

**T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TEORİ VE UYGULAMADA VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF
HAKLARI**

**Hazırlayan
Hande EMİROĞLU**

**Danışman
Yrd. Doç. Dr. Ahmet UTKUSEVEN**

**MANİSA
2011**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Teori ve Uygulamada Vergi İncelemede Mükellef Hakları” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dışecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir bunu onurumla doğrularım.

Tarih
17.05.2011
Hande EMİROĞLU

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 17.06.2011 tarih ve 12/7 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Hande EMİROĞLU'nun "Teori ve Uygulamada Vergi İncelenmesinde Mükellef Hakları" Konulu tezi incelenmiş ve aday 31.10.2011 tarihinde saat 11:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	*	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	**	ile karar verilmiştir.	<input type="checkbox"/>

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Yrd.Doç.Dr. Ahmet UTKUSEVEN

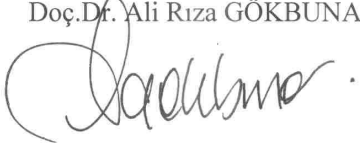
(Danışman)

ÜYE




ÜYE

Doç.Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR



Yrd.Doç.Dr. Abdullah TEKBAŞ



*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Evet Hayır

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	418191
Yazar Adı / Soyadı	Hande Emiroğlu
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 40642167730
Telefon / Cep Telefonu	02324864942 05544010254
e-Posta	hande.emiroglu@hotmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Teori ve Uygulamada Vergi İnceleminde Mükellef Hakları
Tezin Tercümesi	Taxpayer rights on Tax Audit in Theory and Application
Konu Başlıkları	Maliye
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Mali Hukuk Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2011
Sayfa	121
Tez Danışmanları	Yrd. Doç. Ahmet UTKUSEVEN
Dizin Terimleri	Mükellef hakları=Taxpayer rights Mükellef=Taxpayer İnceleme=Study
Önerilen Dizin Terimleri	Vergi İncelemesi=Tax Audit
Yayımlama İzni	<input type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Ertelenmesini istiyorum [3 Yıl]

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının **25.11.2014** tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezimle ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.
NOT: (Ertelene süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

28.11.2011

İmza:.....

ÖNSÖZ

Tezin her aşamasında çok kıymetli vaktini hiçbir fedakarlıktan sakınmadan ayıran eleştirel bakış açısı ve tecrübesi ile çalışmanın neticelendirilmesinde emek sarfeden ve yaşadığım sağlık problemleri nedeniyle defalarca vazgeçmeme rağmen beni teşvik eden değerli hocam ve danışmanım Yrd. Doç Dr. Ahmet UTKUSEVEN'e, gerek eğitim döneminde gerekse tez hazırlama aşamasında her zaman yanımda olan değerli dostlarım, Volkan KARHAN, Ceyda NİZAM ve Neriman AKBAŞ'a ve son olarak tüm hayatım boyunca hep yanımda olacaklarını bildiğim aileme sonsuz teşekkürü borç bilirim.

ÖZET

Günümüz çağdaş devletlerinde olduğu gibi ülkemizde de vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu sistemde mükellefler, kendi kazançlarını tespit etmekte ve bunun üzerinden beyanda bulunmaktadır. Beyan esas olarak adlandırılan bu usulün uygulanması mükelleflerin beyanlarının denetlenmeyeceği anlamına gelmemektedir.

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde, mükelleflerin beyanlarının gerçeği yansıtmadığının tespiti ve kontrolünde en etkili denetim türü vergi incelemeleridir. Vergi incelemeleri, vergi inceleme elemanları aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Vergi İnceleme elemanları, vergi inceleme yetkisine sahip, vergi inceleme görevini ifa eden, bu sıfatla hem ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştıran, tespit eden ve sağlayan, hem de idari vergi cezalarını tespit eden kamu görevlisidir.

Vergi incelemeleri, mükellefleri olumsuz etkileyen bir süreci kapsamaktadır. Bu nedenle vergi incelemeleri gerçekleştirilirken mükelleflerin yükümlülükleri kadar hakları konusunda da bilgilendirilmesi ve vergi idaresinin mükellef odaklı bir anlayış ile hareket etmesi, mükelleflerin sahip olduğu bu olumsuz bakış açısını değiştirici etki yapabileceği gibi vergi bilinci ve vergi ahlakının gelişmesine de olumlu katkıda bulunacaktır. Dolayısı ile sadece mükellef aleyhine olan durumlar değil, lehine olan durumlarında göz önünde bulundurulması, vergisel gerçeklerin mükellefleri zor durumda bırakmadan ortaya konması gerekmektedir.

ABSTRACT

As it is in today's modern states, the tax system is based on declaration principal. In this system, taxpayers detect their own earnings and declare over these earnings. Performing this procedure which is called the declaration basis does not mean that taxpayers' declarations are not controlled.

Tax systems in which the declaration principal is valid, tax investigations are the most effective type of detection for determining and controlling of the taxpayers' declarations reflect the fact or not. Tax investigations are executed by tax investigation personnel's. Tax investigation personnel's are the public officers that have the authority of investigating taxes whom not only investigate the accuracy of the taxes to be paid, but also determine the administrative penalties, representing the task of tax investigation.

Tax investigations involve a process that effects taxpayers negatively. Therefore, while the tax investigations are being carried out, informing the taxpayers about not only their obligations but also their rights, and tax administration acting in a taxpayer-focused mentality can both make an effect a change on the negative angle of view that the taxpayers have, and contribute to the development of tax awareness and moral tax values. Therefore, not only the cases against, but also the cases in favor of the taxpayers are to be considered, tax facts are to be revealed without leaving the taxpayers in the lurch.

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Avustralya Gelir İdaresi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	Gelir Vergisi
IRS	Amerikan Gelir İdaresi
KDV	Katma Değer Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar.....	32
Şekil 2: ABD ‘de Vergi İncelemesi Türleri.....	32
Şekil 3: Mükellef Haklarının Hukuksal Dayanakları.....	48

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: İncelemeye Başlama Tutanağı Örneği.....	21
Tablo 2: İnceleme Elemanınca İlgili Cumhuriyet Başsavcılığına Yazılan Bir Arama İstem Yazısı Örneği.....	27
Tablo 3: OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar.....	57
Tablo 4: OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu.....	61
Tablo 5: OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar.....	64
Tablo 6: Mükelleflerin, Mükellef Hakları Konusunda Yapılan Çalışmaları Yeterli Bulup Bulmamaları.....	79
Tablo 7: Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları.....	84

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK.....	iii
TEZ VERİ GİRİŞİ ve YAYIMLAMA İZİN FORMU	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
KISALTMALAR.....	viii
TABLolar ve ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM TEORİ VE UYGULAMADA VERGİ İNCELEMESİ

I. TEORİDE VERGİ İNCELEMESİ.....	2
A. Vergi İncelemesi Kavramı.....	2
B. Vergi İncelemesinin Amacı.....	3
C. Vergi İncelemesinin Kapsamı.....	5
D. Vergi İncelemesi Türleri.....	6
1. İncelemenin Kapsamı Bakımından	7
a. Tam İnceleme	7
b. Kısa İnceleme.....	7
c. Sınırlı İnceleme	7
2. İncelemenin Sürekliliği Bakımından.....	8
a. Sürekli İnceleme	8
b. Devresel İnceleme	8
3. İncelemenin Akışı Bakımından.....	8
a. Geriye Doğru İnceleme.....	8
b. İleriye Doğru İnceleme.....	8
4. Yükümlü Sayısı Bakımından	9
a. Toplu İnceleme	9
b. Münferit İnceleme	9
5. İncelemenin Kaynağı Bakımından.....	9
a. Normal İnceleme	9
b. İhbarlı İnceleme.....	9
c. Karşıt İnceleme.....	10
E. Özellikli Bir Durum Olarak Teoride Aramalı Vergi İncelemesi.....	10
II. UYGULAMADA VERGİ İNCELEMESİ.....	11
A. Vergi İncelemesinin Hukuki Dayanakları.....	11
B. Vergi İncelemesinin Tarafları.....	14
1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar	14
2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar	15
C. Vergi İncelemesinin Aşamaları.....	16
1. Vergi İncelemesine Başlanması.....	16
2. Değerlendirme ve Raporlama Aşaması.....	22
3. İnceleme Sonucunda Salınan Vergi ve Kesilen Cezaların Ödenmesi.....	23

D. Aramalı Vergi İncelemesi Süreci.....	24
E. Vergi İncelemesinde Süreler	28
F. Örnek Ülkelerde Vergi İncelemesi ve Uygulamaları	29
1. Amerika Birleşik Devletleri.....	29
2. Slovenya	35
3. Almanya.....	38

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI VE GELİŞİMİ

I. HAK, MÜKELLEF VE MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI	
A. Hak Kavramı ve Sınıflandırılması	40
B. Mükellef Kavramı	43
C. Mükellef Hakkı Kavramı.....	44
II. MÜKELLEF HAKLARININ HUKUKSAL DAYANAKLARI VE TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ	47
A. Birinci Derece Yasal Kaynaklar	48
1. Anayasa	48
2. Uluslararası Kaynaklar	52
B. İkinci Derece Yasal Kaynaklar	53
C. İdareden Doğan Kaynaklar	54
III. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI	54
A. Siyasi Yönden Sınıflandırma.....	55
B. İdari Yönden Sınıflandırılma.....	55
1. Genel Mükellef Hakları.....	55
a. Adil Eşit Ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı.....	56
b. Bilgi Alma Hakkı	56
c. Başvuru Hakkı.....	58
d. Vergide Belirlilik Hakkı	58
e. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	59
f. Temsilci Kullanma Hakkı.....	59
g. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	60
2. Özel Mükellef Hakları.....	62
a. Verginin Tarh Ve Tahsilâtı Sırasındaki Haklar.....	62
b. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasındaki Haklar	63
c. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar.....	64
IV. MÜKELLEF HAKLARININ ÖRNEK ÜLKELERDEKİ GELİŞİMİ.....	68
A. Amerika Birleşik Devletleri.....	69
B. Avustralya.....	71
C. Slovenya	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARI

I. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNDE MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ	76
A. Defter ve Belgeleri İbraz Etme	76

B. Bilgi Verme.....	77
C. Açıklama Yapma ve Yardımcı Olma	78
D. Çalışma Yeri Göstermek	78
E. İnceleme Sürecine Katkıda Bulunma	78
II. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI.....	79
A. Vergi İncelemesi Öncesinde Mükellefin Hakları	80
B. Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları.....	83
1. Kimlik ve Yetki Belgesi İsteme Hakkı.....	85
2. İnceleme Hakkında Bilgilendirilme Hakkı.....	86
3. İnceleme Yeri ve Zamanına İlişkin Hakları.....	86
4. Defter ve Belgelerin Usulüne Uygun Olarak İstenmesini Talep Etme Hakkı....	87
5. Ek Süre İsteme Hakkı.....	87
6. Bilgi Alma Hakkı	89
7. Tutanak Tutulması Sırasında Sahip Oldukları Haklar	89
8. Aramalı İnceleme ve El Konma Durumunda Sahip Olduğu Haklar.....	91
9. Teminat ve Haciz Uygulaması ve Mükellef Hakları.....	94
10. Diğer Haklar.....	96
C. Vergi İncelemesi Sonrasında Mükellefin Sahip Olduğu Haklar.....	97
1. Cezada İndirim.....	97
2. Uzlaşma	98
a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	98
b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	100
3. Dava Açma	100
4. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Talebinde Bulunabilme Hakkı.....	100
5. Tarh Elden Vergi ve Cezalara İtiraz Etmeden Ödeme.....	101
SONUÇ.....	103
KAYNAKÇA.....	105

GİRİŞ

Vergi Sistemleri, devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmeleri ve üstlendikleri fonksiyonları yerine getirebilmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Vergiler, kişilerin ödeme gücünü ve kullanılabilir gelirini azaltıcı etkisi olması nedeni ile mükellefler tarafından bir zorunluluk olarak algılanmaktadır. Devletin kamu harcamalarını finanse edebilme aracı olarak işlev gören vergiler, devlet açısından ne derece haklı olursa olsun, mükellefler, vergileri gönülsüz olarak yerine getirdikleri bir vazife olarak görmektedirler. Bunun sonucunda mükellefler kendileri için mali bir yük olarak gördükleri vergileri ödememe ya da ödemesi gereken miktarı azaltma yoluna sıklıkla gitmekte ve vergi kaybına sebebiyet vermektedirler.

Türkiye’de vergiler mükelleflerin beyanı üzerine hesaplanmaktadır. Bu uygulama bu beyanların güvenilir olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının kontrolünü gerekli kılmaktadır. Vergi incelemeleri beyana dayalı vergileme sisteminin uygulanmasını sağlayan en önemli müesseselerden biridir.

Vergi incelemeleri sürecinde mükelleflerin yükümlülükleri yanında birtakım hakları da bulunmaktadır. Son yıllarda mükellef odaklı anlayışa geçilmesi ile birlikte, mükellef hakkı kavramı daha çok gündeme gelmeye başlamış ve vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında ki ilişkiler geliştirilmeye çalışılmıştır.

Teoride ve uygulamada vergi incelemesi ve bu süreçte mükelleflerin sahip olduğu hakların anlatılmaya çalışıldığı bu tez üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde teori ve uygulamada vergi incelemesi kapsamında vergi incelemesi kavramı, türleri, tarafları, hukuki dayanakları, aşamaları ve başka ülkelerde vergi incelemelerine ilişkin uygulamalar anlatılmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde mükellef hakkı kavramı ve ülkelere göre gelişimi üzerinde durulduktan sonra, mükellef hakları siyasi ve idari olmak üzere bir sınıflandırmaya tabi tutulacaktır.

Üçüncü ve son bölümde ise vergi incelemesi sürecinde mükelleflerin sahip oldukları haklar, vergi incelemesi sürecinde mükelleflerin yükümlülükleri ve yapılan son düzenlemelerin vergi incelemesi süreci ve mükellef haklarına etkisi üzerinde durularak çalışma sonlandırılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİ VE UYGULAMADA VERGİ İNCELEMESİ

I. TEORİDE VERGİ İNCELEMESİ

Teoride vergi incelemesi kapsamında vergi incelemesi kavramı, amaçları, kapsamı ve vergi incelemesinin türleri üzerinde durulacaktır.

İnceleme sözlük anlamıyla tetkik anlamında kullanılmaktadır, tetkik ise bünyesinde araştırma anlamını barındırmaktadır. Araştırma ise; olay ve olgulara dönük olarak yürütülmesi gereken sistemik bir faaliyet biçimi olarak tanımlanabilir¹.

Maliye Teftiş Kurulu'nun tanımı ile inceleme;

- *Vergi incelemesini,*
- *Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi mevzuatı kapsamında aklama suçu incelemesini, yükümlülük ihlal incelemesini ve yükümlülük denetimini,*
- *Diğer incelemeleri*

kapsamaktadır.

A. Vergi İncelemesi Kavramı

Vergi incelemesi kavramına ilişkin literatürde pek çok tanımlamaya rastlamak mümkündür. Vergi Usul Kanunu 134. maddesinde, vergi incelemesinin amacı belirtilerek tanımlama yoluna gidildiği görülmektedir. Bu maddeye göre; “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.*” denilmek suretiyle net bir tanımlama yapmaktan kaçınıldığını, genel olarak yapılma amacı ve gerekli hallerde başvurulabilecek yolların açıklanmaya çalışıldığını söylemek mümkündür.

Vergi incelemesi revizyon niteliğinde bir vergi denetim türüdür. Revizyon Latince “revidere” kökünden gelmekte olup, sözlük anlamına göre gözden geçirmek, tekrar bakmak, tekrar incelemek, teşhis etmek gibi anlamlar taşımaktadır. Uygulama alanında

¹Halil Seyidoğlu, **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**, 9. Baskı, İstanbul, 2003, s. 3.

ise; revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve sonuçlarının incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır.

Revizyon kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir gözden geçirme ve araştırmadır. Revizyon, daha önce yapılmış olan işlemleri; nitelikleri, oluşumları bakımından defter kayıtlarına, kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak yoluyla, sonradan eleştirel bir görüşle yeniden ele alıp analiz etmeyi hedefler².

Geniş anlamda vergi incelemesi ve vergi revizyonu kavramları eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Ancak revizyon, defter kayıt ve belgeler üzerinden yapılırken, vergi incelemesi defter belge ve kayıtlarla sınırlı değildir. Bu noktada vergi incelemesinin araştırma yönü karşımıza çıkmaktadır. Yani; vergi incelemesinin biri defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılan mevzuata uygunluk ve muhasebe denetimi yönü, diğeri defter ve belgelere bağlı olmayan araştırma yönü olmak üzere iki yönü bulunmaktadır.

Sonuç olarak, vergi incelemesi en kısa tanımı ile kanunlarla unsurları belirlenen vergilerin doğruluğunu araştırmaya ve olması gereken tutarlarını tespit etmeye yönelik bir vergi denetimi olarak ifade edilebilmektedir³. Kapsamlı bir tanımlama yapmak gerekirse; vergi incelemesi, vergi yükümlülükleri ve sorumlulukları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandığı sürece bunların çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile çeşitli teknik yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde ve dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere yararlanılarak yapılan araştırma faaliyetidir⁴.

Vergi incelemesinin ilk ayağında çıkış noktası; mükellefin elde ettiği gelire ve beyana esas olmak üzere (elektronik kayıtlarda dâhil), tutmuş olduğu kanuni defterler, düzenlenen gelir/gider belgeleri ve işle ilgili diğer bilgi kaynaklarıdır. Vergi incelemesinin ikinci ayağında ise belirtilen kayıt ve unsurların inceleme elemanına ibraz edilmesi gelmektedir⁵.

² Erdal Kenger, "Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu", <http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm>. Erişim Tarihi:(13.04.2011).

³ Malik Günday, "Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 93, Haziran 1996, s. 88.

⁴ H. Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 1996, s.35.

⁵ Yakup Tokat, "Vergi İncelemesinin Yargılama Boyutunda Sorunlar: Uyuşmazlıklarda Kaybeden Taraf Olmaktan Kurtulma ve Etkinlik Nasıl Sağlanabilir?", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 15, Sayı: 169, Ocak 2007, s. 36.

B. Vergi İncelemesinin Amacı

Cebre dayalı ve karşılıksız bir kamu geliri olan vergiler, mükelleflerin mülkiyetine el koymakta bu nedenle mükellefler ödemeleri gereken tutarı azaltma ya da hiç ödememe gibi eğilimlere yönelebilmektedirler. Bunun sonucunda da; Vergi Usul Kanunu'nun 17'nci maddesine göre yükümlü veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eden ve hukuka aykırı olmayan nedenlerle bir vergi alacağının hazineye intikal etmemiş olması durumuna karşılık gelen "vergi kaybı" ortaya çıkmaktadır. Bu durum mükellef beyanlarının kontrolünü yani vergi denetimi ve vergi incelemelerini gerekli kılmaktadır⁶.

Vergi incelemesini gerekli kılan mali, sosyal, hukuki ve ekonomik pek çok neden bulunmaktadır. Vergilerin gerçeğe uygun şekilde alınabilmesi, vergi kaybının ve kaçakçılığının önlenmesi ile gelir yaratılması ve vergide adaletin sağlanabilmesi bunlar arasında sayılabilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 134/1. maddesinde "*Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*" şeklinde düzenlenmiştir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu ya da yasalara uygunluğu, defter ve belge düzenine dayanan vergilemelerde, mükellef veya sorumluların vergi matrahları ile vergi oranları ve miktarlarının doğru olarak beyan edilip edilmediğinin defter ve belgeler üzerinde araştırılıp tespit edilmesiyle ortaya çıkarılır.

Vergi incelemesinin temel amacı; doğru beyanı mümkün kılacak caydırıcılık ile vergi kaçığının önlenmeye çalışılmasıdır. Vergi kaçığı; vergi konusu olması gereken bir faaliyet ya da kaynağın vergi dışı bırakılması nedeniyle ya da vergi kaçırmak saikiyle vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkarılmasına yönelik tüm faaliyetler sonucu ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir⁷. Denetim yetersizliği mükelleflerin vergi kaçırma bahanesi yaratmalarına zemin hazırlayabilir. Bu açıdan vergi incelemeleri mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara yönelmesini önleyici bir fonksiyon üstlenmektedir.

⁶ Tahsin Torunoğlu, "Vergi İncelemesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 4.

⁷ Yusuf Karakoç, "Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 163, Mart 1995, s. 57.

Vergi incelemesinin ikincil amacı vergi kaçağının tespiti ve bunun hazineye intikalini sağlamaktır. Yani; öncelikle önleme işlevi, önleyemediği nokta da ise tespit ve hazineye intikal vergi incelemelerinin temel amaçları olmalıdır. Çünkü vergi kayıp ve kaçağı, vergileme ile ulaşılmak istenen hedeflerden sapmalara neden olmaktadır.

Vergi incelemeleri, vergi eğitiminin birebir ilişkiler aracılığı ile gerçekleştirildiği bir alandır. İnceleme süreci içerisinde ortaya çıkabilecek “bilmeme” “anlayamama” durumunda yapılmış hatalar konusunda yetkilileri bilgilendiren yönü ile mükellefler eğitilirken, aynı zamanda mükellefler daha doğru beyan verme konusunda da teşvik edilmekte ve böylece vergi incelemesi vergi bilincini geliştirici bir fonksiyon üstlenmektedir.

Görüldüğü üzere; vergi incelemesinin temel ve ikincil amaçlarının yanında pek çok amacı olduğunu söylemek mümkündür. Vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, haksız rekabetin önlenmesi, ekonomik istikrara katkıda bulunması, mükelleflerin eğitilmesi ve vergi bilincinin yerleştirilmesi bunlardan bazılarıdır⁸.

Mükelleflerin incelemeye tabi olabileceklerini bilmeleri, kanunlara riayet etmeye yönelik eğilimlerini arttırmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının vergi inceleme yaparken dikkat etmeleri gereken nokta; gayelerinin sadece hazine lehine matrah farkı bulmak olmadığını bilincinde olmalarıdır.

Vergi inceleme yapan elemanın, mükellefe karşı önyargılı bir tutum sergilememesi ve incelemeyi bir soruşturma ya da cezalandırma durumu olarak algılamaması ve algılatmaması, hem vergi ahlakı açısından hem de vergi incelemesinin amaçları açısından büyük önem taşımaktadır. Dolayısı ile sadece mükellef aleyhine olan durumlar değil, lehine olan durumlarında göz önünde bulundurulması, vergisel gerçeklerin mükellefleri zor durumda bırakmadan ortaya konması gerekmektedir. Unutulmamalıdır ki; tam ve doğru şekilde gerçekleştirildiğinde vergi incelemeleri vergi güvenliğinin en önemli aracı olmaktadır⁹.

C. Vergi İncelemesinin Kapsamı

Türk vergi hukukunda vergi inceleme, Vergi Usul Kanunu'nun 134-147.maddelerinde yer alan hükümlere dayanılarak yapılmaktadır. Vergi inceleme

⁸ Osman Dereli, “Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları ve YMM’lerin Hak ve Sorumlulukları”, Ankara: YMM Odası Konferansı, Nisan 2009.

⁹ Şeker, a.g.e. s. 8.

sürecinde mükelleflerin işlem ve hesapları muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku açısından yetkili kişilerce denetlenmekte olup, hataların tespiti, eksikliklerin belirlenmesi ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla mükelleflerin ödedikleri vergilerin doğruluğu tespit edilmektedir.

Vergi incelemesi yalnızca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesiyle sınırlı olmayıp bunun sağlanmasına yönelik tedbirleri de kapsamaktadır.

Vergi incelemesinde kapsamın tespit edilmesinde defter, kayıt ve belgeler, mükellef ve mükellefiyete ilişkin maddi olaylar, kayıtlar ve mevzular ile yoklama ve her türlü hukuki delil kullanılabilir.

Her türlü hukuki delilden kastedilen unsurlardan bazıları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi Dairesi Kayıtları
- İstihbarat Arşivi
- Mükellefe irtibatlı olan alıcı ve satıcılardan alınan bilgiler
- Bazı hallerde tanık ifadeleri
- Diğer resmi daire, banka ve sigorta şirketi kayıtları, tapu daireleri, noterler ve mahkemelerden alınacak bilgi ve belgeler
- Ulaşım bilgileri

İşletmeye dayalı iktisadi kıymetlerin fiili tespiti(Fiili envanter)¹⁰.

Tüm bunların yanında mükellefin hayat seviyesi, özel giderleri, servet durumunun seyri, ortalama kar hadleri, vergi incelemesi sırasında yararlanılabilecekler arasındadır.

D. Vergi İncelemesi Türleri

Literatürde pek çok vergi incelemesi sınıflandırmasına rastlamak mümkündür. Bu çalışmada vergi incelemesi türleri kapsam, süreklilik, akış, yükümlü sayısı ve kaynak bakımından sınıflandırılacaktır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, Gelir İdaresi Başkanlığı yayınlamış olduğu rehberde uygulamada üç çeşit vergi incelemesi ile karşılaşılabilir. Bu inceleme türleri: Tam inceleme, kısa inceleme ve karşıt incelemedir. Bu nedenle bu üç inceleme türü ve aramalı vergi incelemesi üzerinde ağırlıklı olarak durulacaktır.

¹⁰ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayınları, 1999, s. 406.

1. İncelemenin Kapsamı Bakımından

Vergi incelemesi türleri kapsamı bakımından üç başlık altında incelenebilir. Bunlar Tam inceleme, sınırlı inceleme ve kısa incelemedir.

a. Tam İnceleme

Tam İncelemeler, vergi incelemesinin en akılcı ve gelişmiş şekli olup, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının her türlü vergi bakımından incelenmesidir. Bütün vergi inceleme safhalarını ve matrah unsurlarını kapsar. Yani bir vergi mükellefi bir veya birden fazla vergilendirme dönemi içinde tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin tam incelemeye tabi tutulacaksa, bu mükellefin matrah unsurlarının tümünün incelenmesi, ödenmesi gereken vergisinin doğruluğunun sağlanması ve faaliyetlerinin yasalara uygunluk bakımından araştırılması gerekmektedir. Örneğin; hem ticari hem de zirai kazancı olan bir mükellefin bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai kazancının incelenmesi tam incelemedir¹¹.

Bu inceleme türü, en sağlıklı inceleme türü olmakla birlikte, çok zaman alması nedeniyle daha çok mükellefin incelenebilmesi bakımından sorun yaratmaktadır.

b. Kısa İnceleme

Kısa incelemeler, bir vergilendirme döneminde yükümlünün tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya bir kaçının incelenmesidir. Örneğin ticari ve zirai kazancı olan bir mükellefin sadece ticari faaliyetinin incelenmesi kısa incelemedir¹².

c. Sınırlı İnceleme

Sınırlı incelemeler, bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı inceleme yapılmasıdır. Örneğin yükümlünün sadece ticari kazancı çerçevesinde ve amortisman uygulamasının ya da sadece indirilecek giderlerin incelemeye alınması sınırlı incelemedir¹³.

¹¹ Şeker, a.g.e. s. 121.

¹² Şeker, a.g.e. s. 121.

¹³ Şeker, a.g.e. s. 121.

2. İncelemenin Sürekliliği Bakımından

İncelemenin sürekliliği bakımından vergi incelemeleri sürekli ve devresel olarak sınıflandırılabilir.

a. Sürekli İnceleme

Sürekli inceleme, incelemeye alınan kuruluşların belirli bir dönem esas alınarak birkaç yıl arayla incelenecek şekilde ve her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden başlayacak şekilde sürekli olarak incelenmesidir¹⁴. Amaç yapılan işlemlerin gerçeğe uygunluğunun sürekli gözetim altında tutulmak suretiyle vergi kaybının önlenmesidir¹⁵.

b. Devresel İnceleme

Devresel inceleme, mükelleflerin, zaman aşımı süresi içinde hiç değilse bir kez incelenmesidir. Bu inceleme şekline genellikle sürekli incelemenin güçlükleri nedeniyle başvurulmaktadır¹⁶.

3. İncelemenin Akışı Bakımından

İncelemenin akışı bakımından, geriye ve ileriye doğru inceleme olmak üzere iki çeşit inceleme türü olduğunu söyleyebiliriz.

a. Geriye Doğru İnceleme

Vergi incelemesi genel olarak geriye doğru yapılır. Bu yöntem, kural olarak sondaj esasına göre uygulanır. İncelemeye beyannameden başlayarak bilançoya, oradan da defter, kayıt ve belgelere kadar inilerek, inceleme sonuçtan, işlemin kaynağına geriye doğru bir seyir izler. Örneğin fiili envanter incelemeleri ileriye yönelik etkisi de olmakla birlikte, geriye dönük tespitler yapmaya yönelik bir incelemedir¹⁷.

b. İleriye Doğru İnceleme

Bazı durumlarda ise kısmen veya tamamen ileriye doğru inceleme yöntemi uygulanır. Burada da incelemeye belgelerden başlanarak, esas kayıtlara, hesaplara, bilançoya ve nihayet beyannameye kadar gidilir. İleriye doğru incelemeye genellikle

¹⁴ Şeker, a.g.e. s. 122.

¹⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara: İTİA Yayın No: 127, 1979, s. 15.

¹⁶ Akdoğan, a.g.e. s. 15.

¹⁷ Şeker, a.g.e. s. 122.

aralıksız biçimde ve matrahın gizlendiğine dair kesin kanıt veya ihbar varsa ya da mükellefin muhasebe işlemleri geriye doğru incelemeye müsait değilse başvurulur. Örneğin, yoklama bu anlamda ileriye dönük bir denetimdir¹⁸.

4. Yükümlü Sayısı Bakımından

Yükümlü sayısı bakımından inceleme iki türdür. Bunlar; toplu inceleme ve münferit incelemedir.

a. Toplu İnceleme

Toplu incelemeler belirli sektör veya iş kollarında faaliyet gösteren işletme ve mükelleflerin topluca incelenmesi olup, bunlar arasındaki dikey ve yatay ilişkilerin dikkate alınmasına göre yatay kesit incelemeleri veya dikey kesit incelemeleri olarak iki şekilde yürütülmektedir.

b. Münferit İnceleme

Münferit incelemeler ise önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak incelemeye alınması kararlaştırılan mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir.

