/2015, E. 2013/5314, K. 2015/960; Yargıtay 19. Ceza Dairesi 16/12/2015, E. 2015/14689, K. 2015/8676 sayılı yayımlanmamış kararlar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 19.06.2019).

açıkça iş yerinde inceleme talebi olmadığı durumlarda sadece amortisman kayıtlarının incelenmesinden amortisman oranının hatalı uygulanması sebebiyle yapılan tarhiyatın ya da dövizli alacaklarını değerlemeye tabi tutmayan mükellef adına yapılan tarhiyatın sadece incelemenin işyerinde yapılmadığı gerekçesiyle iptal edilmemesi gerekmektedir<sup>361</sup>.

VUK, incelemenin yapılacağı yer konusunda katı bir kural getirmemekte, incelemenin dairede yapılması hususunda işin gereklerine göre esneklik tanımaktadır. Günümüz şartlarında inceleme faaliyetinin kendine özgü yöntem ve teknikleri ile defter ve belgelerin elektronik ortama taşınması gibi sebeplerden dolayı incelemelerin mahiyetine uygun olanlarının dairede yapılması daha uygun olabilecektir. Ayrıca incelemenin dairede yapılması durumunda dahi inceleme elemanının işyerini gezip görmesi, yapılan iş ve yürütülen işlemler hakkında bilgi edinmesi VUK'un 257. maddesine göre her zaman mümkün olduğundan inceleme yerinin tayini konusunda zorluk olmaması gerekmektedir<sup>362</sup>.

Bize göre de her incelemenin durumuna göre incelemenin işyerinde yapılmasının zorunlu olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir. Bu konuda yapılacak kanuni düzenleme ile VUK'un 139. maddesinde "*İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya*" ifadesinden sonra, "*incelemenin mahiyetine göre iş yerinde inceleme yapmaya gerek olmadığına karar verilir veya*" ifadesinin eklenmesinin sorunun çözümüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

213 sayılı VUK'un kabul edildiği 1960'lı yıllarda gerek incelenecek mükelleflerin sayıca azlığı, gerek inceleme elemanlarının iş yüklerinin daha az olması, gerekse de incelenecek mükelleflerin faaliyet alanlarının ve faaliyetlerinin nitelik ve niceliklerinin daha basit olması gibi sebeplerden dolayı incelemelerin işyerinde yapılması kuralının uygulanması mümkündü. Ancak geçen sürede, inceleme elemanlarının iş yüklerinin artması ve faaliyet gösterilen iş alanlarının ve bu faaliyetlerin nitelik ve niceliklerinin karmaşıklaşarak artması gibi sebepler incelemelerin işyerinde yapılmasını zorlayıcı birer faktör olarak ortaya çıkmıştır<sup>363</sup>. Öte yandan iş yerinde inceleme mükellef açısından olumlu bir durum ise de bu durum mükellefin faaliyetini sekteye uğratabileceği gibi gerek müşterileri nezdinde gerekse de personel nezdinde olumsuz psikolojik etki oluşturabilecektir.

Ancak, dairede inceleme yapılmasına açık ya da (defter ve belgelerin dairede ibraz edilmesi talebi karşısında açık olarak işyerinde incelenmek istediğini

<sup>361</sup> GÜLHAN/TÜRKMEN, s. 98.

<sup>362</sup> SOYDAN, s. 489-490.

<sup>363</sup> SOYDAN, s. 486.

belirtmeyerek) zımni olarak rıza gösterildikten sonra incelemenin işyerinde yapılmadığı gerekçesiyle de tarhiyatın iptal edilmemesi gerekmektedir<sup>364</sup>.

## 2. Defter ve Belge İbrazi

Defter ve belge ibraz etmek vergi incelemesinin yürütülmesi aşamasında mükellefin en önemli ödevlerinden birisidir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesinde mükelleflerin defter ve belgelerinin yazılı olarak isteneceği ve tutanakla teslim alınacağı, yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verileceği, mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgelerin, tutanak düzenlenmek suretiyle alınacağı, tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verileceği belirtilmiş ayrıca mükelleflerin Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilecekleri de hüküm altına alınmıştır. VUK'un 139. maddesinde de incelemenin dairede yapılması halinde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak istenileceği, incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bunları ibraz etmemiş sayılacakları ve haklı bir mazeret gösterenlere ise defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verileceği de belirtilmiştir.

VUK'un 139. maddesindeki "... istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin..." hükmünden defter ve belgelerin daireye getirilmesi için inceleme elemanı tarafından, nezdinde inceleme yapılacak kişiye belli bir süre verilmesi gerektiği anlaşılmakta olup verilecek sürenin ilgili kişiye defter ve belgeleri hazırlayıp teslim etmesine imkan sağlayacak nitelikte olması gerekmektedir. Kanun'un ilgili maddesinde bu sürenin miktarı gösterilmemiş olup VUK'un 14. maddesindeki<sup>365</sup> genel hüküm dikkate alındığında bu sürenin on beş günden aşağı olmaması gerekmektedir<sup>366</sup>. Uygulamada defter ve belge isteme yazılarında yazının tebliğinden itibaren on beş gün süre verilmektedir. Öte yandan VUK'un 139. maddesinde haklı bir mazeret gösterenlere defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir süre verileceği de belirtilmiş ancak haklı mazeretin ne olduğu ve verilecek ek sürenin ne kadar olacağı hakkında da herhangi bir belirleme yapılmamıştır. VUK'un 13. maddesindeki mücbir sebepler, 15. maddedeki mücbir sebeplerde gecikme hali, 16. maddedeki ölüm halinde sürenin uzaması ve 17. maddedeki zor durumda mühlet verme

<sup>364</sup> GÜLHAN/TÜRKMEN, s. 101.

<sup>365</sup> Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.

<sup>366</sup> CANDAN, s. 166.

ile ilgili hükümlerin bütün vergi ödevleri için geçerli olduğu dikkate alındığında Kanun'daki mücbir sebep halleri ve bu halde sürenin uzaması, ölüm halinde sürenin uzaması ve zor durumda kalma durumunda defter ve belge ibrazının mümkün olmaması halleri incelemeyi yapan inceleme elemanı tarafından (uyuşmazlık halinde de yargı organı tarafından) değerlendirilerek haklı mazeret ve ek süre bakımından karar verilecektir. Ayrıca yukarıda belirtilenlerden başka bir haklı mazeret de defter ve belge ibrazına engel teşkil edebilecek olup nezdinde inceleme yapılacak tarafından ileri sürülecek mazeretin haklılığı da incelemeyi yapan inceleme elemanı tarafından (uyuşmazlık halinde de yargı organı tarafından) değerlendirilecektir<sup>367</sup>. VUK'un 253. ve 256. maddeleri doğrultusunda incelemenin işyerinde yapıldığı durumlarda da nezdinde inceleme yapılacaklara defter ve belgeleri hazırlayıp ibraz etmeleri için belli bir süre verilmesi gerekmektedir<sup>368</sup>.

Defter ve belgelerin daireye ibrazı için mükellefe süre verilmesi, işin doğası gereğidir. Çünkü inceleme elemanı incelemeye başlamadan önce birtakım hazırlıklar yapıyorsa incelemeye alınan mükellefe de belirli bir hazırlık süresi verilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde mükellef, mali müşaviri ve/veya avukatından çeşitli hukuki ve mali konularda bilgi edinecek, gerekli olması halinde bunları inceleme sürecinde temsilcisi/vekili olarak görevlendirecek, yapılması gereken defter kayıtlarını yapacak veya yaptıracak, defter ve belgelerini inceleme elemanına tevdi edilmek üzere hazırlayacak olup kısaca mükellef bu süreçte kendisini ifade edebilmek ve gerekirse savunabilmek için hazırlanacaktır<sup>369</sup>. İncelemenin iş yerinde yapılacağı durumlarda da incelemeye alınacakların bir takım hazırlıklar yapmasının beklenebileceği dikkate alındığında defter ve belgelerin daireye ibrazı için yapılan açıklamaların, incelemenin iş yerinde yapıldığı durumlar için de geçerli olduğu düşünülmektedir.

VUK'un 253. maddesinde bu Kanun'a göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları, 256. maddesinde de geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların, 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 zorunda oldukları belirtilmiştir.

VUK'un 139. maddesinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin bunları ibraz etmemiş sayılacakları belirtilerek

<sup>367</sup> SOYDAN, s. 494-495.

<sup>368</sup> ERDEM, s. 98-99.

<sup>369</sup> SOYDAN, s. 493.

vergilerin daha etkin şekilde toplanabilmesini sağlamak amacıyla da mazeretsiz olarak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Söz konusu yaptırımlar şöyledir; (VUK'un 30. maddesine göre) re'sen takdir sebebi oluşarak re'sen tarhiyat yapılması, (VUK'un mükerrer 355. maddesine göre) özel usulsüzlük cezası kesilmesi, (VUK'un 359. maddesine göre) gizleme suçunu oluşturarak on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ve buna bağlı olarak (VUK'un 344. maddesine göre) üç kat vergi ziyat cezası kesilmesi ayrıca (KDVK'nın 29, 34 ve 54. maddelerine göre) katma değer vergisi yönünden yasal defter ve belgelerin ait olduğu yıl veya yıllara ait katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi.

Kanuni defter ve belgelerini elinde olmayan sebeplerle incelemeye ibraz edemeyenlerin idari ve adli yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaları için defter ve belgelerin ibrazını engelleyen ve mükelleften kaynaklanmayan bir sebep olması gerekmekte yani defter ve belgelerin ibraz edilmemesinde kasıt olmaması(mücbir sebep) ve bu kastın olmadığı hususunun mükellef tarafından da ispat edilmiş olması gerekmektedir<sup>370</sup>.

Öte yandan inceleme sürecinde mükellefi temsil eden serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve avukat gibi kişilerin defter belgeleri ibraz edebilmesi ve iade alabilmesi için noter nezdinde düzenlenecek vekâlet sözleşmesi ile özel olarak yetkilendirilmiş olması gerekmektedir<sup>371</sup>.

#### **a. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Adli Yaptırımları**

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin sonuçlarına vergi kaçakçılığı suçu ve hapis cezası bağlanan gizleme hali için Yargıtay, dairede inceleme koşullarının oluşması ile mücbir sebep halinin bulunmamasını<sup>372</sup> ve ibrazı istenen defter ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları ve sair suretlerle sabit olması<sup>373</sup> şartlarını aramaktadır.

VUK'un 359/a-2 maddesindeki defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme fiiline karşı hapis cezası uygulanmasına ilişkin hükmün iptal edilmesi için konu AYM'nin önüne gelmiş ve Yüksek Mahkeme "... 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

<sup>370</sup> YÜCE Mehmet, "Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2016, S. 421, s. 14-15.

<sup>371</sup> GÖK Onur/ÇEKİCİLER Coşkun, "Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2019, S. 449, s. 114.

<sup>372</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi 10/04/2019, E. 2017/8180, K. 2019/3704; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 03/04/2019, E. 2017/474, K. 2019/3470; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 07/06/2012, E. 2012/7687, K. 2012/10989 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 25.06.2019).

<sup>373</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi 03/04/2019, E. 2017/474, K. 2019/3470; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 04/02/2013, E. 2010/12328, K. 2013/1505; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 07/06/2012, E. 2012/7687, K. 2012/10989 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 25.06.2019).

*karşılabilmesi 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<sup>374</sup>.", " ... 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<sup>375</sup>." gerekçeleri ile söz konusu hükmü Anayasa'ya aykırı görmeyerek iptal isteminin reddine karar vermiştir.*

Defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme fiiline karşı hapis cezası uygulanması tartışmalı bir konudur. Nitekim konu iki defa AYM'ye taşınmış, fakat Mahkeme ilgili hükmü anayasaya aykırı bulmamıştır.

Hiç defter, belge tutmayanların idarî yaptırım dışında hapis cezasına çarptırılmayacakları dikkate alındığında, defter ve belge tutan fakat bunları ibraz etmeyenlerin hapis cezasına çarptırılmaları hakkaniyete aykırı bir durum meydana getirmekte olup bu hükmün yeniden düzenlenmesi gerekmektedir<sup>376</sup>.

### **b. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin İdari Yaptırımları**

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi sebebiyle vergi ziyai cezalı tarhiyat (KDV indirimlerinin reddi sebebiyle de tarhiyat çıkabilir) yapılabilmesi ve özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için de vergi yargısı; yasal defter ve belgelerin ibraz edilmesi için usulüne uygun tebligat yapılması, bu tebligatla uygun bir süre verilmesi, verilen sürenin sonunda kabul edilebilir bir mücbir sebep hali ileri sürülemeden söz konusu defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi ve incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları vesair suretlerle sabit olması şartlarını aramaktadır<sup>377</sup>.

<sup>374</sup> AYM, 11.03.2003, E.2002/55, K. 2003/8sayılı yayımlanmış karar [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr), (E.T. 25.06.2019).

<sup>375</sup> AYM,31/01/2007, E. 2004/31, K. 2007/11 sayılı yayımlanmış karar [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr), (E.T. 25.06.2019).

<sup>376</sup> AYM'nin 31/01/2007, E. 2004/31, K. 2007/11 sayılı kararına karşı oy [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr), (E.T. 25.06.2019); ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2011, C. 15, S. 3, s. 386; SOYDAN, s. 336; PINAR, s. 55.

<sup>377</sup> Danıştay 3. Dairesi 25/12/2018, E. 2016/2574, K.2018/8083; Danıştay 3. Dairesi 18/12/2018, E. 2016/2480, K. 2018/7752; Danıştay 4. Dairesi 03/12/2018, E. 2017/4312, K. 2018/12334; Danıştay 4. Dairesi 27/11/2018, E. 2016/3230, K. 2018/12104; Konya 2. Vergi Mahkemesi 28/03/2018, E. 2017/540, K. 2018/198; Konya 2. Vergi Mahkemesi 28/03/2018, E. 2017/539, K. 2018/194; Konya 2. Vergi Mahkemesi 08/03/2017, E. 2016/1061, K. 2017/198; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 15/03/2018, E. 2017/901, K. 2018/585; Konya 2. Vergi Mahkemesi 08/03/2017,

### c. Defter ve Belgelerin Yargısal Makamlara İbrazı

Defter ve belgelerin inceleme sürecinde ibraz edilmediği durumlara ilişkin yargıya intikal eden bir kısım uyuşmazlıklarda dava dilekçelerinde ya da istinaf/temyiz dilekçelerinde davacılar tarafından defter ve belgelerin Mahkemeye ibraz edilmeye hazır olduğunun belirtildiği durumlarda Danıştay 9. Dairesi'nin defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının sağlanarak gerekirse bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle uyuşmazlığın esası hakkında karar verilmesi gerektiği yönünde kararları bulunmaktadır<sup>378</sup>. Bu konuda verilen en güncel ve bağlayıcı karar ise Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 08.02.2019 tarih E. 2013/3, K. 2019/1 sayılı kararı olup anılan karar "... mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği<sup>379</sup> ..." yönündedir.

*"Belge düzenlemek ve defter tutmaktan beklenen amacın gerçekleşebilmesi için belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtıyor olması da gerekir. Belge ve defterlerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da ancak denetim sonucu tespit edilebilir. Denetim işleminin sağlıklı yürüyebilmesi için de vergilendirme işlemine dayanak teşkil eden belge ve defterlerin incelenmesi gerekir. Bunun doğal sonucu olarak da belge ve defterlerin zamanında ve usulüne uygun şekilde vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına ibraz edilmesi şarttır. Dolayısıyla belge ve defterin ibraz yeri yargı*

E. 2016/1062, K. 2017/199; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 15/03/2018, E. 2017/902, K. 2018/584; Konya 2. Vergi Mahkemesi 10/10/2018, E. 2018/428, K. 2018/699; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 10/05/2019, E. 2019/3, K. 2019/555; Aydın Vergi Mahkemesi 04/05/2016, E. 2016/22, K. 2016/331; Aydın Vergi Mahkemesi 04/05/2016, E. 2016/4, K. 2016/329; Samsun Vergi Mahkemesi 20/10/2012, E. 2012/46, K. 2012/803; Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi 24/12/2015, E. 2015/611, K. 2015/1001; Bursa 1. Vergi Mahkemesi 22/04/2016, E. 2015/186, K. 2016/578; Danıştay 9. Dairesi 18/03/2019, E. 2016/18939, K. 2019/952; Zonguldak Vergi Mahkemesi 19/09/2013, E. 2012/732, K. 2013/835; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 05/01/2012, E. 2011/504, K. 2012/2; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 30/11/2016, E. 2016/1771, K. 2016/2443; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 05/01/2012, E. 2011/505, K. 2012/3; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 30/11/2016, E. 2016/2721, K. 2016/2446; İstanbul 1. Vergi Mahkemesi 15/11/2016, E. 2016/2250, K. 2016/2273; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 26/05/2016, E. 2016/1486, K. 2016/1384; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 26/05/2016, E. 2016/1486, K. 2016/1384; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 30/05/2012, E. 2012/314, K. 2012/1894; Danıştay VDDK 05/07/2017, E. 2017/281, K. 2017/362; Danıştay VDDK 05/07/2017, E. 2017/323, K. 2017/363; Danıştay VDDK 24/05/2017, E. 2017/239, K. 2017/273; Danıştay VDDK 26/12/2012, E. 2010/707, K. 2012/618 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 25.06.2019).

<sup>378</sup> Danıştay 9. Dairesi 01/04/2019, E. 2016/16761, K. 2019/1326; Danıştay 9. Dairesi 01/04/2019, E. 2016/16764, K. 2019/1325; Danıştay 9. Dairesi 01/04/2019, E. 2016/16766, K. 2019/1322; Danıştay 9. Dairesi 18/03/2019, E. 2016/12395, K. 2019/954 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 25.06.2019).

<sup>379</sup> RG, 25.07.2019, S. 30842.

*organı değil vergi idaresidir. Bu nedenle mükellefin mücbir bir sebep olmadıkça belge ve defterleri inceleme yetkilisine ibraz etmesi gerekir. Diğer taraftan belge ve defterin idare yerine mahkemeye ibraz edilmesi erkler ayrılığı ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü belge ve defterin usulüne uygun tutulup tutulmadığı ve maddi gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti idarenin yetki alanı içindedir. Yargı organları sadece idari işleme dayanak teşkil edecek defter ve belgeleri bir delil olarak görür ve bu çerçevede inceler<sup>380</sup>."* Bu açıklamalar doğrultusunda mücbir bir sebep olmadan inceleme yetkilisine ibraz edilmeyen belge ve defterlerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde Mahkemece bunun değerlendirmeye alınmaması gerekir. Öte yandan defter ve belgelerin idare yerine mahkemeye ibraz edilmesinin yargı aracılığıyla meşru bir yol haline getirilmesi idarenin denetim fonksiyonunu kaybetmesine de sebep olacaktır<sup>381</sup>.

Defter ve belgelerin Mahkeme aşamasında kabul edilip bilirkişiye incelettirilmesi, idarenin yetki ve görevinde olan vergi incelemesinin bir başka erk olan yargı yerlerine geçmesi anlamına gelecek, yapılan bu işlemle idareye karşı mükellefin bir ödevi olan ibraz görevi yargılama aşamasıyla bertaraf edilecektir. Zira vergi incelemesi ve karşıt inceleme yetkisi kanunları uyarınca vergi idaresine tanınmış bir yetkidir<sup>382</sup>. Yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde bize göre (her ne kadar 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40/4. maddesine göre Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare açısından bağlayıcı olsa da) Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun ve Danıştay 9. Dairesi'nin defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının sağlanarak bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak gerekirse bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle uyuşmazlığın çözülmesine ilişkin kararlarına katılmak mümkün değildir. Nitekim Danıştay'ın diğer dairelerinin kararları İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun ve 9. Daire'nin kararlarının aksi yönündedir<sup>383</sup>.

Verilen kararlardaki farklı yorumlamalar, mücbir sebep olmadan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda karşı karşıya kalınacak zorunlu hukuki yaptırımların eksikliğinden kaynaklanmaktadır. İyi niyetli olmadan ibrazdan kaçınan yani defter ve belgelerini vergi inceleme elemanından gizleyen mükellefin, bu fiilinin

<sup>380</sup> YÜCE, s. 17.

<sup>381</sup> YÜCE, s. 18.

<sup>382</sup> GÜLHAN Nadir, "Defter Ve/Veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2015, S. 410, s. 78; ÇİTİL Bünyamin, "Türk İdari Yargı Sisteminde Yerindelik Denetimi Yasağı ve Vergi Uyuşmazlıklarındaki Yansımaları", *Adalet Dergisi*, Ocak 2018, S. 60, s. 68.

<sup>383</sup> Danıştay VDDK 26/12/2012, E. 2010/707, K. 2012/618 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 4. Dairesi 31/10/2017, E. 2016/1588, K. 2017/7208; Danıştay 3. Dairesi 04/10/2018, E. 2016/4069, K. 2018/4874; Danıştay 3. Dairesi 28/06/2018, E. 2013/11717, K. 2018/3073; Danıştay 3. Dairesi 28/11/2017, E. 2016/1823, K. 2017/8435; Danıştay 3. Dairesi 04/07/2017, E. 2013/11918, K. 2017/5642; Danıştay 3. Dairesi 19/01/2017, E. 2016/8045, K. 2017/169; Danıştay 3. Dairesi 10/12/2018, E. 2016/4055, K. 2018/7539; sayılı yayımlanmamış kararlar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 25.06.2019).



hukuki sonuçlarına da katlanması gerekmekte olup vergi idaresinden gizlenen bilgi ve belgelerin mahkemeye sunulmasıyla gizlemeye bağlanan hukuki ve cezai yaptırımlardan kurtulunabileceğinin kabulü VUK'ta yer alan inceleme ve vergilendirme ilke ve kurallarının yaptırımsız kalmasına sebep olacaktır. Bundan dolayı; 213 sayılı VUK'un 256. maddesine; "Herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibrazından kaçınılan defter ve belgeler, bu sebeple yapılacak re'sen veya ikmalen tarh işlemlerinin uyuşmazlık konusu edildiği davalarda yargı mercileri nezdinde kanıt olma niteliği taşımaz" hükmünün eklenmesi gerekmekte olup bu kanun değişikliği konuya ilişkin oluşması muhtemel uyuşmazlıkları sonlandıracak ve artık defter ve belgelerinin gizlenmesinin mükellefler lehine hiçbir faydası olmayacak ve bu değişiklik vergi incelemeleri ile vergilendirme işlemlerinin de daha sağlıklı yürütülmesine katkı sağlayacaktır<sup>384</sup>.

#### **d. Defter ve Belge İbraz Etmeme/Gizleme Fiillerinin Susma Hakkı Kapsamında İncelenmesi**

AİHM kararlarında susma hakkı; hem yargılama öncesindeki araştırma safhası ile ceza riski taşıyan vergi inceleme sürecini ve hem de ceza davasını kapsamaktadır. Kendi aleyhine delil vermeyi reddedip susan vergi yükümlüsünün para veya hapis cezasına çarptırılması, susma hakkının ihlali anlamına gelir<sup>385</sup>. Vergi yükümlüsünün susma hakkı, hem ifade vermeyi reddetme hem de defter ve belgeleri vermeyi reddetmeye ilişkin bir koruma alanı oluşturur<sup>386</sup>.

Defter ve belge ibraz etmeme fiilleri, kamusal ödevden kaynaklanan ve vergi ödevinin niteliğine de bağlı olan bir yükümlülük olduğundan bu fiiller susma hakkı kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir<sup>387</sup>. Nitekim AYM'nin 31.01.2007, E. 2004/31, K. 2007/11 sayılı kararı da bu yöndedir.

Defter ve belgelerini ibraz etmeyenlerin sadece parasal yaptırıma maruz kaldıklarında bile bunlara susma hakkının tanınması halinde, defter belge ibraz etme ödevinin yerine getirilememesi durumu ortaya çıkabilecek, bu durumda mükellefler susma hakkını kullanarak ibrazdan kaçınabilecek ve herhangi bir yaptırımla da karşılaşmayacaklardır. Böylece mükellefin beyanına dayanan vergi sisteminin özüne aykırı bir durum oluşacaktır. Öte yandan mükellef yaptırımla karşılaşmayacağı için defter tutma, saklama gibi diğer ödevleri de yerine getirmeyebilecek ve bu da daha

<sup>384</sup> OKUMUŞ Semi/GÖZE Mustafa Kemal, "Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak 2012, S. 280, s. 51.

<sup>385</sup> YALTI Billur, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (vuk, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3576>, (E.T: 25.06.2019).

<sup>386</sup> YALTI, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (vuk, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu"; ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 384.

<sup>387</sup> PINAR, s. 54.

karmaşık sorunlara neden olacaktır. Mükelleften istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda sadece idarî yaptırıma muhatap olunması, hapis cezasına muhatap tutulmaması gerekmektedir. Ancak AIHM, kararlarında para cezasına çarptırılacak olunması halinde bile kişinin susma hakkının bulunduğunu belirtmektedir. Anılan görüşün içtihat haline gelmesi durumunda ibraz etmeme fiili tamamen yaptırım dışı kalacak ve buna bağlı başka olumsuzluklar da meydana gelecektir. Vergi idaresinin denetimlerinin artması, alt yapısının güçlenip teknolojiyen (e-fatura gibi işlemlerin genişleyerek defterlerin de elektronik ortamda düzenlenmesi gibi) daha fazla yararlanmasıyla ilerleyen süreçte bu sorunlar azalacaktır<sup>388</sup>.

#### **e. Defter ve Belge İbraz Etmeyen Kişi ile İlgili Dönem Temsilcinin Farklı Olması Durumunda Sorumluluk**

Konuya ilişkin sermaye şirketlerinde karşılaşılan en büyük problem, defter ve/veya belgeleri istenilen dönem ile ibraz edilmeme fiilinin işlendiği dönemlerin kanuni temsilcilerinin farklı olması halinde ortaya çıkmaktadır. Hürriyeti bağlayıcı ceza açısından sorun yoktur. Çünkü ceza, ibraz etmeme fiilini işleyenler dolayısıyla ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmediği tarihteki kanuni temsilciler hakkında hükümlenacaktır. Ancak vergi ve vergi cezaları için kanuni temsilciye müracaat bakımından, vergi idaresi ile yargı organları arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda vergi idaresi, ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen dönemin değil, tarhiyata konu dönemin kanuni temsilcileri aleyhine takibe geçmektedir. VUK'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu olabilmesi, vergi alacağının onların vergisel ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden tahsil edilememiş olmasına bağlanmıştır. Vergisel bir ödev olan saklama ve ibraz etme yükümlülüğü, ibraz talep edilen tarihteki kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmediğinde onların bu yükümlülüğünü yerine getirmemesinden doğan hazinenin vergi alacağından, yine kendilerinin sorumlu olması gerekmektedir. Pek çok olayda, defter ve belgelerin ibrazının istendiği tarihte, ibrazı talep edilen dönemin kanuni temsilcileri çoktan görevden ayrılmış, hatta hisselerini devredip şirketten dahi ayrılmış olmaktadır. Böyle bir durumda, ibraz etmeme fiiline her hangi bir katılım durumu söz konusu olmayacak olup eski kanuni temsilcinin, ibraz etmemenin sonuçlarından sorumlu tutulması hakkaniyetle bağdaşmaz<sup>389</sup>. Nitekim Danıştay'ın kararları da bu yöndedir<sup>390</sup>.

<sup>388</sup> ÜSTÜN, *Susma Hakkı*, s. 387.

<sup>389</sup> DOĞRUSÖZ Bumin, "Defterlerin ibraz edilmemesinin sorumluluğu", *Referans Gazetesi*, 18.06.2009.

<sup>390</sup> Danıştay 9. Dairesi 29/09/2005, E. 2004/692, K. 2005/2538; Danıştay 9. Dairesi 29/09/2005, E. 2004/828, K. 2005/2536; Danıştay 9. Dairesi 05/05/2005, E. 2004/1185, K. 2005/1224; Danıştay 9. Dairesi 27/04/2005, E. 2004/2235, K. 2005/1062; Danıştay 9. Dairesi 27/04/2005, E. 2004/2234, K. 2005/1061; Danıştay VDDK 26/11/1999, E. 1999/131, K. 1999/505 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 25.06.2019).

### 3. Vergi İncelemede Yorum ve İspat Kurallarına Uyuma Yükümlülüğü

Ödenmesi gereken vergilerin araştırılıp tespit edilmesi sürecinde uyulması gereken yorum ve ispat kuralları VUK'un 3. maddesinde şöyle belirtilmiştir; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ise ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacaktır.

VUK'un 3. maddesindeki vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükmü esasında ispat kuralından daha çok vergi hukukuna özgü olan ve vergiyi doğuran olayların ve vergi kanunlarının yorumunda hukuki biçimin ötesine geçip gerçek ekonomik nitelik ve içeriğin esas alındığı ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kuraldır<sup>391</sup>.

Vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesine göre "... usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, her biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca; belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelenin gerçek durumu yansıtmıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır....."<sup>392</sup>, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hukuki işlemlerin sadece dış görünüşleri, isimleri ve biçimleri değil bunların ekonomik anlam ve içerikleri de dikkate alınacaktır<sup>393</sup>. Delil serbestliği ilkesi vergi hukukundaki ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal sonucudur<sup>394</sup>.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin tespiti noktasında en önemli müessese olan vergi incelemesi; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesinin yanı sıra, defter ve belgeye dayanmayan harici donelerle fiili durumların araştırılıp incelenmesi suretiyle de yapılabilir<sup>395</sup>. Yapılacak incelemede, incelemenin

<sup>391</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 27.

<sup>392</sup> Danıştay 7. Dairesi 28/11/2001, E. 2001/2631, K. 2001/3655 sayılı yayımlanmamış karar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 11.06.2019).

<sup>393</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 27.

<sup>394</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 97.

<sup>395</sup> TÜRKAY, s. 130; TÜNEL, s. 122; KARAKOÇ, s. 243.

mahiyetine göre vergi incelemesine özgü fiili envanter<sup>396</sup>, kaydi envanter<sup>397</sup>, randıman incelemesi<sup>398</sup>, karşıt inceleme<sup>399</sup>, mali tablolar analizi gibi teknikler kullanılabilir gibi<sup>400</sup> nezdinde inceleme yapılanın bilgisine başvurmak, bu kişi ile alışveriş yapanların bilgisine başvurmak, resmi kurum ve kuruluşların bilgisine başvurmak, ilgili meslek odalarının bilgisine başvurmak<sup>401</sup>, vergi idaresinin arşiv bilgilerine başvurmak gibi delil toplama yollarına da başvurularak araştırma ve inceleme faaliyetleri yapılabilir. Vergi incelemelerinde kullanılan teknikler ve delil toplama yolları yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp incelemenin mahiyetine göre farklı metodlar da kullanılabilir.

İnceleme sürecinde ekonomik yaklaşım ilkesine uygun olarak inceleme konusu olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesinde olayın içeriğine uygun olarak inceleme teknikleri ve delil toplama yollarının hukuka uygun ve etkin olarak kullanılması gerekmektedir. Zira vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıklarda yeterli inceleme ve araştırma yapılmadan, olayın gerçek mahiyeti araştırılmadan eksik incelemeye dayalı olarak önerilen tarhiyatlar iptal edilmektedir<sup>402</sup>. 5271 sayılı CMK'nın 217/2. maddesine göre kişilere yüklenen suçların hukuka uygun şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebileceği dikkate alındığında vergi incelemesine istinaden tarh edilen cezalı

<sup>396</sup> Belirli bir anda işletmede mevcut fiziki varlıkların, borç ve alacakların tespit edilip değerlendirilmesi.

<sup>397</sup> Belirli bir tarihte o tarihe kadar gerçekleştirilen işlemler neticesinde kayıtlarda görülen varlık ve kaynakların tespiti.

<sup>398</sup> İşletmenin normal üretim koşulları için elde etmesi mümkün olan gerçek üretim miktarını tespit etmek.

<sup>399</sup> Nezdinde inceleme yapılanın defter ve belgelerindeki işlemlerin doğruluğunun tespiti için işlemlerin muhatapları nezdinde yapılan inceleme.

<sup>400</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 213; ERDEM, s. 106.

<sup>401</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 106-114; ERDEM, s. 106; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 98-99.

<sup>402</sup> Danıştay VDDK 03/05/2018, E. 2018/76, K. 2018/244 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 9. Dairesi 22/10/2018, E. 2016/18523, K. 2018/6513; Danıştay 9. Dairesi 22/10/2018, E. 2016/18524, K. 2018/6518; Danıştay 7. Dairesi 31/10/2018, E. 2014/3038, K. 2018/4704; Danıştay 7. Dairesi 07/03/2017, E. 2014/1077, K. 2017/1733; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 25/01/2019, E. 2017/1810, K. 2019/160; Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 27/12/2018, E. 2017/2003, K. 2018/2790; Konya 2. Vergi Mahkemesi 25/04/2018, E. 2017/842, K. 2018/272; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 20/12/2018, E. 2018/695, K. 2018/2097; Konya 2. Vergi Mahkemesi 25/04/2018, E. 2017/843, K. 2018/273; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 20/12/2018, E. 2018/694, K. 2018/2096; İstanbul 4. Vergi Mahkemesi 13/11/2013, E. 2013/1225, K. 2013/2557; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 14/01/2019, E. 2019/19, K. 2019/58; İzmir 3. Vergi Mahkemesi 22/10/2018, E. 2018/262, K. 2018/1453; İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 31/12/2013, E. 2013/1225, K. 2013/3344; Danıştay 7. Dairesi 07/03/2017, E. 2014/1227, K. 2017/1730; İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 26/11/2015, E. 2015/2145, K. 2015/2896; Danıştay 4. Dairesi 07/03/2017, E. 2016/9799, K. 2017/2290; Danıştay 3. Dairesi 10/12/2015, E. 2014/840, K. 2015/9221; Danıştay 3. Dairesi 10/12/2015, E. 2014/883, K. 2015/9220; Hatay 1. Vergi Mahkemesi 28/12/2018, E. 2018/75, K. 2018/1207; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 09/05/2019, E. 2019/440, K. 2019/557; Ankara 2. Vergi Mahkemesi 18/05/2018, E. 2017/1588, K. 2018/777; Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi 16/04/2019, E. 2018/1838, K. 2019/702; Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi 12/04/2019, E. 2018/1702, K. 2019/447 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 02.07.2019).

vergilerin dava konusu edilmesi durumunda yargılamada mahkemeler hukuka aykırı şekilde elde edilen delillere dayanamayacaklardır. Aynı Kanun'un 230. maddesinde mahkemelerce bu tür delillerin reddedilerek, dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delillerin karar metninde ayrıca ve açıkça gösterilmesi gerektiği ve 289. maddesinde de "hükmün hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delile dayanması bozma sebebi" olarak kabul edilmiştir. Nitekim tarh edilen vergiye karşı açılan davanın vergi mahkemesinde reddedilmesi üzerine yapılan temyiz başvurusuna istinaden verilen kararda Danıştay 4. Dairesi hukuka ve usule aykırı şekilde elde edilen delile dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı gerekçesi ile vergi mahkemesi kararını bozmuştur<sup>403</sup>.

#### 4. Vergi İnceleme Tutanağı

VUK'un 141. maddesinde inceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirileceği, bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu, ilgililerin tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikaların, nezdinde inceleme yapıldığına rızasına bakılmaksızın alınacağı ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceği, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla ilgililerin her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilecekleri belirtilmiştir. Belirtilen hususlar ile tutanıklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmeyeceği hususu "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" 16. maddede de ifade edilmiştir. Anılan yönetmeliğin 17. maddesinde ise vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanıklarda;

a) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, ç) Varsa ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özeldeleri, d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, f) (Ek:RG-25/10/2016-29868) Tutanağın taslak halinin 16. maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu ve g) (Ek:RG-25/10/2016-29868) Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadenin, yer alacağı belirtilmiştir.

<sup>403</sup> Danıştay 4. Dairesi 20/10/2006, E. 2006/451, K. 2006/2009 sayılı yayımlanmamış kararı www.uyap.gov.tr, (E.T. 02.09.2019).

İnceleme tutanakları; vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini saptamak için, inceleme sürecinde ortaya çıkan ve delil mahiyetinde olabilecek olay ve bilgiler üzerinde, nezdinde inceleme yapılanların mutabakatını ya da varsa itirazlarını yazılı hale getirmek suretiyle, incelemede ispat vasıtası olma niteliğine haiz çok önemli bir belgedir<sup>404</sup>.

Vergi inceleme tutanakları, ispat mahiyetinde belgeler olduğundan inceleme sürecinde tespit edilen durumların (mümkünse nezdinde inceleme yapılanla birlikte imzalanarak) tutanak altına alınması son derece önemlidir<sup>405</sup>. Ancak inceleme sırasında veya sonunda düzenlenen tutanakların nezdinde inceleme yapılan veya yetkilisince imzalanmamış olması, tarh edilen verginin iptalini gerektiren bir durum değildir. Nitekim Danıştay VDDK'nın kararları da bu yöndedir<sup>406</sup>. Ayrıca inceleme sürecinde mükellefi temsil eden serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve avukat gibi kişilerin de tutanakları imzalamayabilmesi için noter nezdinde düzenlenecek vekâlet sözleşmesi ile özel olarak yetkilendirilmiş olması gerekmektedir<sup>407</sup>.