5. İncelemenin Kaynağı Bakımından

İncelemenin kaynağı bakımından normal, ihbarlı ve karşıt inceleme türlerinden bahsedebiliriz.

a. Normal İnceleme

Normal (Olağan) incelemeler, önceden belirlenmiş kriterlere göre ve her hangi bir özel nedene dayanmaksızın seçilen mükellefler nezdinde yapılan incelemelerdir. İncelenecek mükellefler beyanname seçimi ilkelerine göre veya inceleme öneri raporlarına göre belirlenir. Bu incelemenin amacı vergileme sürecini sürekli olarak gözetim altında tutmaktır. Esas itibarıyla mükelleften bilgi alınarak başlar ve onun katkıları ile sonuçlandırılır¹⁹.

b. İhbarlı İnceleme

İhbarlı incelemeler, adından da anlaşılacağı üzere vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi ya da bulgu bulunan mükellefler nezdinde özel nedenlerle başlatılan olağan

¹⁸ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 168.

¹⁹ Tekin ve Çelikkaya, a. g. e. s. 168.

dışı incelemelerdir. Bu tür incelemelerde aramalı incelemeye başvurulması söz konusudur. Bunun ise anayasal haklara müdahale niteliği yanında psikolojik sonuçları ve mükellef açısından prestij kaybı gibi olumsuz etkileri mevcuttur²⁰.

c. Karşıt İnceleme

Karşıt incelemeler özellik arz eden durumlar içerisinde değerlendirilebilir. Karşıt İncelemeler, mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere incelenen yükümlü ile ilişkisi dolayısıyla başka yükümlüler nezdinde başlatılan incelemelerdir. Burada incelenen mükellef ile iş ilişkisi bulunan diğer işletmelerin defter, belge kayıtlarının uyumlu olup olmadığı araştırılır. Yani vergilendirme ile ilgili bir işlem iki taraflı olarak incelenmektedir. Defter üzerinden yapılan ve çapraz incelemede denilen bu incelemeye denetim elemanı gerek gördüğünde başvurabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinin beşinci bendinde defterlerin karşıt incelemeye imkan tanıyacak şekilde (mükellefin hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısında ki durumlarını kontrol etmeye imkan sağlayacak şekilde) tutulması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bir başka deyişle defter tutmanın bir amacı da karşıt incelemeye imkan sağlamaktır²¹.

Karşıt incelemeye tabi tutulmuş olmak, vergi incelemesine tabi tutulmak anlamına gelmez. Nitekim karşıt incelemede bir başka mükellef nezdinde inceleme yapılırken, bu mükellefle ilgili olan kimselerden defter ve belgelerini ibraz etmeleri istenir. Karşıt inceleme sadece vergi incelemesi yapılan mükellefin kayıtlarının doğruluğunu teyit için yapılan bir araştırmadır. Ancak karşıt inceleme sırasında bilgi ve belge talep edilen kimsenin yasalara aykırı hareket ettiğinin tespit edilmesi halinde söz konusu kimsenin de vergi incelemesine alınması mümkündür²².

E. Özellikli Bir Durum Olarak Teoride Aramalı Vergi İncelemesi

Vergi inceleme sürecinde kural, mükellefin defter belge ve kayıtlarının iş yerinde incelenmesidir. İncelemenin iş yerinde yapılamaması durumunda, şartları gerçekleşmiş ise defter, belge ve kayıtların daireye getirilmesi istenecektir. Vergi incelemesi süreci olağan olarak bu şekilde işlerken, Vergi Usul Kanunu'nda istisnai bir yolun 142 ve 147'nci maddeler arasında düzenlendiği görülmektedir. Arama adı verilen bu müessese

²⁰ Tekin ve Çelikkaya, a. g. e. s. 169.

²¹ Aydın Erdim, " Karşıt İnceleme ", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 492, Mart 2001, s. 35.

²² Tekin ve Çelikkaya, a. g. e. s. 169.

ile mükellefin ya da sorumlunun isteği aranmaksızın vergi uygulamaları ile ilgili kayıtların aranması ve el konulması söz konusu olmaktadır.

Vergi İdaresinin mükellef beyanının doğruluğunu araştırma yollarından biri olan aramalı vergi incelemesi, belli koşullar altında adli makamların izni ile başvurulabilen ve bünyesinde “arama ve el koyma” şeklinde koruma tedbirlerini bulunduran olağandışı bir vergi inceleme yöntemidir²³.

Arama olağanüstü hallerde uygulanan bu bağlamda istisnai nitelikte bir müessesedir. Vergi Usul Kanunu aramalı vergi incelemesinde inceleme kısmına ağırlık verirken; Ceza Muhakemesi Kanunu’nun arama kısmına yönelik düzenlemelere ağırlık verdiği görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 142’nci maddesinde ihbar veya yapılan incelemeler dolayısı ile bir yükümlünün vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu yükümlü veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bir ihbar vergi kaçırılması konusunu içeren bir bildirim niteliğinde olduğu takdirde arama ile neticelendirilebilir²⁴.

II. UYGULAMADA VERGİ İNCELEMESİ

Uygulamada vergi incelemesi kapsamında vergi incelemesinin hukuki dayanakları, vergi incelemesinin tarafları, vergi incelemesinin aşamaları ve örnek ülkelerde vergi incelemeleri anlatılacaktır.

A. Vergi İncelemesinin Hukuki Dayanakları

Vergi incelemelerinin her aşamasında faydalanılabilecek hukuki dayanaklar mevcuttur. Anayasa bu dayanaklardan en temel olanıdır. Anayasa en üstün kanun niteliğinde olduğundan dolayı normlar hiyerarşisine göre diğer dayanakların anayasaya uygun olması gerekmektedir.

Anayasa geçerli bir vergi kuralı koyması bakımından birincil kaynak niteliğindedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’sının 73, 10, 11, 90, 167/2 ‘inci maddelerinde vergi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu maddelerden 73.madde vergilendirme yetkisine açıklama getirmesi bakımından önem arz etmektedir. Bu madde de; *Herkes, kamu*

²³ Mehmet Yaşın, “ Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar-I”, **Yaklaşım**, Yıl 17, Sayı: 199, Temmuz 2009, s. 55.

²⁴ Torunoğlu, a.g.t. s. 27.

*giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal bir amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.”*denilmek suretiyle verginin temel ilkeleri ifade edilmeye çalışılmıştır²⁵. Yine Kanun önünde eşitlik başlığını taşıyan 10. madde de 09.02.2008 tarihinde yapılan değişiklikle “Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır” denilmiştir. Bu hüküm vergi incelemeleri açısından da önem taşımaktadır.

Vergilere ilişkin düzenlemeler genellikle düzenlediği verginin veya usul hükmünün konusundan adını alan bağımsız kanunlar tarafından yapılmaktadır. Ancak, ilgili düzenlemelerin çıkartılan çeşitli kanunlar içine serpiştirildiğine de sıklıkla rastlanmaktadır²⁶.

Tüm vergilere ilişkin kuralları bir sistem içerisinde bir araya getiren genel hükümler olabileceği gibi (V.U.K), her verginin ayrı ayrı ele alındığı ve belli bir konunun düzenlendiği özel hükümlerde olabilmektedir.

Vergi İncelemeleri açısından bir dayanak olarak kabul edilecek maddeler Vergi Usul Kanunu'nun 134-137 ve 139-147'nci maddeleri olarak kabul edilebilir.

- 134.madde vergi incelemelerinin amacını,
- 135. madde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları,
- 136. madde inceleme yapmaya yetkili olanların hüviyet ibraz etmeleri gerektiğini,
- 137. madde incelemeye tabi olanları,
- 138. madde inceleme zamanını,
- 139. madde incelemenin yapılacağı yeri,
- 140. madde inceleme sırasında uyulacak esasları,
- 141. madde inceleme tutanaklarını,
- 142. madde arama yapılabilecek halleri,
- 143. madde aramada bulunan defter ve vesikaları,
- 144.madde incelemede usulü,

²⁵ Şükrü, Kızılot ve Doğan, Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 33.

²⁶ Kızılot ve Şenyüz, a.g.e. s. 35.

- 145. madde incelemenin bitmesini,
- 146. madde kayıtların yeniden işlenmesini,
- 147. madde genel hükümlerin uygulanmasını düzenlemektedir.

Diğer bir hukuki dayanak olan uluslararası anlaşmaların vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemede rolü büyüktür. Uluslararası anlaşmalar, iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir, servet ya da diğer vergi konuları üzerinde önce çifte vergilemeyi önlemek, sonra da ortadan kaldırmak amacıyla, karşılıklı rıza ve muvafakate dayanarak yaptıkları anlaşmalar olduğu gibi usulüne uygun şekilde yapıldıkları takdirde kanun hükmünde kabul edilmektedirler²⁷. Aynı zamanda vergilere ilişkin hüküm taşıyan anlaşmalarda vergi kanunu gibi değerlendirilmektedir²⁸. Bu nedenle uluslar arası vergi anlaşmalarının vergi incelemeleri açısından önemli bir hukuki dayanak olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Kanun Hükmünde Kararnameler de vergi incelemelerine hukuki dayanak teşkil edebilmektedirler. Nitekim 10 Temmuz 2011 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname bu açıdan güzel bir örnek teşkil etmektedir. Denetimde uzmanlaşma ve birimlerin tek çatı altında toplanmasını hedefleyen bu kararname ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Kanun hükmünde kararnameler yanında, bakanlar kurulu kararları, içtihadı birleştirme kararları, tüzükler, yönetmelikler, genel tebliğler, iç genelgeler, özelgeler ve sirkülerler, anayasa mahkemesi kararları ve yargısal içtihatlar da vergi incelemelerine kaynaklık etmektedirler. Bunlar içinde özellikle yönetmelikler büyük önem taşımaktadır. Yönetmeliklerin hazırlanma aşamasında daha çabuk, basit ve formaliteden uzak olması, yönetmeliklere sıklıkla başvurulmasına neden olmuştur²⁹. Bunlara örnek olarak “Uzlaşma Yönetmeliği”, “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” verilebilir³⁰.

²⁷ Murat Tokmakkaya, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 182, Ekim 1996, s. 1.

²⁸ Kızılot, Şenyüz, a.g.e. s. 36.

²⁹ Kızılot, Şenyüz, a.g.e. s. 43.

³⁰ Taner Sarısoy, “Türkiye’ de Vergi İncelemelerinin Etkinliği” , (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010), s. 50.

Vergi incelemelerine ilişkin olarak yönetmelikler, büyük bir hukuki dayanak olmaktadır. 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe konulan dört yönetmelik bu açıdan hem güncel hemde güzel bir örnek teşkil etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 135 ve 140. maddeleri ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 33/B maddesine dayanılarak hazırlanmış olan bu yönetmelikler;

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

Ayrıca belirtmek gerekir ki bir teşkilat içi emir niteliği taşıyan genelgeler de vergi incelemeleri açısından önem teşkil etmektedir. Her ne kadar mükellefleri bağlamasa da vergi birimleri açısından anayasa kadar ehemmiyetli olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Kuşkusuz ki diğer hukuki dayanaklarında vergi incelemeleri açısından önemi büyüktür. Ancak bahsedilenler dışında kalan kaynaklar ile nadiren düzenleme yapıldığı görülmektedir.

B. Vergi İncelemesinin Tarafları

Vergi incelemesinin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ve vergi incelemesine tabi tutulanlar olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Vergi kaçığının önlenmesi, beyan esasına dayalı vergi sistemimizin düzgün şekilde işleyebilmesi ve mükelleflerin haklarının güvence altına alınması için her iki tarafa da düşen bir takım yükümlülükler bulunmaktadır. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarının yetki ve yükümlülüklerini, mükelleflerinde hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olması gerekmektedir.

1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesine ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak ile evrak ve belgeler muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler.

Mükellefler vergi beyannameleri ve ekleri üzerinde ve/veya harici bilgilere dayanılarak yapılan risk analizi sonuçlarına göre veya belirli vergi konularına yönelik olarak düzenlenen görüş ve önerme raporlarına dayanılarak ya da bir ihbar sonucunda vergi incelemesine alınmış olabilir³¹.

Tüm bunlara ek olarak vergi incelemesine alınmış bir mükellefe ilişkin, karşıt inceleme adı altında bir başkasından mükellefle ilgili olarak defter ve belgelerini ibraz etmesi istenebilir.

Karşıt incelemeye alınmak vergi incelemesine tabi olmak demek değildir. Ancak bu inceleme sırasında yasal aykırılık saptanması halinde bu kişide vergi incelemesine tabi olabilmektedir.

2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre vergi incelemesine yetkili olanlar Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Muavinleri, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları, Defterdarlar, Vergi Dairesi Müdürleridir. 10 Temmuz 2011 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, ilgili yasal düzenlemeler değiştirilmiş, yukarıda saydığımız tüm vergi inceleme elemanları Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adıyla kurulan tek çatı altında birleştirilmiştir. Dolayısı ile, bu kurula bağlı olarak görev yapan inceleme elemanlarının Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) unvanı taşımaları kararlaştırılmıştır.

646 sayılı KHK ile Maliye Teftiş Kurulu ile Hesap Uzmanları Kurulu kaldırılarak “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” adı altında birleştirilmiştir. Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları unvanları da “Vergi Müfettişi” olarak değiştirilmiştir. Dolayısıyla, söz konusu düzenlemeyle Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanlığında vergi inceleme elemanı kalmamıştır. Ancak, uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olmak üzere aşağıda belirtilen dört grup başkanlığı kurulabilecektir.

a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.

³¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi”, Yayın No: 50, Kasım 2007, s. 9.

- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

Vergi Denetmenleri Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında; Merkez Denetim Elemanları ise diğer grup başkanlıklarında görevlendirilmiştir.

C. Vergi İncelemesinin Aşamaları

Vergi incelemesi süreci üç aşamada incelenebilir;

- Vergi incelemesine başlanması,
- İncelemeyi sonuçlandırma ve rapor aşaması
- Salınan vergi ve kesilen cezaların ödenmesi

Vergi inceleme sürecine ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nun ilk kitabını teşkil eden 7. kısmında düzenlenmiştir. Ayrıca inceleme sürecine bir standart getirilmesi ve usul ile esasların günümüz koşullarına göre geliştirilmesi amacıyla 6009 sayılı Kanunu 1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Vergi inceleme sürecine ilişkin usul ve esaslar doğrudan 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle birlikte, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 31.12.2010 tarihli 27802 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe konulan 4 yönetmelikten biri olan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar hakkındaki yönetmelikle de detaylı olarak düzenlenmiştir.

1. Vergi İncelemesine Başlanması

Bir vergi incelemesinin başlayabilmesi için yetkililerce düzenlenmiş olan görevlendirme yazısının olması gerekmektedir. İnceleme elemanı mükellefe incelemenin konusunu bildirir ve incelemeye başlama tutanağını hazırlar. Bu tutanağı her iki tarafında imzalaması üzerine vergi incelemesi başlamış olur. Tutanağın bir örneği mükellefe verilir.

Vergi inceleme süreciyle ilgili tutanaklar, esas itibariyle mükelleflerin beyanlarının gerçeğe ve yasal düzenlemelere ne derece uygun olduğunu gösteren bilgi ve delillerin en önemli kısmını oluşturan ve bu konuda yapılacak değerlendirme (raporlama) ve idari işlemlere (tarhiyat ve ceza kesme) esas alınan resmi belgelerdir.

Bu belgeler muhteviyatları itibari ile bir takım özelliklere haizdirler. Öncelikle yukarıda da ifade edildiği gibi resmi bir belgedirler. Kanunda belirtilen usul ve esaslara

göre kamu görevlisi tarafından görevi gereğince hazırlanmış olmasında dolayı resmi belge niteliğini taşımaktadırlar.

Vergi incelemesi sırasında tutulan tutanaklara ilişkin yasal düzenlemelere, Vergi Usul Kanunu'nda ve yönetmeliklerde rastlamak mümkündür. Vergi inceleme tutanaklarıyla ilgili olarak VUK' un 141. maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir: *“İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. 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”*. Madde hükmünde “inceleme esnasında lüzum görülen hallerde”, ifadesine yer verilmiştir. Yani vergi inceleme elemanının gerekli gördüğü hallerde düzenlenebilecek bir resmi belgedir. Dolaysı ile ihtiyari bir nitelikte arz etmektedir.

Vergi incelemesi tutanaklarına ilişkin olarak VUK' un 364. maddesinde “Ceza Gerektiren Olayın Tespiti” başlığı altında çok önemli bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre; *“Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasının gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir”*.

Görüldüğü üzere VUK' un 141. ve 364. maddeleri değerlendirildiğinde tutanaklara ilişkin kısa ve soyut bir düzenleme yapıldığını söylemek mümkündür.

Vergi inceleme tutanaklarının resmi, ihtiyari nitelik taşımalarının yanında delil hükmü de taşıması, tutanakların önemini daha da arttırmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda ispat ve deliller ile ilgili genel hükümler 3. maddenin 3. bendinde, *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek*

mahiyeti, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” şeklinde düzenlenmiştir. Dolayısı ile ispat aracı olarak, vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olmak şartıyla, bu olayla doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkisi bulunan kişiler nezdinde ki (mükelleflerin, alıcıların, satıcıların, çalışanların, aracılık edenlerin ve hatta üçüncü kişiler) her türlü tespit ve bu konuda düzenlenen tutanaklar delil niteliğini haizdir. Buna göre; vergi inceleme tutanakları, vergiyi doğuran olayın ve dolayısıyla mükellef beyanlarının gerçeğe uygunluk derecesinin değerlendirilmesinde kullanılabilir delil hükmünde olduğundan; diğer hukuk alanlarında olduğu gibi, vergi hukukunda da, vergiyi doğuran olayla açık ve doğal ilişkisi bulunan kişiler nezdinde tutanağa bağlanmış tespitler ile bu tespitlere yönelik ifade, beyan ve açıklamalar tutanak muhataplarını bağlar. Tutanakla tespit edilen hususların, gerçeğe uygun düşmediğinin ve dolayısıyla delil olarak kullanılamayacağıın ispat külfeti, tutanak muhatabına düşer. Kanun’un öngördüğü şekilde düzenlenen ve ilgilisi tarafından imzalanan vergi inceleme tutanağının hukuki (delil) değeri, noter veya başka kanaldan gönderilen “tutanakta belirtilen hususlar geçerli değildir; tutanakta yer alan ifadelerimiz doğru değildir.” şeklinde soyut açıklamalarla yok edilemez. Çok sayıda yargı kararında da ifade edildiği üzere; aksi, geçerli ve en az aynı kuvvette delillerle ispat edilinceye kadar, tutanaklarda yer alan tespit ve ifadeler, tutanağı imza edenler için bağlayıcıdır³².

Örneğin Danıştay (3. Daire, Esas No:2000/2778, Karar No: 2003/3288) bir kararında mükellefin tutanaktaki ifadesini tarhiyat için yeterli saymıştır. “*Davacı nezdinde yapılan inceleme ile 1997 yılında çeşitli banka ve finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların kanuni defterlere kaydedilmediği, 10.9.1997-31.12.1997 tarihleri arasında kasa hesabının önemli miktarlara varacak kadar alacaklı bakiye vermesi sonucunu doğuracak kayıtlar yapıldığı , holdingle ilgisi bulunmayan giderlerin kurum kazancından indirildiği saptanmış, defter ve kayıtlarına göre 31.12.1997 tarihinde yapılmış görülen sermaye taahhüdünün gerçekte 9.9.1997 tarihinde yerine getirildiği, banka hesabı , kasa hesabı gibi kullanılarak, bankadaki hesap hareketlerinin kasa hesabı içinde yer aldığı enflasyon nedeniyle nakit paralarını hiçbir zaman Türk parası olarak tutmayıp genellikle Alman Markına çevirdikleri, bağlı ortaklıklara ait giderlerin*

³² Azmi Demirci, “ Vergi İncelemesi Tutanakları I ”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2011, s. 218.

yanlışlıkla Holding adına fatura edildiği, sonraki yıllarda Holdinglere ve bağlı ortaklıklara ait giderlerin ayrıştırıldığı, bu giderlerin sermaye payları oranında bütün iştiraklerine dağıtılması gerektiğinde bu itirazları bulunmadığı yolundaki kurum yetkilisinin ifadesi tutanağa alınarak söz konusu tutanak ihtirazi kayıt konulmadan imzalanmış olup, defter kayıtları ihticaca salih bulunmayan kurum adına temsilcisinin anlatımını içeren tutanak delil kabul edilerek ve tamamen tutanaktaki ifadeler doğrultusunda matrah farkı hesaplanmasında yasaya aykırılık bulunmadığından yazılı gerekçeyle verilen Vergi Mahkemesi kararında isabet görölmemiştir. ”

Yönetmeliklerde de vergi incelemesi tutanaklarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 6009 Sayılı Kanun’un 9. maddesi ile VUK’un 140. maddesine eklenen 01.01. 2011 tarihinde yürürlüğe giren altıncı fıkranın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in 9. ve 10. maddelerinde incelemeye başlama tutanağı, 11. maddesinde defter ve belgelerin alınmasına ilişkin tutanaklar hakkında bazı belirlemeler yapılmış; 16 ve 17. maddelerinde ise inceleme tutanakları düzenlenmiřtir³³.

İnceleme tutanakları başlığını taşıyan 16. maddeye göre;

(1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görölen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve teşvik edebilirler.

(2) İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.

(3) Düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye verilmesi zorunludur.

(4) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler.

(5) Suç delili olan defter ve vesikalar mükellefin rızasına bakılmaksızın alı konulur.

³³ Demirci, a.g.m. s. 219.

(6) Alıkonulan defter ve vesikalar yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi kendisine gönderilen defter ve vesikaların muhafaza ve korunması için gerekli tedbirleri alır.

Tutanaklara ilişkin diğer bir madde “İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar” başlığını taşıyan 17. maddedir. Bu maddeye göre;

(1) Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda

a) Tutanağın düzenlendiği yer ve tarih

b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları

c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları

ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları,

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 tarhiyat bakımından ispatlama vasıtası olduğunun,tutanağın düzenlenmesinden önce mükellefe bildirildiği hususu yer alır.”

Gerek Vergi Usul Kanunu’nda gerekse yönetmeliklerde tutanaklara ilişkin düzenlemelerde açıklamaların soyut ve yetersiz kaldığını söylemek mümkündür.

Vergi incelemesi genel kural olarak incelemeye tabi olacak olanın iş yerinde gerçekleştirilir. Bu durumun istisnası olabilecek durumlar aşağıda sıralanmıştır:

- Ölüm
- İşin terk edilmesi
- İşyerinin müsait olmaması
- Zorunlu sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkansızlığı
- İnceleme elemanınca uygun görülen mükellef ve vergi sorumlusu talepleri üzerine

Bu durumda mükellef, inceleme elemanının belirli bir gün ve saati belirten bir yazısı üzerine daireye davet edilir. Belirlenmiş tarih, mükellef için uygun olmayabilir bu durumda da mükellef arayarak başka bir gün talebinde bulunabilmektedirler.

İnceleme elemanı incelemeye başlayabilmek için mükelleften defter ve belgelerini ibraz etmesini yazılı olarak talep eder ve mükellefe bunun için on beş günden az olmamak üzere bir süre tanınır. Bu süre içinde herhangi bir mazereti bulunmadığı halde defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellef bir takım yaptırımlar altında kalabilir, ya

da kazancının re'sen takdir edilmesi gerekebilir. Şayet geçerli bir gerekçesi bulunuyorsa; kendisine ek süre verilebilmektedir³⁴.

Tablo 1: İncelemeye Başlama Tutanağı Örneği,

Mükellefin	
Adı, Soyadı/Unvanı :	
Vergi Kimlik No.Su :	
Vergi Dairesi :	
İşi :	
Adresi :	
İncelemenin Dönemi :	
<p>Yukarıda belirtilen mükellef nezdinde .././.... günü saat 09:30 itibariyle vergi incelemesine başlanmış olup, incelemenin konusu (MÜKELLEFE/MÜKELLEFİN VEKİLİNE/TEMSİLCİSİNE) incelemenin başlangıcında açık olarak izah edilmiştir.</p> <p>213 Sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) hükümlerine göre;</p> <p>1. Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılır(VUK, md.134). VUK veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir.(VUK, md. 137)</p> <p>2. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağından önceden mükellefe haber verilmesi zorunlu değildir. Vergi incelemesi, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Daha önce vergi incelemesi yapılmış ve matrahın re'sen takdir edilmiş olması, aynı mükellef nezdinde yeniden vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir(VUK, md.138).</p> <p>3.İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir(VUK, md.141).</p> <p>Tutanağın ekinde, vergi incelemesine ilişkin olarak mükellefin hak ve yükümlülükleri ile vergi inceleme elemanlarının yetki ve yükümlülükleri hakkında rehber yer almaktadır.</p> <p>Tutanağın (2) numaralı ekinde, incelemeye başlama aşamasında mükellefi temsile yetkili kişi ve kişiler belirtilmiştir. İnceleme sürecinde mükellefi temsile yetkili kişi ya da kişilerde meydana gelen değişiklikler mükellef tarafından derhal inceleme elemanına bildirilecektir.</p> <p>İş bu tutanak (MÜKELLEFİN İŞYERİNDE/DAİREDE) dört örnek olarak düzenlendi. Taraflarca okundu; doğruluğu beyanlara uygunluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalanıp... Numaralı (İnceleme Elemanı) mühürü ile mühürlendi. İmzalı ve mühürlü bir örneği(MÜKELLEFE/MÜKELLEFİN VEKİLİNE/TEMSİLCİSİNE) verildi.(TUTANAĞIN DÜZENLENDİĞİ ŞEHİR ADI)/../....</p>	
Maliye Bakanlığı İnceleme Elemanı	Mükellef/Temsilcisi/Vekili

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı , <www.gib.gov.tr> .

³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi," Yayın No: 50, Kasım 2007, s. 11.

2. Değerlendirme ve Raporlama Aşaması

Vergi incelemesi tarafsızlık ve objektiflik özelliklerine bağlı olarak maddi ve şekli ödevlerine ve vergiyi doğuran olaya yönelik delil toplama ve bu delilleri değerlendirme sürecinden oluştuğundan, inceleme sonucunda ulaşılan kanaatin yeterli ve tatmin edici düzeydeki delil unsurlarına dayanması gerekmektedir³⁵.

Raporlama aşaması öncesinde mükellefe de söz hakkı verilmesi, görüş ve açıklamalarına başvurulması mükellef hakları açısından büyük önem taşımaktadır.

Yapılan incelemenin türüne ve ulaşılan sonuçlara göre farklı rapor türleri bulunmaktadır. Bunlar; vergi inceleme raporu, vergi tekniği inceleme raporu ve vergi suçu ve suç duyurusu raporudur.

Vergi inceleme raporu vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapordur. Vergi inceleme raporları, özellikli durumlar haricinde, mükellefler veya vergi sorumluları hakkında, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibari ile hazırlanırlar³⁶.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik olarak Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan vergi incelemesinde; vergi matrahının doğruluğu, dönem zararlarının azaltılması, vergi iadesi, vergi tarhi ve bu tarhla birlikte usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil her türlü vergi cezaları ile vergi kanunlarının şekil ve usule müteallik hükümlerine uyulmamasından kaynaklanan nedenlerle ceza uygulanması sonucunu doğuran hususların tespiti halinde vergi inceleme raporu düzenlenmektedir³⁷.

İnceleme neticesinde ya mükellefin beyanının gerçeği yansıttığı ya da hesaplanan vergi tutarında artış veya azalışlar olması gerektiği saptanmıştır. Birinci durumda inceleme elemanı tarafından, mükellefin vergi dairesi dosyasında saklanmak üzere "kabul raporu" düzenlenir. İkinci durumda ise vergi inceleme elemanı tarafından eleştiri raporu düzenlenir. Eleştiri konusu hususlar bulunan ve neticesinde tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemleri önerilen vergi inceleme raporları ilgili vergi dairesi tarafından icrai işlemlere dönüştürülecektir.

Vergi Tekniği İnceleme Raporunda ise ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasından ziyade vergi uygulamasında ortaya çıkan çeşitli teknik hususların

³⁵ Tahir Erdem, **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 112.

³⁶ Maliye Teftiş Kurulu, Raporlama Standartları , <<http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=261>>, Erişim Tarihi: (22.04.2011).

³⁷ Erdem, a.g.e. s. 112.

mükellef yönünden araştırılması söz konusudur. Bu kapsamda ortaklık incelemesi, özel hesap dönemi, zor durum incelemesi gibi vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili gerekli görülen ya da takdir komisyonlarınca rayiç bedelin tespit edilmesinde dikkate alınacak unsurların belirlenmese ilişkin matrah farkı ve vergi tarhı gerektirmeyen vergilemeye ait çalışmaların sonucunda “Vergi Tekniği İnceleme Raporu” düzenlenmektedir³⁸. Bu raporların yanında yapılan vergi incelemesi neticesinde VUK’un 359.maddesinde belirtilen vergi suçlarından birinin oluştuğunun tespiti halinde, suç duyurusu niteliğinde Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmek üzere “Vergi Suçu Raporu” düzenlenir. Bu rapora suçun oluşumuna ilişkin vergi inceleme raporu da ilave edilir.

Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesinde dikkat edilmesi gereken teknik konular Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibari ile 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 ve takvim yılı aşılmamak koşuluyla tek bir rapor olarak düzenlenebilir.

Vergi inceleme raporları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonuna doğrudan veya bağlı buldukları inceleme ve denetim birimi aracılığı ile gönderilir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise bağlı bulunulan inceleme ve denetim birimi tarafından gönderilir. Elektronik ortamda gönderilen raporlar rapor değerlendirme komisyonu tarafından bir tutanakla tespit olunur.

3. İnceleme Sonucunda Salınan Vergi ve Kesilen Cezaların Ödenmesi

Yapılan vergi incelemelerinin sonunda mükelleflere vergi salınmış ya da ceza kesilmiş olabilir. Vergi Usul Kanunu 376’ncı maddesiyle mükelleflere böyle bir durumda faydalanabilecekleri iki hak tanınmıştır. Bunlar “indirim hakkı”, ve “tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı” dır. Örneğin kendisine ceza kesilmiş bir mükellef şayet üç ay içerisinde ödeyebilecek ise bir dilekçeyle başvurarak indirim hakkından faydalanabilecektir. Bu haklara üçüncü bölümde ayrıntılı olarak yer verileceğinden burada üzerinde durulmayacaktır.