İnceleme sürecinde tespit edilen hususlar ile yapılacak değerlendirmede delil mahiyeti taşıyan hususların tutanakla tespit edilmesi gerekmekte ve ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirilmesi gerekmektedir. İlgililerin tutanağa geçirilmesini istedikleri hususların açık ve net olması gerekmekte olup, tutanaktaki tespitlerin doğru olmadığı anlamına gelecek genel bir ihtirazi kayıt konulması mümkün değildir. "Bu tutanaktaki hiçbir tespit ve açıklamaya katılmıyoruz" gibi genel bir itiraza tutanakta yer verilemez<sup>408</sup>. Uygulamada vergi inceleme tutanakları maddeler halinde düzenlenmekte, ilk maddelerde "bu tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu...", son maddelerinde ise "tutanakta yer alan hususlara ilişkin başkaca bir itiraz ve mülahazaları olup olmadığının sorulduğu" ifadelerine yer verilmektedir. VUK'un 141. maddesindeki "*inceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği...*" ifadesinden de inceleme sürecinde tutanak tutulmasının zorunlu olmadığı, ancak incelemeyi yürütenlerin tutanak düzenlenmesini gerekli görmesi halinde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği anlaşılmaktadır.

"Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" 16. maddede yapılan değişiklik ile tutanakların taslaklarının, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, talep etmesi durumunda

<sup>404</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 76.

<sup>405</sup> CANDAN, s. 167.

<sup>406</sup> Danıştay VDDK 12/02/2010, E. 2009/184, K. 2010/56; Danıştay VDDK 21/11/2008, E. 2007/492, K. 2008/735 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 03.07.2019).

<sup>407</sup> GÖK/ÇEKİCİLER, *Dinlenme*, s. 114.

<sup>408</sup> ÖZBALCI, s. 437-438; ERDEM, s. 108-109.

iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulacağı yönünde düzenleme yapılmıştır. Mükellefler, vergi inceleme tutanağının taslaklarını VDK mükellef portalı üzerinden görüntüleyebilecekleri gibi tutanak taslakları ayrıca mükelleflerin incelemeye başlama tutanağında yer alan elektronik posta adreslerine de gönderilecektir<sup>409</sup>. Ayrıca mükellefler, VDK mükellef portalı üzerinden incelemeye başlama tutanağı üzerindeki sorgu numarasını kullanmak suretiyle yürütülen vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporların özetlerine ulaşabilecekleri gibi incelemenin gidişatı hakkında anlık bilgi alma hakkına da sahiptirler. Bu kapsamda VDK Başkanlığı tarafından mükelleflerin hizmetine sunulan ve Başkanlığın resmi web sitesi ve “<https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>” adresi üzerinden erişime açılan mükellef portalı uygulaması ile mükellefler; - Haklarında yürütülmekte olan incelemesinin dönemi, türü, konusu ile inceleme görevinin sürdürüldüğü grup başkanlığı ve incelemeyi yürüten vergi müfettişine ait bilgilere, - Vergi inceleme tutanağı taslaklarına, - Vergi inceleme tutanaklarına, - Rapor özetlerine ulaşabilir<sup>410</sup>. Yönetmelikte yapılan değişikliklerle, hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerden dinlenme talep edenlere, dinlenmeden önce, raporda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetinin verilmesi sağlanarak komisyona dinlenmek üzere giden mükellefin, rapordaki eleştiri konularını bilerek raporda eleştirilen konular hakkında hazırlık yapmaları ve görüşlerini sunma olanağı sağlanmıştır<sup>411</sup>.

Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte 25.10.2016 tarihinde yapılan değişiklikle “İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar” başlıklı 17. maddesine (g) bendi eklenerek, mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade tutanakta yer alması gereken zorunlu unsurlardan birisi haline gelmiştir. Değişiklikten önce, mükelleflerin dinlenme talebi olup olmadığı vergi inceleme tutanaklarında yer alması gereken zorunlu unsurlardan birisi değildi. Bu husus ancak mükellefin bu yönde bir talebi olması halinde tutanıklara kaydedilmekteydi<sup>412</sup>. Ayrıca mükellefler, Mükellef Portalı uygulaması ile de dinlenme talebinde bulunabilirler<sup>413</sup>.

Vergi inceleme sürecinde, gerek mükelleflerin inceleme konusu ve kapsamı hakkında bilgilendirilmesi gerekse de kendilerini en etkin şekilde ifade etmeleri büyük önem arz etmekte olup bu kapsamda mükelleflerin haklarının bilinciyle hareket etmesini sağlamak ve onlara tanınan hakların kullanılıp geliştirilmesi için pek çok düzenleme yapılmaktadır. Yapılan düzenlemelerin başında taslak tutanak, rapor özetleri ve dinlenme hakkına ilişkin düzenlemeler gelmektedir. Bu düzenlemeler mükelleflerin vergi incelemesi sürecinde kendilerini etkin bir şekilde ifade edebilmesi için getirilmiş

<sup>409</sup> GÖK/ÇEKİCİLER, *Dinlenme*, s. 114.

<sup>410</sup> GÖK/ÇEKİCİLER, *Dinlenme*, s. 115.

<sup>411</sup> GÜMÜŞ, s. 84.

<sup>412</sup> GÖK/ÇEKİCİLER, *Dinlenme*, s. 116.

<sup>413</sup> GÖK/ÇEKİCİLER, *Dinlenme*, s. 115.

önemli düzenlemelerdir. Bu yönüyle dinlenme hakkı, mükelleflerin hatalı tarhiyatlar ile karşı karşıya kalmaması için kontrol vazifesi de görmekte olup söz konusu hak, mükelleflerin savunma hakkını kullanması, işlemlerini her yönüyle açıklaması, inceleme sürecinde nadiren de olsa oluşabilecek olumsuz durumların önlenmesi için önemlidir<sup>414</sup>. Taslak tutanağın mükellefin bilgisine sunulmasından amaç inceleme sonuçlanmadan söz konusu hakkın mükellefe tanınmasıdır. Mükelleflerin rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talebi olup olmadığına ilişkin mükellef kararının inceleme tutanaklarında yer almasından da rapor değerlendirme komisyonlarının da bu hususu dikkate almasının sağlanması amaçlanmaktadır<sup>415</sup>.

### **5. Vergi İncelemesinde İdari Çözüm Yolu Olarak Özelge ve Sirkülerlerin Durumu**

Özelge Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğü'nde "*Bir konudaki görüşü ve yapılması gereken uygulamayı bildiren yazı*" olarak tanımlanmış, BİLİCİ ise özelgeyi "Vergi idaresinin bireysel sorulara verdiği cevaplar"<sup>416</sup> olarak tanımlamıştır. Öte yandan sirküler ise Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğü'nde "genelge, duyurum" şeklinde tanımlanmış, BİLİCİ de sirküleri "Çok sayıda mükellefin benzeri konuda açıklamaya ihtiyacı olması durumunda toplu halde verilen cevap"<sup>417</sup> olarak tanımlamıştır.

VUK'un 413. maddesinde mükelleflerin, GİB'den veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilecekleri, GİB'in, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabileceği, sirküler ve özelgelerin, GİB bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulacağı, söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla GİB taşra teşkilatı tarafından da özelgelerin verilebileceği, sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgelerin, GİB tarafından internet ortamında yayımlanacağı ve maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Anılan kanun hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" çıkarılmış ve 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı RG'de yayınlanmıştır. Yönetmeliğin 3. maddesinde özelge; mükelleflerin ve vergi

<sup>414</sup> AKYOLLU/DANIŞMAN/YÜZEN, s. 163-164; GÖK/ÇEKİCİLER, *Dinlenme*, s. 117.

<sup>415</sup> GÜMÜŞ, s. 82-83.

<sup>416</sup> BİLİCİ, s. 29.

<sup>417</sup> BİLİCİ, s. 29.



sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş olarak tanımlanmış; sirküler ise; vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere GİB tarafından yayımlanan görüş olarak tanımlanmıştır. Yönetmeliğin ilgili maddelerinde kanunda belirtilen komisyonun kimlerden oluşacağı, komisyonun görevleri, özelgelerin nasıl onaylanacağı, özelge kapsamında değerlendirilemeyecek başvurular, özelgelerin kimler tarafından talep edilebileceği, özelge talebi için hangi idari mercie başvurulacağı ve özelge taleplerinin değerlendirilip tayin edilmesine ilişkin belirlemeler de yapılmıştır.

Mahiyeti gereği teknik ve dinamik bir alan olan vergilendirme sürecinde soyut olan vergi kurallarının, tüm somut olayları karşılaması ve ihtiyaca cevap vermesi mümkün değildir. Bu durum vergi inceleme süreçlerinde, aynı konuda yapılan incelemelerde farklı yorum ve sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır<sup>418</sup>. Bu hususun belirsizliğe sebep olmaması için mükellefler nezdinde vergi ile ilgili tereddüt hasıl olan konularda vergi idaresinin görüşünü ve yapılması gereken uygulamayı bildirmeye yarayan özelge ve sirküler müessesesi idari bir çözüm yolu olarak getirilmiştir.

Yönetmeliğin 8. maddesinde hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat taleplerinin de özelge kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiş olup 6009 sayılı Kanun kapsamında VUK'un 140. maddesine getirilen düzenleme ile inceleme neticesinde düzenlenen raporlar özelgelere uygunluğu yönünden de değerlendirileceğinden bu itibarla inceleme elemanları dolaylı olarak özelge ile de bağlı olduğundan inceleme sürecinde özelge verilmesi idarenin incelemeye müdahalesi anlamına geleceğinden ve bu durumun incelemenin bağımsızlığı ve tarafsızlığına zarar vereceğinden bu yönde bir düzenleme yapılmıştır<sup>419</sup>.

Burada irdelenmesi gereken bir diğer konu da vergi incelemesinde özelgelerin dikkate alınıp alınmayacağı meselesidir.

VUK'un 140. maddesinde vergi incelemesi yapanların; vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri belirtilmiş, ayrıca aynı kanun maddesinin devamında ise vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, 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,

<sup>418</sup> ERDEM, s. 115.

<sup>419</sup> ERDEM, s. 121.

tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği, incelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarının üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarının ise doğrudan, VDK Başkanlığı bünyesinde bir başkan yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği ve incelemeyi yapanların, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi edecekleri belirtilmiştir.

Ayrıca konuya ilişkin çıkarılan 425 No'lu VUK Genel Tebliği'nde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekleri, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyecekleri, ancak raporların intikal ettirildiği merkezi rapor değerlendirme komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, raporları değerlendirirken yukarıda belirtilen mevzuata ilave olarak GİB tarafından verilmiş olan özelgelere uygunluk kriterini de tatbik edecekleri, rapor değerlendirme komisyonlarının raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve GİB tarafından verilmiş özgelere dikkate alacağı ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özgelere ile sınırlı kalmayacağı, raporda, özgelere yer alan görüşün aksine bir tenkit varsa raporun olumsuz değerlendirmeye konu edileceği ve rapor değerlendirme komisyonlarının mevzuattaki ilgili hükümlerine göre işlem yapılacağı, olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için ise özgelere yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olmasının gerekli olduğu, ayrıca rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özgelere ilgili konuda GİB tarafından verilmiş en güncel özgelere olması gerektiği de belirtilmiştir. 63 No'lu sirkülerde ise 213 sayılı Kanun'un 413. maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özgelere dikkate alınacağı, ayrıca söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özgelere ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak GİB taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özgelere de bu kapsamda olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan "Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" 18/2. maddesinde de mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özgelere ibraz etmesi durumunda, özgelere inceleme tutanağına dâhil edileceği ve özgelere

mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususunun, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirileceği de belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; mevzuat düzenlemelerine göre özeldeler sadece rapor değerlendirme sürecinde dikkate alınacak ise de düzenlenen raporların işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından özeldelere uygunluğu yönünden de değerlendirileceği, raporlarda özeldelere aykırı bir değerlendirme yapılması halinde bu değerlendirmenin özeldelere uygun olarak düzeltilirdikten sonra raporların işleme konulacağı dikkate alındığında VUK'un 413. maddesi kapsamında verilen özeldelerin nezdinde inceleme yapılan mükellefin durumuna uyması (özeldede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması) halinde vergi incelemelerinde dikkate alınması ve düzenlenecek raporların da bu özeldeye uygun olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Ancak tebliğde yapılan düzenlemede bir mükellef hakkında verilen özeldenin diğer mükellefleri de bağlayacağını belirtilmesi, vergi sistemimizin temel ilkelerinden olan kıyas yasağı ile belirlilik ilkesinin ihlal edilmesi anlamına gelecektir<sup>420</sup>.

Özeldeler genel düzenleyici bir işlem olmadığından, hukuken sadece verildiği mükellef bakımından sonuç doğurmakta olup, başka mükellefler bakımından geçerli değildir<sup>421</sup>. Ancak yapılan düzenlemelerle özeldeler adeta genel düzenleyici bir işlem haline getirilmiş ve böylece özeldeler yoluyla temel hukuki ilkelere aykırı işlem tesis edilmesi de mümkün hale gelmiştir. Uygulama kolaylığı, düşük uyum maliyetleri, bilgiye hızlı ve sağlıklı ulaşım bakımından pek çok faydayı bünyesinde toplayan ve bir reform niteliğinde olan özeldelerin, sağlam bir hukuki zemine oturtulması gerekmekte olup bu sayede özeldeler kendisinden beklenen faydayı daha da sağlam bir şekilde yerine getirebilecektir<sup>422</sup>.

Yapılacak düzenlemelerle ya özeldelerin bağlayıcı olduğuna ilişkin belirleme yapılmalı ya da incelemeyi yapan vergi müfettişlerinin özeldelerle bağlı olmayacağına ilişkin bir düzenleme yapılması gerekmektedir<sup>423</sup>. İnceleme elemanının özeldeye ya da sirkülerle bağlı olması vergi incelemelerinin vergide adaletin tesisi noktasında ifa ettiği

<sup>420</sup> GÖK Onur/ÇEKİCİLER Coşkun, "Özelge Müessesesi Üzerine Değerlendirmeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2018, S. 441, s. 138.

<sup>421</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 18; GÖK/ÇEKİCİLER, *Özelge*, s. 139; SEVGİ Şuayip, "Vergi Hukuku'nda Mukteza", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2005, S. 197, s. 52; ARIKAN Zeynep, "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl 1998, C. 13, S. 2, s. 130.

<sup>422</sup> GÖK/ÇEKİCİLER, *Özelge*, s. 139.

<sup>423</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2012, C. 7, S. 1-2, s. 211.

görev bakımından incelemenin amacına uygun düşmemekte olup inceleme elemanlarının verilen özelge ya da sirkülerle bağlı olmaması gerekmektedir<sup>424</sup>.

Bize göre özelge ve sirküler gibi tali düzenlemelerle getirilen açıklamaların incelemeyi yapan inceleme elemanları bakımından bağlayıcı olması ilk bakışta inceleme elemanlarının bağımsızlığına engel teşkil edecek gibi görünse de VUK'un 140. maddesindeki incelemeyi yapanlar tarafından, tali düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılması durumunda, bu hususun bağlı olunan birimler aracılığıyla GİB'e düzenlenecek bir rapor ile bildirileceği, incelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarının merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirileceği ve merkezi rapor değerlendirme komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının yaptıkları değerlendirmede verilmiş bir özelgenin 369. maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelgenin, karma bir komisyon tarafından değerlendirileceği ve verilen kararın bağlayıcı olacağı dikkate alındığında incelemeyi yapanların da idarenin bir unsuru olduğu, inceleme elemanları tarafından sirküler ya da özelgelerin kanuna aykırı olduğunun düşünülmesi halinde buna ilişkin itiraz merciinin mevcut olduğu, bu mercide görev yapanların belirli kıdemdeki inceleme elemanlarından oluştuğu ve ortaya çıkacak görüşün bir bütün olarak idarenin görüşünü yansıtacağı dikkate alındığında yapılan düzenlemelerin yerinde olduğu ancak özelgenin de bağlayıcı olduğu yönünde düzenleme yapılmasının faydalı olduğu düşünülmektedir. Kaldı ki sirküler ya da özelgedeki görüş doğrultusunda bir işlem tesis edilmesi durumunda bu işleme karşı yargı yolu da açıktır.

VUK'un 369. maddesinde yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağı, geriye dönük olarak uygulanamayacağı ancak, bu hükmün yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmayacağı belirtilmiş olup bu düzenleme, idarenin hatalı görüş vermesi ya da uygulamadaki değişikliklerden dolayı mükellefin korunmasına yönelik olarak getirilen bir düzenlemedir<sup>425</sup>. Bu konunun vergi inceleme sürecinde ortaya çıkması durumunda ise söz konusu özelge, merkezi rapor değerlendirme komisyonundan üç üye ile 413. maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilecek ve bu komisyon tarafından verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacaktır.

<sup>424</sup> ÜSTÜN, *Özelge*, s. 219; SOYDAN, s. 568; ERDEM, s. 119.

<sup>425</sup> ERDEM, s. 115.

VUK'un 369. maddesinde yanlış izahat verilmesi veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi ziyası cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi alınmayacağı, ancak içtihat değişikliğinin genel tebliğ veya sirkülerle yapılması durumunda ise tebliğ veya sirkülerin yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağı belirtilmiş olup özelge ve sirkülerin aynı komisyon tarafından verildiği, ikisinin de mükelleflerin tereddüt yaşadığı vergisel konulardaki tereddütlerini gidermek için verildiği, aradaki tek farkın ise sirkülerin bütün mükelleflere yönelik olduğu dikkate alındığında mükelleflerin bu iki görüşe uygun hareket etmesi üzerine daha sonra bu iki görüşün değişmesiyle özelgeye uygun hareket eden mükellefin vergi aslı yönünden tarhiyata muhatap olması, sirkülere uygun hareket eden mükellefin ise geriye dönük hiç bir tarhiyata muhatap olmaması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır.

Özelgelerin değişmesi durumunda karşılaşılabilecek yaptırımla, sirkülerlerin değişmesi durumunda karşılaşılabilecek yaptırımın farklı olması mükellefler bakımından hakkaniyete aykırı bir durum oluşturmaktadır. Yetkili komisyonlardan alınan özelgelere uyararak mükellefler planlama yapmakta, yatırım kararları almakta, büyük miktarda borç yükü altına girmektedirler. Bu bakımdan özelgeye uygun hareket eden mükelleflerin, özelgenin değişmesi halinde aynen sirkülerin değişmesi halindeki gibi geriye dönük uygulamalara muhatap olmamaları gerekmekte olup bu konuda 369. maddede bir düzenleme yapılması gerekmektedir<sup>426</sup>.

Bize göre de mükelleflerin tereddüt yaşadığı vergisel konulardaki tereddütlerini gidermek için verilen ve belirtilen konularda idarenin görüşünü yansıtan iki belge hakkındaki içtihat değişikliği üzerine aynı yaptırımın uygulanması gerekmekte olup özelgeye uygun hareket eden mükelleflerin, özelgenin değişmesi halinde de geriye dönük uygulamalara muhatap olmamaları gerekmektedir. Yapılacak kanuni düzenleme ile iki farklı uygulama arasındaki eşitsizliğin giderilmesi gerekmektedir.

## **E. Vergi İnceleme Faaliyetinin Bitirilmesi ve Tamamlanması**

### **1. Vergi İncelemesinin Süresinde Bitirilmesi ve Tamamlanması**

Vergi İncelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23. maddesinin ilgili bölümlerinde incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı<sup>427</sup>, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl içinde, sınırlı incelemenin ise incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren en fazla altı ay içinde bitirilmesinin esas olduğu, belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce ek süre talep edebilecekleri, ek süre talebinin ilgili birim tarafından

<sup>426</sup> GÜNEY Taner/EMRE Levent, "Özelge Sisteminin İşleyişi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Raporu Dergisi*, Haziran 2017, S. 213, s. 62.

<sup>427</sup> Vergi İncelemesinin Bitirilmesi ve Tamamlanmasına İlişkin Açıklamalar İçin Bakınız: BAYRAM, s. 108-109.

değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek sürenin verilebileceği, bu durumda incelemenin bitirilememesi nedeninin ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılan yazılı olarak bildirileceği, ilgili birimlerin incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlü olduğu, inceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, incelemenin kalan süre içinde tamamlanacağı, sınırlı incelemenin sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresinin sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanacağı, ek süre dahil olmak üzere süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durumun, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirileceği, ilgili inceleme ve denetim biriminin, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabileceği de belirtilmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK'un 140. maddesinde de bu hususlar hükme bağlanmıştır. Öte yandan yönetmelikte 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi ile 5604 sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun hükümlerinin saklı olduğu da belirtilmiştir.

Bu düzenlemelerden önce vergi incelemelerinin ne zaman bitirileceğine yönelik mevzuatta belirleme olmamasından dolayı tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar incelemelerin devam etmesi de söz konusu olmaktadır. Ancak bu durum hem idarenin etkinliği ve verimliliği noktasında hem de mükellef hakları bakımından bir takım ekonomik (gecikme faizi gibi), sosyal ve psikolojik problemler oluşturmaktaydı<sup>428</sup>. Vergi incelemelerinin türlerine göre tamamlanmasının kanuni süreye bağlanması bu itibarla da nezdinde inceleme yapılanın incelemenin ne zaman biteceğini bilmesi, yasallık ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir gereğidir<sup>429</sup>. Ayrıca vergi incelemelerinin yapılmasında incelemenin başladığı tarihin açık olarak belirlenerek incelemenin öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması mükellef haklarının da vazgeçilmez unsurlarındandır<sup>430</sup>.

İncelemelerin öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanmasına yönelik belirlenen sürelerle ilişkin; idarenin hızlı ve etkin çalışmasını sağlayacak mahiyette bir düzenleme olduğu, sürelerle uyulmamasının işlemi sakatlamayacağı sadece disiplin yaptırımını gerekebileceği yönünde görüşler<sup>431</sup> olduğu gibi, VUK'un herkesi bağlayan özel idari usul kanunu olduğu ve bu sürelerle uyulmamasının sonucunda tesis edilecek idari işlemi şekil yönünden sakatlayacağı yönünde görüşler<sup>432</sup> de bulunmaktadır. Ayrıca bu

<sup>428</sup> NAZALI Ersin/KAPUCU Duygu, "Vergi İncelemesinde Süreler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2016, S. 421, s. 128; ERDEM, s. 131.

<sup>429</sup> SOYDAN, s. 424.

<sup>430</sup> 6009 Sayılı Kanun Gerekçesi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=83649&pkanunnumarasi=6009>, (E.T. 12.04.2019).

<sup>431</sup> ERDEM, s. 140-141; DAYANÇ, *Analiz-II*, s. 90.

<sup>432</sup> NAZALI/KAPUCU, s. 129; SOYDAN, s. 540; PINAR, s. 49.

konudaki üçüncü bir görüş de incelemelerin bitirilmesine ilişkin sürelerle riayet edilmemesinin sonucunda tesis edilecek idari işlemi sakatlayacak derecede bir yetki kuralı olmadığı ancak incelemenin mazeretsiz olarak uzaması sebebiyle nezdinde inceleme yapılanın da korunması gerektiği yönündedir<sup>433</sup>.

Bize göre de incelemelerin belirli bir süre içerisinde tamamlanmasına yönelik belirlenen sürelerin mükellef haklarının bir parçası olduğu, bu düzenlemelerin sadece yönetmelik hükümleriyle getirilmediği, özel bir idari usul kanunu olan VUK'ta da düzenlendiği, vergi incelemesinin de idari işlemlerin bütün unsurlarını taşıması gerektiği ve incelemenin belirlenen sürelerde yapılması gerektiği, bu sürelerle riayet edilmemesi durumunda zaman yönünden yetkisizlik durumunun ortaya çıkacağı ve bu durumda yapılan işlemin de hukuka aykırı hale geleceği düşünülmektedir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 21. maddesinde ise vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihin, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edileceği, ancak, incelemenin tamamlanmış olmasının, ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesine mani olmayacağı belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 21. maddesindeki "*incelemenin tamamlandığı tarih*" ifadesi ile 23. maddedeki "*incelemenin bitirilmesi*" ifadesi dikkate alındığında mevzuatta bu kavramların aynı anlamda kullanıldığı anlaşılmaktadır. Ancak incelemenin bitirilmesi ile tamamlanması birbirinden farklı kavramlardır. 23. maddedeki süreler ile 21. maddedeki vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih aslında inceleme faaliyetinin bitirildiğini belirtmektedir<sup>434</sup>. İncelemenin tamamlanması ise inceleme raporlarının ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihten raporun ilgili komisyon tarafından değerlendirilip sonuçlanmasına kadarki süreyi kapsamaktadır<sup>435</sup>.

Bize göre de vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihin vergi incelemesinin bitirildiği tarih ve inceleme raporlarının ilgili komisyon tarafından değerlendirilip sonuçlandırıldığı tarihin ise vergi incelemesinin tamamlandığı tarih olduğu düşünülmekte olup yapılacak mevzuat düzenlemeleri ile bu kavramların açık ve net olarak ayrımlarının yapılması gerekmektedir.

---

<sup>433</sup> ERDEM, s. 141.

<sup>434</sup> SOYDAN, s. 542.

<sup>435</sup> SOYDAN, s. 573.

## 2. İnceleme Raporları

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp, tespit edilip, sağlanması gibi üç aşamadan oluşan vergi incelemesinin ilk aşaması nezdinde inceleme yapılan hakkında yapılan inceleme ve araştırma faaliyetleri olup, akabinde bu faaliyetler sonucunda yapılan tespitlerin tutanağa bağlanması ve daha sonraki süreç ise tutanakla tespit edilen hususların vergi mevzuatına göre değerlendirilmesini içeren raporların düzenlenmesidir<sup>436</sup>. Bir önceki bölümde de belirttiğimiz üzere inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihte vergi incelemesi bitirilmiş olmakta, bu raporlar ilgili komisyon tarafından değerlendirilip sonuçlandırıldığında ise vergi incelemesi tamamlanmış olmaktadır.

VUK'un ilgili bölümlerinde yapılan vergi incelemesi sonucunda rapor düzenleme zorunluluğu olduğuna ilişkin ve düzenlenecek raporun şeklini belirten bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi incelemesi sonucuna dayanılarak re'sen vergi tarhi yapılabilmemesinin rapor düzenlenmesi şartına bağlı olduğu ise VUK'un 30. maddesinin ilk fıkrası ile 35. maddesinin son fıkrasında kullanılan ifadelerden anlaşılmakta olup VUK'un 30. maddesinin ilk fıkrasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilmiş sayılacağı, 35. maddesinin son fıkrasında ise inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bakımdan vergi inceleme raporu düzenlenmeksizin, sadece inceleme tutanağındaki tespitlere dayanılarak ortaya çıkarılan matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilmiş sayılması ve bu matrah veya matrah farkına istinaden tarhiyat yapılması mümkün değildir<sup>437</sup>.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesine göre: *"vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için takvim yılı aşılmamak koşuluyla, özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde tek bir rapor olarak düzenlenebilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca kendilerine verilmiş vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve birden fazla vergi türünde eleştiri gerektiren hususlara ilişkin raporlar ayrı ayrı düzenlenir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verilir. Ancak farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu*

<sup>436</sup> ERDEM, s. 133.

<sup>437</sup> KARAKOÇ, s. 246-247; CANDAN, 169-170.



*durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü ve tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilir. Vergi müfettişleri, vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği Başkanlıkça belirlenmiş olan rapor özetlerini, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenler ve bunların birer örneğini elektronik ortamda Başkanlığa gönderirler."*

VDK Yönetmeliği'nin 56. maddesinde vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre; vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, görüş ve öneri raporu, cevaplı rapor, genel kuruluş raporu, genel durum raporu, ön inceleme raporu, soruşturma raporu, disiplin soruşturması raporu, bilim raporu ve yazı ile tespit edecekleri, raporlarda yer verilen tespit, görüş ve önerilerin; duraksamaya neden olmayacak şekilde açık, anlaşılır ve yazım kurallarına uygun bir üslupla yazılmasına, ilgili mevzuata ve inceleme, araştırma, teftiş veya soruşturma sonucu ulaşılan delillere dayandırılmasına özen gösterileceği, 57. maddesinde de vergi inceleme raporlarının, VUK ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenleneceği, inceleme raporlarının; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenleneceği, yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla vergi tekniği raporu düzenlenebileceği, bu raporların, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı, (Ek:RG-25/10/2016-29868) sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen vergi tekniği raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu vergi tekniği raporunun, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmayacağı, ancak sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği belirtilmiştir. Yönetmeliğin 58. maddesinde ise 213 sayılı Kanun'un 359. maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanun'un 367. maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

İnceleme bitirildiğinde, inceleme elemanının tutanakla tespit edilen hususları, düzenlediği bir raporda değerlendirmesine rağmen herhangi bir tarhiyat/ceza kesilmesine ilişkin öneri getirmemesi durumunda (Vergi İncelemelerinde Uyulacak

Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19/5. maddesine göre) bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilir. Bu bağlamda ilgili denetim birimince mükellefe gönderilen yazı içeriğinde mükellefler bakımından incelemenin tamamlandığının ve incelenen hesap kayıt ve işlemlerin vergi kanunlarına uygun olduğunun bildirilmiş olması amaçlanmıştır<sup>438</sup>. Öte yandan yapılan incelemede mükellef hakkında tarhiyat/ceza kesme işlemi tesis edilmesinin önerilmesi durumunda da bu husus raporun sonuç kısmında açık ve net olarak belirtilecek olup bu halde VUK'un 30. maddesine göre inceleme elemanı matrah farkını kendisi raporda tespit edebileceği gibi raporu ilgili birime göndererek matrahın takdir komisyonu tarafından takdir edilmesini de sağlayabilir.

İnceleme raporu, vergi idaresi adına düzenlenen nezdinde inceleme yapılan hakkında yapılması gereken işlemleri belirten, tek başına icrai niteliği olmayan, icrai nitelikteki tarhiyat ya da ceza kesme işlemlerine dayanak mahiyetinde bir ön işlemdir<sup>439</sup>. Vergi incelemelerinde düzenlenen raporlar, inceleme sürecindeki araştırmaların, tespitlerin, ulaşılan sonuçların bir bütün olarak belirtildiği ve inceleme elemanının değerlendirme ve önerilerini ifade eden hazırlayıcı mahiyetteki idari işlemi belirten yazılı bir metindir<sup>440</sup>. Vergi inceleme raporlarında incelemenin sebebi, içeriği, konusu ve değerlendirmeler ile ulaşılan sonuç ve öneriler açık olarak belirtilir.

VUK'un 140. maddesinde vergi incelemesi yapanların; vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri belirtilmiş, ayrıca aynı kanun maddesinin devamında ise vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, 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 değerlendirileceği, incelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarının üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarının ise doğrudan, VDK Başkanlığı bünyesinde bir başkan yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği ve incelemeyi yapanların, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi edecekleri belirtilmiştir. 6009 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile inceleme raporlarının vergi

<sup>438</sup> GÜMÜŞ, s. 84

<sup>439</sup> TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 203; KARAKOÇ, s. 247; CANDAN, s. 170; NAS, s. 1312.

<sup>440</sup> KARAKOÇ, s. 247; CANDAN, s. 170; ERDEM, s. 109-110.

mevzuatına uygun olması gerekmekte olup bu husus da rapor değerlendirme komisyonları tarafından denetlenecektir.

İnceleme raporları, inceleme elemanı tarafından vergi dairesine gönderilir ve vergi dairesi tarafından rapordaki esaslara göre vergi tarh etme ve ceza kesme işlemleri yapılır. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlı olup, bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisi bulunmamaktadır<sup>441</sup>.

Mükellef adına cezalı tarhiyat yapılmasının önerildiği inceleme raporları; idari işlem tasnifinde hazırlık işlemi olduğundan, rapor olarak kaldığı sürece mükellef adına kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem oluşturması mümkün değildir. Bu sebeple de söz konusu raporlar dava konusu edilemez. Ancak bu raporlara istinaden mükellef adına cezalı tarhiyat yapılarak vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi durumunda cezalı tarhiyatlar dava konusu edilerek cezalı tarhiyat ile birlikte dayanağını oluşturan raporun da iptali istenilebilir<sup>442</sup>.

İnceleme raporlarına istinaden tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalarda, yargılamaların esası çoğunlukla inceleme elemanlarının hazırladığı rapordaki tespit ve değerlendirmelerin hukuka uygun olup olmadığı üzerinden yapılmaktadır. Fakat gerek vergi idaresinde gerekse de vergi inceleme birimlerinde geri dönüşü sağlayacak bir sistem olmadığından yapılan yargılama sonucunda hangi raporun hangi gerekçeyle hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğu konusunda inceleme raporunu düzenleyen vergi inceleme elemanı bilgi sahibi olamamaktadır<sup>443</sup>. Dava konusu edilen raporlara istinaden yapılan işlemlerin hangi sebeple hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğunu belirten gerekçeli mahkeme kararlarının grup başkanlıklarına gönderilmesi halinde gelen mahkeme kararları doğrultusunda inceleme elemanları bilgilendirilmek suretiyle vergi incelemesinin hem etkin hem de verimli olmasına önemli bir katkı sağlanmış olacaktır<sup>444</sup>. Bize göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıkların hukuk birimleri, vergi daireleri ve inceleme birimleri arasında gerekli iletişim sağlanarak raporu düzenleyen inceleme elemanının raporuna istinaden yapılan işlemlerin dava konusu yapılması halinde ilgili inceleme elemanının daha sonra bu raporun hangi sebeple hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğunu incelemesine imkan verecek bir sistemin kurulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu konuda idari yargıdaki uygulamaya benzer (ilgili mahkemede verilen kararın istinaf ya da temyize konu olması halinde anılan aşamalarda verilen kararların ilk mahkemeye geri dönmesi) bir uygulama yapılabilir.

<sup>441</sup> KARAKOÇ, s. 247.

<sup>442</sup> DOĞRUSÖZ Bumin, "İnceleme Raporları ve Dava Hakkı", *Referans Gazetesi*, 25.06.2009; YILDIZ, s. 133.

<sup>443</sup> YÜCEDOĞRU/SARIASLAN/KUŞTEPE, s. 320.

<sup>444</sup> YÜCEDOĞRU/SARIASLAN/KUŞTEPE, s. 321.

İnceleme sonucunda düzenlenen raporlara ya da takdir komisyonu kararlarına istinaden ikmalen ya da re'sen tarh edilen vergiler ile kesilen cezaların tebliğ edildiği vergi/ceza ihbarnameleri ile anılan işlemlere dayanak teşkil eden inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının da VUK'un 93. maddesi esaslarına göre tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>445</sup>. İdari işlemin usul ve şekil unsuruna yönelik hataların esasa etkili olması, adına işlem tesis edilen kişinin hukukunu etkilediği nispette söz konusu işlemin sıhhatini etkilemektedir. Vergi incelemesinin amacının da her iki tarafın hukukunu göz önüne alarak sonuca varmak olduğu dikkate alındığında, yükümlü haklarına etkili olan her türlü usul ve şekil unsurundaki hukuka aykırılık, işlemin geçerliliğini etkileyecektir<sup>446</sup>. Bu anlamda vergi inceleme raporunun ilgiliye tebliğ edilmemesi esasa etkili bir hata olup bu hata, cezalı tarhiyatın iptaline sebep olmaktadır. Nitekim vergi yargısında bu yönde verilen kararlar içtihat haline gelmiştir<sup>447</sup>.

Öte yandan mükellef adına tarh edilen cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerle birlikte düzenlenen raporların tebliğ edilmediği durumlarda söz konusu vergi ve cezaların dava konusu edilmesi halinde idare tarafından mahkemeye gönderilen savunma ekinde raporun sunulduğu ya da mahkeme tarafından istenilip bu eksikliğin giderildiği (giderilmesi gerektiğinin belirtildiği hallerde) hallerde mükellefin ulaşmak istediği halde ulaşamadığını belirttiği bir belgenin veya bilginin olduğundan bahsedilemeyeceğine ilişkin yargı kararları da bulunmaktadır<sup>448</sup>. Hakkında tesis edilen

<sup>445</sup> TOK, s. 53.

<sup>446</sup> PINAR, s. 30.