³⁸ Erdem, a.g.e. s. 113.

D. Aramalı Vergi İncelemesi Süreci

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

Vergi inceleme elemanlarının aramaya gerek görmesi ve gerekçeli bir yazı ile sulh ceza hakimine bildirmesi halinde, bu durumun sulh ceza hâkiminin arama kararı vermesiyle desteklenmesi gerekmektedir. Yani arama kararını vermeye sulh ceza hâkimi yetkilidir. Gecikmesinde sakınca bulunan haller de söz konusu olabilmektedir. Bu durumlarda Cumhuriyet Savcısı'nın yazılı emri ile arama yapılabilmektedir. Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde, kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri de arama yapabilmektedirler. Sonuç olarak iş yerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir³⁹.

Bazı durumlarda defter ve belgeler, nezdinde arama yapılacak kişinin muhasebecisinde olabilmektedir. Muhasebeci şayet bu durumda kayıtları ayrı bir yerde bulundurmakta ise, vergisel anlamda arama yapılabilmesi için ayrıca hâkim kararı gerekmektedir. Sulh ceza hâkiminin ancak suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa verebileceği arama kararında; arama nedenini oluşturan fiil, aranacak kişi ve yerlerin açık adresleri ile kararın geçerlilik süresinin yazılı olması zorunludur⁴⁰.

Arama kararına itiraza ilişkin olarak ise; Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmamakta ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nun itirazı düzenleyen hükümleri uygulanabilmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 268'nci maddesinin birinci fıkrasına göre itiraz, yedi gün içinde arama kararı veren sulh ceza hâkimliğine yapılacaktır. İtiraz yerinde bulunursa gerekli düzeltmeler yapılır, bulunmadığı takdirde ise üç gün içerisinde itiraz incelenmek üzere, o sulh ceza hâkimliğinin bulunduğu yargı çevresindeki asliye ceza hâkimliğine gönderilir. İtiraz merciinin verdiği kararlar kesindir.

Aramada ikinci aşama vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin, defter belgelerle somutlaştırılmasıdır. Arama esnasında el konulan defter ve belgelerin incelenmesi aşamasında arama yapılanına ait şahsi ve özel mektup ve diğer evrakların ilgisine iadesi

³⁹ Yaşın, a.g.m. s. 58.

⁴⁰ A.Bumin Doğrusöz, "Aramalı Vergi İncelemesi," **Yaklaşım**, Yıl 18, Sayı: 206, Şubat 2010, s. 32.

gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 144. maddesinin ikinci fıkrası bunu destekler niteliktedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 143. maddesinin birinci fıkrasında göre "*Arama sürecinin başlaması ile birlikte aramada bulunan defter ve vesikalar müfredatlı bir şekilde tutanağa bağlanacaktır.*" Burada müfredatlı tespitten kastedilen aynı kanun hükmünün ikinci fıkrasında vesikaların dosyalara konulması ve dosyalara konulan vesikaların birer sayı numarası ile tespit olunması şeklinde açıklanmıştır.

Arama sırasında zaman kısıtlılığı ya da başka bir sebep nedeniyle tutanak tutulamayabilir. Böyle bir durum ile karşılaşıldığında mükellefin gözetiminde gerçekleştirilmek üzere; arama sırasında bulunan ve incelenmesi zaruri olan defter ve vesikalar ya emin bir yere konulur ya da kutular içinde daireye götürülür. Bu yerler ve kutular aramayı yapan tarafından mühürlenmeli ve açılacağı zamanda da mükellef huzurunda müfredatlı bir şekilde tutanağa bağlanması gerekmektedir. Bu Vergi Usul Kanunu'nun 143.maddesinin üçüncü fıkrasının bir gereğidir. Mühürleme işlemi, mührün kaldırılması gibi işlemler Vergi Usul Kanunu'nda detaylı şekilde düzenlenmiştir. Yükümlünün arama sırasında hazır bulunmaması halinde ya da kendi mührünü vurmaktan çekindiği hallerde işlemler hazır bulunanlar vasıtasıyla yürütülür. Tutanakların bir örneği daha sonra mükellefe verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 144. maddesinin dördüncü fıkrasına göre; "*Defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, nezdinde arama yapılanın beyanname verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.*" Dolayısı ile defter ve vesikaların iyi muhafaza edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 143. maddesinin altıncı fıkrası bu durumu destekler niteliktedir. Aksi takdirde oluşabilecek zararlar idarece tazmin edilecektir.

Arama sonucunda elde edilen defter ve belgelerin en kısa zamanda incelenmesi, gereksiz yere aramalı incelemeye maruz kalan mükelleflerin üzerindeki olumsuz etkiyi neticelendirmek açısından büyük önem taşımaktadır. Temel prensip arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin incelenmesinin çabukça ve her işten önce yapılmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 145. maddesinin birinci fıkrasına göre; "*İnceleme elemanının, defter ve belgelerin incelemesini en geç üç ayda bitirerek, defter ve belgeleri sahibine tutanakla iade etmesi gerekmektedir.*" Sürenin uzatılması, incelemenin haklı gerekçelerle üç ay içerisinde bitirilemediğinin ispatı ve sulh ceza hâkiminin bu konuda

yapacağı değerlendirmeler neticesinde vereceği karara bağlıdır. Sulh ceza hâkimi süre uzatma talebini reddederse, suç unsuruna rastlanmaması şartıyla, incelemenin bitirilip bitirilmediğine bakılmaksızın, defter ve belgelerin sahibine iadesi gerekmektedir. Ancak burada ifade edilmesi gereken en önemli nokta; Vergi Usul Kanunu'nun 145. maddesinin birinci fıkrasındaki üç aylık süre vergi incelemesinin bitirilmesine yönelik bir kayıtlayıcı ve sınırlayıcı bir süre değildir. Anılan maddedeki üç aylık süre arama yolu ile el konulmuş olan defter ve belgeler üzerindeki incelemelerin süresidir⁴¹. Vergi Usul Kanunu'nun 145. maddesinin üçüncü fıkrasına göre; *“Tutanağın tutulmasının ardından, defter ve belgelerin iadesi, yükümlünün tutulan tutanağı imzalaması şartına bağlanmıştır. Yükümlünün tutanağı imzalamaktan imtina etmesi durumunda defter ve belgeler, vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine verilmeyecektir.”*

Aramalı vergi incelemesinde “zaman” konusunda Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenleme yapılmamıştır. Ceza Muhakemesi Kanunu 118'nci maddesine göre; iş yerlerinde ve diğer kapalı yerlerde gece vakitlerinde arama yapılamayacaktır. Ancak bu kuralın istisnası bulunmaktadır. Özellikle vergisel aramalarda, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde gecede arama yapılabilir. Ancak yine de mevzuat incelendiğinde Vergi Usul Kanunu'nda gecikmesinde sakınca bulunan hale ilişkin bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir.

Aramanın hukuka uygun sonuçlanabilmesi için aramaya başlamadan evvel aramanın maksadı hakkında mükelleflerin bilgilendirilmesi gerekmektedir. Aramada ele geçirilmiş ve tutanağa bağlanmış olan her şey, vergi kaçırıldığına delalet ettiği sürece birinci derecede delil niteliğindedir. Şayet defter ve belgelerde suç unsuruna rastlanmış ise Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesine göre durumun Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi gerekmektedir. Bu hal ve şartlarda defter ve belgelerin iadesi kesinlikle mümkün olmamaktadır.

⁴¹ Ahmet Erol, “Aramalı Vergi İncelemesinde Süre”, **Yaklaşım**, Yıl 17, Sayı: 203, Kasım 2009, s. 29.

Tablo 2: İnceleme Elemanınca İlgili Cumhuriyet Başsavcılığına Yazılan Bir Arama İstem Yazısı Örneği

--

Kaynak: Ahmet Erol, "Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-III", **Yaklaşım**, Yıl 17, Sayı: 199, Temmuz 2009, s. 27.

E. Vergi İncelemesinde Süreler

Maliye Bakanlığının 31.12.2010 tarihli yönetmeliğinde vergi incelemesi sırasında uyulacak usul ve esaslar maddeler halinde sayılmıştır. Bu yönetmeliğin dördüncü bölümünde vergi incelmesinde sürelerle ilişkin düzenlemeler yapılmış ve 23.maddesinin birinci fıkrasında, süreler tam ve sınırlı inceleme olmasına göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu fıkraya göre; *İncelemeler mümkün olan en kısa sürede tamamlanır. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır.* Ancak bazı durumlarda sınırlı incelemenin tam incelemeye dönüşmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda; inceleme süresi, sınırlı incelemeye başlanan tarih itibariyle hesaplanmaktadır.

İnceleme ve denetim birimleri, incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. Ancak bazı durumlarda bu mümkün olmamaktadır. Yukarıda belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceği anlaşılırsa, yetkili olanların ek süre talep edebilme hakları vardır. Yetkili, ek süre talep etmek için inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce bağlı olduğu inceleme ve denetim birimine bir yazı ile talepte bulunmalıdır. Ek süre talebi inceleme ve denetim birimi tarafından değerlendirilip uygun bulunursa altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilmektedir. Ancak incelemenin ne sebeple uzadığına dair mükellef, inceleme ve denetim birimleri tarafından yazılı olarak bilgilendirilmelidir.

Yönetmeliğin 21. maddesine göre vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettiği tarih incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir. Vergi incelemesi tamamlandıktan sonra incelemeye tabi olanların defter ve belgelerinin on beş gün içerisinde bir tutanak ile iadesi gerekmektedir. Bu 22. madde de şu şekilde ifade edilmiştir: *“Vergi incelemesi tamamlandıktan sonra nezdinde inceleme yapılanın defter ve belgeleri on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir. 16 ncı maddenin dört, beş ve altıncı fıkra hükümleri saklıdır.”*

Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir kabul veya eleştiri raporu düzenlenmemesi halinde, uyulacak usul ve esaslar 23.maddenin 7. fıkrasında şu şekilde belirtilmiştir: *“Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir kabul veya eleştiri raporu düzenlenmemesi halinde, durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları inceleme ve denetim*

birimine bildirilir. İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir.”

Son olarak vergi incelemesi içinde bulunulan yılı da kapsamak üzere takip eden yılbaşından başlayarak 5 yıl içinde önceden bildirilmeksizin her zaman yapılabilir. Bu husus 23. maddenin 8. fıkrasında “*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.*” şeklinde düzenlenmiştir. Yani; daha önce incelemeye tabi olmuş olan bir mükellef hakkında, zamanaşımı süresi olan beş yıl içinde, gerçek gelirini beyan etmediğine dair bilgi ya da belgeye ulaşılmış ise bu mükellef aynı dönem içinde tekrar vergi incelemesine tabi tutulabilecektir⁴².

Vergi inceleme sürecine ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu’nun ilk kitabını teşkil eden 7. kısmında düzenlenmiştir. Ayrıca inceleme sürecine bir standart getirilmesi ve usul ile esasların günümüz koşullarına göre geliştirilmesi maksadıyla 6009 sayılı kanunu 1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Vergi inceleme sürecine ilişkin usul ve esaslar doğrudan 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle birlikte, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmeliklerle de detaylı olarak düzenlenmiştir.

F. Örnek Ülkelerde Vergi İncelemesi ve Uygulamaları

Ülkeler tarihsel gelişimleri doğrultusunda vergi sistemlerini oluşturmaktadırlar. Vergi sistemleri, ülkelerin siyasal, ekonomik, sosyal ve hukuksal durumlarına göre değişmektedir. Etkin bir vergi reformunun yapılabilmesi için gelişmiş ve gelişmekte olan ülke reformlarının dikkatle ele alınması ve bu reformların Türkiye’de uygulanabilirliğinin incelenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla vergi incelemeleri bağlamında üç ülkenin vergi sistemleri değerlendirilecektir.

1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD vergi sistemi federal, eyalet ve mahalli yönetim vergilerinden oluşmaktadır. ABD mükellefi hem federal idareye hem vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından sorumlu olan hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (IRS) ile bağlı olduğu

⁴² Maliye Bakanlığı, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Sayısı: 27802, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/yonetmelik/yonetmelikvergiusul.html>>, Erişim Tarihi: (14.04.2011).

eyalet ve oturduğu ilçe, belediye veya diğer mahalli yönetimlere de aynı ve değişik adlarla vergiler ödemektedir. Bu nedenle ABD vergi sisteminin karmaşık bir yapısı olduğunu ve mükelleflere ağır yükümlülükler yüklediğini söylememiz mümkündür.

Amerika'da bireylerin ve kurumların çoğunluğu, yıllık gelirleri üzerinden hesaplanan federal vergileri öderler. ABD İç Gelir İdaresinin genel yapısına baktığımızda, Hazine Departmanına bağlı olarak örgütlendiği görülmektedir. ABD İç Gelir İdaresi Federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, istihdam vergileri ve bazı tüketim vergilerinin tahsilâtı ve vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur. ABD İç Gelir İdaresinin en üst düzey yöneticisi IRS Başkanıdır. ABD İç Gelir İdaresi çalışmalarının yönetimi Hazine Bakanı, İç Gelir İdaresi Başkanı, biri kamu altısı özel sektör temsilcilerinden oluşan bir kurul tarafından yerine getirilir. Bütün kurul üyeleri ABD Başkanı tarafından atanmaktadır.

İç Gelir İdaresinin en önemli fonksiyonlarından biri, vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanmasıdır. Bunun yanında mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermelerini, vergisel yükümlülüklerini kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde yerine getirmelerini ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle görevlidir. Bunun dışında vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturulmasıyla da yetkili ve görevlidir⁴³.

ABD İç Gelir İdaresinin yapısında 1998 yılında IRS Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu (The IRS Restructuring and Reform Act of 1998) ile önemli değişiklikler yapılmıştır. İç Gelir İdaresinin yapısının yeniden örgütlenmesi ve modernizasyonu yolunda son 50 yıl içinde yapılan en kapsamlı bu değişiklikle, idare müşterilerin benzer ihtiyaçlarını karşılayan özel sektör organizasyon modelini çağrıştıracak şekilde yeniden teşkilatlandırılmıştır. Yeni kanun ile İç Gelir İdaresi fonksiyonel olarak aşağıdaki dört daireden oluşmaktadır⁴⁴:

- Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi
- Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi
- Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi
- Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi

⁴³ Metin Duran, “ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 192, Eylül 2004, s. 30.

⁴⁴ İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi: Ankara, 2008, s. 85.

Mükelleflerle iletişimi sağlama, mükelleflere ödeme ve iadelerin yapılabilmesini temin etme, Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesinin görevleri arasındadır. Küçük İletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi ise incelemeler yapmakta ve nispeten daha yüksek gelirlili bağımsız çalışan ve ek gelirlili mükelleflere eğitim hizmeti sağlamaktadır. Gelirleri on milyon doların üzerinde olan şirket ve işletmelerin inceleme ve soruşturmaları ise Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesinin görev alanına girmektedir. Uluslar arası Vergi İnceleme Elemanları küresel sorunlarla, Bilgisayar Denetim Uzmanları karmaşık bilgisayar destekli muhasebe sistemleri ve İstihdam Vergisi Uzmanları karmaşık istihdam vergisi beyannamelerinin incelenmesi üzerinde çalışmaktadırlar⁴⁵. Son olarak Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi emeklilik planları, vergiden muaf organizasyonlar ve kamu kuruluşlarına hizmet etmektedir. Tüm bu dairelere ek olarak İtirazlar, İletişim ve Kurumsal İlişkiler ve Soruşturma birimleri de bulunmaktadır. Baş Hukuk Müşaviri de İç Gelir İdaresine hukuksal alanda hizmet sunmaktadır. Ayrıca 1198 tarihli Kanun ile mükellef haklarını genişleterek idare içinde bağımsız bir ses olarak mükellefleri desteklemek için Mükellef Avukatlığı Birimi kurulmuştur⁴⁶.

İç Gelir İdaresi (IRS) vergi incelemesi yolu ile mükelleflerin vergi beyannamelerinde yer alan gelirlerin, giderleri ve indirimlerin doğru olarak bildirilip bildirilmediğini kontrol etmektedir. Mükelleflerin beyannamesinin inceleme için seçilmiş olması, beyan edilen bilgilerin yanlış olduğu ya da hile yapıldığı anlamına gelmemektedir. İnceleme yapılacak beyannamelerin seçimi

- Bilgisayardan tarama
- Tesadüfi Örneklem
- Gelir Belgelerini Karşılaştırma Programı

yolu ile olmaktadır.

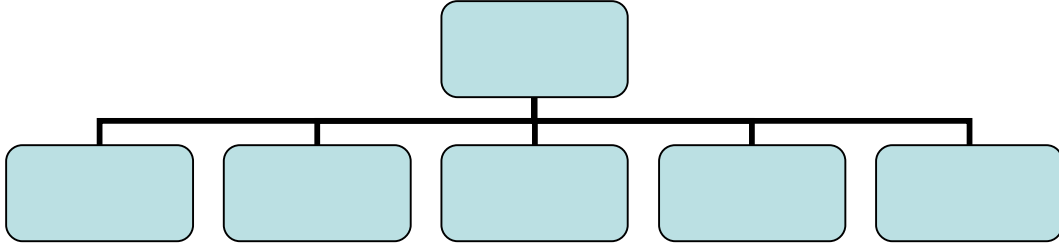
Amerika Birleşik Devletleri hem en fazla mükellef sayısına sahip olması hem de en etkin vergi incelemesi sistemine sahip olması bakımından değerlendirilmesi gereken bir ülkedir. ABD’ de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları beş gruba ayırmamız mümkündür. Bunlar gelir vergisi, tüketim vergisi ve istihdam vergilerine ilişkin incelemelerde görevli olan vergi denetçileri, seçilen gelir vergisi mükellefleri ile

⁴⁵ Organ, a.g.e. s. 85.

⁴⁶ Nazmi Karyagdı, “Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi”, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara: Kasım 2006, s. 35.

işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelemekle görevlendirilen vergi uyum yetkilileri, yüksek tutarlı matrahlardan sorumlu olmakla beraber iş yerinde inceleme yapan gelir ajanları, ücretlilerden yapılan kesintilere yönelik beyanları inceleyen gelir bürosu denetçileri ve hileli vergi suçlarının soruşturulmasından sorumlu olan cezai soruşturma birimidir. Cezai soruşturma birimini diğer birimlerden farklı kılan yönü, bu birimin vergi yasalarına uyumu zorla sağlamakla görevli olmasıdır. Vergi uyum yetkilileri ise uyum personeli olup, görevlerini ifa edebilmeleri için altı ile on iki s6mestr saatlik muhasebe dersi almaları gerekmektedir. Vergi denetmenleri muhasebeci değillerdir. Bu işi yapabilmeleri için dokuz s6mestr saatlik muhasebe dersi almaları gerekmektedir. Gelir ajanları ise muhasebe konusunda uzmanlaşmış kişilerdir⁴⁷.

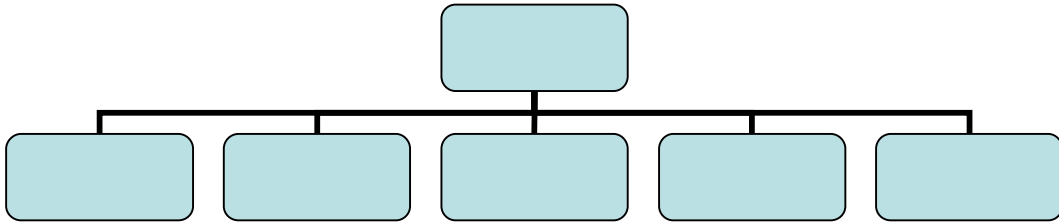
Şekil 1: Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar



Kaynak: İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi: Ankara, 2008, s. 85.

ABD vergi incelemesi türleri de beş gruba ayrılabilir. Bunlar; İndirilmeyecek Kalemler Programı, Mektupla İnceleme, Dairede İnceleme, İş yerinde İnceleme, Araştırma İncelemeleridir.

Şekil 2: Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi Türleri



Kaynak: İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi: Ankara, 2008, s. 85.

İndirilemeyecek Kalemler Programı, vergi dairesinde yapılan basit bir inceleme türü olmakla beraber vergi dairesi elemanlarının kalemler bazında hatalı vergi hesaplarını ve hatalı aile reisi beyanlarını incelemesini kapsamaktadır. Mektupla

⁴⁷ Organ, a.g.e. s. 86.

inceleme ise karşılıklı yazışmaya dayanan, mükelleflere tek bir vergi konusuna ilişkin mektup gönderilmesi suretiyle yapılan incelemedir. Üçüncü tür vergi incelemesi ise toplam geliri 100.000 doların altında olan gelir vergisi beyannamelerini kapsayan, mükellefin ikametgâhına en yakın IRS bürosunda gerçekleştirilen dairede incelemedir. Dairede incelemelerin konusu genellikle muafiyete tabi olma, bahşiş ve kira gelirleri, emlak alım- satım gelirleri, indirimi mümkün olmayan borçlar, zarar, ziyan ve tazminatlardır⁴⁸. Dördüncü inceleme türü genellikle karmaşık bireysel beyannameler ile ticari işletme beyannamelerde uygulanan ve diğerlerine göre nispeten daha kapsamlı bir inceleme olan işyerinde incelemedir. Son olarak araştırma incelemesinde ise; mükelleflerin vergi kimlik numaralarından yola çıkarak örnekleme yöntemi ile seçilen beyannamelerin incelenmesi söz konusudur.

Vergi İnceleme süreci içinde İç Gelir İdaresine bakıldığında, incelemelerde çeşitli yöntemler seçebildiklerini görmekteyiz. İncelenecek beyannamenin tespiti inceleme sürecinin başlangıcıdır. Tespit aşamasında kullanılacak bazı kriterler bulunmaktadır. Bunlardan biri mükelleflere sayısal bir puanın verildiği ve beyannamesi yüksek puan almış olan mükellefin daha fazla risk taşıdığı esasına dayanan Ayırt edici Envanter Fonksiyonu Sistemi(Discriminant Inventory Function System –DIF) dir. İncelemeye yetkili kişiler bazı durumlarda gönderilen belgelerden elde edilen bilgiler ışığında mükellefleri incelemeye alabilmektedirler. W-2 olarak adlandırılan ve ücret, faiz, kar payı gibi gelirlerin ödenmesi sırasında kullanılmakta olan belge buna örnek olarak verilebilir.

Kamu kayıtları, bir başka bireyden temin edilen bilgiler, gazetelerden faydalanılarak vergi beyannamelerini incelemeye tabi tutmaları da mümkündür. İkinci aşama da inceleme süresinin tespiti ve mükellefler ile temas süreci başlar. Genel olarak incelemeler posta yolu ile gerçekleştirilmekte gerçekleştirilemiyor ise mükellefin evinde, işyerinde, İç Gelir İdaresi dairesinde, mükellefin avukatının, mali müşavirinin ya da kayıtlı ajanın dairesinde yapılabilir. Mükellefe yer, zaman ve yöntemin uygun olmadığı durumlarda inceleme daha uygun bir zamanda yapılabilir. Ancak

⁴⁸ Feyyaz Yazar ve Keramettin Tezcan, “ABD’de Vergi Denetimi ve Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 305, Ocak 2007, s. 49.

incelemenin ne zaman, nerede ve nasıl yapılacağına ilişkin nihai kararı İç Gelir İdaresi vermektedir.

İnceleme sürecinde mükellef kendi namına hareket edebilmekte ya da bir temsilci kendisine yardımcı olabilmektedir. Temsilciden kastedilen federal hükümet tarafından yetkilendirilmiş bulunan avukat, kayıtlı ajan, serbest muhasebeci, mali müşavir ya da vergi beyannamesini hazırlayan ve imzalayan kişi olabilir. Mükellefler İnceleme sürecinde bu kişilere danışmak hakkına sahiptirler. Bu durumda idari bir celp durumu söz konusu değil ise görüşmelere ara verilebilmektedir.

İnceleme görüşmeleri mükellefler tarafından kaydedilebilir ancak 10 gün önceden yazılı olarak inceleme elemanı bilgilendirilmelidir. Ses kaydını İç Gelir İdaresinin yapmasını istemesi halinde maliyetine katlanmak durumundadır.

Yapılan incelemeler neticesinde, Mükellef ile İç Gelir İdaresi arasında önerilen değişikliklerde mutabakat sağlanırsa, mükellef bir mutabakat formu imzalar ve ilave vergiyi faizi ile birlikte öder. Mutabakat formu imzalandığında ödeme yapılıyorsa, faiz beyannamenin verildiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanır⁴⁹. İlave vergi, mutabakat formu imzalandığında ödenmiyorsa, mükellefe faiz dahil bir ihbarname verilir. İhbarname tarihinden itibaren on iş günü içerisinde ödeme yapılırsa, ilave faiz ve ceza ödenmeyecektir. Bu süre, ödenecek tutarın 100.000 dolardan daha az olması durumunda 21 takvim gününe kadar uzatılabilmektedir⁵⁰.

Yapılan inceleme sonucunda mükellefe vergi iadesi yapılması gerektiği anlaşılırsa, mutabakat formu imzalandıktan sonra en kısa zamanda faizi ile birlikte geri ödenmektedir. İnceleme süreci sonucunda, İç Gelir İdaresi ile mükellef arasında önerilen değişikliklerde mutabakat sağlanamazsa, inceleme elemanı mükellefe itiraz haklarını açıklar. Eğer inceleme İç Gelir İdaresi Dairesinde yapılıyor ise, mükellef inceleme elemanının amirine durumu açıklamak için derhal bir toplantı yapılmasını isteyebilmektedir. Şayet bu toplantıda bir mutabakat sağlanırsa, olay kapanmış olacaktır. Toplantıda mutabakat sağlanamaz ya da inceleme İç Gelir İdaresi dışında yapılıyorsa, inceleme elemanı bu olayda İç Gelir İdaresi ve mükellefin tavrını açıklayıcı bir yazı kaleme alacaktır.

⁴⁹ Organ, a.g.e. s. 88.

⁵⁰ Organ, a.g.e. s. 88.

İç Gelir İdaresi, mükellefe bu aşamada inceleme sonuçlarından kaynaklanan uyuşmazlıkları çözmek için hızlandırılmış arabuluculuk hizmeti teklif edebilmektedir. Hızlandırılmış tamamlayıcı arabuluculuk, eğitimli bir uzlaştırıcı başkanlığında mükellefe kısa sürede tamamlayıcı bir hizmet önerir. Taraflara herhangi bir çözümü empoze etme yetkisi olmayan arabulucu, taraflar arasında iletişimi tesis eder ve onları hukuksal olarak uygulanabilir bir sonuca ulaştırmaya çalışır. Mükellef istediği anda görüşmeden çekilebilir. Bu durumda çözülmemiş bir konu kalması halinde itiraz hakkı devam eder.

Vergi inceleme elemanı veya amiri ile yapılan toplantı kapandıktan sonra mükellefe içerisinde otuz gün içinde önerilen değişikliklere itiraz hakkının olduğunu ifade edildiği bir mektup, vergi inceleme elemanının önerdiği değişiklikleri açıklayan inceleme raporunun bir nüshası, mutabakat ya da feragat formu, 5 nolu yayın'ın (Publication5) bir nüshası bulunan bir paket gönderilir.

Mükellef, otuz gün mektubunu aldıktan sonra vergi inceleme elemanının değişiklik önerilerini kabul ederse, feragat formunu imzalar ve iade eder. Mükellef bu durumda kendisine bir ihbarname gelmesini beklemeksizin faizi ile birlikte ilave vergiyi ödeyebilmektedir.

Mükellef, otuz gün mektubuna cevap vermez ya da İtiraz Ofisi ile mutabakat sağlanamaz ise, İç Gelir İdaresi mükellefe Uyarma Belgesi olarak bilinen doksan gün mektubu göndermektedir. Mükellef bu belgeyi aldığı tarihten itibaren doksan gün, ABD dışındaki bir adres için yüz elli gün içinde vergi mahkemesine dava açabilmektedir.

2. Slovenya

Vergi incelemesi başlatıldığı zaman, hem vergi mükellefi hemde denetçiler yasal kuralların işlediği bir sürece tabi olurlar. Vergi incelemelerini düzenlemek ve örgütlemek görevi Slovenya Vergi İdaresi (DURS) tarafından yerine getirilmektedir. DURS sadece bilgi toplamak üzere yetkilendirilmemiştir aynı zamanda mükelleflere ilişkin bilgilerin gizli tutulmasını da sağlamakla görevlidir. Bu vergi mahremiyetinin bir gerekliliğidir. Mahremiyetin ihlali geri dönülemez sonuçlar yaratabilmektedir.

Vergi denetimleri ve incelemeleri vergi matrahlarını düzenleyen vergi denetçileri (kontrolörleri) veya defter ve belgelerin fiili incelemesini yapan müfettişler tarafından

yürütülmektedir⁵¹. İki denetim şeklide vergi beyannamelerinin doğru, tam ve zamanında teslim edilip edilmediğini ve vergi beyannamelerinin gerekçesini oluşturan defter ve hesapları incelemeyi amaçlar. Defter ve kayıtların incelenmesi denetçiler tarafından yürütülür. Esas olarak; vergi incelemesi şirketin adresinde gerçekleştirilir. Vergi denetçilerinin yetki ve haklarına ilişkin genel taslak Vergi İdaresi Kanunu'nda ortaya konmuştur. Vergi denetçisi, şirket arazisine (binasına) girmek için yetkilidir. Mükellefin bunu reddetmesi ve engel olması durumunda vergi denetçisi polise başvurmak ve zorla girmek yetkisine sahiptir. Eğer inceleme mükellefin iş yerinde gerçekleştirilemiyorsa, vergi denetçisi defter, belge ve kayıtları vergi bürosuna almaya yetkilidir. Ancak bunun için alınan dökümanların bir listesinin yapılması ve bunun iki tarafça imzalanması gereklidir⁵².

Eğer talep edilirse, denetmenlerin kimliklerini ispat etmeleri gerekir. Ayrıca inceleme elemanının akraba ve yakınlarının defter ve kayıtlarını incelemesi kesinlikle yasaktır. Eğer kayıtlar bilgisayar ortamında ise vergi denetçisi mükelleflerden defter ve hesaplarını kâğıt üzerinde gösterilmesini isteyebilmektedir.