<sup>447</sup> Danıştay 9. Dairesi 26/11/2018, E. 2018/3430, K. 2018/8310 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 9. Dairesi 14/12/2017, E. 2016/15853, K. 2017/9477; Danıştay 7. Dairesi 10/10/2017, E. 2016/255, K. 2017/5573; Konya 2. Vergi Mahkemesi 20/06/2018, E. 2018/193, K. 2018/423; İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 26/04/2017, E. 2016/1936, K. 2017/818; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 31/10/2017, E. 2017/4348, K. 2017/5448; İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 26/04/2017, E. 2016/1935, K. 2017/817; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 31/10/2017, E. 2017/4349, K. 2017/5428; İzmir 2. Vergi Mahkemesi 08/03/2017, E. 2016/1656, K. 2017/160; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 20/06/2017, E. 2017/1892, K. 2017/1957; Konya 2. Vergi Mahkemesi 01/02/2017, E. 2016/645, K. 2017/51; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28/12/2017, E. 2017/976, K. 2017/3009; Danıştay 9. Dairesi 17/12/2018, E. 2018/2783, K. 2018/10194; Konya 2. Vergi Mahkemesi 01/02/2017, E. 2016/646, K. 2017/52; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28/12/2017, E. 2017/977, K. 2017/3010; Konya 2. Vergi Mahkemesi 25/03/2016, E. 2015/527, K. 2016/41; Danıştay 9. Dairesi 14/12/2017, E. 2016/15842, K. 2017/9485; Danıştay 9. Dairesi 26/11/2018, E. 2018/3503, K. 2018/8313; Diyarbakır Vergi Mahkemesi 08/03/2017, E. 2016/565, K. 2017/146; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 30/06/2017, E. 2017/1028, K. 2017/1084; İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 10/03/2016, E. 2014/1053, K. 2016/609 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 13.07.2019).

<sup>448</sup> Danıştay 4. Dairesi 19/06/2019, E. 2014/8073, K. 2019/4664 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay 4. Dairesi 24/01/2018, E. 2015/5453, K. 2018/681; Danıştay 4. Dairesi 27/06/2019, E. 2015/1734, K. 2019/4990; Danıştay 4. Dairesi 07/05/2019, E. 2017/179, K. 2019/3474; Danıştay 3. Dairesi 29/12/2017, E. 2017/3266, K. 2017/11344; Danıştay 3. Dairesi 29/12/2017, E. 2017/3693, K. 2017/11349; Danıştay 7. Daire 04/03/2019, E. 2018/1781, K. 2019/948; Danıştay VDDK 10/02/2016, E. 2016/91, K. 2016/91; Danıştay VDDK 08/05/2019, E. 2019/334, K. 2019/338; Danıştay VDDK 08/05/2019, E. 2019/338, K. 2019/339; Danıştay VDDK 03/07/2019, E. 2019/559, K. 2019/437; Danıştay VDDK 03/07/2019, E. 2019/570, K. 2019/467 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 12.10.2019).

tarh işleminin sebeplerinin belirtildiği inceleme raporunun ilgisine tebliğ edilmesinin hakkında işlem tesis edilen kişinin bir hakkı olduğu düşünüldüğünde söz konusu hakkın idare tarafından ihlalinin yargı organınca değerlendirilmesi gerekirken yargı organı tarafından giderilmesi durumunda dava yoluna gitmeyen/gidemeyen yükümlüler bu haktan yararlanamayacak olup bu bakımdan yukarıda gerekçeleri belirtilen yargı kararlarına katılmak mümkün değildir.

Vergi inceleme raporu vergi idaresinin bir iç işlemi olup kesin nitelikteki bir idari işlem olmadığından, tarhiyat ya da cezadan bağımsız olarak, raporun tek başına idari davaya konu edilmesi mümkün olmamakla birlikte<sup>449</sup>, mükellefin gelecekteki muhtemel vergi sorumluluklarını etkiler mahiyetteki vergi inceleme raporları ise idari davaya konu olabilecektir. Nitekim vergi yargısının kararları da bu yöndedir<sup>450</sup>. Bu halde vergi inceleme raporu icrai bir mahiyete bürünmektedir<sup>451</sup>.

VDK Yönetmeliği'nin 57. maddesindeki tanımlamada vergi tekniği raporunun; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla düzenlenen bir rapor türü olduğu belirtilmiştir. Vergi tekniği raporu; tarhiyat önerisinin yer almadığı, mükellef hakkındaki tarhiyat önerisi içeren rapora dayanak teşkil eden bir rapor türü olup<sup>452</sup>, düzenlenen vergi tekniği raporları da tek başına mükelleflerin menfaatlerini etkilememektedir.<sup>453</sup>

VUK'un 366. maddesinden yola çıkılarak, uygulamada vergi inceleme raporları mükelleflere tebliğ edilmesine rağmen, vergi tekniği raporları vergi mahremiyeti gerekçesiyle mükelleflere tebliğ edilmemektedir. Mükellefler tarafından adlarına yapılan tarhiyatın dayanağını oluşturan sebeplerin anlaşılmasının zor olduğu ve mükelleflerin dava açması halinde dahi kendisini etkin bir şekilde savunamayacağı dikkate

<sup>449</sup> CANDAN, s. 170.

<sup>450</sup> Danıştay 9. Dairesi 16/04/2019, E. 2016/11294, K. 2019/1656 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay VDDK 18/10/2006, E. 2006/109, K. 2006/290; Danıştay VDDK 23/12/2005, E. 2005/201, K. 2005/308; Konya 2. Vergi Mahkemesi 17/04/2019, E. 2018/425, K. 2019/310; Konya 2. Vergi Mahkemesi 26/06/2018, E. 2017/463, K. 2018/473; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 08/02/2019, E. 2018/880, K. 2019/145; Konya 2. Vergi Mahkemesi 08/02/2017, E. 2016/765, K. 2017/62; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 28/02/2018, E. 2017/1053, K. 2018/499; Konya 1. Vergi Mahkemesi 28/09/2018, E. 2018/87, K. 2018/712; Konya 1. Vergi Mahkemesi 28/09/2018, E. 2018/86, K. 2018/711 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 13.07.2019).

<sup>451</sup> YILDIZ, s. 149.

<sup>452</sup> DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi Tekniği Raporu", *Referans Gazetesi*, 16.04.2015.

<sup>453</sup> Danıştay 9. Dairesi 29/12/2017, E. 2016/9357, K. 2017/11161 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Konya 2. Vergi Mahkemesi 29/12/2015, E. 2016/665, K. 2017/177; Konya 2. Vergi Mahkemesi 23/06/2016, E. 2016/105, K. 2016/824; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 08/12/2017, E. 2016/2665, K. 2017/2772; Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 08/12/2017, E. 2016/2660, K. 2017/2776 sayılı yayımlanmamış kararlar www.uyap.gov.tr, (E.T. 13.07.2019).

alındığında, vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek niteliğe sahip vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>454</sup>. Bize göre de vergi idaresi tarafından, düzenlenen vergi tekniği raporlarında vergi mahremiyeti mahiyetinde olabilecek başka mükelleflerle ilgili bilgilerin ilgili raporlardan çıkarılarak bu raporların ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir.

### 3. Rapor Değerlendirme Komisyonu

Vergi incelemesinin bitirilmesiyle, incelemenin tamamlanması için raporlar ilgili komisyon tarafından değerlendirilme aşamasına alınmaktadır.

VUK'un 140/6. maddesinde vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, 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 değerlendirileceği, incelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporlarının üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarının ise doğrudan, VDK bünyesinde bir başkan yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği, incelemeyi yapanların, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi edecekleri, 135. madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, GİB merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirileceği, merkezi rapor değerlendirme komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369. maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelgenin, merkezi rapor değerlendirme komisyonundan üç üye ile 413. maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirileceği ve bu komisyonca verilen kararların, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlayacağı belirtilmiştir.

<sup>454</sup> AYAR Özkan, "Yargı Kararları Perspektifinde: Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ Edilme(me) Sorunsalı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2018, S. 441, s. 176; Danıştay VDDK 18/06/2014, E. 2014/304, K. 2014/563 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Danıştay VDDK 17/09/2014, E. 2014/508, K. 2014/761 sayılı yayımlanmamış karar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 02.09.2019).

Yukarıda mevzuat maddesi belirtilen 6009 sayılı Kanun ile vergi inceleme raporlarının işleme konulma süreci, oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının vergi mevzuatına uygunluk yönünden yapacakları değerlendirme sonucuna göre şekillenecektir<sup>455</sup>. 6009 sayılı Kanun, vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarının, incelemeyi yapanlar dışında yine aynı meslekte belli bir süre çalışan kişilerden oluşan bir komisyon tarafından vergi mevzuatına uygunluk yönünden değerlendirilmesini düzenleyerek gerekli ve vergi denetiminde eksik bırakılmış bir alanı doldurmuştur. 6009 sayılı Kanun'a göre vergi inceleme elemanları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun rapor düzenlemek zorundadırlar. Komisyonların kararları kesin olup aksi uygulama tarzı mümkün değildir. Merkezi rapor değerlendirme komisyonları, üst değerlendirme mercii olarak nihai karar verme birimi olarak Kanun hükümlerinde yerini almış olup komisyon kararlarının kesinliği, özellikle merkezi rapor değerlendirme komisyonları bakımından daha belirgindir<sup>456</sup>. Komisyonların yaptıkları değerlendirme sonuçlarının, raporu düzenleyen inceleme elemanlarının yaptıkları değerlendirme sonuçlarından farklı olması durumunda, Kanun'a göre komisyonun görüşü, inceleme elemanın görüşünün yerine geçmektedir<sup>457</sup>.

VUK'un 140/6. maddesinin rapor değerlendirme komisyonlarına verdiği yetki ve görev incelendiğinde komisyonlar uygunluk denetimi işlevi ile birlikte gerçeklik denetiminin denetimi işlevini de görmektedir<sup>458</sup>. Bu bakımından rapor değerlendirme komisyonlarının yerine getirdikleri değerlendirme görevi, idari işlemlerin tesis edilebilmesi için bir usul kuralı mahiyetindedir<sup>459</sup>.

Vergi incelemesinin mükellef ve vergi idaresi nezdindeki etkileri dikkate alındığında, incelemenin bağımsızlığı ve tarafsızlığı korunarak inceleme neticesinde düzenlenen raporların, işleme konulmadan önce hukuka uygunluğu yönünden incelenmesi son derece önemlidir<sup>460</sup>. Hukuki güvenlik ve idarenin hukuka bağlılığı, vergilendirmede belirlilik sağlanması, inceleme sonucunda düzenlenen raporların başka bir göz tarafından da incelenmesi ve incelemeye standart getirilmesi sebepleriyle düzenlenen rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulmasının<sup>461</sup> kanundaki gerekçesi ise şöyledir: " ... düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce yetkili komisyonlar marifetiyle değerlendirilmesi suretiyle bunların vergi mevzuatına uygunluğunun sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi incelemesi yapmaya

<sup>455</sup> DAYANÇ Murat, "Rapor Değerlendirme Komisyonları ve Vergi Mevzuatına Uygunluk Bilmecesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2011, S. 359, s. 50.

<sup>456</sup> DAYANÇ, *RDK*, s. 52.

<sup>457</sup> DAYANÇ, *RDK*, s. 54.

<sup>458</sup> SOYDAN, s. 576.

<sup>459</sup> SOYDAN, s. 577.

<sup>460</sup> ERDEM, s. 211.

<sup>461</sup> ERDEM, s. 211-216.

*yetkili olanların vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uygun olarak vergi inceleme raporu düzenlemeleri hükmü, söz konusu mevzuatın Maliye Bakanlığında görevli tüm memurlar açısından bağlayıcı olmasının doğal bir sonucudur. Özellikle vurgulanması gerekirse, sirküler bakımından bu tasarı ile yapılan düzenlemeyle bunların vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanmasında uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek...<sup>462</sup>."*

Rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulması ile çalışma usul ve esaslarını düzenleme amacıyla çıkarılan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde vergi müfettişlerinin dâhil oldukları grup başkanlıklarında oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarının, başkanlıkça ilgili grup başkanlığına dâhil olan meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşacağı, ihtiyaca göre oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonu sayısı ile komisyonlarda görevlendirilecek vergi müfettişi sayısının, Başkanlık tarafından belirleneceği, 5. maddesinde de vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlarca düzenlenen raporlar için rapor değerlendirme komisyonunun kimlerden oluşacağı belirtilmiştir. Merkezi rapor değerlendirme komisyonu ile ilgili açıklamalar yönetmeliğin 6. maddesinde yapılmış olup anılan maddede ayrıca vergi müfettişleri ile rapor değerlendirme komisyonları arasında uyumsuzluğa konu olan raporların, bir üst değerlendirme mercii olarak merkezi rapor değerlendirme komisyonunda görüşüldüğü toplantılara, raporu düzenleyen vergi müfettişi ile arasında uyumsuzluk bulunan rapor değerlendirme komisyonu üyelerinin, üye olarak katılamayacakları da belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 12. maddesinde komisyonların, vergi inceleme raporlarını, raporların komisyonlara iletildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde değerlendirecekleri, değerlendirmede zamanaşımı süresinin de dikkate alınacağı, komisyon kararlarının ilgili inceleme elemanına en geç beş iş günü içerisinde gönderileceği, 17. maddede düzenlenen sürelerin (yanlış izahat halinde) saklı olduğu, komisyonların, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenecek vergi suçu raporları için, raporların komisyonlara iletildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde mütalaa verecekleri, verilecek mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişkinin değerlendirileceği, 14. maddesinde komisyonların, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilecekleri belirtilmiştir. Yönetmeliğin diğer maddelerinde de komisyonların görevleri ve çalışma esasları belirtilmiştir.

<sup>462</sup> 6009 Sayılı Kanun Gereğesi, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=83649&pkanunnumarasi=6009>, (E.T:31.07.2019).



İş yükü sebebiyle raporların komisyonda bekleme sürelerinin uzaması durumunda bunun mükellefe yansması gecikme faizi olacaktır<sup>463</sup>. Rapor değerlendirme komisyonlarında ihtilafli raporlardan dolayı ortaya çıkan ve mükellef aleyhine işleyen sürelerde belirli sınırlar olması gerekmekte olup mükellefler bu sebeple mağdur edilmemelidir<sup>464</sup>.

Vergi suçu raporları için getirilen mütalaa şartı ile bir yandan yaptığı vergi incelemesinde vergi kaçakçılığı suçlarını tespit edip vergi suçu raporu düzenleyen vergi inceleme elemanları, raporlar hakkında teknik inceleme yapan değerlendirme komisyonları ve teknik nitelikteki bu görüşe göre iddianame düzenleyen savcılık makamı arasındaki hukuki ilişki düzenlenmiş, diğer yandan da suç ihbarını doğrudan alan savcılık makamı tarafından yapılabilecek işlemler sınırlandırılmıştır<sup>465</sup>. Yasal mercilerden usulüne uygun biçimde mütalaa alınmadan yargılamaya devamla hüküm kurulması mümkün olmadığı gibi<sup>466</sup>, vergi suçu raporları için verilen mütalaaların Kanun'da belirtilen şekil şartına uygun olmadan yerine getirilmesi durumunda da kamu davasının açılmasını engelleyecek bir sakatlık oluşmaktadır. Nitekim Yargıtay'ın konuya ilişkin kararları da bu yöndedir<sup>467</sup>.

Vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygun bulunması halinde, olumlu değerlendirme yapılarak karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilir ve söz konusu birim, raporları ilgili vergi dairesine gönderir ve raporlar işleme konulur. Raporların, rapor değerlendirme komisyonları tarafından ilgili mevzuata uygun bulunmaması halinde, raporlar gerekçeli karar tutanağı ile birlikte ilgili birim aracılığıyla inceleme elemanına gönderilir. İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılırsa, vergi inceleme raporunu yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla komisyona gönderir. İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmazsa, katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte rapor değerlendirme komisyonuna yazılı olarak bildirir. Rapor değerlendirme komisyonu inceleme elemanının gerekçelerini kabul ederse rapor işleme konulur aksi durumda ise merkezi rapor değerlendirme komisyonunun bağlayıcı kararına göre işlem yapılır.

<sup>463</sup> DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen", *Referans Gazetesi*, 09.09.2010.

<sup>464</sup> CANBEK M. Meftun, "Vergi İncelemesinde Süre Sınırının Kritiği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2015, S. 402, s. 83.

<sup>465</sup> TAŞTAN Mehmet, *Açıklamalı İçtihatlı Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları*, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2020, s. 142.

<sup>466</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi 20/06/2018, E. 2016/4223, K. 2018/5630 sayılı yayımlanmamış karar; benzer nitelikte Yargıtay 11. Ceza Dairesi 16/04/2018, E. 2018/1838, K. 2018/3572; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 10/04/2018, E. 2018/2096, K. 2018/3267; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 16/01/2013, E. 2012/28398, K. 2013/717; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 05/06/2014, E. 2012/27209, K. 2014/11115; Yargıtay 11. Ceza Dairesi 29/05/2007, E. 2007/2294, K. 2007/3735 sayılı yayımlanmamış kararlar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 31.07.2019).

<sup>467</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi 31/01/2008, E. 2007/2298, K. 2008/470 sayılı yayımlanmamış karar [www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr), (E.T. 31.07.2019).

Çalışmamızın "Vergi İncelemesinde İdari Çözüm Yolu Olarak Özelge ve Sirkülerlerin Durumu" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda özelgeler sadece rapor değerlendirme sürecinde dikkate alınacak ise de düzenlenen raporların işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından özelgelere uygunluğu yönünden de değerlendirileceği, raporlarda özelgelere aykırı bir değerlendirme yapılması halinde bu değerlendirmenin özelgelere uygun olarak düzeltilirdikten sonra raporların işleme konulacağı dikkate alındığında VUK'un 413. maddesi kapsamında verilen özelgelerin nezdinde inceleme yapılan mükellefin durumuna uyması (özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması) halinde vergi incelemelerinde dikkate alınması ve düzenlenecek raporların da bu özelveğe uygun olması gerektiği anlaşılmakta olup rapor değerlendirme komisyonlarının da değerlendirmelerinde bu özelgeleri de dikkate alması gerekmektedir.

## **V. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİNİ ENGELLEYEN FAKTÖRLER**

Devlet üstlendiği görevleri yerine getirebilmek için çeşitli kaynaklardan finansman geliri elde etmelidir. Devletin elde edeceği en sağlıklı finansman geliri ise vergidir. Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak aldığı paradır. Ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılan vergilerin doğru tespit edilerek toplanması özellikle beyan usulünün yer aldığı ülkemiz açısından büyük önem taşımakta olup vergi incelemesi ise bunu sağlamada en etkili yöntemdir. Vergi incelemelerinin etkinliğini engelleyen sorunların giderilmesi ülke ekonomisi, gelir dağılımının adil bir hale getirilmesi ve daha birçok sorunun çözülmesi açısından son derece önemlidir.