Slovenya Vergi sisteminde 6 tip vergi incelemesi tanımlanmıştır⁵³. Bunlar;

- Tam inceleme
- Sınırlı İnceleme
- Birleşmiş(Karma) İnceleme
- Üçüncü Şahıs İncelemesi (Karşıt İnceleme)
- Daire İncelemesi
- Geçici İnceleme

Slovenya denetim politikası yanlış beyanda bulunan mükelleflerden en yüksek riskli olanlarının öncelikle incelenmesini hedeflemektedir. Bu nedenle de vergi mükellefleri risk kategorilerine göre sınıflandırılmıştır⁵⁴.

⁵¹ "Tax Auditing in Slovenia", < <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-9E9889BC/cds/slovenia.pdf>>, Erişim Tarihi: (11.07.2011), s. 20.

⁵² "Tax Auditing in Slovenia", < <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-9E9889BC/cds/slovenia.pdf>>, Erişim Tarihi: (11.07.2011), s. 27.

⁵³ "Tax Auditing in Slovenia", < <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-9E9889BC/cds/slovenia.pdf>>, Erişim Tarihi: (11.07.2011), s. 31.

⁵⁴ "Tax Auditing in Slovenia", < <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-9E9889BC/cds/slovenia.pdf>>, Erişim Tarihi: (11.07.2011), s. 29.

Slovenya Vergi İdaresi'nin (DURS) inceleme süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır;

➤ Hazırlık ve Planlama

Defter ve kayıtların incelenmesi sırasında mükellef seçimi son derece önemsenmektedir. Hazırlık ve Planlama aşaması, veri toplama, risk analizi yapma ve incelemeyi planlama olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Veri incelemesi yıllık mali hesapları, üçüncü şahıslardan alınan verileri, vergi ödemelerini ve sahip olunan şirketin yapısı ve varlıklarını içermektedir⁵⁵.

➤ Yürütme ve Karar Verme

Bu aşamada, bulunan tutarsızlıklara bir açıklama bulunması amaçlanmaktadır. Asli inceleme usulleri birkaç basamakta sınıflandırılabilir. Bunlar; İlk görüşmenin yapılması, vergi bildirimlerinin doğruluğunu teyit etmek, kontrol tedbirlerini tayin etmek, programın ikinci kez kontrolünü gerçekleştirmek ve hüküm vermektir.

Mükellef ile vergi inceleme elemanı arasında yapılacak ilk görüşme ve vergi inceleme elemanının kendini tanıtmayı ile vergi inceleme elemanının kimliğine ilişkin belirsizlikler kalkar ve inceleme daha sağlıklı koşullarda gerçekleşir.

➤ Tamamlama ve Raporlama

Vergi incelemesinin sonuçları her zaman bir belgeye kaydedilir ve mükelleflere gönderilir. Görüşmenin sonlandırılması sırasında vergi mükellefinin inceleme elemanı ile aynı fikirde olmaması durumu söz konusu olabilir. Bu durumda mükellefin bu konuya ilişkin görüşleri de not edilir. İnceleme tamamlandıktan sonra 15 gün içinde vergi raporu hazırlanması ve mükellefe teslim edilmesi gerekmektedir⁵⁶.

Mükellef vergi raporu eline geçtikten itibaren 15 gün içerisinde karşı görüşlerini bildirebilir. Vergi idaresi daha sonra bir ek rapor hazırlar ve mükellefi kararına ilişkin en geç 30 gün içinde bilgilendirmesi gerekir.

Son olarak nihai bir rapor düzenlenir ve bir kopyası vergi mükellefine bir kopyası da bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Mükellef, karardan memnun olmadığı takdirde 15 gün içerisinde itiraz etme hakkına sahiptir.

⁵⁵ "Tax Auditing in Slovenia", < <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xber/SID-3EA9846B-9E9889BC/cds/slovenia.pdf> >, Erişim Tarihi: (11.07.2011), s. 32.

⁵⁶ "Tax Auditing in Slovenia", < <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xber/SID-3EA9846B-9E9889BC/cds/slovenia.pdf> >, Erişim Tarihi: (11.07.2011), s. 35.

➤ Başlama ve Dosya Tutma

Vergi incelemesi tamamlandıktan sonra nihai sonuçlar bir dosyaya işlenir. Denetim dosyaları, mükelleflerin vergi dosyalarının ayrılmaz bir parçasıdır⁵⁷.

3. Almanya

Almanya’da vergi konusunda kanun teklifleri Parlamento’da temsil edilen siyasi partiler tarafından önerilmekte ve Federal Parlamento da kabul edilmesinin ardından kanunlaşmaktadır. Dolayısı ile vergi sistemleri federal bir özellik göstermektedir.

Almanya ‘da mali ve vergiye ilişkin uygulamalardan Alman Gelir İdaresi sorumludur. Almanya’da vergilerin idare ve tahsil yetkisi Federal Maliye Bakanlığının elindedir. Vergi İncelemesi vergi dairesinde bulunan inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır⁵⁸. Eyaletlerin inceleme elemanları haricinde Federal Maliye Bakanlığı’nın da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları bulunmaktadır.

Vergi denetimini gerçekleştiren elemanlar sektörlere göre uzmanlaşmışlardır⁵⁹. Gıda sektöründe hizmet veren bir firma, gıda sektöründe uzmanlaşmış bir inceleme elemanı tarafından incelemeye alınmakta böylece denetimde, bilgisizlik ya da yetersizlikten dolayı oluşabilecek aksaklıklar önlenmektedir.

Almanya vergi denetimini en etkin şekilde gerçekleştiren ülkelerden biri olarak kabul edilebilmektedir. Mükellefleri yarısı her yıl denetlenebilmektedir⁶⁰. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ağır cezaların uygulanmakta olması mükelleflerin görevlerini yerine getirmelerini sağlayıcı bir işlev görmektedir.

Almanya’da işyeri denetimi önemli bir uygulamadır. Yıllık satışları distribütör olması halinde 6 milyon Euro, diğer hallerde 3.4 Euro’yu geçen imalatçı işletme ya da profesyonel firma, inceleme elemanının kendisine haber vermesinin ardından incelenmektedir. Bu inceleme 3-4 yıla ilişkin belgelerini içerebilmektedir. İnceleme süresi işletmenin büyüklüğü vb faktörlere göre değişim göstermektedir. Yapılan incelemeler neticesinde inceleme elemanı bir rapor hazırlamaktadır. Bu süreçte gerçek

⁵⁷ “Tax Auditing in Slovenia”, < <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-9E9889BC/cds/slovenia.pdf>, >, Erişim Tarihi: (11.07.2011), s. 35.

⁵⁸ İsmail Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri ”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, s. 63.

⁵⁹ Sevil Şin, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları”, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2005-17, s. 138.

⁶⁰ Ersan Güneşli, “Devletle Mükellef Barışmalı mı?”, **E- Yaklaşım**, Sayı:21, Nisan 2005, s. 1. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046470.htm,> Erişim Tarihi: (10.04.2011).

ve kanuni durumlar görülmeye başlanır. İnceleme sonucu bulunan matrah ile ilk bildirimdeki matrahın uyuşmaması halinde vergi idaresi tarafından ilave vergi tarhiyatı söz konusu olabilmektedir. İlave vergi tarhiyatı zaman aşımı süreleri değişim göstermektedir. Genel olarak takvim yılının sonundan itibaren 4 yıldır. Bunun dışında vergi kaçakçılık suçunda 10 yıldır. Vergi incelemesine başlanmış olması veya vergi beyannamesin sonra doldurulmuş olması gibi durumlarda ise sürenin uzaması söz konusu olabilmektedir.

Mükellefin vergi idaresinin almış olduğu tüm kararlara karşı, durumun kendisine tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde itiraz edebilme hakkı mevcuttur. Yargı yolu mükellefin itirazının red edilmesi durumunda kullanmayı tercih edebileceği bir yoldur. Mükellefin itirazının olumsuz sonuçlanması halinde mükellef mali mahkemelere başvurabilmektedir. Bu mahkemelerde de çözümlenemeyen bir uyuşmazlığın söz konusu olması halinde ise Federal Mali Mahkemeye başvurusu gerekmektedir. Bu mahkemenin kararları kesindir⁶¹.

⁶¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir 2003, s. 13.

İKİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI VE GELİŞİMİ

I. HAK, MÜKELLEF VE MÜKELLEF HAKKI KAVRAMI

II. Dünya Savaşının ardından insan haklarının uluslar arası bir boyut kazanmasıyla mükellef haklarının önemi giderek artmıştır. Bu süreçte, insan hakları kendi içinde alt başlıklar açmaya başlamış ve gelişme göstermiştir. Vergi mükellefi hakları da bu alt başlıklardan biri olarak kabul edilebilmektedir. Mükellef hakkı kavramının unsurları olan hak ve mükellef kavramlarını açıklığa kavuşturmak bu kavramı anlamak açısından büyük önem taşımaktadır.

A. Hak Kavramı ve Sınıflandırılması

Hak kavramının mahiyeti hukukçular arasında oldukça tartışmalıdır. Bu nedenle literatürde hak kavramını açıklamaya çalışan pek çok teori bulunmaktadır. İrade teorisi, Menfaat Teorisi, Karma Teori, Özgürlük Teorisi ve Beyan Teorisi bunlardan en önemlisidir.

İrade Teorisine göre hak, bir iradenin diğer bir irade üzerindeki üstünlüğünü ifade etmektedir. Ancak bu görüş irade gücünden yoksun kişilerin hakkını dikkate almaması nedeniyle eleştirilmiştir. Hakkın özünü menfaate dayandıran Menfaat Kuramına göre ise; hukuk düzeninin amacı bu menfaati güvence altına almaktır⁶². Karma Kuram bahsettiğimiz iki kuramı bir araya getirerek açıklama yoluna gitmiştir. Bir diğer kuram olan Beyan Kuramına göre ise; hakların doğmasının, devredilmesinin ve sona ermesinin kanun koyucunun iradesi tarafından tayin edilmesi gerekmektedir. Görüldüğü üzere hak kavramını açıklamaya çalışan pek çok felsefi kuram mevcuttur. Bu sayılanlar dışında analitik kuram, tasarım kuramı gibi pek çok kuramdan da bahsetmek mümkündür.

Tüm bu kuramlar ışığında hak kavramı bir hürriyetin sağlanması için hukuk düzeni tarafından kişilere tanınan ve ferdin korunmasını isteme konusunda yetkili kılındığı menfaat olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle bir haktan bahsedebilmemiz için hukuk düzeni tarafından tanınmış bir “yetki” ve korunan bir “menfaat” olması gerekmektedir. Hak bu anlamda bir irade kudreti, bir isteme yetkisini ifade eden somut bir kavramdır.

⁶² Doğan Gökbek, “Mükellef Hakları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000), s. 5.

Hak kavramının mahiyeti bu kadar tartışmalı olunca haklarda birbirinden farklı türlerde sınıflandırılmaya başlamıştır. Haklar doğdukları hukuk kurallarının mahiyetine göre kamu hakları, özel haklar ve insan hakları olmak üzere sınıflandırılabilir.

Kamu hakları, kişiler ile devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarından bir başka deyişle kamu hukukundan doğan haklardır. Burada vatandaşların devlete karşı sahip oldukları haklar söz konusudur. Seçme ve seçilme hakkı, memur olma hakkı, vatandaşlık hakkı bu haklara örnek olarak gösterilebilir. Bir hakkın kamu hakkı olarak nitelendirilebilmesi devlete karşı istemde bulunma yetkisinin bir yasa ile tanınmış olmasına bağlıdır⁶³. Kamu hakları, negatif statü hakları, pozitif statü hakları ve aktif statü hakları olmak üzere üç grupta değerlendirilebilir.

Negatif Statü Hakları, kişinin özel alanının sınırlarını çizen devletin dokunamayacağı hak ve hürriyetlerini ifade etmektedir. Konut dokunulmazlığı, din hürriyeti, düşünce hürriyeti negatif statü hakkı niteliğinde değerlendirilebilecek haklardır. Anayasamızın ikinci kısmının ikinci bölümünde yer alan (m.17-40) hak ve hürriyetler kural olarak negatif statü hakları niteliğindedir. Bu haklar kişiyi devlete ve topluma karşı koruyan haklar olduğu için bu haklara “koruyucu haklar”da denilmektedir. Anayasada bu haklar “kişinin hakları ve ödevleri” başlığı altında toplandığı için bu haklara kısaca “kişisel haklar” da diyebiliriz.

Bireylere bazı durumlarda devletten bir hizmet ya da yardım isteme imkânı sağlayan haklarda mevcuttur. Bu haklar pozitif statü hakları, sosyal haklar ya da isteme hakları olarak adlandırılmaktadır. Anayasamızın 41. maddesi ile 65.maddesi arasında sayılan ve sosyal ve ekonomik hak ve ödevler başlığını taşıyan haklar bu kapsamda değerlendirilebilecek haklardandır. Bu tür haklar devlete sosyal alanda bir takım ödevler yüklemektedir. Çalışma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkı, sosyal güvenlik hakkı bu haklara örnek teşkil edebilecek haklardır.

Negatif ve pozitif statü haklarına ek olarak birde bireylerin devlet yönetimine katılmaları imkânını sağlayan aktif statü hakları vardır. Bu haklar anayasamızın 66. maddesi ile 74. maddeleri arasında sayılan ve siyasi haklar olarak adlandırılan haklardır. Seçme ve seçilme hakkı, dilekçe hakkı, siyasi faaliyette bulunma ve parti kurma hakkı, kamu hizmetine girme hakkı vb haklar bu kapsamda değerlendirilebilecek haklardır.

⁶³ Gökbel, a.g.t. s. 7.

Özel haklar ise kişiler ile kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen özel hukuktan doğan hakları ifade etmektedir. Mülkiyet hakkı, alacak hakkı, kişilik hakları bu haklara örnek olarak gösterilebilmektedir. Bu hakların temel özelliği her bireye genel ve eşit şekilde tanınmış olmasıdır. Bu haklar mahiyetlerine göre mutlak ve nisbi, konularına göre mal varlığı ve kişilik hakları, kullanılmalarına göre devredilebilen ve devredilemeyen haklar, amaçlarına göre yenilik doğuran veya alelade haklar olmak üzere sınıflandırılmaktadır.

Kamu hakları ile özel haklar çeşitli yönlerden birbirlerinden ayrılmaktadır. Özel haklardan herkesin yararlanabilmesi buna karşın, kamu haklarından yalnızca vatandaş olanların yararlanabiliyor olması bu farklılıklardan biridir. Yani; Türkiye’de bulunan bir yabancı, alacak hakkından, mülkiyet hakkından, kişilik haklarından yararlanabiliyor iken; seçme ve seçilme hakkı gibi bir kamu hakkından yararlanamamaktadır. İkinci olarak özel haklardan yararlanma bakımından vatandaşlar arasında eşitlik ilkesi geçerlidir. Yani bir kişinin yaşı cinsiyeti tahsili gibi unsurların bir önemi bulunmamaktadır. Kamu haklarından yararlanma bakımından ise bu şekilde bir eşitlikten bahsedebilmemiz mümkün değildir. Örneğin seçme seçilme hakkından sadece belirli şartlara haiz olan kişiler yararlanabilmektedir.

İnsan hakları kavramının tarihsel gelişimine bakıldığında bireyin veya toplumun devlet ile arasındaki uyumsuzluk ve çatışma sonucunda geliştiğini söylenebilir. İnsan Hakları kavramı evrensel bir niteliğe sahip olmakla birlikte konusu belli hak ve özgürlüklerdir.

İnsan hakları terimi ile “tüm insanlara tanınması gereken haklar” anlatılmak istendiğinde soyut anlamda bir insan hakları kastedilmektedir. Bu anlamı ile olanı değil olması gerekeni gösteren bir terimdir. Bu soyut anlamdaki insan hakları, hukuk güvencesi altına alındığında ise artık soyut görünümünden sıyrılmakta ve somut bir nitelik kazanmaktadır. Bu haliyle pozitif hukukunda bir parçası olmaktadır⁶⁴.

Günümüzde insan hakları sadece doğal hukukun yazılı olmayan ahlaki ilkeleri biçiminde değil, çoğunlukla antlaşmalar ve anayasalar tarafından pozitif kural haline dönüştürülmüştür⁶⁵.

⁶⁴ A.Sefa Akay, “İnsan Hakları ve Türkiye”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Hacettepe Üniversitesi Atatürk İlkeleri ve İnkılâp Tarihi Enstitüsü, 1998), s. 6.

⁶⁵Süreyya Sakıncı, “İnsan Hakları Hakkında Rapor”, <www2.bayar.edu.tr/iibf/Süreyyasakinc/insanhaklari_kisisel_rapor.pdf>, Erişim Tarihi: (10.04.2011).

B. Mükellef Kavramı

Mükellef, esas itibariyle devletin sunduğu tam kamusal mal ve hizmetlerden yararlanan gerçek ve tüzel kişidir. Vergi Usul Kanunu'nun 8.maddesine göre; mükellef, “*vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişi*”dir. Tanımı yalnızca, gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefi olabilir şeklinde yorumlamak, günümüzde tüzel kişiliği olmayan ve gerçek kişi olarak nitelendirilmesi olanağı bulunmayan mevcut bazı kuruluşların vergilendirilmemesi gibi bir sonuca ulaşılmasına neden olur. Ancak yasa koyucunun amacı bu olmayıp, amaç tüm kişi ve kuruluşları vergi karşısında yasaların öngördüğü şekilde işleme tabi tutmaktır⁶⁶.

Bir kişinin vergi mükellefiyetinden bahsedebilmemiz için iki şartın varlığı gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi bunlardan ilkidir. Diğeri ise ilgilinin vergiyi kendi mal varlığından ödeyecek olmasıdır. Bu iki şart vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki sınırı çizmektedir. Çünkü vergi sorumlusu vergiyi başkasının mal varlığından ödemekte ve vergiyi doğuran olay sorumlunun kişiliğinde gerçekleşmemektedir⁶⁷.

Mükellefin kim olduğu tüm vergi türleri bakımından kanunlarda belirtilir. Örneğin gelir vergisinde gerçek kişiler, kurumlar vergisinde kurum olarak belirtilen birimler vergi mükellefidir.

Mükellefi çeşitli ölçütlere göre ayrıma tabi tutmak mümkündür. Örneğin; kişiliğinin bulunup bulunmamasına göre vergi hukukundaki mükellef ile medeni kanundaki kişi kavramı uyumaktadır. Medeni kanunda kişi hak ve borçlara sahip olabilen varlık olarak ifade edilmektedir⁶⁸. Bir başka deyişle kişi hak ehliyetine haiz bulunan varlıkları ifade etmektedir. Medeni Kanunda ki kişi gerçek ve tüzel kişilerden ibarettir. Dolayısı ile bu kişiler vergiyi doğuran olayla bağlantı kurdukları noktada artık mükellef olacaklardır. Burada önemle üzerinde durulması gereken nokta, bazı durumlarda medeni hukukta gerçek ve tüzel kişi olarak nitelendirilemeyecek bazı birim veya oluşumlar vergi kanunlarında vergi mükellefi olabilmektedirler. Bu düzenlemeler sadece vergi hukuku açısından geçerlidir. Örneğin iş ortakları ve cemaatlerin tüzel kişilikleri bulunmamasına

⁶⁶ Ahmet Erol, “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler ” , <[http://www.legalisplatform.net/ Makale/ M%C3%BCkellef%20Haklar%C4%B1%20ve%20Evrensel%20De%C4%9Ferler.pdf](http://www.legalisplatform.net/Makale/M%C3%BCkellef%20Haklar%C4%B1%20ve%20Evrensel%20De%C4%9Ferler.pdf)>, Erişim Tarihi: (22.06.2011).

⁶⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Büro Kitabevi, 1996, s. 130.

⁶⁸ Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, İstanbul: Beta Yayınları, 2003, s. 105.

rağmen vergi konusuna giren bir faaliyeti icra etmeleri durumunda kurumlar vergisine göre vergi mükellefi sayılmaktadırlar⁶⁹.

Vergiye doğuran olayın kapsamına göre ise; tam ve dar mükelleften bahsetmek mümkündür. Tam mükellef yurt içinde veya dışında olsun mükellefin vergiyi doğuran olaylara ilişkin matrahların tümünü Türkiye’de beyan etmesi durumunda söz konusudur. Buna karşılık; bir mükellef yurt içi ve yurt dışında gerçekleşen vergiyi doğuran olayların sadece yurt içinde meydana gelmiş olan matrahı beyan etme ve ödeme yükümlülüğü altında ise burada da dar mükelleften bahsetmek mümkündür. Mükellefleri daha pek çok kıstasa göre sınıflandırmak mümkündür. Ancak çalışmamız açısından bu kadarı yeterli görülmektedir.

Buraya kadar vergi mükellefi hakkının temel kavramları olan mükellef ve hak kavramları kısaca açıklanmaya çalışıldı. Çalışmanın bundan sonraki kısmında mükellef hakkı kavramı, gelişimi ve saydığımız haklarla arasındaki ilişkileri göz önünde bulundurularak mükellef hakkı kavramı açıklanmaya çalışılacaktır.

C. Mükellef Hakkı Kavramı

II. Dünya Savaşının ardından insan haklarının uluslar arası bir boyut kazanmasıyla mükellef haklarının önemi giderek artmıştır. Bu süreçte, insan hakları kendi içinde alt başlıklar açmaya başlamış ve gelişme göstermiştir. Vergi mükellefi hakları da bu alt başlıklardan biri olarak kabul edilebilmektedir.

Vergi mükellefi Vergi Usul Kanunu’nun 2.maddesindeki tanımıyla; “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek ve tüzel kişidir*”. Bu tanımlama mükelleflerin borçlarını belirlemekte ancak haklarını açıklamamaktadır. Hâlbuki vergi mükellefinin hakları, hak ve borçlardan oluşan bir bütün olarak düşünülmelidir.

Doktrinde mükellef hakları yerine yükümlü hakları, vergi yükümlüsünün hakları, vergi ödevlisinin hakları ve vergi yükümlülerinin korunması gibi terimler kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada vergi mükellefi hakkı terimi kullanılacaktır.

Vergi yasalarında vergi mükelleflerinin ödevlerine ilişkin düzenlemelere ağırlık verilirken haklarına ilişkin düzenlemelere gidilmemiş ve vergi mükellefinin hakları kavramsallaştırılmamıştır. Bu nedenle bu çalışmada vergi mükellefi hakkı kavramı

⁶⁹ Kızılot ve Şenyüz, a.g.e. s. 76.

diğer benzer kavramlardan ayrılan yönleriyle açıklanmaya çalışılacak, kapsamı ve konusu çizilmeye çalışılacaktır.

Mükellef hakları özünde insan haklarının yeni bir türü olarak insan haklarının içinden vergi mükellefine ilişkin olan hakların çıkarılarak kendine özgü bir çerçevede sınıflandırılmasıdır.

Mükellef haklarının özünü insan haklarının oluşturduğu anlayışından yola çıkacak olursak, insan haklarına saygı ilkesi aynı zamanda mükelleflerin de haklarına saygı ilkesi anlamına geldiği için, insan haklarına saygılı devletin aynı zamanda mükellefin haklarına saygılı devlet olması gerektiği sonucuna varabiliriz⁷⁰. İnsan hakları bağlamında “birey”in, vergilendirme alanında yansması “vergi mükellefi” olduğundan, bu yaklaşım demokratik toplumda temel hakları olan bireyi, vergi mükellefi olarak görmeyi zorunlu kılmaktadır⁷¹. Yani bir başka deyişle insan hakları adı altında herkese tanınmış olan hakların vergi hukukunda ve vergi mükellefi özelinde yeniden şekillenmesidir. Bu anlamda mükellef hakları birey hakkı-insan hakkı –mükellef hakkı ortak paydasını ifade etmektedir⁷². Vergi hukukunda yeni eğilimde, birey hakkı - insan hakkı – mükellef hakkı kavramlarının ortak bir payda etrafında tartışılmasından yana olmaktadır.

Vergi hukuku alanı içinde bireyi; vergi yükümlüsü, bireyin hak ve özgürlüklerini; vergi yükümlüsünün hak ve özgürlükleri olarak tanımlayabilir, aynı şekilde insan hakları bildirelerini; vergi hukuku kapsamında anayasa ve uluslararası sözleşmelerden geçerek vergi yükümlüsü bildireleri olarak ulusal hukuklara yansmasını gözlemleyebiliriz.

Bir diğer benzer hak “vatandaşlık hakkı”dır. Vatandaşlık, kişinin hukuki bir bağ nedeni ile bir devlete aidiyetini simgeleyen niteliğidir. Bu nedenle; vatandaşlığı, devletle kişi arasındaki karşılıklı hak, görev ve yükümlülük ilişkilerini belirleyen hukuksal bağ olarak tanımlamanın, hareket noktası olarak kabulü yerinde olacaktır.

Vatandaşlık, devletler hukuku alanında, ferde hukuki bir şahsiyet olarak milletlerarası hukuk sahasına dâhil olabilme imkânını vermektedir. Vatandaşlık hakları

⁷⁰ Alper İnan, “Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008), s. 161.

⁷¹ İ.Özgür Aslan, “Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006), s. 8.

⁷² Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, Eylül 2006, s. 3.

ile vergi mükellefi hakları arasındaki en önemli fark, bireylerin, şartları devlet tarafından önceden belirlenmiş olan statüye dâhil olmakla vatandaş olma sıfatını kazanmış olmasıdır. Buna karşılık Anayasa m. 73/1' e göre; *“herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”*. Bu madde ile herkesin vergi yükümlüsü olduğu, vergi yükümlüsünün vatandaş olması gerekmediği, vatandaş olmayan gerçek veya tüzel kişilerden de vergi alınabileceği ifade edilmektedir⁷³.

Günümüzde yabancılara da vatandaşlar gibi eşit haklar tanınmaya çalışılmakta, arada oluşan farklılıklar ise yabancılar hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Bu noktada karşımıza yabancı ve azınlık hakları kavramı çıkmaktadır. Yabancılar ile vatandaşlar arasındaki fark esasta ülkede yararlanılan haklar bakımından kendini göstermektedir. Yabancıların, siyasi haklar dışında tüm temel haklardan yararlanabilecekleri kabul edilmektedir. Yabancıların hakları vatandaşlık haklarından farklı ve insan hakları anlayışı çerçevesinde değerlendirilmesi gereken haklardır. Ancak yabancı olunması, vergi yükümlülüğünü engellememektedir.

Azınlıkların yabancılardan hukuki anlamda en büyük farklılığı azınlıklara o ülkenin vatandaşlık hukuk sisteminin uygulanmasıdır. Yani yabancılar hukukuna tabi olmadıkları gibi ayrı bir hukukları da yoktur. Azınlıkların hakları geçerli kişisel insan hakları çerçevesinde değerlendirilmektedir. Dolayısıyla azınlıklar, tüm temel hak ve özgürlüklere sahip oldukları gibi yabancıların yararlanamadıkları siyasi hak ve özgürlüklerden de yararlanabilmektedirler. Ülkemizde azınlıklar yabancı sınıfına alınmamaktadır. Vergi mükellefi, gerçek veya tüzel kişi veya bir kamu kurumu, vatandaş yahut yabancı bir gerçek veya tüzel kişi olabilir. Bazı durumlarda uluslar arası ekonomik, ticari ve siyasal ilişkiler vergilendirme yönünden vatandaşlarla yabancılar arasında ayırım yapılmasını zorunlu kılabilmektedir. Ancak vatandaş, yabancı ve azınlık olunması vergi mükellefiyetine engel teşkil etmemektedir.

Kısaca; yabancıların ve azınlıkların hakları da aynı vergi yükümlülerinin ve vatandaşların hakları gibi insan hakları temeline dayanmaktadır. İnsan hakları bir üst başlık olarak düşünüldüğünde tüm bu grupları içine almaktadır. Bu doğrultuda vergi mükellefinin haklarını da, yabancı ve azınlık haklarını içine alan bir üst kavram olarak tespit edebiliriz.

⁷³ Aslan, a.g.t. s. 9.

Tüketici hakları da diğer haklar gibi insan hakları temeline dayanmaktadır. Ancak sistemin bireyi ekonomik bir unsur olarak görmesi tüketici haklarını farklı bir konuma taşımaktadır. Vergi yükümlüsü ve tüketici haklarında ekonomik unsur ön plandayken, insan hakları, yabancı hakları ve azınlık haklarında sosyal ve siyasi unsurlar ön planda yer almaktadır⁷⁴.

Vergi mükellefi hakkı, vergilendirme süreci içinde vergi mükellefi ile devlet arasında meydana gelen hukuki ilişkide, mükellefe tanınan haklar, özgürlükler, imtiyazlar ve yetkiler bütünü olarak ifade edilebilir. Vergi mükellefinin hakları, vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır⁷⁵.

Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin tüm eylem ve işlemlerine mükellef nezdinde bakabilmesi ve mükellefi korumaya yönelik haklar getirmesi vergi mükellefi hakkı kavramının konusunu oluşturmaktadır.

Ülkemizde de gelişmekte olan insan hakları hukuku özellikle Avrupa Birliği sürecinde hız kazanmış olup, bu süreçte vergi hukuku alanındaki gelişmeler; vergi idaresinde yeni yapılanmalar ve bu yapılanmalar kapsamında vergi yükümlüsü haklarına yönelik yapılan çalışmalar, vergi yükümlüsü hakları bildirgesi, olarak karşımıza çıkmaktadır.