Etkin bir vergi inceleme sistemiyle geçmişteki vergi kayıp ve kaçakları cezalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilebilir, bu cezalı tarhiyatlarla bütçeye ek gelir sağlanabilir, geleceğe yönelik olası vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilir, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde fayda sağlanabilir, haksız rekabet azaltılabilir, ödeme gücüne uygun bir vergi sisteminin oluşturulması mümkün olabilir, muhasebe kayıt düzeni ve belge düzeni sağlanabilir ve mükelleflerin bilinçlenmesine de katkı sağlanabilir<sup>468</sup>. Ayrıca etkin bir vergi incelemesi sayesinde vergi kayıp ve kaçakları en az seviyeye indirilir ve etkili bir vergi inceleme sistemi maliye politikasının etkinliğine de katkı sağlar.

İncelemelerinin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasının önünde çeşitli engeller bulunmakta olup bu engellerden bazıları şunlardır;

<sup>468</sup> KOBAN/ERCAN, s. 65.

### A. Uygulama Birliğinin Sağlanamaması

Bir ülkede vergi adaleti istenilen seviyeye gelsin, vergi gelirlerini arttırmak için vergi sisteminin yapısı içerisinde gerekli tedbirler alınsın, vergi iadesi iyileşsin; ancak bunu uygulayacak vergi idaresi sağlam olarak kurulmamışsa vergide başarıya ulaşmak mümkün değildir<sup>469</sup>. Ülkemizde vergi incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması bakımından VDK kurularak, vergi inceleme birimleri tek çatı altında toplanmış böylece inceleme birimlerindeki çok başlılık ortadan kaldırılmış ve koordinasyon eksikliği giderilmiş ancak buna rağmen istenilen etkinlik sağlanamamıştır.

Yapılan incelemelerde mükellef haklarına yeterince riayet edilmemesi, çoğunlukla hazineci bir yaklaşımla mükellefler adına yüksek matrah farkı içeren raporlar yazılmaya çalışılarak mükellefin lehine olan hususların göz ardı edilebilmesi, eleştiri konusu olabilecek mahiyetteki tespit edilen hususlarla ilgili mükelleflerin itiraz ve açıklamalarının tutanaklara eksik geçirilmesi, sahte belge kullanma yönünden yapılan incelemelerde mükellefin kasıtlı olduğuna ilişkin açıklamalarda birliğin sağlanamaması gibi hususlarda yapılan incelemelerde uygulama birliği sağlanamamıştır<sup>470</sup>.

### B. Vergi İnceleme Raporlarının Caydırıcılığı ve Uzlaşma Müessesinden Kaynaklı Sorunlar

Uzlaşma, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların, yargıya başvurulmadan iki taraf arasında görüşülerek giderilmesi yani tarh edilen verginin ya da kesilen cezanın miktarı konusunda anlaşma sağlanmasıdır<sup>471</sup>. Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin yargıya gitmeden anlaşma zemini bulmalarına imkan veren bir sistemdir.

Uzlaşma müessesisiyle; yargı ve idare arasındaki görüş ayrılıklarını sonuca etki etmeden önleyip, bürokrasiyi azaltıp yargı mercilerinin yükünü azaltarak, ileride tahsil edilme ihtimali olan yüksek ve belirsiz tutarlara karşı hemen ve mümkün olan bir tutarda tahsilat yapılarak iki taraf açısından da kazanç sağlanması amaçlanmaktadır<sup>472</sup>.

Bir yandan vergi kaybının önlenmesi için vergi incelemesi yapıp, diğer yandan mükellefleri vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz davranmasına sebep olabilecek düşüncelere sevkedecek bir müessese olan uzlaşma tezatlık oluşturmaktadır<sup>473</sup>. Mükelleflerin "*ileride nasıl olsa uzlaşır, ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirim yapıldıktan sonra öderim*" anlayışıyla hareket etmesi ve

<sup>469</sup> KOÇ Murat, *Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçağı Ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2011, s. 176.

<sup>470</sup> KOBAN/ERCAN, s. 66; SAĞLAM İbrahim, *Türkiye'de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2015, s. 81-82.

<sup>471</sup> KIZILOT Şükrü/KIZILOT Zuhale, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 22. Baskı, Ankara, 2013, s. 223.

<sup>472</sup> BAHAR Cevdet Okan, "Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi Ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma", *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 2002, <http://www.vergিদুnyası.com.tr/Makaleler/3091>, ( E.T. 02.08.2019).

<sup>473</sup> KOÇ, s. 195.

uzlaşma aşamasında cezaların büyük oranda kaldırılması, vergi cezalarının caydırıcılığını da azaltmakta olup bundan dolayı vergi incelemesinin etkinliği ve cezaların caydırıcılık rolü ortadan kalkmaktadır<sup>474</sup>. 2018 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 717.071.698 TL tutarındaki vergiden 232.857.773 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 225.035.135 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 1.057.680.762 TL ceza tutarının 419.055.049 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 78.272.795 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır<sup>475</sup>. Görüleceği üzere uzlaşmaya giren vergilerin büyük bir kısmında uzlaşma vaki olmaktadır.

### C. Çıkarılan Yapılandırma Kanunları

Devlet, kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergi ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sebebiyle uyguladığı yaptırımlardan vergi affıyla vazgeçebilir. Vergi afları, mükelleflerin kendilerini toparlamaları, geçmişlerini temizlemeleri ve vergisel yönden devletle barışmalarına vesile olmaktadır. Ancak sık sık uygulanan vergi afları, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturmakta ve bundan dolayı da vergi denetimi ve cezalarının etkinliği azalmaktadır. Mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmalarına sebep olan bu uygulama, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratmakta, adalet ve güven duygularını da sarsmaktadır<sup>476</sup>.

### D. İnceleme Oranlarının Düşüklüğü

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin olan uygulama aracıdır. Denetim ise etkinlik, caydırıcılık ve eğiticilik fonksiyonlarını yerine getirdiği nispette anlamlı sonuçlar doğurur. Bu bakımdan toplum her an incelenmeye hazır olmalıdır<sup>477</sup>.

Denetimin etkinliğini ortaya koyabilmek bakımından ilk önce mükelleflerin incelenme oranlarının tespit edilmesi gerekmekte olup denetim oranlarının düşük seviyelerde olması, mükelleflerde ne de olsa incelenmem algısı oluşturmaktadır.

<sup>474</sup> KOBAN/ERCAN, s. 66; SAĞLAM, s. 83; KOÇ, s. 196.

<sup>475</sup> VDK 2018 Faaliyet Raporu, s. 50.

<sup>476</sup> EDİZDOĞAN Nihat/GÜMÜŞ Erhan, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2013, S. 164, s. 99-100.

<sup>477</sup> TEKİN Selçuk, "Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 2003, S. 181, s. 69.

	İncelenen Mükellef Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı <sup>478</sup>	İnceleme Oranı
2014	55.284	2.472.658	%2,24
2015	58.676	2.527.084	%2,32
2016	49.817	2.541.016	%1,96
2017	44.182	2.636.070	%1,68
2018	44.376	2.727.208	%1,63

Yukarıdaki tabloda<sup>479</sup> da görüleceği üzere ülkemizdeki vergi inceleme oranları son derece düşüktür. İnceleme oranlarının düşük olması, ülkemizin adeta bir vergi cenneti olarak algılanmasına sebep olmaktadır<sup>480</sup>. VDK'nın kurularak inceleme elemanlarının sayısının artırılması (31.12.2018 tarihi itibarıyla 15.245 adet inceleme elemanı kadrosunun 8.263 adedi doldurulmuş<sup>481</sup>) da inceleme oranlarında artışı sağlayamamıştır.

Ülkemizde hakkında vergi incelemesi yapılacak mükelleflerin öncelik sıralamasının olmaması da vergi incelemesinin etkinliğini bozan sebeplerdendir. Sektörel risk analizleri yapılarak vergi incelemelerinin verimli sektörlerde yoğunlaştırılması hem vergi inceleme birimlerinin iş yükünü azaltacak hem de vergi gelirlerini artıracaktır. Nitekim VDK da risk odaklı veri analizi stratejisini benimseyerek bu yönlü çalışmalarını sürdürmektedir<sup>482</sup>.

Vergi incelemelerinin etkinliğini engelleyen diğer bir husus ise incelemelerin kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaşmasıdır. Bütün işlemleri kayıt altında olan mükelleflerin en küçük hataları bile banka sistemleri ve veri sistemleri sebebiyle incelemeye takılmakta ancak vergi kaçırma eğiliminde olan mükellefler kayıt dışı yöntemleri benimseyerek faaliyetlerini sürdürmeye devam etmektedirler<sup>483</sup>.

<sup>478</sup> Faal gelir vergisi mükellef sayıları ile faal kurumlar vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

<sup>479</sup> VDK 2018 Faaliyet Raporu, s. 46.

<sup>480</sup> TEKİN, *Kayıtdışı*, s. 70.

<sup>481</sup> VDK 2018 Faaliyet Raporu, s. 12.

<sup>482</sup> ERGEN/KILINÇKAYA, s. 301.

<sup>483</sup> ERGEN/KILINÇKAYA, s. 301.

### **E. Belirli Süre Görev Yapan Vergi İnceleme Elemanlarının Başka Kurumlara ya da Özel Sektöre Geçmesi**

Özel yarışma sınavıyla mesleğe başlayan vergi inceleme elemanları, sonraki süreçlerde son derece ağır eğitim süreçleri ve sınavlar ile performans değerlendirme sistemlerinde başarılı olarak mesleki kariyerin en önemli basamaklarından biri olan yeterlilik sınavında da başarılı olup 36 ay gibi uzun ve zorlu bir süreçten geçtikten sonra tam anlamıyla vergi inceleme faaliyetine başlamakta ancak belirli süre görev yaptıktan sonra özlük hakları, rotasyon, kurum içi problemler vb. sebeplerle ya başka kurumlara ya da özel sektöre geçmekte ve bu durum da vergi incelemelerinin etkinliğine olumsuz yansımaktadır.

### **F. Vergi İncelemelerinde Uzmanlaşmanın Sağlanamaması**

Vergi inceleme elemanları, kendilerine görev verilen her konuda ve her sektörde inceleme yapmaktadır. İnceleme yapmadan önce de konuya ve sektöre hakim olmak amacıyla çeşitli araştırmalar yapılmakta olup bu durum ise inceleme süresinin uzamasına ve daha az mükellefin incelenmesine sebebiyet vermektedir. Vergi inceleme birimlerinde fiili bir ihtisaslaşma bulunmakta ise de çalışma esasları bu ihtisaslaşmaya göre belirlenmemektedir<sup>484</sup>.

### **G. Mükelleflerin Vergi İncelemesiyle İlgili Bilgi Sahibi Olmaması**

Vergi mükelleflerinin bilgi seviyeleri ve vergi ödevlerini zamanında ve doğru olarak yerine getirme alışkanlıklarının kazandırılması, vergi incelemelerinin etkinliği açısından son derece önemlidir<sup>485</sup>. Mükelleflerin vergi ile ilgili bilgi seviyeleri ve ödevlerini zamanında yerine getirme alışkanlıkları vergi bilinciyle de yakından ilgilidir. Vergi bilinci toplumdaki ahlaki ve sosyal değişimlerden etkilenen bir olgudur. Bireylerin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtıldığına ilişkin kuşularının olması, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmaması gibi etkenler vergi uyumsuzluğuna neden olmaktadır<sup>486</sup>. Mükelleflerde yeterli vergi bilinci olmadan sadece vergi incelemesi yaparak vergi incelemelerinin etkinliği arttırılamaz. Önemli olan vatandaşları eğiterek, vergi bilincini artırıp vergi kaçakçılığını önleyerek incelemenin etkinliğinin arttırılmasıdır. Vergi denetimleri yoluyla vergi bilincini yerleştirmek etkili ise de tek başına yetersiz kalmaktadır<sup>487</sup>.

### **H. Belge Düzeninin Oluşturulamaması**

Defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun olarak, gerçek durumu yansıtacak şekilde düzenlenmemesi de vergi incelemelerinin etkinliğini önemli ölçüde

<sup>484</sup> KOÇ, s. 208.

<sup>485</sup> SAĞLAM, s. 88.

<sup>486</sup> KUMLUCA İbrahim, "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2003, S. 180, s. 94-95.

<sup>487</sup> SAĞLAM, s. 88.

etkilemektedir. Vergi incelemesinde başvuru en temel kaynak mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleridir. Defter kayıt ve belgelerde yapılan incelemelerle de ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu tespit edilip sağlanabilir.

Belge ve kayıt düzeni vergi kanunlarının öncelik verdiği konular arasındadır. Vergi kanunlarının belge ve kayıt düzenine büyük önem vermesi esasında beyan esas ile yakından ilişkilidir. Vergi idaresinin mükellef beyanlarının doğruluğunu kontrol edebilmesi, daha açık bir ifadeyle, vergi denetimi yetkisini kullanabilmesi açısından belge ve kayıt düzeni önemli bir işleve sahiptir. Belge ve kayıt düzenine mükellefin kendisi de en az vergi idaresi kadar ihtiyaç duymaktadır. Çünkü defter ve belge kayıtları mükellefin beyanının doğruluğunu ispatlaması için önemli bir kanıttır<sup>488</sup>.

### **I. Teknolojik İmkanların Kısıtlılığı**

Teknolojik gelişmelerle birlikte teknolojiden en üst düzeyde yararlanılması da vergi incelemelerinin etkili bir biçimde yapılması açısından son derece önemlidir. Ülkemizde bilgisayar destekli pek çok proje ve çalışma yapılmaktadır. Bu sayede mükelleflerin yakından izlenip, ilgili verilerin depolanarak ilgili birimlere iletilmesi sağlanmakta olup bu kapsamda son yıllarda teknolojik gelişmelere uyum için e-fatura, e-defter, e-arşiv gibi uygulamalardan yararlanılmaktadır<sup>489</sup>. Teknolojik imkanlar kullanılarak yapılan incelemeler daha kısa sürelerde tamamlanmakta ve bu sayede de incelemelerin etkinliği artmaktadır.

## **VI. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Vergi incelemesinde etkinliğin sağlanması sadece vergi denetim sisteminde alınacak birtakım tedbirlerle mümkün değildir. Olaya sistem yaklaşımı anlayışından hareketle bir bütün olarak bakılarak ve vergi idaresinin etkinliği açısından da olayın değerlendirilmesi daha uygun olacaktır<sup>490</sup>.

Vergi inceleme müessesesinin etkinliğinin artırılması için; inceleme elemanı kadrolarının belirli bir süreçte doldurulması ve bu elemanların zaman geçmeden yetiştirilmeleri sağlanarak en kısa sürede fiilen inceleme yapmalarına imkan verilerek denetim kapasitesinin artırılması, inceleme oranlarının da artırılması, ayrıca nitelikli inceleme elemanlarının istifa yoluyla ayrılıp özel sektöre geçmesini engelleyecek özlük hakları düzenlemesi, idari düzenlemeler gibi olumlu koşulların sağlanması suretiyle inceleme elemanlarının sorunlarına duyarlı yaklaşılması, verginin bir vatandaşlık ödevi olduğu hissini yükümlüler arasında yayılmasını sağlayarak toplumsal bir vergi

<sup>488</sup> CANGİR Niyazi, "Muhasebecilik Ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2001, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2746>, ( E.T. 01.08.2019).

<sup>489</sup> KOBAN/ERCAN, s. 67.

<sup>490</sup> SAĞLAM, s. 80.

bilincinin oluşturulması ve buna ilişkin eğitimlerin yapılması, vergi incelemelerinde uzmanlaşmaya gidilmesi bu kapsamda inceleme elemanlarının meslek içi eğitimlerinin artırılması, vergi istihbarat faaliyetlerinin artırılması bu kapsamda kayıtdışı faaliyetlerin de tespit edilmesi ve sektörel risk analizlerine ağırlık verilmesi, tüm teknolojik imkanlardan azami düzeyde faydalanılması, defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun olarak gerçek durumu yansıtmalarını sağlayacak bir belge düzeninin oluşturulması, vergi affının olumsuz etkileri dikkate alınarak mükellefler nezdinde belirli periyotlarla sürekli hale gelen bir af sistemi algısı oluşturulmadan ancak gerekli durumlarda bu yola başvurulması, uzlaşma müessesinin vergi incelemesinin etkinliğini ve cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmaya sebep olacak rolünün ortadan kaldırılması, vergi incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması, vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıkların hukuk birimleri, vergi daireleri ve inceleme birimleri arasında gerekli iletişim sağlanarak raporu düzenleyen inceleme elemanının raporuna istinaden yapılan işlemlerin dava konusu yapılması halinde ilgili inceleme elemanının daha sonra bu raporun hangi sebeple hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğunu incelemesine imkan verecek bir sistemin kurulması gerektiği düşünülmektedir.



## SONUÇ

213 sayılı VUK ve tali mevzuatlardaki değişimler çerçevesinde tarihi süreçte ülkemizdeki vergi idaresinin, vergi inceleme birimlerinin ve vergi incelemesi müessesesinin geçirdiği evreler ile vergi incelemelerine ilişkin yargıya intikal eden uyuşmazlıklar dikkate alınarak Türk vergi hukukundaki vergi inceleme müessesesinin düzenlenişı, organizasyonu ve uygulamasından kaynaklanan sorunların incelendiği bu çalışmada şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Denetim kavramı ile inceleme kavramının birlikte kullanıldığı ve denetimin esaslarının vergi incelemesi özelinde de mevcut olduğu görülmüştür.

Vergi denetiminin, ilgililer nezdinde gerçekleştirilen bütün dış denetim faaliyetlerini ve vergi idaresinin personeli nezdinde gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetlerini de kapsadığı anlaşılmıştır. Bu bakımdan yapılacak yasal düzenlemeyle; VUK'un birinci kitabının yedinci kısmının yeniden düzenlenmesi bu kapsamda başlığının "vergi denetimi" olarak değiştirilerek vergi denetiminin tanımının yapılması ve vergi denetiminin sırasıyla "yoklama, bilgi toplama, vergi incelemesi, aramalı vergi incelemesi ve vergi idaresinin denetimi" olmak üzere beş alt bölüme ayrılması suretiyle söz konusu Kanun'un ilgili bölümünün yeniden düzenlenmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Kamusal bir dış denetim türü olan vergi incelemesi; incelemeye yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla incelemeye tabi olanlar nezdinde mümkün ise vergilendirmeye esas olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde, gerektiğinde iktisadi kıymetlerin envanterinin çıkartılarak ya da defter, belge ve kayıtlarla sınırlı olmadan her türlü bilgi ve belgeden yararlanılmak suretiyle revizyon, karşıt inceleme, randıman incelemesi gibi çeşitli teknikler de kullanılarak yürütülen ve raporlanarak sonuçlandırılan bir vergi denetim türü olarak tanımlanabilecektir. Vergi incelemesi ve inceleme sonucunda düzenlenecek raporlar, idare hukuku açısından nihai işlem olan tarh ve ceza kesme işlemlerine hazırlayıcı bir işlem mahiyetindedir.

Vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp, tespit edilip, sağlanması suretiyle toplumda vergi bilincinin geliştirilmesi, mükelleflerin eğitilmesi, vergide adaletin ve eşitliğin sağlanması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunun sağlanması olduğu, kanun maddesinde geçen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ifadesi ile belirtilmek istenenin; vergi incelemesinin salt matrah farkı arayışı

gibi görülemeyeceği, bu bakımdan incelenen mükelleflerin hesap ve işlemlerinin vergi mevzuatına aykırılık teşkil edip etmediğinin saptanmasının da inceleme amaçları arasında yer aldığı anlaşılmıştır.

Bir vergi denetim türü olan arama konusunda karar verme yetkisi ile süre uzatımı konusundaki yetkinin, sulh ceza hakiminden alınarak vergi hakimine verilmesinin gerek aramaya karar verme ve süre uzatımı konusunda daha isabetli kararların alınmasına katkı sağlayacağı gerekse de vergi yargısının etkinliği bakımından da önemli olacağı, bu kapsamda 213 sayılı VUK'un 142. maddesinde yapılacak düzenleme ile arama konusunda karar verme ve süre uzatımı konusundaki yetkinin vergi hakimine verilmesi ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 7. maddesinde yapılacak bir düzenleme ile de arama konusunda karar verme ve süre uzatımı konusundaki başvuruların vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından karara bağlanacağına ilişkin hüküm getirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

VDK ile GİB'in vergi idaresinin çatı kuruluşu olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın birimleri olması sebebiyle ilgili kurumlar arasında işbirliği ve koordinasyonun sağlanması bakımından sorun olmayacağı dikkate alındığında inceleme birimlerinin GİB'e bağlanmasına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca bir kısım eksiklikleri olmakla birlikte 646 sayılı KHK ile vergi inceleme ve denetim birimlerinin VDK çatısı altında birleştirilmesine ilişkin yapılan düzenleme de yerinde bir düzenlemedir.

Yeterlilik sınavı uygulamasına ilişkin usullerde yapılan değişiklikler yerinde olmakla birlikte vergi müfettişliğine atanmaya hak kazanmalarına rağmen müfettişlik kadrolarına atamaları yapılmayan müfettiş yardımcılarının atamalarının yapılarak geriye dönük haklarının verilmesi ayrıca vergi başmüfettişliği kadrosuna atanmaya hak kazananların atamalarının da bir an önce yapılması ve bu meslek mensuplarının da geriye dönük haklarının verilmesi gerekmektedir. Öte yandan müfettişler arasında hukuk fakültesi mezunlarının oranının artırılması, temel eğitim ve meslek içi eğitimde hukuk eğitime bu bağlamda yüksek yargı içtihatlarına, vergi hukukunun temel insan hakları ile olan ilişkisine de ağırlık verilmesi vergi denetiminin ve maliye politikasının etkinliğine olumlu katkı yapacaktır.

İdari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracak olup böyle bir inceleme ve araştırma yapılması re'sen araştırma yetkisinin kullanılması anlamına da gelmeyecektir. Vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinmeleri gerektiği, idarenin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları bu itibarla da yargı yerlerinin idarenin yetkisinde olan inceleme yetkisine sahip

olmadığı aksi düşüncenin ise kuvvetler ayrılığı ilkesine uygun olmadığı ayrıca Anayasa'ya ve 2577 sayılı Kanun'a da aykırı olduğu düşünülmektedir.

Vergi inceleme türlerinden sınırlı vergi incelemesi için yönetmelikte yapılan tanımlamanın eksik olduğu anlaşılmış olup yapılacak bir düzenleme ile sınırlı incelemenin; bir mükellef hakkında, bir vergi türü itibarıyla ve bir vergilendirme dönemine ilişkin belirli matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi olarak tanımlanması gerektiği ve bu sayede uygulamadaki karışıklıkların da önlenebileceği düşünülmektedir.

Vergi müfettişleri ülke çapında vergi incelemesi yapmaya yetkili olmakla beraber müfettişlerin ihtiyaç durumunda yurtdışında vergi incelemesi yapmaları ya da yürütülen bir vergi incelemesiyle ilgili yabancı bir devletten bilgi istemeleri de mümkündür.

VUK'un 30. maddesine göre kendisinin de takdir yetkisi bulunan vergi inceleme elemanlarının bu yetkilerini kullanmayıp sadece zamanaşımını kesmek amacıyla matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurmaları hukuka aykırı olup, konuya ilişkin gerek vergi mahkemelerinde, gerek bölge idare mahkemelerinin ilgili dairelerinde gerekse de Danıştay'ın ilgili dairelerinde verilen kararlar da bu doğrultudadır. Ayrıca söz konusu duruma ilişkin uyuşmazlıklarda da görece azalma olduğu görülmüştür.

15/7/2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle VUK'un 370. maddesinde düzenlenen izaha davet müessesinde yapılacak yeni bir düzenleme ile izaha davet konusundaki takdir yetkisinin sınırlarının tam olarak belirlenmesi gerekmekte, ayrıca mükelleflerin hukuka aykırı davranışının ve vergi ziyanının varlığını şüpheye mahal vermeden açıkça ortaya koyan bilgilerin mevcudiyeti durumunda da izaha davet müessesinden yararlandırılmaması gerekmektedir. Yapılacak yeni bir tebliğ düzenlemesi ile bu konudaki ihtilafın da giderilmesi gerektiği, izaha davet müessesesi konusunda kanun koyucu tarafından getirilebilecek düzenlemelerin çıkarılan tebliğ ile getirildiği, kanun koyucu tarafından getirilebilecek olan böyle düzenlemelerin, görev gaspı nedeniyle yoklukla malul olduğu, bu konularda idarenin asli düzenleme yetkisi bulunmadığı, tebliğde ifade edilen ilgili düzenlemelerin VUK'un 344. maddesiyle de ilişkilendirilerek kanun hükmü olarak düzenlenmesi gerektiği, izaha davet müessesinde yeterli bir izahta bulunmayan mükelleflerin vergi ziyai cezalarının %20 oranında kesilmesinin eşitlik ilkesine aykırı olduğu, bu konuda yapılacak kanuni düzenleme ile VUK'un 344. maddesiyle de ilişkilendirilerek yeterli bir izahta bulunmayan mükelleflerin %20 şeklinde kesilen indirimli vergi ziyai cezaları (en azından) %50'ye çıkartılmalı ve izah zamları da gecikme faizine dönüştürülmelidir. İzaha davet müessesesi, vergilendirmede adalet ve eşitlik prensiplerine uygun bir şekilde uygulanması halinde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmaya yönelik anlamlı bir adım olabileceği bu hususlar dikkate alınmadığında ise müessese beklenen amaca hizmet etmeyecektir.

Vergi incelemesine ilişkin yapılan görevlendirmelerde; vergi incelemelerinin konu ve dönem ile sınırlandırılmış olması, bu sınırın aşılammaması, inceleme konusu ve dönemi ile ilgisi olmayan bilgi ve belge istenememesine yönelik yönetmelik hükümlerinde yapılan değişiklikler yerinde ve mükellef haklarının gelişimine katkı sağlayacak niteliktedir. Ayrıca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerindeki işe başlama ve incelemeye başlamaya ilişkin sürelerin idareyi düzenleyici ve onun iç işleyişiyle ilgili süreler olarak yorumlanması gerekmekte olup incelemeye başlama tutanağının bir şekil şartı olarak öngörülmesi önceki uygulamalardaki belirsizlikleri ortadan kaldırma amacına yönelik ileri bir adım olarak değerlendirilmelidir. Öte yandan 6009 sayılı Kanun ve bu Kanun'a istinaden çıkarılan yönetmelik hükümleriyle vergi incelemelerinin belirli bir süre içerisinde tamamlanmasına yönelik getirilen süreler mükellef haklarının bir parçasıdır. Söz konusu sürelerle riayet edilmemesi durumunda zaman yönünden yetkisizlik durumu ortaya çıkacak ve yapılan işlemler de hukuka aykırı hale gelecektir.

Uygulamada inceleme elemanlarının üzerinde çok sayıda ve aynı anda yürütülen incelemeler bulunması gibi sebeplerden dolayı dairede inceleme kural, iş yerinde inceleme ise istisna olarak benimsenmiştir. VUK'un 140/5. maddesindeki vergi incelemesi yapanların, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hükmü ile aynı Kanun'un 139. maddesindeki vergi incelemesinin yapılacağı yer ile ilgili hükümler birlikte değerlendirildiğinde incelemenin yapılacağı yere ilişkin kurallara uygun davranmayan/davranamayan vergi idaresinin tesis etmiş olduğu işlem, diğer yönlerden doğru olsa bile, incelemenin yapılacağı yer ile ilgili kanun hükümlerine riayet edilmediğinden tesis edilen işlem hukuka aykırı olacak, uyuşmazlığa konu olması halinde de iptal edilecektir. Öte yandan her incelemenin durumuna göre incelemenin işyerinde yapılmasının zorunlu olup olmadığına karar verilmesi gerekmekte olup, bu konuda yapılacak kanuni düzenleme ile VUK'un 139. maddesinde "*İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya*" ifadesinden sonra, "*incelemenin mahiyetine göre iş yerinde inceleme yapmaya gerek olmadığına karar verilir veya*" ifadesinin eklenmesinin sorunun çözümüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Defter ve belgelerin mahkeme aşamasında kabul edilip, mahkemeye ibrazının sağlanıp, defterlerdeki kayıtların incelenip davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüş ve saptamalarının alınması ya da bilirkişiye incelettirilmesi yönündeki Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun(kararı Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare açısından bağlayıcı olmakla birlikte) ve Danıştay 9. Dairesi'nin kararlarına katılmak mümkün değildir. Zira bu durum, idarenin yetki ve görevinde olan vergi incelemesinin bir başka erk olan yargı yerlerine geçmesi anlamına gelecek, yapılacak bu işlemle idareye karşı mükellefin bir ödevi olan ibraz görevi yargılama aşamasıyla bertaraf edilecek olup, Danıştay'ın diğer dairelerinin kararları da bu yöndedir. Bu konuya

ilişkin verilen kararlardaki farklı yorumlamaların, mücbir sebep olmadan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda karşı karşıya kalınacak zorunlu hukuki yaptırımların eksikliğinden kaynaklandığı, iyi niyetli olmadan ibrazdan kaçınan yani defter ve belgelerini vergi inceleme elemanından gizleyen mükellefin, bu fiilin hukuki sonuçlarına da katlanması gerektiği, vergi idaresinden gizlenen bilgi ve belgelerin mahkemeye sunulmasıyla gizlemeye bağlanan hukuki ve cezai yaptırımlardan kurtulunabileceğinin kabulünün VUK'ta yer alan inceleme ve vergilendirme ilke ve kurallarının yaptırımsız kalmasına sebep olacağı, bu sebeple; 213 sayılı VUK'un 256. maddesine; "Herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibrazından kaçınılan defter ve belgeler, bu sebeple yapılacak re'sen veya ikmalen tarh işlemlerinin uyumsuzluk konusu edildiği davalarda yargı mercileri nezdinde kanıt olma niteliği taşımaz" hükmünün eklenmesi gerektiği, bu kanun değişikliğinin konuya ilişkin oluşması muhtemel uyumsuzlukları sonlandıracağı ve artık defter ve belgelerinin gizlenmesinin mükellefler lehine hiçbir faydası olmayacağı ve bu değişikliğin vergi incelemeleri ile vergilendirme işlemlerinin de daha sağlıklı yürütülmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Ayrıca defter ve belge ibraz etmeme fiillerinin susma hakkı kapsamında değerlendirilmesi durumunda, defter belge ibraz etme ödevinin yerine getirilememesi gibi bir durumun ortaya çıkacağı, Kanun'un yaptırım gücünün ortadan kalkacağı, mükellefin beyanına dayanan vergi sisteminin özüne aykırı bir durum oluşacağı, bu yüzden defter ve belge ibraz etmeme fiillerinin susma hakkı kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği, ancak defter ve belge ibraz edilmemesi durumunda hapis cezası ile karşı karşıya kalmanın da ağır bir yaptırım olduğu, mükelleften istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda sadece idarî yaptırıma muhatap olunması gerektiği ve bu yönde düzenlemeler yapılması gerektiği düşünülmektedir. Öte yandan incelemenin yürütülmesi aşamasında defter ve belge ibrazı talep edildiğinde hiç defter, belge tutmayanların idarî yaptırım dışında hapis cezasına çarptırılmayacakları dikkate alındığında, defter ve belge tutan fakat bunları ibraz etmeyenlerin hapis cezasına çarptırılmaları ise hakkaniyete aykırı bir durum meydana getirmektedir.

VUK'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu olabilmesi için vergi alacağının onların vergisel ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden tahsil edilememiş olması gerektiği, vergisel bir ödev olan saklama ve ibraz etme yükümlülüğünün, ibraz talep edilen tarihteki kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmediğinde onların bu yükümlülüğünü yerine getirmemesinden doğan hazinenin vergi alacağından, yine kendilerinin sorumlu olması gerekmekte olup eski kanuni temsilcinin ibraz etmemenin sonuçlarından sorumlu olması ise hakkaniyete aykırıdır. Nitekim Danıştay'ın kararları da bu yöndedir.

İncelemeyi yapanların da idarenin bir unsuru olduğu, inceleme elemanları tarafından sirküler ya da özelgelerin kanuna aykırı olduğunun düşünülmesi halinde buna ilişkin itiraz merciinin mevcut olduğu, bu mercide görev yapanların belirli kıdemdeki

inceleme elemanlarından oluştuğu ve ortaya çıkacak görüşün bir bütün olarak idarenin görüşünü yansıtacağı dikkate alındığında özelge ve sirküler gibi tali düzenlemelerle getirilen açıklamaların incelemeyi yapan inceleme elemanları bakımından bağlayıcı olması inceleme elemanlarının bağımsızlığına engel teşkil edecek bir durum olmayıp buna yönelik yapılan düzenlemeler yerindedir. Ancak özelgenin de bağlayıcı olduğu yönünde bir düzenleme yapılması faydalı olacaktır. Ayrıca mükelleflerin tereddüt yaşadığı vergisel konulardaki tereddütlerini gidermek için verilen ve belirtilen konularda idarenin görüşünü yansıtan özelge ve sirküler hakkındaki içtihat değişikliği üzerine aynı yaptırımın uygulanması gerekmekte olup mevzuata göre özelgeye uygun hareket eden mükellefin vergi aslı yönünden tarhiyata muhatap olması, sirkülere uygun hareket eden mükellefin ise geriye dönük hiç bir tarhiyata muhatap olmaması gibi bir durumun ortaya çıktığı, özelgeye uygun hareket eden mükelleflerin özelgenin değişmesi halinde de aynen sirkülerin değişmesi halindeki gibi geriye dönük uygulamalara muhatap olmamaları gerektiği ve yapılacak kanuni düzenleme ile iki farklı uygulama arasındaki eşitsizliğin giderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerindeki "*incelemenin tamamlandığı tarih*" ifadesi ile "*incelemenin bitirilmesi*" ifadesinin mevzuatta aynı anlamda kullanıldığı anlaşılmıştır. Ancak incelemenin bitirilmesi ile tamamlanması birbirinden farklı kavramlardır. Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih vergi incelemesinin bitirildiği tarih, inceleme raporlarının ilgili komisyon tarafından değerlendirilip sonuçlandırıldığı tarih ise vergi incelemesinin tamamlandığı tarih olup, buna göre yapılacak mevzuat düzenlemeleri ile bu kavramların açık ve net olarak ayrımlarının yapılması gerekmektedir.

Vergi inceleme raporu; tek başına icrai niteliği olmayan, icrai nitelikteki tarhiyat ya da ceza kesme işlemlerine dayanak mahiyetinde bir ön işlem olup, inceleme sürecindeki araştırmaların, tespitlerin, ulaşılan sonuçların bir bütün olarak belirtildiği ve inceleme elemanının değerlendirme ve önerilerini ifade eden hazırlayıcı mahiyetteki idari işlemi belirten yazılı bir metindir. Bu metnin rapor olarak kalması halinde mükellef adına kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem oluşturması ise mümkün değildir. Bu sebeple de söz konusu raporlar dava konusu edilemeyecek, ancak bu raporlara istinaden mükellef adına cezalı tarhiyat yapılarak vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi durumunda cezalı tarhiyatlar dava konusu edilebilecektir. Yapılacak yargılamada inceleme raporlarındaki tespit ve değerlendirmeler de hukuki değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Fakat gerek vergi idaresinde gerekse de vergi inceleme birimlerinde geri dönüşü sağlayacak bir sistem olmadığından yapılan yargılama sonucunda hangi raporun hangi gerekçeyle hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğu konusunda inceleme raporunu düzenleyen vergi inceleme elemanı bilgi sahibi olamamaktadır. Gerekçeli mahkeme kararlarının grup başkanlıklarına gönderilmesi halinde gelen mahkeme kararları doğrultusunda inceleme elemanları bilgilendirilmek suretiyle vergi

incelemesinin hem etkin hem de verimli olmasına önemli bir katkı sağlanmış olacaktır. Bu duruma ilişkin olarak vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıkların hukuk birimleri, vergi daireleri ve inceleme birimleri arasında gerekli iletişim sağlanarak rapor düzenleyen inceleme elemanının raporuna istinaden yapılan işlemlerin dava konusu yapılması halinde ilgili inceleme elemanının daha sonra bu raporun hangi sebeple hukuka aykırı olduğu ya da hukuka uygun olduğunu incelemesine imkan verecek bir sistemin kurulmasının faydalı olacağı, bu konuda idari yargıdaki uygulamaya benzer (ilgili mahkemede verilen kararın istinaf ya da temyize konu olması halinde anılan aşamalarda verilen kararların ilk mahkemeye geri dönmesi) bir uygulamanın yapılabileceği düşünülmektedir. Ayrıca vergi inceleme raporlarının tek başına idari davaya konu edilmesi mümkün olmamakla birlikte mükellefin gelecekteki muhtemel vergi sorumluluklarını etkiler mahiyetteki vergi inceleme raporları ise idari davaya konu olabilecektir. Nitekim vergi yargısının kararları da bu yöndedir.

Vergi incelemesinin amacı dikkate alındığında, yükümlü haklarına etkili olan her türlü usul ve şekil unsurundaki hukuka aykırılık işlemin geçerliliğini etkileyecek olup, bu kapsamda vergi inceleme raporunun ilgiliye tebliğ edilmemesi esasa etkili bir hatadır ve bu hata da cezalı tarhiyatın iptaline sebep olacaktır. Nitekim vergi yargısında bu yönde verilen kararlar içtihat haline gelmiştir. Ayrıca hakkında tesis edilen tarh işleminin sebeplerinin belirtildiği inceleme raporunun ilgisine tebliğ edilmesi, hakkında işlem tesis edilen kişinin bir hakkıdır. Bu hakkın idare tarafından ihlalinin yargı organınca değerlendirilmesi gerekirken yargı organı tarafından bu ihlalin giderilmesi durumunda dava yoluna gitmeyen/gidemeyen yükümlüler bu haktan yararlanamayacak olup, bu yönde verilen yargı kararlarına katılmak da mümkün değildir. Vergi tekniği raporu ise tarhiyat önerisinin yer almadığı, mükellef hakkındaki tarhiyat önerisi içeren rapora dayanak teşkil eden bir rapor türü olup, düzenlenen vergi tekniği raporları da tek başına mükelleflerin menfaatlerini etkilememektedir. Bu raporlarda vergi mahremiyeti mahiyetinde olabilecek başka mükelleflerle ilgili bilgilerin vergi idaresi tarafından raporlardan çıkarılarak bu raporların da ilgisine tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme müessesesinin etkinliğinin artırılması için; inceleme elemanı kadrolarının belirli bir süreçte doldurulması ve bu elemanların zaman geçmeden yetiştirilmeleri sağlanarak en kısa sürede fiilen inceleme yapmalarına imkan verilerek denetim kapasitesinin artırılması, inceleme oranlarının da artırılması, ayrıca nitelikli inceleme elemanlarının istifa yoluyla ayrılıp özel sektöre geçmesini engelleyecek özlük hakları düzenlemesi, idari düzenlemeler gibi olumlu koşulların sağlanması suretiyle inceleme elemanlarının sorunlarına duyarlı yaklaşılması, verginin bir vatandaşlık ödevi olduğu hissini yükümlüler arasında yayılmasını sağlayarak toplumsal bir vergi bilincinin oluşturulması ve buna ilişkin eğitimlerin yapılması, vergi incelemelerinde uzmanlaşmaya gidilmesi bu kapsamda inceleme elemanlarının meslek içi eğitimlerinin artırılması, vergi istihbarat faaliyetlerinin artırılması bu kapsamda kayıtdışı

faaliyetlerin de tespit edilmesi ve sektörel risk analizlerine ağırlık verilmesi, tüm teknolojik imkanlardan azami düzeyde faydalanılması, defter, kayıt ve belgelerin usulüne uygun olarak gerçek durumu yansıtmasını sağlayacak bir belge düzeninin oluşturulması, vergi affının olumsuz etkileri dikkate alınarak mükellefler nezdinde belirli periyotlarla sürekli hale gelen bir af sistemi algısı oluşturulmadan ancak gerekli durumlarda bu yola başvurulması, uzlaşma müessesinin vergi incelemesinin etkinliğini ve cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmaya sebep olacak rolünün ortadan kaldırılması, vergi incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması gerekmektedir.

Yeni dönemde yapılacak olan çalışmalarda yukarıda yapılan önerilerin dikkate alınarak düzenlemelerin buna uygun olarak yapılmasının hem bütçe hedeflerine hem de maliye politikasının etkinliğine olumlu yansıtacağı düşünülmektedir.





## KAYNAKLAR

**AKALIN Güneri**, Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2014, s. 491-503.

**AKDOĞAN Abdurrahman**, *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın no: 127, Ankara, 1979, (*İnceleme*).

**AKDOĞAN Abdurrahman**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara, 2017, (*Vergi Sistemi*).

**AKIN Emre**, "Vergi İncelemesinin Konusunu Öğrenme Hakkı Kapsamında İnceleme Görev Yazılarının Talep Edilme Hakkının Mevcudiyeti Üzerine Mülâhazalar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 2017, S. 435, s. 39-46.

**AKYOLLU Uğurcan/DANIŞMAN Uçar Mehmet/YÜZEN Berivan**, "Vergi İncelemesi İle İlgili Son Yönetmelik Değişikliği Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan 2017, S. 428, s. 159-165.

**ARIKAN A. Naci**, "Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesinde Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2013, S. 382, s. 45-55.

**ARIKAN Zeynep**, "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl 1998, C. 13, S. 2, s. 127-133.

**ARPACI Altar Ömer**, "Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması", 05.10.2004, Alomaliye.com, <http://www.alomaliye.com/2004/10/05/vergi-denetimi-ve-gelir-idaresinin-yeniden-yapilanmasi>, (E.T:11.02.2019), (*Denetim*).

**ARPACI Altar Ömer**, "Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2004, S. 194, s. 40-56, (*İnceleme*).

**ARSLAN Cenk Murat**, "İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2013, S. 386, s. 14-18.

**ASLIHAK Alper**, "Vergi İncelemesine Başlama", *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 2010, S. 262, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-incelemesine-baslama/2855>, (E.T. 15.06.2019).

**AYAR Özkan**, "Yargı Kararları Perspektifinde: Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ Edilme(me) Sorunsalı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2018, S. 441, s. 171-178.

**AYDEMİR İsmail**, "2008'e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme" *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4669>, (E.T. 25.02.2019).

**BAHAR Cevdet Okan**, "Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi Ve Tarh Zaman Aşımının Son Üç Ayında Uzlaşma", *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3091>, (E.T. 02.08.2019).

**BAKIR Caner**, "Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması", *Amme İdaresi Dergisi*, Haziran 2012, C. 45, S. 2, s. 81-102.

**BAŞARAN YAVAŞLAR Funda**, "İzaha Davet Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2017, S. 433, s. 6-14.

**BAYKARA Bekir**, "Vergi İncelemesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4490.pdf>, (E.T. 17.03.2019).

**BAYRAM Mehmet**, "Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı", *Vergi Raporu Dergisi*, Ekim 2019, S. 241, s. 95-111.

**BUYRUK A. Özkan**, "1950 Büyük Vergi Reformunun Sonuçları ve Vergi Reform Komisyonu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2012, S. 373, s. 90-95.

**BİLİCİ Nurettin**, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 42. Baskı, Ankara, Ekim 2017.

**CANBEK M. Meftun**, "Vergi İncelemesinde Süre Sınırının Kritiği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2015, S. 402, s. 76-83.

**CANDAN Turgut**, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. baskı, temmuz 2006.

**CANGİR Niyazi**, "Muhasebecilik Ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi Ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2001, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2746>, (E.T. 01.08.2019).

**ÇAVUŞ Adnan**, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006.

**ÇİTİL Bünyamin**, "Türk İdari Yargı Sisteminde Yerindelik Denetimi Yasağı ve Vergi Uyuşmazlıklarındaki Yansımaları", *Adalet Dergisi*, Ocak 2018, S. 60, s. 51-74.

**DALAK Güldem**, "Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 1999, S. 129, s. 74-83.

**DAYANÇ Murat**, "6009 Sayılı Kanun Çerçevesinde Tam ve Sınırlı İncelemenin Eleştirisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, S. 360, s. 63-69.

**DAYANÇ Murat**, "Vergi İncelemesinde Süre Sınırlamasının Analizi -II", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2012, S. 372, s. 88-97, (*Analiz-II*).

**DAYANÇ Murat**, "Rapor Değerlendirme Komisyonları ve Vergi Mevzuatına Uygunluk Bilmecesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2011, S. 359, s. 49-56, (*RDK*).

**DEĞİRMENDERELİ Ali**, "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 4-2015, s. 36-67.

**DEMİR Eyüp**, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasına Yönelik Öneriler", *Vergi Raporu Dergisi*, Ocak 2019, S. 232, s. 306-311.

**DOĞAN Ahmet**, *Büyük Türkçe Sözlük*, Akçağ Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2013.

**DOĞRUSÖZ Bumin**, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", *Referans Gazetesi*, 24.12.2009, (*Arama*).

**DOĞRUSÖZ Bumin**, "Vergi Denetimi Siyasallaşılıyor", *Referans Gazetesi*, 08.07.2010.

**DOĞRUSÖZ Bumin**, "Defterlerin İbraz Edilmemesinin Sorumluluğu", *Referans Gazetesi*, 18.06.2009.

**DOĞRUSÖZ Bumin**, "Vergi Tekniği Raporu", *Referans Gazetesi*, 16.04.2015.

**DOĞRUSÖZ Bumin**, "İnceleme Raporları ve Dava Hakkı", *Referans Gazetesi*, 25.06.2009.

**DOĞRUSÖZ Bumin**, "Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen", *Referans Gazetesi*, 09.09.2010.

**EDİZDOĞAN Nihat/GÜMÜŞ Erhan**, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2013, S. 164, s. 99-119.

**ERDEM Tahir**, *Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2011.

**ERGEN Zuhâl/ KILINÇKAYA Leman**, "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, Ocak-Haziran S. 2014-1, s. 281-304.

**ERKUT Celal**, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Danıştay Yayınları No: 51, Ankara, 2015.

**GÖK Onur/ÇEKİCİLER Coşkun**, "Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2019, S. 449, s. 111-119, (*Dinlenme*).

**GÖK Onur/ÇEKİCİLER Coşkun**, "Özelge Müessesesi Üzerine Değerlendirmeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2018, S. 441, s. 128-140, (*Özelge*).

**GÜLER Hünkar**, "Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği", *Vergi Raporu Dergisi*, Ocak 2019, S. 232, s. 290-305.

**GÜLHAN Nadir/TÜRKMEN Füsün**, "Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2016, S. 418, s. 92-101.

**GÜLHAN Nadir**, "Defter Ve/Veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2015, S. 410, s. 73-80.

**GÜMÜŞ Ali**, "Vergi İnceleme Sürecine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2017, S. 429, s. 80-84.

**GÜNDÜZ Zeki**, "Vergi İncelemesine Neden Seçilebilirsiniz?", *Dünya Gazetesi*, 18.06.2008.

**GÜNEY Taner/EMRE Levent**, "Özelge Sisteminin İşleyişi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Raporu Dergisi*, Haziran 2017, S. 213, s. 49-65.

**GÜRBOĞA Erkan**, "Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 2004, S. 191, s. 7-11.

**GÜRSOY Hakan**, "OECD Model Vergi Anlaşmasınının 26'ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2013, S. 377, s. 47-53.

**HEPAKSAZ Engin/ÇEVİKCAN Fatih/ÖZ Ersan**, "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2011, S. 354, s. 149-157.

**KAPUSUZOĞLU Tuncay/KOYUNCU Mesut**, "Vergi Reform Komisyonu ve Ali Alaybek Üzerine Prof. Dr. Halil Nadaroğlu ile söyleşi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 2001, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2795>, (E.T. 09.04.2019).

**KARADENİZ Salim**, "Yurtdışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi ?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2009, S. 335, s. 23-26.

**KARAKOÇ Yusuf**, *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

**KARYAĞDI Nazmi**, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, Ankara, Kasım 2006.

**KESKİN Kemal Serkan**, "Yeni Düzenlemeler Işığında İşe Başlama ve İncelemeye Başlama Kavramları", *Vergi Raporu Dergisi*, Ekim 2012, S. 157, s. 59-66.

**KILIÇ Serdar/YALINBAŞ Alpagaç İzzet**, "Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresi'ne Genel Bir Bakış", *Vergi Raporu Dergisi*, Kasım 2013, S. 170, s. 7-19.

**KIZILOT Şükrü/KIZILOT Zuhul**, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 22. Baskı, Ankara, 2013.

**KOBAN Emine/ERCAN Tayfun**, "Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemeleri Ve Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", *Sosyal Bilimler Dergisi*, Ağustos 2017, S. 13, s. 57-70.

**KOÇ Murat**, *Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçağı Ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2011.

**KÖSE Ömer**, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Mayıs 2007.

**KUMLUCA İbrahim**, "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2003, S. 180, s. 91-97.

**KUTBAY Hüseyin**, "Almanya ve ABD'deki Vergi Denetimi ile Türkiye'de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2015, S. 403, s. 103-115.

**Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, *Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul, 2011.

**MÜDERRİSOĞLU Okan**, "Erdoğan'ın Gözüyle Vergi Denetimi", *Sabah Gazetesi*, 17.09.2012.

**NAS Adil**, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2012, C. 61, S. 4, s. 1307-1336.

**NAZALI Ersin/KAPUCU Duygu**, "Vergi İncelemesinde Süreler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2016, S. 421, s. 127-130.

**OKUMUŞ Semi/GÖZE Mustafa Kemal**, "Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak 2012, S. 280, s. 47-51.

**ORAL GEDİZ Burcu/FAZLILAR APRAZLI Tuğba/KOÇ Özgür Emre**, "Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl 2015, C. 20, S. 2, s. 119-149.

**ÖNAL Debi Konukçu**, *Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2011.

**ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami**, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı, Ankara, Eylül 2018.

**ÖZBALCI Yılmaz**, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan 2006.

**ÖZDEMİR H. Serdar**, "Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı", *Vergi Raporu Dergisi*, Şubat-Mart 2000, S. 45, s. 48-56, (*Denetim*).

**ÖZDEMİR Muharrem**, *Üstadname*, İstanbul, 2017, (*Tarihçe*).

**ÖZKER A. Niyazi**, "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler ", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 4-2002, s. 172-185.

**PINAR Burak**, "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler", *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi*, C. 1, S. 1-2016, s. 23-60.

**RAKICI Cemil**, "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 2011, C. 7, S. 14, s. 345-362.

**SAĞLAM İbrahim**, *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2015.

**SAVAŞAN Fatih/İZGİ ŞAHPAZ Kadriye/İNCE Tunç**, "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması", *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, Mayıs 2014, s. 37-58.

**646 Sayılı KHK Üzerine Yapılan Değerlendirmeler**, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, S. 360, s. 7-17.

**SAYIN Mahmut**, "Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi ve Denetim Usulleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/amerika-birlesik-devletlerinde-vergi-idaresi-ve-denetim-usulleri/3388>, (E.T:05.03.2019).

**SEVGİ Şuayip**, "Vergi Hukuku’nda Mukteza", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2005, S. 197, s. 50-54.

**SOMUNCU Ahmet**, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak-Haziran 2014, S. 43, s. 133-173.

**SOYDAN Başar**, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, XII Levha Yayınevi, İstanbul, 2015.

**ŞAAN Ayşe**, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008.

**ŞAHİN Sarkın Figen**, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımlarında İzaha Davet", *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 2017, S. 436, s. 6-11.

**ŞEKER H. Nezh**, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Doktora Tezi, İstanbul, 1993.

**TAŞTAN Mehmet**, *Açıklamalı İctihatlı Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları*, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2020.

**TDK**, *Bilim Ve Sanat Terimleri Sözlüğü*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c61328502a527.96855113](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c61328502a527.96855113), (E.T. 11.02.2019).

**TDK**, *Güncel Türkçe Sözlük*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c6136660242a5.59782443](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c6136660242a5.59782443), (E.T. 11.02.2019).

**TDK**, *Büyük Türkçe Sözlük*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cb392d9dce602.69295197](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cb392d9dce602.69295197), (E.T. 14.04.2019).

**TEKİN Fazıl/ÇELİKKAYA Ali**, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 8. Baskı, Ankara, Mart 2018.

**TEKİN Selçuk**, "Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 2003, S. 181, s. 66-73, (Kayıtdışı).

**TEKİN Selçuk**, "Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-denetimindeyenidonem/2893>, (E.T. 12.04.2019).

**TOK Ahmet**, "Bilinen Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Hakkında, İlanen Tebliğ Yolu Kullanılarak Defter Belge İbraz Etmeme Fiili İsnad Edilebilir Mi?", *Vergi Raporu Dergisi*, Temmuz 2009, S. 118, s. 51-58.

**TUNCER Selahattin**, "Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2001, S. 238, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2664>, ( E.T. 07.04.2019).

**TÜNEL Tamer**, "Vergi İncelemesi ve İncelemeye Yetkili Olanların Görev ve Sorumluluklarının Vergi Usul Kanunu Açısından Sınırı", *Vergi Raporu Dergisi*, Mayıs 2010, S. 128, s. 116-122.

**TÜRKAY İmdat**, "Vergi İncelemesinin Kapsamı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2016, S. 413, s. 127-137.

**UÇAK Mesut**, "Mükellefler Nezdinde Verilen Özelgeler ve İnceleme Elemanlarını Bağlayıcılığı", *Vergi Raporu Dergisi*, Temmuz 2013, S. 166, s. 12-21.

**UÇKAN Servet**, *Türkiye'de Vergi İncelemesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.

**ÜSTÜN Ümit Süleyman**, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı ?*, Beta Yayınevi, İstanbul, Ocak 2013, (*Vergi Denetimi*).

**ÜSTÜN Ümit Süleyman**, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Yayınevi, Ankara, Nisan 2007, (*Takdir Yetkisi*).

**ÜSTÜN Ümit Süleyman**, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2011, C. 15, S. 3, s. 363-390, (*Susma Hakkı*).

**ÜSTÜN Ümit Süleyman**, "Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2012, C. 7, S. 1-2, s. 189-222, (*Özelge*).

**YALTI Billur**, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (vuk, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3576>, (E.T: 25.06.2019).

**YAŞAR Mehmet**, "İnceleme Sürecinde Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulmasının Zamanaşımı Sürecine Etkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2017, S. 426, s. 49-54, (*Takdir Komisyonu*).

**YAŞAR Mehmet**, "Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese Olarak İzaha Davet", *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 2017, S. 429, s. 52-56.

**YILDIZ Hayrettin**, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 2013, C. XVII, S. 3- 4(2013), s. 129-154.

**YILMAZ Yiğit**, "Osmanlı Devleti'nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi", *Vergi Raporu Dergisi*, Ocak 2019, S. 232, s. 11-22.

**YETKİNER Erkan**, "6009 sayılı Kanun ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Yapılan Yeni Düzenlemeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2011, S. 359, s. 28-32.

**YUMUŞAK İbrahim**, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, S. 360, s. 18-26, (*KHK*).

**YUMUŞAK İbrahim**, "Tetkikata Yetkililer", *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 2009, S. 334, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4981>, (E.T. 09.04.2019).

**YÜCE Mehmet**, "Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2016, S. 421, s. 12-20.

**YÜCEDOĞRU Recep/SARIASLAN Osman/KUŞTEPE Abdulkadir**, "Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu ile Tartışmak: Teori, Uygulama ve Yargı", *Vergi Raporu Dergisi*, Ocak 2019, S. 232, s. 312-331.



**İNTERNET SİTELERİ**

[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

[www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)

[www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr)

[www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)

[www.hmb.gov.tr](http://www.hmb.gov.tr)

[www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)

[www.uyap.gov.tr](http://www.uyap.gov.tr)