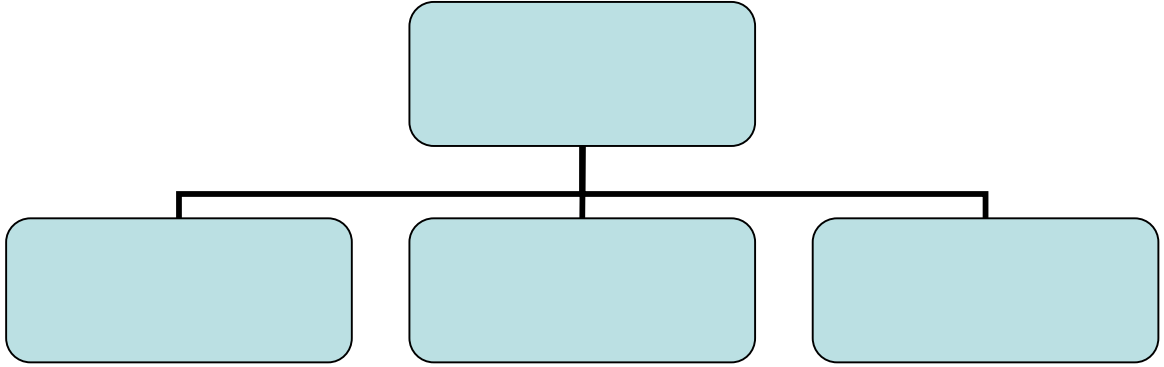
II. MÜKELLEF HAKLARININ HUKUKSAL DAYANAKLARI VE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ

Mükellef haklarını düzenleyen hukuksal dayanaklar kendi içinde üç gruba ayrılarak incelenebilir. Bunlar birinci derece kaynaklar, ikinci derece kaynaklar ve idareden doğan kaynaklardır.

⁷⁴ Aslan, s.16.

⁷⁵ Kamil Mutluer, Fethi, Heper, ve Recai, Dönmez, **Vergi Hukuku**, 2 Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, 2004, s. 126.

Şekil 3: Mükellef Haklarının Hukuksal Dayanakları



Kaynak: Doğan Gökbel, “Mükellef Hakları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi, Eskişehir: 2000), s. 32.

A. Birinci Derece Kaynaklar

En üstün yasa olarak nitelendirilebilecek anayasalar ve uluslararası kaynaklar birinci derece yasal kaynaklardır.

1. Anayasa

Birçok ülkenin anayasasında mükellef hakları ile ilgili dolaylı veya doğrudan düzenlemeler vardır.

Uluslararası alandaki insan hakları sözleşmeleri, ekonomik bütünleşme antlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmalarındaki temel insan haklarının güvence altına alınmasına yönelik düzenlemeler, mükellef haklarının korunmasını da sağlamaktadır⁷⁶.

Tüm vatandaşların temel haklarını güvence altına alan anayasal ilkeler ve düzenlemeler, etkisini mükellef hakları alanında da göstermektedir. Anayasalarda düzenlenen; kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır. Dolayısıyla, anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturması bakımından önem arz etmektedir⁷⁷.

⁷⁶ Gökbel, a.g.t. , s. 32.

⁷⁷ Mutluer, Heper ve Dönmez, a.g.e. s. 125.

Anayasal anlamda Türk anayasa tarihi incelendiğinde mükellef haklarına yönelik düzenlemeler bulunduğunu söylemek mümkündür. İlk Türk Anayasası olan Kanuni Esasi, yüzeysel olarak olsa kişi özgürlüklerini tanıması açısından büyük bir adımdır. 1909 değişiklikleri ile de dernek ve toplantı özgürlükleri ve basın özgürlüğü tanımıştır.

Kanun-i Esasi'de vergi ile ilgili düzenleme m. 25 ile yapılmış olup, bu düzenleme; “Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumatnamı ile ve namı aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz” seklindedir. Osmanlı tarihinde ilk kez, hak ve özgürlükler; Kanun-i Esasi'de klasik esaslara uygun olarak liste halinde yer almış, kişi güvenliği, eşitlik, mülkiyet ve dilekçe hakkı anayasal düzeyde maddelendirilmiştir⁷⁸. Kanun-i Esasi'de yer alan vergilendirme ile ilgili hükümlerle, kanunsuz vergi ve diğer mali yükümlülüklerin konulamayacağı, müsadere ve angaryanın yasak olduğu hususları düzenlenmiştir.

1908 yılında ikinci Meşrutiyet dönemi başlamış, Kanun-i Esasi yeniden düzenlenip yürürlüğe konulmuş, ancak bu süreç, İttihat ve Terakki Partisinin diktatörce yönetimi ve Birinci Dünya Savaşının yenilgiyle sona ermesi ve Osmanlı imparatorluğunun yıkılması ile son bulmuştur. Türkiye Cumhuriyeti Devletinin kurulması ile Türkiye Büyük Millet Meclisi açılmış ve dokuz ay sonra 1921 Anayasası yürürlüğe konulmuştur.

1921 Anayasası'nda vergi ile ilgili bir düzenleme de yer almamakta olup, Anayasa temel hak ve özgürlüklerden bahsedilmemesi ve yargı ile ilgili düzenlemelerin bulunmaması gibi önemli eksiklikler nedeni ile sadece üç yıl yürürlükte kalabilmiştir⁷⁹.

Cumhuriyetin ilanından sonra ilk Anayasa, 1921 Anayasasının dayandığı bazı esas ve temelleri de aynen alarak, 1924 yılında Teşkilat-ı Esasiye kabul edilmiştir. 1921 Anayasasının noksan bıraktığı önemli hususlar, 1924 Anayasası ile tamamlanmıştır.

1924 Anayasası'nda vergi ile ilgili düzenlemeler, 84 ve 85'inci maddelerde düzenlenmiştir. 84.maddeye göre; *Vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir*⁸⁰. *Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır*. “AY, m. 85 ise ; *“Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir”* şeklinde düzenlenmiştir. 1950'li yılların sonlarında ülkede artan tepki

⁷⁸ Aslan, a.g.t. s. 36.

⁷⁹ Bülent Tanör, **Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri**, 3.Baskı, İstanbul : Alfa Yayınları, 1996, s. 267.

⁸⁰ Aslan, a.g.t. s. 37.

ve huzursuzluklar nedeni ile 1960 yılında ordu ülke yönetimine el koymuş ve daha sonra 1961 Anayasası hazırlanmıştır.

1961 Anayasası hazırlanırken temel haklar, hürriyetler ve ödevler başlığı altında ayrıntılı ve çok sayıda hüküm getirmiş olup, özellikle özgürlükler konusundaki temel yaklaşımı ve düzenlemeleri ile dikkat çekmekte ve anayasa yargısının da bu Anayasa ile kurulmuş olması ayrı bir önem taşımaktadır.

1961 Anayasası'nda vergi ile ilgili düzenlemeler "vergi ödevi" başlığı altında düzenlenmiş olup, Anayasa madde 61 de şu şekilde ifade edilmiştir: "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir*"

1961 Anayasasında vergi yükümlüsü hakları ile ilişkili olabilecek düzenlemeleri: özel hayatın gizliliği (AY, m. 15), hak arama hürriyeti (AY, m. 31), mülkiyet hakkı (AY, m. 36), dilekçe hakkı (AY, m. 62) olarak tespit edebiliriz.

1980'li yıllara gelindiğinde içinde bulunulan kargaşa ortamı Türk Silahlı Kuvvetlerinin ülke yönetimine el koymasına ile sonuçlanmış, ülkenin içinde bulunduğu durumda 1961 Anayasasının da rolü olduğu düşünülerek 1982 Anayasası hazırlanmıştır.

1982 Anayasasının hemen tüm maddeleri, 1961 Anayasasının ilgili maddelerine oranla daha kazuistik bir nitelik arz etmektedir. 1982 Anayasası uluslararası hukuka açıklık yönünden, 1961 Anayasasına göre daha elverişli kurallar koymuştur. 1982 Anayasasında vergi ile ilgili düzenleme, 1961 Anayasasında olduğu gibi "Vergi Ödevi" başlığı altında m. 73 ile yapılmıştır. Bu maddeye göre: "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünü adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na aittir*".

1982 Anayasasının vergi yükümlüsü hakları ile ilişkili olabilecek düzenlemeleri: özel hayatın gizliliği (AY, m.20), mülkiyet hakkı (AY, m. 35), hak arama hürriyeti (AY, m. 36), dilekçe hakkı (AY, m. 74) olarak tespit edebiliriz.

Vergilendirmenin yasallık, hukuk devleti, başvurma hakkı gibi anayasal ilkeleri bulunmaktadır. Hukuk devleti içerisinde kanun önünde eşitlik, kanuni idare ve hukuki güvenlik ilkelerini barındırmaktadır⁸¹.

Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan vergilendirme yetkisini kullanan kamu makamları için bağlayıcı bir sınır çizerken, öte yandan bireyler yani vergi mükellefleri bakımından da kamu makamlarının bağlayıcı sınırları ihlal etmeleri halinde buna karşı çıkmak için bazı haklar tanımaktadır⁸².

Anayasanın üstünlüğünün ve bağlayıcılığının güvencesi olan hukuk devleti ilkesi Anayasa mahkemesinin tanımı ile *“insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu bir adil düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine tabi olan devlet”* olarak ifade edilebilmektedir. Vergi mükelleflerinin haklarının korunmasının da güvencesi olarak kabul edilebilmektedir. Vergi mükellefiyetini doğuracak yasaların hukuk devleti kapsamında anayasaya uygun nitelikte düzenlenmesi ve tüm yasal ve idari işlemlerin yargı denetimine açık olması, hukuk devleti ilkesi kapsamında mükellef haklarının korunmasının temelini oluşturmaktadır⁸³.

Vergi hukukunda yasa önünde eşitlik ilkesi, ayırım gözetmeksizin gelir, servet ve harcamaları üzerinden herkesin vergi ödemesini gerektiren, genellik ve vergi mükelleflerini kişisel durumlarını dikkate alarak vergilendirme yapılmasını içeren eşitlik ilkelerinden oluşmaktadır. Bu nedenle mükellef hakları açısından önemli ilke olarak kabul etmek mümkündür.

Kanuni idare ilkesi ise kamu kurumlarının yasalarla hareket etmesi gerektiği düşüncesine dayanmaktadır. Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, idarenin kanun yanında anayasaya, ulusları anlaşmalar ve kanunun anayasaya uygun biçimde yetki vermesi durumunda, düzenleyici ve genel idari işlemlere uygun davranmasını içerdiğinden mükellef hakları bağlamında önemli bir ilkedir.

⁸¹ Gökbel, a.g.t. s. 23.

⁸² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, 2003, s. 40.

⁸³ Aslan, a.g.t. s. 111.

Son olarak; hukuki güvenlik ilkesi devletin temel hak ve özgürlük alanlarına vergileme yolu ile yapacakları müdahaleleri önceden görmesi ve buna göre kendilerini ayarlayabilecek imkânı kişilere sağlamayı ifade etmektedir⁸⁴. Hukuki güvenlik ilkesi “hukuki belirlilik ilkesi” ve vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi ilkesi” gibi alt ilkeleri içermektedir.

Vergi mükellefleri vergi kanunları karşısında kendilerini güvende hissetmek istemektedirler. Bu nedenle vergi mevzuatlarının belirlilik ilkesinin bir gereği olarak son derece açık olması gerekmektedir. Mükelleflerin kurallara uyması, bu kuralların yayımlanarak mükellefe sunulması ile mümkündür. Aynı durum mükelleflerin hakları açısından da geçerlidir. Mükelleflerin yükümlülükleri gibi hakları da açık olduğu takdirde hem vergi bilinci hemde idare ile mükellefler arasındaki ilişki gelişme imkânı bulabilecektir. Mükellefin karşılaşıacağı durum ile ilgili kesin ve net bilgi sahibi olması anlamına gelen belirlilik ilkesi mükellef haklarının oluşumunda temel nitelikte bir ilkedir. Vergilemede belirsizlik, çeşitli vergi mükelleflerini farklı oranlarda etkileyeceği için eşitlik ilkesi açısından da sakıncalar oluşturmaktadır⁸⁵.

İkinci olarak mükelleflerin sahip oldukları vergi bilgilerine dayanarak aldıkları ekonomik kararların vergisel sonuçlarını bilmeleri açısından vergilemeye ilişkin kuralların geriye yürümemesi hukuki güvenlik ilkesinin gerekliliklerindedir.

Başvurma hakkı ise en genel anlamı ile kişilerin, dilekçe ile idari, siyasi makamlara başvurma ve yargı organlarına gidebilme olanağını ifade etmektedir⁸⁶. Anayasal bir ilke olan başvurma hakkı, vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile arasındaki uyuşmazlıkları idareden bağımsız durumda bulunan yargı organları önüne götürebilme olanağı sağlayarak mükellef açısından en sağlam güvenceyi oluşturmaktadır.

2. Uluslarüstü Kaynaklar

Mükellef haklarının uluslarüstü kaynakları uluslar arası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası ekonomi bütünleşme anlaşmaları, ikili ya da çok taraflı olarak imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile diğer uluslar arası sözleşmelerdir.

Mükelleflere sağlanan uluslarüstü koruma esas olarak iki biçimde meydana gelmektedir. Uluslar arası alanda yapılan antlaşmaların onaylama, kabul ya da uygun

⁸⁴ Gökbel, a.g.t. s. 29.

⁸⁵ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, 1.Baskı, İstanbul: Kazancı Yayınları, 1982, s. 173.

⁸⁶ Gökbel, a.g.t. s. 31.

bulma gibi ikinci bir işleme gerek kalmadan yürürlüğe girmiş olması ve anlaşma metninin paraf ya da imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazanmasıdır⁸⁷.

B. İkinci Derece Kaynaklar

Kanunlar, yürürlükteki yazılı hukuk kurallarından oluşur ve yetkili bir organ tarafından konulmuş herkes tarafından uyulması zorunlu genel sürekli ve soyut hukuk kurallarıdır⁸⁸.

Vergi mükelleflerinin korunması ve kanunlarla haklar sağlanması konusunda iki farklı durum vardır. Birincisi birçok ülke vergi usulünü yerine getirmek için idari kurallara dayanmakta ve bu da kanunla mükellefe sağlanan korumanın sınırlı olmasına neden olmaktadır. İkinci olarak geniş anlamda kanuni korumanın olduğu yerde, genellikle koruma mevzuat içerisinde belirli bir usulün içerisinde sağlanmakta fakat burada mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır⁸⁹.

Kanunlarla mükellef hakları konusunda yapılan koruma idarenin vergileme alanında başvurduğu, kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararları, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge ve genel yazılar gibi düzenleyici işlemlerinin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik olmaktadır.

Ülkemizde mükellefin korunması konusunda, 1949 yılında kabul edilen 5432 sayılı Vergi Usul Kanununu devrim niteliğindedir. Bu Kanun, gümrük vergileri hariç, bütün vergileri kapsamaktaydı. 393 maddeden oluşan Kanun, üç maddelik bir giriş bölümünden sonra; vergilendirme, mükellefin ödevleri, değerlendirme, ceza hükümleri ve vergi ihtilafları başlıklı beş kitaptan oluşmaktaydı. Kanun 1961 yılına kadar yürürlükte kaldı⁹⁰.

Vergi mükelleflerine haklar sağlayan kanunlar yalnızca vergi kanunları değildir. Vergi usulünün özel usul yasaları ile düzenlenmediği yerde genel idari usul yasaları da

⁸⁷ Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, Ankara: AÜSBF Yayınları 542, 1985, s. 113.

⁸⁸ Erol Akı, **Hukukun Temel Kavramları**, 4. Baskı, İzmir, 1996, s. 85.

⁸⁹ Recep Yücedoğru, “Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 45 den Duncan Bentley, “Classifying Taxpayers' Rights”, Taxpayers' Rights: An International Perspective, Adelaide: Hyde Park Press, 1998, s. 19.

⁹⁰ Bekir Baykara, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları”, <[www.baykaraymm.com /makaleler /makale/Vergi_incelemesi_Sirasinda_Mukellefin_Haklari.doc](http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Vergi_incelemesi_Sirasinda_Mukellefin_Haklari.doc)>, Erişim Tarihi: (20.04.2011).

vergi mükelleflerine koruma sağlamaktadır. Kanunlarla sağlanan haklar vergi mükellefleri açısından anayasalar kadar önemli güvenceler sağlamaktadır⁹¹.

Diğer bir ikincil yasal kaynak mükellef hakları bildirimleridir. Mükellef hakları bildirimleri ülkelere göre değişik içeriklerde olabilmektedir. Bu durum kendini bazen vergi idareleri tarafından vergi mükellefleri ile ilgili işlemlerin yapılırken idarenin nasıl davranacağına ilişkin niyet bildirim biçiminde ve kanun gücü olmayan açıklamalar iken, bazen de önceden var olan vergi kanunları içerisinde çeşitli maddeler halinde konulmaktadır.

Bütün ülkelerde geçerli olabilecek belirli bir bildirme modeli olmamakla birlikte, temel mükellef hakları tüm sistemlerde yer almaktadır.

Mükellef hakları konusunda bildirmelere sahip olan ülkelerdeki bildirimlerin tamamı vergi mükelleflerine yasal koruma sağlamamaktadır. Bu bağlamda sadece bir kılavuz niteliğinde olduklarını söylemek yanlış olmayacaktır.

C. İdareden Doğan Kaynaklar

Vergi kanunları ile vergilemenin temel öğeleri belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilmektedir⁹². Yürütme organı bu yetkisini, bakanlar kurulu kararı, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, özelge, genelge, genel yazılar gibi işlemler yaparak kullanmakta olup bu işlemlerle vergi mükelleflerine haklar sağlayabilmektedirler. Bu haklar yasama aracılığı ile kanunlaştırılabilir ve ikinci derece yasal haklar içerisinde yer alabilirler. Özellikle özelgeler olmak üzere idareden doğan kaynaklar aracılığı ile mükelleflere tanınan haklar mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunun artmasında etkili olmaktadır.

III. MÜKELLEFLERİN SINIFLANDIRILMASI

Mükellef Haklarına yönelik düzenlemelerin giderek önem kazanmasıyla birlikte yapılan çalışmalarda mükellef hakları çok değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Ancak genel sınıflandırma siyasi yönden ve idari yönden olmak üzere iki tür mükellef hakkı şeklindedir.

⁹¹ Gökbel, a.g.t. s. 39.

⁹² Çağan, a.g.e. , s. 130.

A. Siyasi Yönden Sınıflandırılma

Siyasi yönden mükellef hakları; olağan ve olağan üstü mükellef hakları olmak üzere iki kısımda incelenebilir. Karar alma ve temsilci bulundurma hakkı, seçme ve seçilme hakkı, kamusal hizmetlerden yararlanma hakkı, mülkiyet hakkının korunmasını isteme hakkı, olağan mükellef hakları kapsamında belirtilebilecek haklardır. Olağanüstü mükellef haklarına örnek vermek gerekirse; hükümeti değiştirme hakkı diğer bir deyişle oylama hakkı, vergi, grev hakkı ve sivil itaatsizlik hakkını verebilmek mümkündür.

Bu çalışmanın konusu açısından mükellef hakları, sadece vergi idarelerinden talep edilebilecek haklar kapsamında değerlendirilerek, ağırlıklı olarak idari açıdan değerlendirilmektedir. Bu nedenle siyasi yönden mükellef hakları üzerinde detaylı şekilde durulmamıştır.

B. İdari Yönden Sınıflandırılma

Mükellef hakları idari yönden, tüm mükelleflerin sahip oldukları haklar niteliğindeki genel mükellef hakları ve mükelleflerin özel durum ve işlemler karşısında sahip oldukları hakları ifade eden özel mükellef hakları olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabilir.

1. Genel Mükellef Hakları

Mükelleflerin yasalardan doğan haklarının yanında, vatandaşlıktan, mükellefiyetten ve insan haklarından doğan doğal hak ve özgürlükleri vardır. Tüm bu hak ve özgürlüklere öncelikle idare tarafından saygı gösterilmesi, bu hak ve özgürlüklerin tesis edilmesi konusunda idarenin hem içe dönük, hem de mükellef ve meslek mensuplarına yönelik tanıtım ve eğitim çalışmalarına önem vermesi gerekmektedir.

Genel mükellef hakları, tüm mükelleflerin sahip oldukları hakları ifade etmektedir. Mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi sırasında güvence sağlama niteliğindeki haklardır. Bu haklar, adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkını kapsamaktadır.

a. Adil Eşit Ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Gelir idaresinin mükelleflere saygılı ve nezaket kuralları içerisinde davranması, yetkisini tarafsız ve adil kullanması gerekliliğini ifade eder. Buna göre, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere adil, eşit ve tutarlı davranılarak, onların özel durumları da dikkate alınır. Vergileme hizmetinin belirlenen standartlarda, hızlı, etkin ve doğru şekilde sunulmasını içerir⁹³. Bu hak kapsamında mükellefler, karşılaştıkları sorunlara ilişkin yardım talep edebilme hakkına sahip oldukları gibi şikâyetlerini de dile getirebilmektedirler.

Vergi idaresi mükelleflere hakları ve yükümlülüklerine yönelik olarak ücretsiz görüş, bilgi ve yardım vermektedir. Mükelleflerin yardım talebine karşılık, verilen yazılı veya sözlü görüşler açık, tam, doğru ve tutarlı iken, basılı yayınlar kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir bir nitelik arz etmelidir.

b. Bilgi Alma Hakkı

Mükelleflerin vergi sisteminin işleyişi ve vergileme süreci ile ilgili güncel bilgi alabilmesini ifade eder. Bilgi alma hakkı, vergi mükelleflerinin, kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgilerin talep edilebilmesini de kapsar. Eğer vergi idaresindeki bilgiler yanlış ise mükellefler bunların düzeltilmesini talep edebilirler.

Bilgi alma hakkı iki şekilde yerine getirilebilir:

- Gelir idaresi tarafından vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli broşürler, tebliğler, bildireler v.b. basılı veya internet yayınlarıyla bilgi verilmesi.
- Mükelleflerin kendi durumlarıyla ilgili gelir idaresinden istedikleri bilgileri özelge, sirküler veya telefon aracılığıyla almaları⁹⁴.

Mükelleflerin tüm hakları konusunda bilgilendirilme hakları mevcuttur. Kendi hakları konusunda bilgi edinmeye başvuru hakları da dâhil olmak üzere yetkilidirler. Mükellefler vergilemeye ilişkin tüm düzenlemelerin açıklanmasını ve daha kolay anlaşılmasını beklemektedirler.

⁹³Adnan Gerçek, “Genel Mükellef Hakları”, <<http://www.mukellefhaklariplatformu.org>>, Erişim Tarihi: (28.07.2011).

⁹⁴ Gerçek, “Genel Mükellef Hakları”, <<http://www.mukellefhaklariplatformu.org>>, Erişim Tarihi: (28.07.2011).

Bilgi alma hakkı vergi idaresinde bulunan bilgilerin talep edilebilmesini kapsayan bir haktır. Vergi idaresindeki bilgilerin hatalı olması durumunda mükellefler bu yanlışlığın düzeltilmesini talep edebilmektedirler.

Tablo 3: OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar

Ülke	Vergi Sistemi ile İlgili Yayın, Rehber ve Kılavuzlar					İnternetle Sunulan Bilgi	Ücretsiz Telefon Bağlantısı
	Beyanname Düzenleme Kılavuzu	Vergi Avantajları Rehberi	Genel Yayınlar	Okullarda Özel Materyaller	Vergilerin Harcanması ile İlgili Yayınlar		
ABD	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Almanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Avustralya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Belçika	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Danimarka	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Finlandiya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Hollanda	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Var
İngiltere	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İrlanda	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
İspanya	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var
İsveç	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
İsviçre	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
İtalya	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
Japonya	Var	Var	Var	Var	Var	Var	Yok
Kanada	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Var
Norveç	Var	Var	Var	Yok	Bazı Yerel İdareler	Var	Yok
Portekiz	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok
Yeni Zelanda	Var	Var	Var	Ders Var	Var	Var	Yok
Yunanistan	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok
TÜRKİYE	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Yok

Kaynak: Goranovic P. “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, s. 3. <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf>>, Erişim Tarihi: (15.04.2005); OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>>, Erişim Tarihi: (24.04.2011).

c. Başvuru Hakkı

Vergileme işlemine yönelik olarak vergi idareleri tarafından yapılan bireysel işlemlere ve kararlara karşı tüm mükelleflerin başvuru hakkı mevcuttur. Başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir:

- Mükellefin kendisi için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını ya da durum tespit edilmesini istemesi
- Uyuşmazlık söz konusu ise bu uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi için itiraz ya da şikâyet yoluna başvurusu
- Uyuşmazlığın çözümü için yargı yoluna başvurusu

Mükellefler kendileri vergilemeye ilişkin bazı işlemlerin yapılmasını veya gerekli bilgilerin verilmesini talep edebilirler bu durumda mükellefin başvuru hakkı genel bir nitelik taşımaktadır.

d. Vergide Belirlilik Hakkı

Belirlilik hakkı, vergilemede istikrar ilkesinin bir yansıması olarak ortaya çıkar ve mükelleflerin yürüttükleri faaliyetlerin vergiye ilişkin sonuçlarını önceden bilmelerini ifade eder⁹⁵.

Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun davranışta bulunabilmeleri ve gerekli kararları alabilmeleri için öncelikle vergi kanunlarından ve ilgili mevzuattan haberdar olmaları ve daha sonra da bunları anlayabilmeleri gerekmektedir. Mükelleflere bu imkânın sağlanabilmesi, tüm vergi mevzuatının yayınlanmasına ve anlaşılabilir dilde yazılmasına bağlıdır. Bu hakkın uygulanması üç şekilde olmaktadır: Vergi kanunları ve ilgili mevzuat yayımlanarak mükellefin bilgisine sunulur, vergi kanunları geriye yürütülmez ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergileme ile ilgili düzenlemeleri ancak yasama organı yapar ve idareye sadece belirli konularda ve sınırlı yetki devreder. Verginin kanuniliği ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak “kanunla” getirilmesini zorunlu kılarken, verginin ana öğelerinin de kanunla belirlenmesi bakımından bağlayıcı bir kural olmaktadır⁹⁶

⁹⁵Gerçek, “Genel Mükellef Hakları”, <<http://www.mukellefhaklariplatformu.org>>, Erişim Tarihi: (28.07.2011).

⁹⁶ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998, s. 119.

Vergi mevzuatının mükellefler açısından anlaşılabilir ve güvenilir olması aynı zamanda bu mevzuatın istikrarlı olmasına da bağlıdır. Mükellefler faaliyetleri ile ilgili vergisel mükellefiyetlerini bilmek ve bunlardan emin olmak isterler. Ayrıca vergi mükelleflerinin, yürürlükteki kanunlara uygun davranma hakkı ve ödevi vardır. Bu nedenle, hukukta genellikle benimsenmiş olan “kanunların geriye yürümemesi kuralı” ile önceki kanun zamanında usulüne uygun olarak elde edilen haklar korunarak, kazanılmış haklara saygı gösterilmiş ve mükellefe hukuki güvenlik sağlanmış olmaktadır. Vergilemede belirlilik hakkı, yasama organının yürütme organına devrettiği vergileme ile ilgili düzenleme yetkisinin sınırlı ve çerçevesinin anayasal kurullarla çizilmiş olmasını gerekli kılmaktadır.

e. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunların sadece kanunlarda öngörülmüş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir. Bu bilgilerin yalnızca vergi kanunlarında belirlenmiş olan özel durumlarda, cebren tahsilâta başvurulması halinde, istatistiksel bilgi toplanmasında veya uluslararası işbirliği çerçevesinde bilgi aktarılması hallerinde kullanılabilmesi mümkündür. Sayılan bu durumlar dışında vergi idaresi mükellef bilgilerini hiçbir kuruma vermemektedir. Daha önce bahsettiğimiz bilgi alma hakkı kapsamında mükellefler vergi idaresinde bulunan bilgileri isteme, doğruluğunu kontrol etme, hata bulunması halinde düzeltilmesini isteme hakkına sahiptir ancak bilgilerin gizliliği bu noktada önem kazanmaktadır. Bu talepte bulunan mükelleflerin kimlikleri özenle araştırılmaktadır. Sistemin güvenli işleyebilmesi açısından gizli bilgileri kötüye kullanan görevlilere vergi kanunlarında ağır cezalar öngörülmüştür.

f. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellefler vergi idaresiyle ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunabilecekleri gibi, temsilcide kullanabilmektedirler. Bu haktan faydalanmak isteyen mükelleflerin kendilerini temsil edecek ve kendilerine ait gizli bilgileri alabilecek kişinin kimlik bilgilerini yazılı ve imzalı bir belge ile vergi idaresine vermeleri gerekmektedir.

Mükellefler bu hak kapsamında, beyanname hazırlama ve verme, faaliyet raporlarını değerlendirme, tarhiyata itiraz, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi

sürecinde temsilcilerini kullanabilmektedirler. Vergi idaresi, mükelleften bir talepte bulunduğu takdirde; mükellefler bu yükümlülükleri temsilcileri aracılığı ile yapabilmektedirler. Ancak mükellefler her ne kadar kendileri adına hareket etmesi için temsilci belirlemiş olsalar da vergi işlerinden yasal olarak kendileri sorumludurlar⁹⁷.

g. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Vergi idareleri, vergi ile ilgili işlemleri etkin şekilde yürütebilmeleri için geniş yetkilerle donatılmıştır. Ancak bu yetki, mükellefin haklarının zedelenmesine yol açabilecek uygulamalara neden olabilmektedir. Özel hayatın gizliliğine ilişkin haklar mutlak ve sınırsız bir diğer anlamda kısıtlanamayan haklar olmayıp Anayasa tarafından sıkı kurallara bağlanmıştır⁹⁸.

Özel hayatın gizliliği, T. C Anayasası 20. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; *"Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz."* Maddenin devamında milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya bir kaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstünün, özel kâğıtlarının ve eşyasının aranmayacağı ve bunlara el konulamayacağı vurgulanmıştır.

Verginin iyi uygulanması idareye geniş yetkiler verilmesi ile mümkündür. Bu durum, idarenin yetkisini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına ve gerekse meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait, gizli kalması gereken bilgilerin öğrenilmesine neden olabilmektedir⁹⁹.

Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz ve haksız biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptir. Ülkelerde farklı uygulamalar olmakla beraber, genel olarak bir mükellefin evine ya da işyerine vergi idaresi tarafından girilmesi sıkı kurallara bağlanmıştır. Bu kurallar, bazı ülkelerde mükellefin rızasının alınması olarak bazı ülkelerde ise yetkili makamlarca imzalanmış özel bir izin belgesinin bulunması olarak tezahür etmektedir.

⁹⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3. baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s. 145.

⁹⁸ Koşar, a.g.t. s. 36.

⁹⁹ Muharrem Özdemir, "Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali", **Vergi Raporu**, Sayı: 59, 2002, s. 85.

Tablo 4: OECD Ülkelerinde Özel Hayatın Gizliliğine Uyulma Durumu

Ülke	İşyerine ve Konuta Girebilme		Aramada Yetki Belgesi (Arama İzni) Gereksinimi		Belgelere El Koyma	
	İşyeri	Konut	İşyeri	Konut	Sınırlama	Arama İzni İhtiyacı
ABD	Mükellefin rızası veya Mahkeme kararı gerekli		Var	Var	Vergi suçu	Var
Almanya	Serbest	Serbest	Soruşturma davası için		Ceza davası	Var
Avustralya	Serbest	Serbest	Yok, Sadece sahtekarlık davasında kullanılabilir		Sadece arama iznine bağlı olarak belgelere el konulabilir	
Avusturya	Serbest	Serbest	Var, Sınırlı	Var	Vergi suçu	Var
Belçika	Serbest, uygun saatlerde	5.00 – 21.00 saatleri arası	Yok	Var	Vergi suçu	Var
Danimarka	Serbest	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)	Var	Vergi suçu	Var
Finlandiya	Serbest	Var (Vergi suçu şüphesinde)	Yok	Var	Ceza davası	Var
Fransa	Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Hollanda	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni gerekli	Var, (Ceza davası için)		Ceza davası	Yok
İngiltere	Gelir vergisi - arama izni KDV - Serbest	Arama izni gerekli	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
İrlanda	Belirlenen saatlerde Serbest		Yok	Yok	-	Yok
İspanya	Serbest, mükellefin rızasıyla		Var	Var	Yok	Yok
İsveç	Serbest, Mükellefin rızasıyla		İdari kararlar Var	Yargı kararıyla Var	Kaçakçılık tekerrürü	Var
İsviçre	Sadece vergi incelemesi sırasında		Var	Var	Yok	Yok

İtalya	Serbest, mesai saatlerinde	Önceden izin alınarak	Var (Sahtekârlık davasında)		Ceza davası	Sadece kasa açılır ve belgeler mühürlenirse
Japonya	Serbest	Serbest	Var, (Ceza davası araştırmasında)		Ceza davası	Var
Kanada	Serbest	Serbest	Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var
Kore	Serbest	Sadece ceza davasında	Var	Var	Ceza davası	Var
Norveç	Serbest	Mükellefin huzurunda Var	Yok	Var	Ceza davası	Yok
Portekiz	Serbest	Mükellefin huzurunda veya arama izniyle	Yok	Var	Belgeler geçici olarak alınabilir	Yok
Slovakya	Serbest	Mükellefin rızasıyla	Var	Var	Ceza davası	Yok
Yeni Zelanda	Serbest	Serbest	Yok	Yok	Ceza davası	Yok
Yunanistan	Serbest, mesai saatlerinde		Yok	Var	Kaçakçılık şüphesi	Yok
TÜRKİYE	Serbest, mesai saatlerinde	Arama izni ile	Var	Var	Kaçakçılık şüphesi	Var

Kaynak: OECD, *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)*, Tablo 12, s. 54-57, <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>> (21.04.2011); Goranovic P., "Taxpayers' Rights and Tax Administration in Montenegro", s.7-8, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan_004534.pdf> Erişim Tarihi: (21.04.2011).

2. Özel Mükellef Hakları

Mükelleflerin özel durum ve işlemler karşısında sahip oldukları bir takım özel hakları bulunmaktadır. Bu haklar verginin tarh ve tahsili sırasındaki haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasındaki haklar ve vergi denetimi sırasındaki haklar olarak sınıflandırılabilir.

a. Verginin Tarh Ve Tahsilâtı Sırasındaki Haklar

Vergi mükellefi olan kişiler verginin ödenmesi aşamasında ya da vergi idaresi tarafından cebren tahsilât yapılması sırasında bir takım haklara sahiptirler.

Bu hakları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

➤ Olması Gereken Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı:

Mükelleflere kişisel durumları ve gelirleri göz önünde bulundurularak vergi kanunlarına göre belirlenen vergiden daha fazlasını ödememe hakkı getirilmiştir. Mal varlığının bir kısmı kayba uğramış ya da yok olmuş mükellefler vergi borçlarının silinmesi talebinde bulunmak üzere vergi idaresine başvurabilmektedirler¹⁰⁰. Vergi idaresi bu talebi değerlendirdikten sonra vergi borcunu silebileceği gibi taksitler halinde vergilerini ödeme imkanında sağlayabilir. Bazı mükelleflere özel durumları dikkate alınarak vergilerini erteleme ve taksitler halinde ödeme imkânı sağlanmaktadır.

Buna ek olarak mükellefler bazı durumlarda ödemesi gerekenden fazla vergi vermiş olabilir. Bu durumda da vergi idaresinden vergi iadesi yapılmasını talep etme hakkı mevcuttur. Mükellef iade için gerekli form ve belgeleri doldurduktan sonra vergi idaresine başvurduğu takdirde, idare bu başvuruyu değerlendirmeye alır ve uygun görürse fazla ödenmiş olan vergi yasalara uygun olarak faiz uygulanarak iade edilir.

➤ Vergilerin Cebren Tahsilâtında Süre ve Yardım Hakkı:

Vergi idaresinin yapacağı cebren tahsilât mükellefin mal varlığından azalmaya yol açacağı için mükellefe bu durumun önceden bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim genellikle ödeme emri ile gerçekleştirilmekte ve mükellefler vergilerini ödemeye çağrılmaktadır. Mükellefe bu bildiri aldıktan sonra ödeme yapabilmesi ya da itirazını dile getirebilmesi için belirli bir süre tanınır. İtiraz edeceği bir durumun söz konusu olması halinde itirazını vergi idaresine bildirme, çözüm için yardım talep etme ve mahkemeye başvurma hakkı vardır.

b. Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasındaki Haklar

Vergileme sürecinde sıklıkla vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar idari ve yargısal yola başvuruyla çözülebilmekteyse de uyuşmazlığın idari yollarla çözülmesi her iki tarafında yararına olmaktadır. Yargı yoluna başvuru idari aşamadan bir netice alınamaması durumunda tercih edilmesi gereken bir yoldur.

İdari veya yargısal yola başvuru sırasında mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. Örneğin; mükellef vergileme işlemlerinde hata yapıldığı kanaatine varırsa idareden

bunun düzeltilmesi amacıyla başvurabilir ve görüşme talep edebilir. Mükellef vergi idaresi ile yaptığı görüşmeden olumsuz sonuç alırsa, kendisi ya da temsilcisi vergi itiraz veya uzlaşma komisyonlarına başvurabilir. İdari aşamada iki taraf uzlaşırsa uyuşmazlık daha az maliyetle ve kısa sürede çözümlenebilmektedir. Bu aşamada mükellefler vergi idaresinden bilgi ve yardım isteme hakkına sahiptirler.

Yargılama sırasında mükelleflerin mahkemeye başvurma hakkı,bağımsız ve tarafsız mahkemelerde yargılanma hakkı, makul sürede ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, kamuya açık yargılanma hakkı, adli yardım hakkı, adil yargılanma hakkı, susma hakkı, gerekçeli karar hakkı gibi hakları da mevcuttur.Soruşturmanın yürütülmesi sorgulama yapılması durumlarında mükellefler avukat ve temsilcilerini bulundurma ve onlardan yardım alma hakkında sahiptirler¹⁰¹.

c. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar

Vergi denetimi sırasında mükelleflere bazı özel haklar tanınmıştır. Vergi denetiminin en önemli türü olan vergi incelemesi sırasındaki haklar çalışmanın konusunu oluşturduğu için vergi denetimi sırasındaki haklar kısaca sıralanacaktır.

- Denetim Sürecinde Mükellefin Karşılaşabileceği Durumlar Hakkında Bilgilendirilmesi Hakkı ve Mükellefin Özel Hayatının Gizliliğine Saygı Gösterilmesi
- Denetimin Uygun Yer ve Zamanda Yapılması
- Denetim Sırasında Ulaşılan Sonuçların Değerlendirilmesi Ve Mükellefin Başvuru Hakkı

Tablo 5: OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar

Ülke	Denetimin Başlaması ile İlgili İhbar	Denetim Süresinin Sınırlandırılması	Denetim Yapma Saatleri	Son Tarhiyattan Önce Mükellefe Bilgi Verilmesi
ABD	Var, Yazılı veya Sözlü		Uygun Saatler	
Almanya	Var, Yazılı		Yok	İnceleme Raporu
Avustralya	Yok	Yok	Yok	Yok
Avusturya	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu

¹⁰¹ Ali Volkan Özgüven, “Adil Yargılama İlkesi ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 197, 2005, s. 195.

Belçika	Yok, Son üç yıl aşan denetimler için Var, yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporundaki bazı bilgiler
Danimarka	Yok, (Uygulamada Var)		Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Finlandiya	Var, Yazılı veya Sözlü		Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Fransa	Denetim Programı Verilir	İşyerinde 3 ay	Mesai Saatleri	İhbar Mektubu
Hollanda	Yok, (Uygulamada Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İngiltere	Var, Yazılı		Uygun Saatler	İnceleme Raporu
İrlanda	Var, Yazılı	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İspanya	Var, Yazılı	Var, 12 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İsveç	Var, Yazılı		8.00-19.00 arası	İnceleme Raporu
İsviçre	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu veya Bitiş Tutanağı
İtalya	Yok	İşyerinde 30 gün	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Japonya	Yok, (Uygulamada Sözlü Var)	Yok	Yok, (Genellikle Mesai Saatleri)	Yok, (Uygulamada Sözlü Bilgi verilir)
Kanada	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Kore	Var, 7 gün önceden yazılı ihbar gönderilir		Mesai Saatleri	Var
Lüksemburg	Yok, (Uygulamada Sözlü Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Macaristan	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Norveç	Yok	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Portekiz	Yok	6 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Slovakya	Var, Yazılı	6 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu

Yeni Zelanda	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Yunanistan	Var, Yazılı	İşletme büyüklüğüne göre değişiyor	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
TÜRKİYE	Yok	Yok	Mesai Saatleri	Bitiş Tutanağı

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, 2004, Ekler Tablo 13, s. 58-59 , <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf> >, Erişim Tarihi: (24.04.2011).

IV. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ ÖRNEK ÜLKELERDEKİ GELİŞİMİ

Devlet ve mükellef kavramı tarihsel süreç içinde evrim geçirerek bugünkü halini almıştır. Başlangıçta sınırsız yetkilerle donatılmış olan devletten sınırlı devlet anlayışına geçiş ile birlikte insanlar birtakım haklar talep etmeye başlamış ve sistemi sorgular hale gelmişlerdir. Mülkiyet kavramının zaman içinde değişime uğraması, bireyin sahip olduğu mülkü üzerinde özellikle vergileme ile ilgili olarak siyasal iktidarın keyfi davranışlarının olması, insanların bir takım hakları talep etmelerine ve egemen gücün sınırlandırılmasına yönelik başlayan anayasal hareketlerin beraberinde mükellef hakları kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Demokratik egemenlik anlayışını içeren laik dünya görüşü ve sekülerizm anlayışının etkisini arttırması, dünyevi hayat ile uhrevi hayat arasına bir çizgi çekilmesi sonucunu doğurmuştur. Bu, vergi ödemekle mükellef olanlar arasında dini inanışları dolayısıyla uygulanan ayrımcı uygulamaların kaldırılmasına ve eşitliğin sağlanmaya çalışılmasına yönelik düzenlemelerle tezahür bulmuştur.

Demografik hareketlilik ve kentleşme olgusunun da gelişmesiyle birlikte, bireyler daha fazla bilinçlenmeye başlamış, ödedikleri vergilerin karşılığını sorgulamaya ve haklar talep etmeye başlamışlardır.

Küreselleşme ile birlikte yaşanan ekonomik, sosyal, siyasi ve teknolojik dönüşümler gelir idarelerini yeniden yapılandırma ve modernleşme sorunu ile karşı karşıya bırakmış, gelir idaresi reformlarını ülkelerin gündemine taşımıştır. Gelir idareleri uzun dönemli reform stratejileri belirleyerek, idari yapılarını yeniden örgütlemeye ve etkin şekilde faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla bilgisayar ve iletişim teknolojilerini kullanmaya yönelmişlerdir.

Mükellefin korunması ve mükellef hakları konusundaki dünyadaki gelişmenin; mükellefin korunması, vergi tabanının genişletilmesi ve mükellef haklarının tesisi şeklinde üç aşamadan geçtiği belirtilmektedir¹⁰². Birinci aşama, genel anayasal korunmanın bir uzantısı olarak, mükellefin korunması, ikinci aşama, İkinci Dünya Savaşından 1970'lere kadar gelen süreçte vergi tabanının genişletilmesi süreci ve bu süreçte, mükellef idare ilişkilerinin yoğunlaşarak hukuki korumanın çerçevesinin, yasama, idari işlemler ve yargı kararları ile içinin doldurulması sürecidir¹⁰³. Üçüncü aşamada ise 1980-1990 yıllarındaki vergi reformları ile mükellefin korunması daha

¹⁰² Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Eylül 2006, s. 1.

¹⁰³ Yaltı, a.g.e. s. 2.

geniş zemine taşınmış, devlet içerikli mükellefin korunması kavramından, mükellef içerikli “mükellefin hakları” kavramına geçilmiş “mükellef hakları bildirge”leri yayınlanmıştır¹⁰⁴. Yani, yeni dönemde, devlet odaklı bir anlayıştan, mükellef odaklı bir anlayışa geçilmiştir.

Modern gelir idarelerince benimsenen “mükellef odaklı yaklaşım” ın temel araçlarından en önemlisi Toplam Kalite Yönetimidir. Önceleri özel sektörde uygulanan ve elde edilen başarı sonucunda kamu kurumlarında da benimsenmeye başlayan müşteri odaklı hizmet anlayışı, modern gelir idarelerince de örnek alınmış ve vergilendirme hizmetlerine mükellef odaklılık anlayışını kazandırmıştır. Mükellef odaklı gelir idaresi, vergilendirme işlemlerine mükellef gözüyle bakabilen ve sürekli değişen mükellef ihtiyaçlarına cevap verebilecek altyapıyı oluşturup gerekli örgütlenmeyi sağlayarak vergiye gönüllü uyumu teşvik eden bir anlayışın hâkim olduğu idare demektir¹⁰⁵.

Ülkelerin uluslararası platformda kendi aralarında birçok örgütlenmeye gitmeleri neticesinde kendi içlerinde uygulama birliğine gitmelerine neden olmaktadır. Vergileme hususunda çift vergilemeyi önleme hususunda yapılan düzenlemeler, mükelleflerin birden fazla devlet tarafından vergilemesini önlediği gibi devlet açısından da bir başka ülkenin egemenlik anlayışına saygı duyarak, aralarında çıkacak muhtemel sorunlarında önüne geçmektedir. Bu nedenle ülkeler arası işbirliğinin artmış olması küresel anlamda mükellef haklarının önem kazanmasına neden olmaktadır.

Bütün ülkelerde mükellef hakları farklı şekillerde kendini gösterse de evrensel olarak nitelendirilebilecek bazı mükellef hakları sayılabilir. Bunlar:

- Eşitlik
- Adalet
- Yansızlık
- Nesnellik
- Gizlilik
- Uygulamada Aynılık
- Haksız Rekabete Yol Açmamak
- Karışimsızlık

¹⁰⁴ Yaltı, a.g.e. s. 3.

¹⁰⁵ İmdat Türkay, “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadelede Mükelleflerin Fonsksiyonu ” Eylül 2008, <http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?vazi_id=2177&id=103>, Erişim Tarihi: (20.04.2011).

- Her Konuda Özen
- Hesap Sorma
- Bilgi Alma
- Eleştiri
- Görüşünün Alınmasını İsteme¹⁰⁶.

Bu çalışmada Amerika Birleşik Devletleri, Slovenya ve Avustralya'da mükellef haklarının gelişimine değinilecektir.

A. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletlerinde mükellef haklarının gelişimine bakıldığında bir bağımsızlık mücadelesinin ürünü olduğu söylenebilir. İngiltere'nin Amerika'daki sömürgeleri üzerinde Şeker ve Pul Kanunu adı altında vergilendirme yetkisine müdahale etmesi nedeniyle sömürgeler pul kanuna karşı çıkmış ve Pul Kanunu Kararları adıyla bir bildiri yayınlamaya vergilendirme yetkisinin yalnızca kendi meclislerine ait olduğunu ifade etmişlerdir. Bunun üzerine çalışmalar netice vermiş ve Pul Kanunu kaldırılmıştır. Ancak İngiliz parlamentosu bir dizi mali kanun çıkarmaya devam etmiştir. 4 Temmuz 1776 yılında Amerika bağımsızlığını ilan ederek Virginia Anayasasını çıkarmıştır. Bu anayasanın 6. maddesine göre; “Vergilendirme ile ilgili hiç kimse kendi rızası ya da seçtiği temsilcinin rızası olmaksızın kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilemez.” denilerek mükellef hakları anayasal güvence altına alınmıştır¹⁰⁷.

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1861-1865 yılları arasında köleliğin kaldırılmasına yönelik kuzey ve güney eyaletleri arasında bir iç savaş patlak vermiştir. 1862 yılında Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) kurularak savaş harcamaları finanse edilmeye çalışılmış ve IRS işlevini genişletmiştir. Bugünkü halini alması ise bir dizi yasal ve idari değişiklikten sonra gerçekleşebilmiştir.

Mükellef hakları özellikle 1990'lı yıllar sonrasında önem kazanmış bir kavramdır. İlk kez 1995 yılında doğru temsil ve teknik yetersizliklere karşı alınan bir dizi önlemlerle

¹⁰⁶ Ahmet Erol, “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler,” < [http://www.legalisplatform.net/ Makale/ M%C3%BCkellef%20Haklar%C4%B1%20ve%20Evrensel%20De%C4%9Ferler.pdf](http://www.legalisplatform.net/Makale/M%C3%BCkellef%20Haklar%C4%B1%20ve%20Evrensel%20De%C4%9Ferler.pdf), > , Erişim Tarihi: (20.04.2011).

¹⁰⁷ İnan, a.g.t. s. 30.

riskli bir uygulama olarak modernizasyon yöntemlerine başvurulmuştur¹⁰⁸. Bu nedenle mükellef haklarına yönelik en önemli gelişme 1998 yılında ABD Kongresi tarafından kabul edilen IRS'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunudur. 1998 yılında yeniden yapılanma sürecine giren IRS, bu kanunla vergi mükelleflerine vergi ile ilgili sorumlulukları hakkında bilgi vermek, yardımcı olmak ve vergi kanunlarını tam ve doğru şekilde uygulayarak üst düzey de kaliteli hizmet sunmak gibi yeni bir amaç edinmiştir¹⁰⁹.

Çeşitli kanunlarla ABD federal vergi mükelleflerine tanınmış olan mükellef hakları şunlardır¹¹⁰:

- Mükelleflerin Hakları Konusunda İdarece Bilgilendirilmesi ve Haklarının Korunması:

IRS personeli mükellefin IRS ile teması boyunca, mükellefe haklarını açıklar ve riayet eder.

- Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet:

Kanunların yetki verdiği haller dışında, IRS mükellefin verdiği bilgileri hiç kimseye açıklayamaz. Mükellefin IRS'in kendinden neden bilgi istediğini ve bilgiyi nasıl kullanacağını ve istenen bilgiyi vermezse ne olacağını bilme hakkı vardır.

- Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması:

Mükellef bir IRS görevlisinin kendisine mesleki, adil ve nazik bir tarzda muamele etmediği kanaatinde ise, bu durumu görevlinin amirine bildirmelidir. Eğer amirin cevabı tatmin etmezse IRS müdürüne yazabilir.

- Mükelleflerin Temsil Edilme Hakkı:

Mükellef IRS ile kendisi bizzat temas edebileceği gibi yazılı yetki verdiği bir kişi de kendisini IRS' de temsil edebilir. Temsil edecek kişi, avukat, yeminli müşavir veya kayıtlı ajan gibi IRS' de çalışmasına izin verilmiş kişilerden biri olmalıdır.

- Mükelleflerin Doğru Vergi Miktarını Ödemesi:

Mükellef sadece kanunlara göre ödemesi gereken miktarı, ne az ne de çok ödemek ile sorumludur. Mükellef verginin tamamını vadesinde ödeyemiyorsa, aylık taksitler halinde ödeme imkânına sahiptir.

¹⁰⁸ Neslihan Koşar, "Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007) , s. 45.

¹⁰⁹ İnan, a.g.t. s. 31.

¹¹⁰ Erdoğan Öner, " Mükellef Hakları-I " , **Yaklaşım Dergisi**, 2005, Sayı: 156, s. 24.

➤ İtiraz ve Yargıya Başvurma Hakkı:

Mükellef IRS'in talep ettiği vergi miktarı veya yaptığı bazı icrai takibat işlemleri ile mutabık değilse itiraz ve uzlaşma birimine olayın gözden geçirilmesi için başvurabilir. Ayrıca olayın incelenmesi için mahkemeye gidebilir.

➤ Çözülmemiş Vergi Problemleri için Yardım:

Mükellef IRS ile bir problemini çözmeye başarılı olmamış ise Mükellef Avukatlığı kendisine yardım edebilir. Mükellef bir vergi problemi nedeniyle önemli bir güçlük yaşıyorsa bulunduğu yerdeki mükellef özel bir yardım önerebilir.

➤ İyi niyetli Mükellefin Ceza ve Faizlerinin Kaldırılması:

Mükellef iyi niyetle ve makul hareket ettiğini veya bir IRS görevlisinin yanlış tavsiyesine güvendiğini gösterebildiği takdirde, IRS cezaları kaldırır. Faizler bir IRS görevlisinin hata veya gecikmesinden ileri gelmişse bunlarda kaldırılır.

➤ Bilgi İsteme Hakkı:

Vergi mükellefleri IRS'den inceleme raporları, incelemede kullanılan banka, kredi kartı ve diğer üçüncü kişilerin kayıtları ve yaptıkları beyan ve yazışmaların birer örneğini yazılı olarak isteyebilirler. IRS bu isteği kanuni süresi içinde yerine getirir.

B. Avustralya

Avustralya hükümeti "Vergi reformu, "Yeni Vergi Değil, Yeni Vergi Sistemi" sloganıyla başlatmış olduğu çalışmalar sonucunda 2000 yılında, ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik yeni vergi sistemini uygulamaya geçirmiştir. Yeni vergi sisteminde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinde ciddi değişiklikler yapılmış, Mal ve Hizmet Vergisi ile ücretlilerin vergilendirilmesinde Kazandıkça Ödeme Yöntemi ilk defa yürürlüğe girmiştir.

Yeni vergi sistemine paralel olarak vergi idaresinde de yeni bir anlayışın hâkim kılınması, vergi idaresinin önceliklerinin, stratejilerinin ve prensiplerinin yeniden belirlenmesini de beraberinde getirmiştir¹¹¹. Temel strateji olarak mükelleflerin vergi ödemeye istekli olmaları teşvik edilmeli bunu gerçekleştirirken de vergisel yükümlülüklerin kendi istekleri doğrultusunda yerine getirilmesi de esas alınmalıdır. Vergi idaresi öncelikleri ve değerlerinin, bütçe gelirlerini tahsil etmek, vergi reformunu

¹¹¹ Adnan Gerçek, "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi", <www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, Erişim Tarihi) : (11.04.2011)

gerçekleştirmek, globalleşme ve yerleşmiş davranışlar çerçevesinde kayıt dışı ekonomi ve vergi rekabetini zorlayacak saldırgan vergi planlaması tarafından sergilenen vergi itiraz sorunlarını çözmek ve toplumsal güven asılayıcı davranışları yönetmek olarak yeniden belirlenmesi; vergi idaresi stratejilerinin uyum sağlama, toplumla olan işbirliğini geliştirme, vergi reformu ve politikalarını destekleme ve yeni teknoloji kullanma olarak açıklanması ve vergi idaresi temel çalışma prensiplerinin kabul edilmesi olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede söz konusu prensipler şu şekilde sıralanmaktadır:

- Mükellefleri bilgilendirirken son derece adil, profesyonel ve sahip oldukları haklara saygılı bir biçimde şahsi durumları da dikkate alınarak muamelede bulunmak¹¹²,
- Mükelleflere yasalara uygun olarak ve avantajlı sonuçlara imkân verecek şekilde tavsiyelerde bulunmak,
- Vergi idaresi personelinin, mükelleflerle bireysel olarak ilgilenmelerini sağlayacak şekilde bilgi ve becerilerinin arttırılmasını sağlamak,
- Vergi idaresi personelinin yükseltilmesinde veya isten çıkarılmasında objektif değerlendirme yöntemleri belirlemek,
- İşini terk etmek veya değiştirmek zorunda kalan mükelleflere yeni beceriler kazandırmak veya yeni iş bulmak için aktif destek sağlamak,
- Değişim sürecinde eleme, gelişme, ödüllendirme ve performans beklentileri çerçevesinde yöneticilerin liderlik vasıflarını ön plana çıkarmak¹¹³.

Avustralya Vergi idaresi (ATO) ilk kez 1997 yılında Mükellef Hakları Tüzüğünü ortaya çıkarmış ve ardından ilgili müzakere süreçleri başlatılarak önerilerin sunu ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Söz konusu haklar büyük oranda yönetsel ve yasal kurallardan oluşmaktadır. Bu durum aynı zamanda mükelleflere ait bilgilerin gizlilik ve mahremiyetine yönelik davranışlar sergilenmesini de içine almaktadır. Bu anlamda söz konusu mükellef hakları bildirisi, yasalara uygun ve kanun yapma güç ve yetkisine sahip, inceleme amaçlı idari bir talimatname olarak işlerliğini sürdürmektedir.

Avustralya Vergi İdaresi'nin misyonu; hükümetle olan kaliteli işbirliği çerçevesinde vergileri toplarken gösterilen profesyonellik ve mükelleflere karşı adil tutumla basit,

¹¹² Duncan Bentley, The Significance Of Declarations Of Taxpayers' Rights And Global Standards For The Delivery Of Tax Services By Revenue Authorities, Faculty Of Law Law Papers, Bond University, 2002, <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs> , Erişim Tarihi : (11.04.2011).

¹¹³ Gerçek, <<http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>>, Erişim Tarihi: (11.04.2011).

verimli ve eşit bir vergi sistemine ulaşmak şeklinde belirlenmiştir. Bu çerçevede, Avustralya Vergi idaresi yayınlamış olduğu Mükellef Hakları Bildirgesinde, faaliyetlerini müşteri odaklı ve birlikte çalışma esasına dayalı olarak sürdüreceğini, mükelleflere karşı dürüst, profesyonel, objektif ve adil bir anlayışla davranacağını taahhüt etmiştir. Ayrıca, vergi idaresi tarafından mükelleflere sunulacak hizmetlerin standartları belirlenmiş; vergileme süreciyle ilgili mükelleflere sağlanacak yardımlar ve mükelleflerin sorumlulukları açıklanmış; vergi idaresinin işlemlerine karşı mükelleflerin itiraz ve şikâyetleri ile ilgili hakları tespit edilmiştir. Sunulan hizmetlerden mükelleflerin memnuniyetini belirlemek için, mükelleflerle görüşülmektedir¹¹⁴. Ayrıca Avustralya Gelir İdaresi, mükelleflere sunulan hizmetlerin kalitesini ve hizmet standartlarını geliştirmek adına hesap verme sorumluluğu, açıklık, doğruluk ilkelerine bağlı kalarak, mükelleflerin sahip oldukları bireysel haklara da riayet etmek koşulu ile performans kriterlerini belirlemektedir.

Avustralya Vergi İdaresi, mükelleflerin yasal hakları ile vergi idaresinden talep edebilecekleri hususlar şöyle sıralanmaktadır:

- Vergi idaresinin mükelleflere adil davranması,
- Mükelleflerin vergileme işleminde dürüst olmaları,
- Vergi idaresinin hesap verebilme sorumluluğuna sahip olması,
- Mükelleflere profesyonel hizmet sunulması,
- Vergi mahremiyeti ve özel hayata saygı gösterilmesi,
- Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilerin güvenli bir şekilde muhafaza edilmesi,
- Vergi idaresinde tutulan mükellef bilgilerinin mükellefe de verilebilmesi,
- Vergi idaresinin mükellef hakkındaki kararlarının açıklanması,
- Mükellefin temsil edilmesi,
- Vergi idaresinin tavsiyelerine güvenin sağlanması,
- Vergi kanunlarına uyum maliyetinin azaltılması,
- Vergi idaresinin eylem ve kararlarının denetlenmesi¹¹⁵,

¹¹⁴ Gerçek, <<http://www.muhasibetr.com/makaleler/004/>>, Erişim Tarihi: (11.04.2011).

¹¹⁵ Valerie B., Are taxpayers' charters 'seducers' or 'protectors' of public interest Australia's experience, Centre For Tax System Integrity Working Paper, 2005, <<http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/70.pdf>>, Erişim Tarihi: (11.04.2011).

- Mükellefi temsil eden vergi idare yetkilisinin isim veya kimlik bilgilerinin mükellefçe bilinerek gerekli durumlarda ilgili departmanın sorumlusu ile iletişime geçebilmesidir¹¹⁶.

C. Slovenya

Avrupa Birliği' nin en yeni üyeleri arasında yer alan Slovenya'da vergi mükelleflerine tanınan haklar bilgi edinme ve yardım alma hakkı, tarafsızlık hakkı, kesinlik hakkı, kişisel gizlilik hakkı, mahremiyet ve gizlilik hakkı, müracaat hakkı, temsil hakkı ve saygınlık hakkı başlıkları altında ele alınmaktadır.

➤ Bilgi Edinme Hakkı

Bilgi edinme hakkı kapsamında mükellefler, vergilerin ödenme ve hesaplanma şeklinde bilgilendirilme, vergisel hak ve yükümlülükleri ile ilgili bilgilere ulaşmak, vergi kayıtlarını kontrol etmek, vergilendirme ile ilgili zamanında ve uygun şekilde bilgi sahibi olmak ve vergisel eylemler ve düzenlemelerde yapılan değişiklikler hakkında açıklama almak hakkına sahiptir¹¹⁷.

➤ Tarafsızlık Hakkı

Vergi mükellefleri, vergisel düzenlemelerin adil ve tarafsız yapılması konusunda yetkilidirler. Ayrıca kanunlarla tespit edilmiş miktar üzerinden vergi ödeme hakkına da sahiptirler. Vergi mükelleflerinin söz konusu düzenlemelere kişisel gelir düzeylerinin imkân verdiği ölçüde uyum göstermeleri de yine hakları dâhilinde bulunmaktadır.

➤ Kesinlik Hakkı

Vergi mükellefleri tahakkuk işleminden önce yerine getirilmesi gereken yükümlülükleri konusunda bilgi edinme hakkına sahiptirler. Ancak bu vergisel yükümlülükler kesinlikle değişmiş ve geçmişe dönük etkileri olan düzenlemelere ait açıklamaları öngörmemelidir.

➤ Kişisel Gizlilik Hakkı

Kişisel gizlilik hakkı çerçevesinde vergi otoritelerinin, verginin tarh, tahakkuk ve zamanında tahsil edilmesi konusunda sıkıntı yaşamayacağı ümit edilmektedir.

¹¹⁶ Missiori Taxpayer Bill of Rights, <<http://www.dor.mo.gov/tax/misc/forms/3097.pdf>>, Erişim Tarihi: (11.04.2011).

¹¹⁷ Ministry Of Finance Tax Administration Of Republic Of Slovenia, Rights And Obligations Of Taxpayers, <http://www.durs.gov.si/en/rights_and_obligationsof_taxpayers/>, Erişim Tarihi: (16.07.2011).

Bireylerin şahsi bilgileri söz konusu aşamalarda idarede yetkili organlarca saklı tutulmaktadır.

➤ Mahremiyet ve Gizlilik Hakkı

Vergi mükellefleri, şahsi bilgilerinin mahremiyet ve gizliliği hakkına sahiptirler. Bu haklar vergi otoritelerine uygun olduğu sürece tüm vergisel uygulamalarda ileri sürülebilmekte ve vergisel yükümlülüklerle bağlantılı bilgiler hariç olmak üzere kanunlarda belirtilmektedir.

➤ Müracaat Hakkı

Vergi otoritelerinin aldığı kararlar, kanun hükümlerine uygun olmadığı takdirde vergi mükellefleri başvuru hakkına sahip bulunmaktadırlar.

➤ Temsil Hakkı

Vergi mükellefleri vergi prosedürlerine uygun olmak şartı ile vekil ve temsilci tayin etme hakkına sahiptirler.

➤ Saygınlık Hakkı

Vergi idaresi etik kanunlarına uyumun sağlanmasında vergi otoritelerinin ve vergi mükelleflerine yönelik usullerin önemli etkisi bulunmaktadır¹¹⁸.

¹¹⁸ Koşar, a.g.t. s. 91.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

I. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN ÖDEVLERİ

Vergi incelemesi sürecinin de mükelleflerin haklara sahip olmasının temelinde vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunlar yatmaktadır. Bu nedenle yükümlülük ve hak birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Tüm mükelleflerin tüm işlemlerinin kontrolünün ve denetiminin yapılması mutlak anlamda mümkün değildir. Dolayısıyla bilinçsizce ve kasıtsız şekilde yapılacak hataların önlenmesinin mutlak yolu bilinçli bir mükellef yapısı olacaktır¹¹⁹. Dolayısıyla mükelleflerin vergi incelemesi sürecinde yükümlülüklerinin bilincinde olması ve eksiksiz yerine getirmesi büyük önem arz etmektedir.

A. Defter ve Belgeleri İbraz Etme

Defter ve belgeler ile diğer kayıtların ibrazı ile ilgili düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesinde yer almaktadır. Buna göre; defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesinde yer alan zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin; mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, muhafaza süresi içerisinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesine göre de; Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle VUK' un üçüncü kısmında yazılı belgeleri, ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak, beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Vergi incelemesinin başlangıcında, incelemeye tabi olandan gerekli defter ve belgeleri getirip, ibraz etmesi istenir. Bunun için de 15 günden az olmamak üzere kendisine süre verilir. Verilen süre geçtiği halde, bir mazeret (örneğin mücbir sebep)

¹¹⁹ Musa Kazım Ünver, "Mükelleflerin Ödevleri", <<http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/012/>>, Erişim Tarihi: (23.07.2011).

olmaksızın defter ve belgelerin getirilmemesi, bunların “ibraz edilmemesi” yani “gizlendiği” anlamına gelir.

İbraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler VUK’ un 359. maddesinde tanımlanmış olan gizleme fiiline istinaden kaçakçılık suçu işlemiş sayılır. Ayrıca haklarında mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir¹²⁰. Ancak ibraz etmemenin suç oluşturmadığı bazı durumlarda vardır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olmayanlarca bir ibraz isteği yapılmış olması bu duruma örnek olabilir. Bunun dışında defter ve belgelerin, vergi incelemesi dışında, herhangi bir nedenle ibraz edilmesinin istenildiği durumlarda, “gizleme” fiilinden söz edilemez. Mücbir sebep nedeniyle ibraz edilemeyen defter ve belgelerde mücbir sebep ortadan kalkana kadar suç oluşmaz.

B. Bilgi Verme

Mükelleflerin bilgi alma hakkı olduğu gibi bilgi verme yükümlülüğü de bulunmaktadır. Vergi idaresi ve inceleme elemanları doğrudan mükelleflerden bilgi temin edebildikleri gibi mükellefler dışında üçüncü şahıslar da bunu sağlayabilmektedirler.

Mükelleflerin özel usulsüzlük cezasına maruz kalmamaları için kendilerinden talep edilen bilgileri kendilerine tanınan süre içinde eksiksiz olarak vermeleri gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 148. maddesi bilgi verme başlığı altında kamu idare ve müesseselerinin, mükelleflerin veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek tüzel kişilerin bilgi verme hususu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; “ *Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tenkit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istemek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.* ”

Bu madde dışında VUK’ un “Bilgi Vermekten İmtina Edememek” başlıklı 151. maddesinde, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarla yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemeyecekleri hükme

¹²⁰ Erdem, a.g.e. s. 328.

bağlanmıştır. Bu kuralın bazı istisnaları bulunmaktadır. Hekimler, diş hekimleri, dişçiler, ebeler ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenememesi bu istisnaya örnek verilebilir¹²¹.

C. Açıklama Yapma ve Yardımcı Olma

Mükellef veya çalışanların inceleme elemanının ihtiyaç duyduğu açıklamaları yapmaları ve gerekli görüldüğü takdirde mükellefin iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlama yükümlülüğü Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesinde belirtilmiştir. İş yerini gezme eylemi bir arama niteliği taşımamakta ve kanuna dayanmaktadır. Elbette ki bu süreçte mükellefe ait defter ve belgelerin aranması veya bunlara el konulması gibi bir durum söz konusu olamamaktadır.

D. Çalışma Yeri Göstermek

İncelemenin yerine ilişkin husus VUK' un 139. maddesinde ifade edilmiştir. Bu maddeye göre; inceleme esas olarak incelemeye tabi olan mükellefin iş yerinde yapılmaktadır. Ancak daha önce de bahsedildiği gibi bazı zaruri sebeplerle ya da mükellef veya vergi sorumlularının doğrudan isteği üzerine inceleme dairede gerçekleştirilmektedir. Ancak ne olursa olsun incelemenin incelemeye uygun bir çalışma yerinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu noktada mükellef incelemeye yetkili olan elemana resmi çalışma saatlerinde çalışabilme imkanı sağlamalıdır.

E. İnceleme Sürecine Katkıda Bulunma

Bazı mükellefler inceleme elemanlarının görevlerini yerine getirmesine engel olabilmekte ve direnebilmektedir. Bu durumda da bazı yaptırımlara maruz kalabilmektedirler. Örneğin Türk Ceza Kanunu kapsamında yer alan görevi yaptırmamak için direnme, suçluyu kayırma suçları ve VUK kapsamındaki gizleme eylemine bağlı kaçakçılık suçları vergi incelemesi sırasında oluşabilmektedir. Mükelleflerin bu suçlara yönelmemeleri ve inceleme sürecinde inceleme elemanlarına gerekli kolaylığı sağlamaları temel yükümlükleri olmalıdır. Vergi inceleme sürecinde neticesine hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen bu suçların oluşmaması açısından

¹²¹ Erdem, a.g.e. s. 330.

mükelleflerin ve mükellefle ilgili diğer kişilerin bu eylemlerden kaçınmaları büyük önem arz etmektedir¹²².

II. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Vergi İncelemesi öncesinde, sırasında ve sonrasında mükelleflerin sahip olduğu birtakım haklar bulunmaktadır. Bu hakları bilmek kadar vergi incelemesi süreci hakkında da bilgi sahibi olmak gerekmektedir. Günümüzde bu bilgilendirme yayınlarla, çeşitli birimler ile ve inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmekte ise de yeterli olmadığı açıktır. Güneş ÇETİN' in yapmış olduğu anket çalışması bu durumu doğrular niteliktedir. ÇETİN çalışmasında mükelleflerin, mükellef hakları konusunda yapılan çalışmaları yeterli bulup bulmadıklarını sormuş ve %53,8'inin yeterli bulmadığını, %35,4'ünün tam olarak yeterli bulmadığını, %10,8 'lik kısmının ise iyi düzeyde bulunduğunu saptamıştır. Dolayısı ile mükelleflere yönelik çalışmaların artırılması, mükellefin yükümlülükleri kadar hakları konusunda da bilgilendirilmesi, vergi inceleme sürecine hâkim olması her iki tarafında yararına olacaktır. Sonuçta iyi niyetli oluşmayan mükellef-inceleme elemanı ilişkisi devlet ile mükellef arasında güven zedelenmesine yol açacaktır.

Tablo 6: Mükelleflerin, Mükellef Hakları Konusunda Yapılan Çalışmaları Yeterli Bulup Bulmamaları

Türkiye'de mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar yeterli düzeyde mi?	Frekans	Yüzde
Evet, çok iyi düzeyde	2	0,7
İyi düzeyde	29	10,1
Tam olarak yeterli değil	102	35,4
Yetersiz	155	53,8
TOPLAM	288	100

Kaynak: Güneş Çetin , “ Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, (Doktora tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010) , s. 164.

Vergi idaresince vergi incelemesi yapılırken mükellefin bir takım haklarının gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların gözetilmesi vergi inceleme elemanlarının genel

¹²² Erdem, a.g.e. s. 327.

anlamda ve vergi idaresinin mükellefe karşı yükümlülüğüdür. Mükelleflerin vergi incelemesine tabi olması, beyana dayalı mükellefiyet sonucunda doğal olarak ortaya çıkan bir yükümlülüktür. Vergi inceleme sürecinde taraflar, sahip oldukları hak ve yetkilere uygun hareket ettikleri, buna karşılık yükümlülüklerini de layıkıyla yerine getirdikleri ölçüde sağlıklı ve hukuki zemine oturmuş bir vergi incelemesinden bahsetmek mümkün olacaktır.

A. Vergi İncelemesi Öncesinde Mükellefin Hakları

Vergi incelemesi öncesinde mükellefler, pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilme hakkına sahiptirler. Temelinde vergi ziyayı bulunmakla beraber vergi dairesinin bilgisi dâhilinde bulunmayan bir durumun kendiliğinden dilekçe ile ilgili makamlara bildirilmesine dayanmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi mükelleflerinin pişmanlık ve ıslah talebinin kabulü ancak VUK' un 371. maddesinde sayılmış olan şartlara uymasıyla mümkün olabilmektedir. Bu maddeye göre; *“Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle, bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.*

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

Yani; mükellefin kanuna aykırı davranışını, üçüncü bir şahıs tarafından resmi bir makama ihbar edilmeden önce kendiliğinden haber vermesi gerekmektedir.

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir.

Mükellefin kanuna aykırı davranışını, idarece herhangi bir vergi incelemesine başlanılmadan önce veya takdir komisyonuna başvurulmadan önce kendiliğinden haber vermesi gerekmektedir.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen 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 birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”

Pişmanlık ve Islah Müessesesi mükellefler ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkları azaltmaya yönelik olup, hukuki niteliği bağlamında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulabilen idari bir yol olarak ifade edilebilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 371. Maddesinde düzenlenmiş olan Pişmanlık ve Islah Müessesesi ile mükellefler için vergi ödevi olan işlemlerin herhangi bir biçimde hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi ziyana sebep olunması halinde, ilgili vergi mükellefine, yeni bir fırsat tanınarak, kimi koşullarda ceza uygulamasından vazgeçilmekte ve böylece vergi mükelleflerinin vergi ziyana neden olan aykırı eylemleri vergi dairesine bilgilendirmeye özendirilerek, vergi verimliliği korunmaya çalışılmaktadır. Pişmanlık ve ıslah uygulamasında pişmanlık yoluyla vergi kanunlarına aykırı fiiller ortadan kalkmamakta sadece buna bağlı vergi ziyayı cezaları uygulanmamaktadır. Vergi kanunlarına aykırı hareketler sonucu vergi ziyayı suç oluşturmuşsa, pişmanlık ve ıslah müessesesinde de yararlanılamamaktadır. Mükellefin pişmanlık talebinin kabul edilmesi vergi ziyayı ve buna bağlı cezaların kaldırılmasını sağlasa da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesini engellemeyecektir¹²³.

¹²³ Vahit Yaşar Akın, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, <http://www.alomaliye.com/2008/vahit_yasar_pismanlik.htm>, Haziran 2008, Erişim Tarihi: (19.07.2011).

Vergi Kaçakçılığı suç ve cezalarında da Pişmanlık ve Islah müessesesinden yararlanılabilir. Vergi kaçakçılığı suç ve cezaları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre kaçakçılık suçları ve cezaları şunlardır;

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

371' inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344' üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

344. maddeye göre ; vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyanmeleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

Dolayısı ile mükellefler süresi geçtikten sonra kendiliğinden beyanmelerini verdikleri takdirde yüzde elli oranında bir indirimden yararlanabileceklerdir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371.maddesindeki şartların yerine getirilmesi durumunda, yine Vergi Usul Kanunu'nun 360.maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarına iştirak cezaları da uygulanmamaktadır.

B. Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları

Ülkemiz vergiciliğinde mükellef hakları konusunda özel bir yasal düzenleme yoktur. Ancak Vergi Usul Kanunu hükümleri içinde dağılmış olarak yer alan mükellef hakları söz konusudur. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı yaklaşıma geçtiğinden bu yana yapmış olduğu çalışmalarda mükellef hakları ve yükümlülükleri konusunda ayrıntılı yayınlar yapmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın “Vergi incelemelerinde Mükellefin Hakları ve İdarenin Yükümlülükleri” başlığını taşıyan 49 Nolu yayını vergi incelemesi sırasında mükellefin haklarını sıralamıştır.

Bu haklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 7: Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları

Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları	
1	Vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemek,
2	Vergi inceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek;
3	Vergi incelemesi esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin uygun olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili inceleme elemanının dairesinde yapılmasını istemek (İncelemenin dairede yapılması talebinin inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda, gerekli defter ve belgelerin mükellef tarafından daireye getirilmesi yazılı olarak istenir);
4	Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek (Bu süre 15 günden az olamaz);
5	Mükellefin işyerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet önlemlerin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu önlemler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde alınır);
6	Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak;
7	Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe ya da şahsi kefalet teklifinin veya kefilin kabul edilmemesi nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek;
8	Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek;
9	Vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak;
10	Nezinde arama yapılması sırasında, Sulh Yargıcınca verilen arama kararının gösterilmesini istemek
11	İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek;
12	Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek

13	Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.);
14	İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını istemek;
15	Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak (Mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve İdarece muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir);
16	Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek;
17	Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilinceye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek
18	İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek;
19	Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikayette bulunabilmek.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi incelemelerinde Mükellefin Hakları ve İdarenin Yükümlülükleri” Yayın no: 49, < www.gib.gov.tr >.

1. Kimlik ve Yetki Belgesi İsteme Hakkı

Vergi mükellefleri vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini isteme hakkına sahiptirler. Aslında bu durumu mükellefin bir hakkı olmaktan ziyade inceleme elemanın bir yükümlülüğü olarak nitelendirmek daha doğru olacaktır.

Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurmalı ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgili kişilere göstermelidirler¹²⁴.

Mükelleflerin, vergi inceleme elemanlarının, vergi incelemesi yapmakla görevlendirilip görevlendirilmediğine ilişkin Bakanlık veya Başkanlık yazısının olup olmadığına dikkat etmeleri gerekmektedir.

2. İnceleme Hakkında Bilgilendirilme Hakkı

Vergi incelemesine tabi olan mükellefler, vergi inceleme elemanlarından incelemenin konusunu, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının açıklanmasını talep edebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesi ve Bilgi Edinme Kanunu'na desteklenen hüküm gereği, hesap ve işlemleri vergi incelemesine alınmış olan mükellef, inceleme başlamadan önce, incelemenin konusunun kendisine bildirilmesini isteme hakkına sahiptir.

Mükellefin hangi gerekçelerle incelemeye tabi tutulduğunu bilmek istemesi en tabi hakkıdır. Bu hakkın istisnası aramalı vergi incelemelerinde söz konusu olmaktadır. Aramalı vergi incelemelerinde, bir muhbir söz konusu olduğundan durum değişmekte; mükellef muhbir konusunda ancak inceleme sonucunda muhbirin iddiasının gerçek dışı olması hallerinde bilgilendirilebilmektedir.

İncelemenin konusunu bildirmenin kapsamına giren konular aşağıdaki sayılmıştır:

- İncelemenin dayanağı,(İncelemeye ilişkin görev yazısını yazan birim, yazının tarih ve sayısı),
- İncelemenin neden yapıldığı(Olağan vergi incelemesi, ihbara dayalı vergi incelemesi, karşıt inceleme vb.),
- İnceleme kapsamına giren vergiler(GV, KV, KDV, Damga Vergisi, ÖTV, Gider Vergileri vb.),
- İncelemenin yapılacağı yıllar¹²⁵.

3. İnceleme Yeri ve Zamanına İlişkin Hakları

Vergi incelemesi esas itibari ile incelemeye tabi olan mükellefin iş yerinde yapılmalıdır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesi gereğince; iş yerinin müsait

¹²⁴ Ahmet Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-I", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 18, Sayı: 207, Mart 2010, s. 18.

¹²⁵ Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-I" , s. 20.

olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi mücbir sebeplerin söz konusu olması halinde inceleme elemanının dairesinde gerçekleştirilmesini isteme hakkı da mevcuttur. Buna ek olarak mükellef veya vergi sorumlusunun incelemenin doğrudan inceleme elemanının dairesinde yapılmasını istemesi durumunda, talebin inceleme elemanı tarafından uygun bulunması gerekmektedir. Uygun bulunduğu takdirde inceleme için gereken defter ve belgelerin mükellefler tarafından daireye getirilmesi gerektiği yazılı olarak bildirilmelidir.

Mükellefler işyerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını talep etme hakkına sahiptir. Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün istisnasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 140/2 maddesi gereği alınacak tedbirlerin ilgili yerdeki çalışmaları sekteye uğratmaması, işyerinin etkinliğini ve kurumsal güvenini tehlikeye sokmaması gerekmektedir. İnceleme elemanlarının bu hususta özen göstermeleri beklenmektedir¹²⁶.

4. Defter ve Belgelerin Usulüne Uygun Olarak İstenmesini Talep Etme Hakkı

Vergi inceleme elemanları, isteyecekleri her türlü defter ve belgeyi mükelleften yazılı olarak istemelidir ve mükellefin bu görevi yerine getirebilmesi için en az on beş gün süre tanınması gerekmektedir. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinin bir sonucudur. Bu süre bilgi isteminde de geçerlidir.

Mükelleflerin defter ve belgelerinin yazılı istenmesi hukuki haklarının tespiti bağlamında gerekli olabilmektedir¹²⁷.

5. Ek Süre İsteme Hakkı

Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef hakları ve yükümlülüklerine ilişkin yayınında; mükelleflerin "*zor durum nedeniyle defter ve belgelerinin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek*" hakkına sahip olduklarına yer vermiştir. Yine aynı şekilde VUK' nun 17. maddesinde zor durum halinde süre verileceğine ilişkin düzenlemeler yapıldığı görülmektedir.

Zor durum kavramını açıklığa kavuşturmak mükellefin sahip olduğu bu hakkı kullanabilmesi açısından önem taşımaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda zor duruma

¹²⁶ Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-I", s. 20.

¹²⁷ Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-I", s. 18.

ilişkin net bir tanım olmadığı gibi zor durum sayılan hallere de değinilmediği görülmektedir. Dolayısı ile bu durum mükellefin sahip olduğu bu hakkın bir yanını eksik bırakmaktadır ve vergi kanunlarında ayrıntılı şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Yine de zor durum halinin unsurlarından yola çıkılarak zor durum kavramına açıklık getirebilmek mümkündür. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Kişinin iradesi dışında meydana gelme
- Önceden sezinlenemeyip önlem alınamaması
- Kişinin yükümlülükleri yerine getirmede olumsuz etki etme
- Mücbir sebebe göre daha dar kapsamlı olma

Mücbir sebep VUK'nun 13. maddesi hükmüne göre; *vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısı ile defter ve belgelerin elden çıkmış bulunması; gibi haller, olarak sayılmıştır.*

VUK'nun 12 ve 16 maddelerine göre; mücbir sebep halinde mücbir sebep ortadan kalkana kadar, ölüm halinde ise mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesi için süreler üç ay uzayabilmektedir.

Mücbir sebep vergilendirme ile ilgili kanuni, idari ve tarh zaman aşımı sürelerini durdurur. Ancak zor durumda mücbir sebepteki gibi süreler durmaz, en fazla kanuni sürelerin bir katına kadar ek süre verilebilir.

Diğer önemli husus zor durumda olan mükelleflerin, ödevlerini yerine getirebilmeleri için, idareye ek süre talep edebilmeleri noktasında, her mükellefin ayrı ayrı başvuruda bulunması gerekliliğidir. Çünkü burada mücbir sebepteki gibi umumi halden kaynaklanan bir durum söz konusu değildir. Zor durum sadece vergi ödevinin süresi içerisinde yerine getirilmesini engellemekte ya da güçleştirmektedir¹²⁸. Aynı zamanda mükellefin şahsi durumu ile ilgili olduğundan bu durum hakkında mali idarenin mutlaka bilgilendirilmesi lazımdır. Mali idare gerekli gördüğü takdirde, zor

¹²⁸ Yusuf Kıldıç, "Türk Vergi Hukukunda Zor Durum", **Vergi Sorunları**, Sayı: 214, Temmuz 2006, s. 92.

durumda kalan mükelleflere, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için ek süre verebilecektir¹²⁹.

Sonuç olarak; zor durum nedeniyle defter ve belgelerini istenen sürede ibraz edemeyen mükellef ek süre verilmesini talep etme hakkına sahiptir. Bu süre on beş günden az olamamaktadır¹³⁰.

6. Bilgi Alma Hakkı

Vergi mükellefleri, vergi incelemesinin her aşamasında inceleme elemanından bilgi alma hakkına sahiptir. Tüm mükellefler kendilerine sağlanan bilginin, vergilemeyle ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve böylece kendi vergi meselelerini daha iyi anlamalarına imkan tanınmasını beklerler.

Bilgi alma hakkı, vergi mükelleflerinin, kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgilerini talep edilebilmesini de kapsar. Eğer vergi idaresindeki bilgiler yanlış ise mükellefler bunların düzeltilmesini de talep edebilirler¹³¹.

Vergi mükellefleri açısından bilgi alma hakkı hem vergi sistemini idare eden tüm kurallara ilişkin olmakta ve hem de mükellefin kendisini ilgilendiren kişisel bilgilere ilişkin olmaktadır.

Mükellef hakkında yapılan tespitlere dayanarak tarhiyat yapılması ve vergi cezası kesilmesi için mükellefe önceden bilgi verilmesi gerekmemektedir. Ancak tarhiyat ya da ceza kesildikten sonra bunların tebliğ edilmesi sırasında mükellefe savunma haklarını ve yapılan işlemin gerekçelerini gösteren bilgiler verilmektedir.

Mükelleflerin bilgi alma hakkının yerine getirilebilmesi için vergi idareleri, vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli yayınlar, broşürler, tebliğler, bildirgeler v.b. yayınlamakta veya internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon hatlarıyla bunlar hakkında bilgi vermektedir.

7. Tutanak Tutulması Sırasında Sahip Oldukları Haklar

Vergi incelemesi esnasında inceleme elemanı tarafından düzenlenen, sadece tespit edilmesi gereken hususların tarafsızca, sade ve açık olarak tespit edildiği tutanaklar, büyük önem taşımaktadır. Günümüz uygulamalarına bakıldığında, bu tutanakların

¹²⁹ Tezcan Atay, “Zor Durumda Süre Tanıma”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 135, Mart 2004, s. 42.

¹³⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri”, <www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: (24.04.2011).

¹³¹ Gerçek, a.g.m. s. 134.

zaman zaman mükellefler tarafından dikkatlice okunmadan, gerektiği durumlarda kalınması halinde bile, itiraz edilmeksizin imzalandığına rastlanmaktadır. Bu nedenle; tutanak tutulması sırasında mükelleflerin yasal hakları konusunda bilgi istemeleri doğru olacaktır.

Mükellefler, inceleme elemanları tarafından tarafsız ve etkiden uzak şekilde Uzlaşma ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kurumları hakkında bilgilendirilmelidir¹³². İncelemeye tabi olan mükellefe son tutanak alınması sırasında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmadan faydalanıp faydalanmayacağını sorulması VUK' nun uzlaşmaya ilişkin hükümlerinin bir neticesidir.

Ayrıca; tutanaklar da tespiti yapılan hususlara yönelik olarak mükelleflerin karşı görüş ve savları bulunduğu takdirde bunlarda tutanağa konabilmektedir. Mükelleflerin vergi inceleme tutanaklarına kendi görüşlerinin yazılmasını isteme hakları mevcuttur. Sonuçta tutanak bir tarafını resmi memurun diğer tarafın bir özel kişi olduğu iki taraflı bir işlemdir¹³³.

Vergi Usul Kanunu'nun 141. maddesi gereği mükellefin imzaladığı vergi inceleme tutanağının bir örneği mükellefe ya da vekiline vermesi gerekmektedir. İnceleme elemanı tarafından bu görev yerine getirilmediği takdirde mükellef önce sözlü olarak talepte bulunur. Şayet yine de tutanağın bir örneği mükellefe verilmemiş ise, mükellef bu defa talebini yazılı olarak dile getirir. Yine sonuç alamaz ise; bu durumda inceleme elemanı hakkında görevi kötüye kullanma, savaştan Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunabilme hakkı vardır. Elbette ki dava yolu mükellefin en son başvurması gereken yol olmalıdır.

Sonuç olarak; tutanakların imzalanması için yapılan davete meslek mensubu (SM, SMMM ya da YMM) ile birlikte gidilmesinde fayda olduğunu söylememiz mümkündür. Çünkü meslek mensupları deneyim ve birikimleri ile mükelleflerin hukuki süreçlerini daha etkin yönetmesini sağlayabilirler. Bu meslek mensupları mükellefin hukuken korunmasında önemli bir işlev görmektedirler.

Bunun dışında; tutanaklar mükellef tarafından iyice okunmalı, mükellefin kendi ifadesi olmayan ya da mükellefin beyanını farklı ifade eden cümlelerin tutanaktan

¹³² Ahmet Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı: 208, Nisan 2010, s. 31.

¹³³ Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-I", s. 20.

çıkartılması istenmelidir. İfadelerin tam ve anlaşılabilir şekilde tutanakta yer alması sağlanmalıdır. Tutanaktaki hususlara itiraz var ise bu durumda itirazlar tutanağa geçirilmelidir. Ancak defter ve belgelerdeki bilgilerin aynen yazıldığı tutanaklara itirazın olmayacağı açıktır. Tutanak düzenlendikten sonra bir nüsha alınması da unutulmamalıdır.

8. Aramalı İnceleme ve El Konma Durumunda Sahip Olduğu Haklar

Arama müessesesi, salt vergi hukuku ile ilişkili bir husus olmayıp kişi dokunulmazlığı, konut dokunulmazlığı gibi pek çok hak ve özgürlüğün özüne dokunan bir müessese olması bağlamında önem arz eden bir incelemedir.

Aramalı inceleme yoluna, mükellefin vergi kaçırdığına dair kanıt oluşturabilecek bazı bulguların bulunması halinde başvurulabilir. Arama ancak inceleme elemanı tarafından yapılabilir ve aramanın yapılabilmesi için sulh ceza hâkiminin izni gerekmektedir. Dolayısı ile arama kararı bulunmadıkça mükellefin, ya da mükellef ile ilgili kişi ve kuruluşlarda arama yapılamamaktadır.

Arama kararının bir örneğinin mükellefe verilmesi, mükellefin söz konusu arama kararına karşı hukuk yollarına başvurabilmesi için gereklidir¹³⁴.

Arama mükellefler nezdinde hukuki boyutu açısından son derece ağır bir durumdur. Bu nedenle tutanaklar, aramalı incelemelerde büyük önem taşımaktadırlar. Arama sırasında el konulan her türlü defter ve belgenin itinayla ve tam olarak tutanaklara geçirilmesi gerekmektedir. Bunlardan vergi ile ilgisi olmayan mektup gibi kişisel belgeler tutanak karşılığında ayrıştırma sırasında mükellefe veya vekiline iade edilir.

Aramalı vergi incelemesi neticesinde mükellefler olumsuz etkilenmektedirler. Bu nedenle inceleme elemanlarında aramalı incelemenin bir an önce bitirilmesini isteme hakları vardır.

Vergi Usul Kanunu, arama ve el koymayı defter ve belgeye bağlayarak düzenlemiştir. Ancak pek çok mükellefin kayıtlarını bilgisayar ortamında izledikleri, her zaman düzenli olarak deftere bastırmadıkları da bilinen bir gerçektir. Tüm bunlara ek olarak bazen defterlerde bulunmayan bilgi ve kayıtlara bilgisayarlarda rastlanabilmektedir. Bilgisayarlara, programlarına ve kayıtlarına el konulması ise özel usullere tabi tutulmuştur¹³⁵. El konulan defter belge ya da veri depolarının delil niteliği

¹³⁴ Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II", s. 31.

¹³⁵ Doğrusöz, a.g.m. s. 32.

taşıması nedeniyle yedeklenmesi sırasında mükellefin teknik ekibinin bulunduğu bir ortam olması ve hukuk kurallarına uygun şekilde gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Mükellefin tüm bu aşamalarda hukukun tüm unsurlarına uygun davranılmasını isteme hakkı vardır.

El konulan bilgisayar veya yedeklenmiş veri depolarının açılması, şifrelerinin kırılması ve hard disklerdeki verilerin kâğıt ortamına aktarılması sırasında mükellef veya vekili hazır bulunmalıdır. Yazıcıdan çıkan tüm belgelerin her bir sayfası mükellef veya vekili tarafından imzalanır ve kaşelenir. Böylelikle, somutlanan bilgilere mükellefin dışında hiç kimsenin bilgi eklemesinde bulunmadığı hukuken saptanmış olur ve ileride ortaya çıkabilecek sorunlar önlenir.

Arama sonucu el konulan defter, belge ile bilgisayarlar iyi muhafaza edilmemiş olabilir. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 143. maddesine dayanarak, mükellefler uğradığı zararın vergi idaresince karşılanmasını isteme hakkına sahiptirler.

Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebi ile 219. madde gereğince yapılmayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinde sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan uygun bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamamaktadır¹³⁶. Vergi Usul Kanunu'nun 146. maddesinin son fıkrasına göre; mükellef dilerse yeni tasdik ettireceği deftere kayıt ettirebilir. Ancak defter ve belgelerin iadesi halinde, yeni tasdik ettirdiği defterdeki kayıtları, arama sonucunda alınan ve aide edilen deftere geçirmesi gerekmektedir.

Mükellefler, vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak isteyebilmektedirler. Ayrıca yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmektedirler.

Mükelleflerin vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak hakkı bulunmaktadır. Daha önce ifade edildiği üzere mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın

¹³⁶ Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II", s. 33.

konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve idarece muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir.

Tutanakları imzaladıktan sonra, vergi inceleme elemanı defter ve belgeleri elinde tutma konusunda ısrarlı davranamaz. Ancak Vergi Usul Kanunu 359. madde kapsamında bir suç söz konusu ise defter ve belgeler hiçbir şartla teslim edilmez. Vergi Suçu Raporu ile birlikte Cumhuriyet Savcılığına gönderilmesi gerekir.

Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlığını taşıyan 359. madde kapsamına giren eylemlerden anlaşılması gereken;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfalarını yok etmek, yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak

Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtlar, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapılabilmektedir.

Mükellefler arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgelerini geri verilinceye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterleri geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilme hakkına sahiptirler.

9. Teminat ve Haciz Uygulaması ve Mükellef Hakları

Kelime anlamı olarak “güvence” anlamına gelen teminat, kamu alacağının korunması amacıyla uygulanmakta olan bir müessesedir.

Teminat ve ihtiyati haciz uygulamasının nasıl uygulanacağı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 9 ve 13. maddelerinde hükme bağlanmıştır. Mükelleflerden teminat istenebilmesinin iki koşulu bulunmaktadır. Bu koşullar 6183 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında belirtilmiştir. 9.madde birinci fıkra hükmüne göre; *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344.maddesi uyarınca vergi ziyat cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir”*.

Vergi incelemesine yetkili memurların teminat istenmesini lüzumlu görmeleri halinde, inceleme elemanı incelemeye devam ederken kendisi tarafından yapılan ilk hesaplamalara göre bir “ön inceleme raporu” tanzim ederek hesapladığı tutar üzerinden vergi dairesince teminat istenmesini talep edebilir¹³⁷.

Teminat istenebilmenin ikinci koşulu 9. maddenin ikinci fıkrasında şu şekilde ifade edilmiştir; *“Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyor ise, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.”*

Bu hükümde amme borçlusundan kastedilen tahakkuk etmiş bir borca sahip olan kişidir. Buradan şu sonucu çıkarabilmek mümkündür. Vergi incelemesi devam ederken ya da tarhiyattan hemen sonra herhangi borç tahakkuk etmediği için, inceleme sırasında ve hemen akabinde teminat istenmesi mümkün değildir¹³⁸.

Teminat olarak nelerin kabul edilebileceği yine aynı kanununun 10. maddesinde açıklanmıştır.

Bu maddeye göre teminat gösterilebilecekler;

“1. Para,

2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

¹³⁷ Uğur Uğurlu, “Vergi İnceleme Elemanının Talebi Olmaksızın Vergi Daireleri Doğrudan Teminat İsteyebilir mi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2009, Sayı: 71, s. 128.

¹³⁸ Uğurlu, a.g.m. s. 128.

3. Hazine Müsteşarlığı'nca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri ve bu senetleri üzerinde düzenlenen belgeler,

4. Hükümetçe kabul edilen milli hisse senedi ve tahviller

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakalarına dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır.

Vergi İnceleme elemanları yaptıkları vergi incelemeleri sırasında teminat istenmesine gerek görmeyerek yaptıkları incelemeyi tamamlayıp düzenledikleri vergi inceleme raporlarını vergi dairesine teslim ettikten sonra artık vergi dairesinin inceleme raporlarına istinaden mükelleften teminat istemesi mümkün değildir¹³⁹.

Mükelleflerden teminat istenebilmesinin koşullarını içeren 9. maddenin iki fıkrası çok iyi değerlendirilmesi gereken bir husustur. Mükelleflerden teminat istendiğinde, şayet teminat gösteremezlerse, ihtiyati haciz müessesesi devreye girecektir. Bu durum mükellef açısından son derece ağır bir durumdur. İhtiyati haciz ile mükelleflerin sahip oldukları varlıkların bir kısmı veya tamamı haczedilmekte hatta bu varlıkları üzerindeki haklarının kısıtlanması söz konusu olmaktadır. Dolayısı ile bu uygulamalar kişilerin haklarını ve mal varlığı üzerindeki tasarruf haklarını etkilediğinden mükellefler tarafından dava konusu edilebilmektedir¹⁴⁰. İdari yargı uygulamalarına bakıldığında, idarenin işlemlerinin dava konusu edilebilmesi için kişilerin hukuki durumlarında bir değişiklik yaratması gerekmektedir. Teminat istenilmesine ilişkin işlemler bu nedenle bu kapsamda değerlendirilebilecek bir uygulamadır. Ayrıca teminat isteme yazısı, yazının muhatabı tarafından tek başına iptal davasına da konu edilebilmektedir.

Yasaya aykırı olarak teminat talep edilmesi söz konusu olursa ve mükellef bu durumdan zarar görmüş ise, bu zararın idare tarafından karşılanması gerekmektedir.

Mükellefler, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe ya da şahsi kefalet teklifinin veya kefilin kabul edilmemesi nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde ise, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilme hakkına sahiptirler.

¹³⁹ Uğurlu, a.g.m. s. 129.

¹⁴⁰ Dn. VDDK'nın, 18.11.2005 tarih ve E.2005/148,K.2005/158 sayılı; Dn.9D'nin, 15.02.2006 tarih ve E.2004/2070,K.2006/333 sayılı kararları

10. Diğer Haklar

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları, İdarenin Yükümlülükleri başlıklı ve 49 nolu yayınında, mükelleflerin hakları sıralanmıştır. Yukarıda belirttiğimiz hakların dışında mükelleflerin sahip olduğu bazı haklar aşağıda sayılmıştır:

- Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 140/3. maddesi gereği; incelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini talep edebilmektedir.
- Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikayette bulunabilmektedirler¹⁴¹.
- Mükellefler, vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarının kendilerine Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun şekilde tebliğ edilmesini isteme hakkına sahiptirler. Bu süreçte mükellefe raporun tebellüğünden itibaren izlemesi gereken hukuki süreçlerin resmi yazı ile bildirilmesi ve bilgilendirilmesi gereklidir¹⁴².
- Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 3. ve 134. maddeleri gereği, vergisinin vergiyi doğuran olaydan başlayarak doğru hesaplanmasını istemek hakkına sahiptir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesine dayanarak ihbar üzerine yapılmış bir arama söz konusu ise, aramada hukuka aykırı bir durumun saptanmaması halinde vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur. Mükellefin muhbiri öğrenme hakkı vardır.
- Mükellefler ilgili memurun huzuruyla el konulan defter ve belgeler üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan örnekler alıp kayıtlar çıkarmaya yetkilidirler.
- Mükellefin, inceleme elemanından, kendisine, kurumuna ve kurumunda görev yapanlara özenli davranılmasını isteme hakkı vardır. Buna uygun şekilde hareket etmeyen inceleme elemanına karşı mükelleflerin şikâyet dilekçesi ile başvuruda bulunma hakları da bulunmaktadır.

¹⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, Yayın no: 49, <www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: (24.04.2011).

¹⁴² Erol, "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II", s. 31.

C. Vergi İncelemesi Sonrasında Mükellefin Sahip Olduğu Haklar

Türk vergi sisteminde mükellefler matrahlarını kendileri saptamakta ve elde ettikleri gelirlerini kendileri idareye bildirmektedirler. Mükellefler eksik ya da hatalı beyanda bulunmuş olabileceği gibi hiç beyanda bulunmamışta olabilirler. Bu nedenle vergi dairesinin bildirilen matrahların kanunlara uygun olup olmadığını ve gerçeği ne kadar yansıtıp yansıtmadığını kontrol etmesi gerekmektedir. Mükellefin eksik, hatalı ya da hiç bildirmedeği tespit edildiği takdirde vergi idaresince tarh işlemi yapılmaktadır.

Mükellefler tutulması zorunlu defterlerini tutmak ve usulüne uygun olarak düzenlemek, tasdiki zorunlu ise bu defterlerini tasdik ettirmek ile yükümlüdür. Tahakkuk eden vergilerini tahakkuk fişinde gösterilen son ödeme tarihine kadar ödemesi gerekmektedir.

Uzlaşma talebinde bulunmuş mükellef ile uzlaşma sağlanmış olması halinde, konu edilen vergi ve cezaları, şayet uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmiş ise normal vade tarihlerinde ödenir. Buna karşılık ödeme zamanları kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise mükellefin tebliği almasından itibaren bir ay içinde ödemesi gerekmektedir.

Mükellef vergi idaresi tarafından yapılmış olan re'sen, ikmalen veya idarece bir tarhiyat sonrası, vergi ya da ceza ihbarnamesi almış olabilir. Bu durumda da mükellefin sahip olduğu bir takım hakları mevcuttur. Bu haklar; cezada indirim, uzlaşma dava yolu hata düzeltme ve ödemedir. Bu haklar mükellefin ihbarnameyi almasından itibaren 30 gün içinde kullanılmalıdır. Bu süreyi herhangi bir hakkını kullanmadan geçirmeyi tercih eden mükellef vergi ve ceza ihbarnamesinde belirtilen miktarın tamamını ödemekle yükümlüdür. Bu durum, 30 günlük sürenin hak düşürücü bir süre olmasından ileri gelmektedir.

1. Cezada İndirim

Mükellefler vergi ziyayı cezalarında ilk seferde $\frac{1}{2}$ si daha sonraki seferler de $\frac{1}{3}$ 'ü, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise $\frac{1}{3}$ oranında cezada indirimden faydalanabilmektedirler. İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi farkı ve cezalarını ödemek için mükelleflerin önünde iki seçenek vardır. Mükellef ihbarnamenin kendisine

tebliğinden itibaren 30 gün içinde bağlı olduğu vergi dairesine ya vadesinde ya da vade bitiminden itibaren üç ay içerisinde ödeyeceğini bildirmelidir¹⁴³.

2. Uzlaşma

Uzlaşmanın amacı, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda dava yoluna gitmeden önce vergi idaresi ile mükellefin anlaşması ile vergi alacağıının hazineye intikalini hızlandırmaktır. Mükellefin kanun hükümlerini yeterince bilmemesi, yetkili mercilerce yazılı olarak mükellefe yanlış bilgi verilmesi ya da bir hükme dair içtihat değişikliği nedeniyle mükellefin yanıltılması, tarhiyat sırasında Vergi Usul Kanunu'nda yer almakta olan vergi hataları veya bunlar dışında her türlü maddi hatanın bulunması gibi durumlarda, mükellefler yukarıda sayılan sebeplerle vergi ziyayı ortaya çıktığını ileri sürerek uzlaşma talep edebilmektedirler. Vergi ile ilişkili uyuşmazlıkların büyük bir bölümü uzlaşma ile çözümlenmektedir. Tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilecek olan uzlaşma müessesesi, idari bir çözüm yolu niteliğinde olup, vergi idaresi ile mükellefin görüşerek vergi ve ceza konusunda anlaşmalarını ifade etmektedir.

Günümüzde uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-12'nci maddeleri ile Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde yer alan düzenlemelere göre gerçekleştirilmektedir.

a. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Mükellef nezdinde yapılan bir vergi incelemesine dayanarak, mükellef talebi ile ya da inceleme elemanının daveti üzerine, vergi incelemesinin son aşamasında diğer bir ifade ile salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlenmesinden önceki aşamada yapılmakta olan uzlaşma şeklindedir. Uzlaşma kapsamına yalnızca vergiler değil, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları ile ağır nitelikli fiiller ile vergi ziyama sebep olunması ve kaçakçılık suçu dışında kalan vergi ziyayı suçları da girmektedir¹⁴⁴. Nezdinde inceleme yapılan kişiler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler.

Mükellef talebi ile uzlaşma için; nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve

¹⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 42, Eylül 2007, s. 8.

¹⁴⁴ Şükrü Kızılot ve Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 231.

kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması gerekmektedir. İnceleme elemanı, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirlemekte, belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az onbeş gün önce mükellefe bildirilmektedir. Mükellefin istemesi halinde onbeş günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak ta belirlenebilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilmektedir.

İnceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir¹⁴⁵. Öte yandan, belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilmektedir. Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilmektedir. Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmamakta ve uzlaşma temin edilmemiş sayılmaktadır

Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma sağlanır ise bir tutanak düzenlenir ve vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Üzerinde uzlaşılan ya da tutanakla tespit edilen noktalar hakkında vergi dairesi gereken tarhiyatları yapmaktadır. Bunlara karşı dava açılmamakta ve şikâyette bulunulamamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamamışsa; mükellefler vergi tarhi ile vergi cezasının kesilmesinin ardından tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından faydalanamamaktadırlar¹⁴⁶. Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılmaması, uzlaşma görüşmelerine katılması ancak tutanağı imzalamaktan kaçınması ya da ihtirazi kayıtla imzalaması, uzlaşmaya davet edilmesine rağmen davete katılmaması ve dolayısı ile de

¹⁴⁵Dilek Batır, <http://www.kobiline.com/docs/AAATax/article/vrgsistemi.doc>,> Erişim Tarihi:(11.04.2011).

¹⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 42, Eylül 2007, s. 9.

görüşmelerin gerçekleştirilememesi uzlaşmanın sağlanamadığının göstergeleri olarak kabul edilebilmektedir.

b. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma adından da anlaşılacağı üzere tarhiyat yapılmasının ardından, mükelleflerin vergi veya ceza ihbarnamesinin kendilerine tebliğini takip eden günden itibaren otuz gün içinde talep edebilecekleri bir haktır. Yani kısaca; verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra gerçekleşmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaların ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilen vergi ve kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışındadır¹⁴⁷

3. Dava Açma

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi hem mükellef hem idare açısından daha makul olsa da, bazı mükellefler dava yoluna gitmeyi seçebilmektedirler. Tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı mükellef vergi/ceza ihbarnamesini almasından itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkına haizdir¹⁴⁸.

4. Vergi Hatalarının Düzeltmesi Talebinde Bulunabilme Hakkı

Vergi hatası, Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır.

Düzeltilme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Düzeltme işlemi ancak bir vergi hatasının tespit edilmesi durumunda gerçekleştirilebilecektir.

Vergi hataları düzeltme fişine dayanılarak ve ilgili vergi dairesi müdürünün kararı ile düzeltilir. Mükellefler, vergi muamelelerinde ki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak isteyebilmektedirler. Vergi dairesi ilgili servisi düzeltme

¹⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 42, Eylül 2007, s. 9.

¹⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 42, Eylül 2007, s. 10.

talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Düzeltme merci talebi yerinde görürse, düzeltmenin yapılmasını emreder.

Vergi Usul Kanunu 124'üncü madde de şikayet yolu ile düzeltmeyi düzenlemiştir. Buna göre; vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.

Zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Vergi usul kanunu 114. maddesine göre: vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır.

Düzeltme zamanaşımı süresi Vergi Usul Kanunu 126'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre: zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamamaktadır.

5. Tarh Elden Vergi ve Cezalara İtiraz Etmeden Ödeme

Mükellefler 30 günlük süre içinde yukarıda değindiğimiz eylemlerden hiçbirini gerçekleştirmezler ise vergi ve ceza tahakkuk eder. Bu durumda tarh olunan vergiler Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

Kısaca vergi incelemesi sonrası mükellefin sahip olduğu haklar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Uzlaşmayı seçme hakkı
- İhbarnamelerin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi ve cezaları tam olarak ödeme hakkı
- İndirimden yararlanma hakkı
- Dava açma hakkı
- Şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurma hakkı
- Yanılma halinin dikkate alınmasını isteme hakkı

- Ölüm halinde varisler bakımından vergi cezalarının ortadan kalktığına dikkate alınmasını isteme hakkı
- Zamanaşımı halinin dikkate alınmasını isteme hakkı
- İnceleme sürecini yönetme hakkı¹⁴⁹

¹⁴⁹ Erol, “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler” , s. 4.

SONUÇ

Beyan esasına dayalı vergi sistemlerinin güvencesi doğru bildirimlerdir. Mükelleflerin bildirimlerinin gerçeği yansıtmaması, mükelleflerin iyi niyetli olmalarına karşın vergi kanunlarını iyi bilmemelerinden ya da maddi hata yapılmasından ileri gelebileceği gibi kasten yanlış bildirimde bulunan mükelleflerde söz konusu olabilmektedir. Bu durum bir denetim türü olan vergi incelemelerini gerekli kılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesine ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak ile evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler. Vergi incelemesine tabi olan bu kişiler, vergi inceleme elemanları aracılığı ile incelemeye alınmaktadırlar. Vergi inceleme yetkisini elinde bulunduran bu inceleme elemanları, hem ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştıran, tespit eden ve sağlayan, hem de idari vergi cezalarını tespit eden kamu görevlileridir.

Vergi incelemesi normal bir süreç içerisinde yapılabileceği gibi, aramalı vergi incelemesi gibi özellikli bir durum şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Gerek normal vergi incelemesi sürecinde gerek aramalı vergi incelemelerinde gerekse de mükellefle alakalı üçüncü kişiler nezdinde yapılan karşıt incelemeler sırasında mükelleflerin yapmakla yükümlü oldukları ödevleri olduğu gibi sahip oldukları haklarda bulunmaktadır.

Ülkemizde mükellef odaklı yaklaşıma geçilmesinden bu yana önemi giderek artan ancak hala somutlaştırılmamış olan mükellef hakları, vergi bilincinin ve vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkilerin gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Mükellefler vergi incelemesi öncesinde, sırasında ve sonrasında pek çok hakka sahiptirler ancak bu haklarından yeteri kadar bilgi sahibi olduklarını söylemek mümkün değildir. Mükelleflerin gerek hakları gerekse yükümlülüklerine ilişkin hususta bilinçli olmamaları, idare ile mükellef arasındaki ilişkileri zayıflatmaktadır.

Vergi incelemelerinin süresine ve uygulanmasında ki usüle ilişkin belirsizlikler ile denetim kuruluşları arasındaki uygulama farklılıklarının mükellefler üzerindeki yıpratıcı etkisi tartışma götürmezdir. Son dönemde vergi incelemelerine ve bu süreçte mükellef haklarına yönelik pek çok düzenleme yapıldığı görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun

140. maddesinde, 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” vergi incelemesi sürecinde önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Yapılan yeni düzenlemeler vergi incelemelerine bir standart getirmekte ve incelemelerin mükellef odaklı olarak mevzuata uygun, kısa zamanda bitirilmesi hedeflenmektedir. Özellikle 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetimde birliğin sağlanmasına yönelik adımlar atıldığı, 6009 Sayılı Kanun ile tam ve sınırlı inceleme ayırımına gidildiği ve bu incelemelerin süresine ilişkin belirsizliklerin giderilmesine yönelik adımlar atılmaya çalışıldığını söylemek mümkündür. Örneğin; vergi incelemesine başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esası getirilerek incelemeler açısından süre sınırı öngörülmüştür. Böylece incelemelerin gereksiz yere uzatılmasının önüne geçilmiş olduğu gibi belirsizliklerde bir ölçüde ortadan kalkmıştır.

Bu düzenlemelerle hedeflenen daha etkin, verimli, açık ve hukuka uygun şekilde incelemelerin bir plan ve standart içerisinde yürütülmesi ve mükellef hukukunun da bu süreçte güçlendirilmesidir. Ancak yine de mükellef haklarının kanunlarda somutlaştırıldığını söylemek şuan için mümkün değildir. Özellikle mükellef hakları bildirmesinde kısaca yer verilen mükellef haklarının kanunla somutlaştırılması ve maddeler halinde daha açık şekilde belirlenmesinin gerekliliği ortadadır. Bu sağlandığı takdirde vergi incelemelerinde etkinlik, vergi idaresi- mükellef arasındaki ilişki ve vergi bilincinin olumlu şekilde etkileneceği kuşkusuzdur.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. Ankara: Gazi Büro Kitabevi, 1996.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi İncelemesi**. Ankara: İTİA Yayın No: 127, 1979.
- AKI, Erol. **Hukukun Temel Kavramları**. 4. Baskı, İzmir, 1996.
- AKINTÜRK, Turgut. **Medeni Hukuk**. İstanbul: Beta Yayınları, 2003.
- ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. 1. Baskı, İstanbul: Kazancı Yayınları, 1982.
- DERELİ, Osman. **Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları ve YMM'lerin Hak ve Sorumlulukları**. Ankara: YMM Odası Konferansı, Nisan 2009.
- ERDEM, Tahir. **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- GÜNEŞ, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998.
- KARAKOÇ, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. 3. baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004.
- KIZILOT, Şükrü., DOĞAN Şenyüz. **Vergi Hukuku**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- MUTLUER, Kamil Fethi HEPER Recai DÖNMEZ. **Vergi Hukuku**. 2. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1536, 2004.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU , Nami ÇAĞAN. **Vergi Hukuku**. 10. Baskı, Ankara, 2003.
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayınları, 1999.
- PAZARCI, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk**. Ankara: AÜSBF Yayınları 542, 1985.

- ŞEKER, H. Nezih. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi.** İstanbul: Beta Yayınları, 1996.
- SEYİDOĞLU, Halil. **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı.** 9. Baskı, İstanbul, 2003.
- TANÖR, Bülent. **Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri.** 3. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 1996.
- TEKİN, Fazıl Ali ÇELİKKAYA. **Vergi Denetimi.** Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.
- TOSUNER, Mehmet. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı.** İzmir, 2003.
- YALTI, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları.** İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006.

Makaleler

- ATAY, Tezcan. “Zor Durumda Süre Tanıma”, **Yaklaşım**, Sayı: 135, (Mart 2004).
- CAN, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, (Ocak-Nisan 2004).
- DEMİRCİ, Azmi. “Vergi İncelemesi Tutanakları”, **Yaklaşım**, (Şubat 2011).
- DOĞRUSÖZ, Bumin. “Aramalı Vergi İncelemesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 206, (Şubat 2010).
- DURAN, Metin. “Abd’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 192, (Eylül 2004).
- ERDİM, Aydın. “Karşıt İnceleme”, **Maliye Postası**. Sayı: 492, (Mart 2001).
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesinde Süre.” **Yaklaşım**, Sayı: 203, (Kasım 2009).
- EROL, Ahmet. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İhbar İkramiyesi-III”, **Yaklaşım**, Sayı: 199, (Temmuz 2009).
- EROL, Ahmet. “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 20, (Mart 2010).

- EROL, Ahmet. “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 208, (Nisan 2010).
- GÜNDAY, Malik. “Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 93, (Haziran 1996).
- KARAKOÇ, Yusuf. “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 163, (Mart 1995).
- KILDIŞ, Yusuf. “Türk Vergi Hukukunda Zor Durum”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 214, (Temmuz 2006).
- ÖNER, Erdoğan. “Mükellef Hakları-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 156, (2005).
- ÖZDEMİR, Muharrem. “Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali.” **Vergi Raporu**, Sayı: 59, (2002).
- ÖZGÜVEN, Ali Volkan. “Adil Yargılama İlkesi Ve İhtilaflarındaki Uygulaması-I”, **Vergi Sorunları**. Sayı: 197, (2005).
- TOKAT, Yakup. “Vergi İncelemesinin Yargılama Boyutunda Sorunlar: Uyuşmazlıklarda Kaybeden Taraf Olmaktan Kurtulma Ve Etkinlik Nasıl Sağlanabilir?”, **Yaklaşım**, Sayı: 169, (Ocak 2007).
- TOKMAKKAYA, Murat. “Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 182, (Ekim 1996).
- UĞURLU, Uğur. “Vergi İnceleme Elemanının Talebi Olmaksızın Vergi Daireleri Doğrudan Teminat İsteyebilir mi?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 71, (Kasım 2009).
- YAŞİN, Mehmet. “Anayasa Ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler Bağlamında Aramalı Vergi İncelemesinde Özellikli Bazı Durumlar- I”, **Yaklaşım**, Sayı: 199.(Temmuz 2009).
- YAZAR, Feyyaz “Abd’ de Vergi Denetimi ve Gönüllü Uyum.” **Vergi Dünyası**, Sayı: 305, (Ocak 2007).

Tezler

- ASLAN, İ.Özgür. “Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı”, Doktora Tezi (Yayınlanmamış), T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- AKAY, A.Sefa. “İnsan Hakları ve Türkiye”, Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), T.C. Hacettepe Üniversitesi Atatürk İlkeleri ve İnkılâp Tarihi Enstitüsü, 1998.
- ÇETİN, Güneş. “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, Doktora Tezi (Yayınlanmamış), T.C. Celal Bayar Üniversitesi SBE, 2010.
- GÖKBEL, Doğan. “Mükellef Hakları”, Doktora Tezi (Yayınlanmamış), T.C. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, , 2000.
- İNAN, Alper. “Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi”, Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), T.C Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- KOŞAR, Neslihan. “Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu”, Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- SARISOY, Taner. “Türkiye’ de Vergi İncelemelerinin Etkinliği”, Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), T.C. , 2010.
- TORUNOĞLU, Tahsin. “Vergi İncelemesi”, Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010
- YÜCEDOĞRU, Recep. “Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları”, Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

İnternet Kaynakları

- AKIN, Vahit Yaşar. “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi” <<http://www.alomaliye.com/2008/vahityasar>>, Haziran 2008, Erişim Tarihi: (19.07.2011).

- BATIR, Dilek. <<http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/vrgsistemi.doc>>, Erişim Tarihi: (11.04.2011).
- BAYKARA, Bekir. “Vergi İncelemede 6009 Sayılı Kanun’dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirmesi- II”, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20101118009.htm>>, Erişim Tarihi: (11.07.2011).
- BENTLEY, D. The Significance Of Declarations Of Taxpayers’ Rights And Global Standards For The Delivery Of Tax Services By Revenue Authorities, Faculty Of Law Papers, Bond University, 2002, <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&Context=law_pub>, Erişim Tarihi: (11.04.2011).
- BRAITHWAITE, V. Are taxpayers’ charters ‘seducers’ or ‘protectors’ of public interest Australia’s experience, Centre For Tax System Integrity Working Paper, 2005, <<http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/70.pdf>>, Erişim Tarihi: (11.04.2011).
- ÇETİN, Rızkullah. “Vergi İncelemede Yeni Düzenlemeler ve Özellikli Durumlar” <<http://www.ozdogrular.com/content/view/15972/>>, Erişim Tarihi: (11.07.2011).
- EROL, Ahmet. “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler” <<http://www.legalisplatform.net>>, Erişim Tarihi: (22.06.2011).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. <www.gib.gov.tr>.
- GERÇEK, Adnan “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi,” <www.muhasibetr.com/makaleler/004/>, Erişim Tarihi: (11.04.2011).
- GORANOVIC P. “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf>>, Erişim Tarihi: (21.04.2011).
- GÜNEŞLİ, Ersan. “Devletle Mükellef Barışmalı mı?”, *E- Yaklaşım*, Sayı:21,Nisan 2005, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readframe.asp?filename=2005046470.htm>>, Erişim Tarihi:(10.04.2011).

- KENGER, Erdal. “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”, <<http://www.ydk.gov.tr/egitimnotlari/denetim.htm>>, Erişim Tarihi: (13.04.2011).
- Maliye Bakanlığı; Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Sayısı:27802, <<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/yonetmelik>>, Erişim Tarihi: (14.04.2011).
- Maliye Teftiş Kurulu. Raporlama Standartları, <<http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=261>>, Erişim Tarihi: (22.04.2011).
- Missiori Taxpayer Bill of Rights, <<http://www.dor.mo.gov/tax/misc/forms/3097.pdf>> Erişim Tarihi: (11.04.2011).
- Ministry of Finance Tax Of Administration of Republic Slovenia.Rights and Obligations Of Taxpayers, <<http://www.durs.gov>> Erişim Tarihi : (16.07.2011).
- Tax Auditing in Slovenia, <<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xber/SID3EA9846B9E9889BC/cds/slovenia.pdf>>, Erişim Tarihi: (11.07.2011).
- SAKINÇ, Süreyya. “İnsan Hakları Hakkında Rapor”, <www.bayar.edu.tr/iibf/Süreyyasakinç/insanhaklarikisisel.rapor.pdf>, Erişim Tarihi: (10.04.2011).
- OECD. Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), Ekler Tablo 13, <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>>, Erişim Tarihi: (24.04.2011).
- OZANSOY, Ahmet. “6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları”, <<http://www.huseyinust.com>>, Erişim Tarihi: (11.07.2011).
- ÜNVER, Musa Kazım. “Mükelleflerin Ödevleri”, <<http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/012/>>, Erişim Tarihi: (23.07.2011).
- T.C.Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü <<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr>>.