

**T.C İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

TÜRK VERGİ USUL HUKUKU'NDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

**DOKTORA TEZİ
Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ
Numara: 0910110001**

**Anabilim Dalı: HUKUK KAMU HUKUKU
Program: KAMU HUKUKU**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR

Şubat, 2016

T.C İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ USUL HUKUKU'NDA RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

DOKTORA TEZİ
Tuğçe KARAÇOBAN GÜNEŞ
Numara: 0910110001

Anabilim Dalı: HUKUK KAMU HUKUKU
Program: KAMU HUKUKU

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR

Tez Savunma Jürisi: Prof. Dr. Bahri ÖZTÜRK
Prof. Dr. Durmuş TEZCAN
Prof. Dr. Hasan KÖNİ
Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR
Prof. Dr. Oğuz SANCAKDAR

Şubat, 2016

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	VI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN HUKUKİ TEMELİ

1. Anayasal Temeller	7
1.1. Anayasal Direktif Olarak İdari Rejim	7
1.1.1. Adli Rejim – İdari Rejim Ayırımında Anayasa'nın Tercihi	11
1.1.2. İdari Rejimin Temel Unsurları	13
1.1.2.1. Yürütme Fonksiyonunun Bir Organı Olarak İdarenin Varlığı	13
1.1.2.1.1. İdarenin İşlevi (/Görevleri).....	13
1.1.2.1.2. İdarenin Kuruluş ve Görevleriyle Bir Bütün Olması	17
1.1.2.1.3. İdarenin Görevini Yerine Getirmesine Uygun Bir Şekilde Teşkilatlanması	18
1.1.2.1.4. Kanunilik İlkesi ve İdarenin Kanuniliği İlkesi	19
1.1.2.2. İdarenin Faaliyetlerini Yöneten Kendine Özgü Usul ve Kuralların Varlığı	21
1.1.2.2.1. İdarenin Görevlerinin Anayasaya Aykırı Olmayacak Şekilde, Kanunda Tanımlanması ve Kullanılması	21
1.1.2.2.2. İdareye Görevini Yerine Getirmesine Uygun Araçlar Verilmesi, İdarenin Görevini Yerine Getirmesine Uygun Yetkiye Sahip Olması ve İdarenin Sorumluluğu	22
1.1.2.3. İdari Yargı Sisteminin Varlığı.....	26
1.1.3. İdari Rejimin Temel Usul İlkesi: Re'sen Araştırma İlkesi	28
1.2. Vergi Hukuku'nda İdari Rejimin Ulaştırdığı Sonuç: Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sistemi	47
1.2.1. Genel Olarak	47
1.2.2. Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sisteminin Özellikleri ve Ülke Örnekleri 59	
1.2.2.1. Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sisteminin Özellikleri	59
1.2.2.2. Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sisteminde Ülke Örnekleri	63

1.2.3. Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sisteminin Kendi Kendini Vergilendirme Sisteminden Ayırt Edilmesi	64
1.2.3.1. Kendi Kendini Vergilendirme Sisteminin Özellikleri.....	64
1.2.3.2. Kendi Kendini Vergilendirme Sisteminde Ülke Örnekleri	68
1.2.4. Değerlendirme.....	74
2. Kanuni Temeller.....	75
2.1. İdari Yargılama Usulü Kanunu	75
2.2. Vergi Usul Kanunu	81
2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.....	93
2.4. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	94
2.5. Devlet Memurları Kanunu	94
3. İdari Düzenlemelerdeki Temeller	95
3.1. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname	95
3.2. İlgili Yönetmelikler	96

İKİNCİ BÖLÜM

RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN AMACI VE ANLAMI

1. Re'sen Araştırma İlkesinin Amacı: Anayasaya Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek	100
1.1. Genel Olarak	100
1.2. Eşitlik İlkesine Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek	102
1.3. Kanunilik İlkesine Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek	106
1.4. İdarenin Kanuniliği İlkesine Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek.....	107
1.5. Diğer Anayasal İlkelere Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek.....	110
2. Re'sen Araştırma İlkesinin Anlamı: Vergi Usulünün Vergi İdaresi Tarafından Yürütülmesi.....	113
2.1. Vergi İdaresinin Vergi Usulündeki Görevleri (/Geniş Anlamda Re'sen Araştırma İlkesi).....	113
2.2. Görevlerin Yerine Getirilmesinde Re'sen Araştırma Zorunluluğu (/Dar Anlamda Re'sen Araştırma İlkesi).....	123
2.2.1. İspat Yükünün Vergi İdaresinde Olması.....	123

2.2.1.1.	Objektif ve Sübjektif İspat Yükü Kavramlarının Anlamı	123
2.2.1.2.	Bir Karşılaştırma Örneği Olarak Ceza Muhakemesinde ve İdari Yargılama Usulünde İspat Yükü	129
2.2.1.3.	Vergi Usul Kanunu'nun 3/B Maddesinin Anlamı	134
2.2.1.3.1.	Vergi Usul Kanunu'nun 3/B Maddesinin Lafzı ve Doktrinde Yorumlanması	134
2.2.1.3.2.	Vergi Usul Kanunu'nun 3/B Maddesinin Anayasal Direktif Olan İdari Rejim İçindeki Anlamı	144
2.2.1.4.	Ülke Örnekleri Üzerinden Vergi Usulünde İspat Yükü	162
2.2.2.	İspat Ölçüsünün Azalması	166
2.2.2.1.	Vergi Usulünde Kural Ölçü Tam İspat ve Kural Ölçünün Azalması: Yaklaşık İspat	166
2.2.2.2.	Karineler Nedeniyle İspat Ölçüsünün Azalması	170
2.2.2.3.	Vergi Ödevlisinin Ödevleri Nedeniyle İspat Ölçüsünün Azalması	177
2.2.2.3.1.	Vergi Ödevlisinin Birlikte Etki Ödevi	177
2.2.2.3.2.	Vergi Mükellefinin Ödevleri Nedeniyle	179
2.2.2.3.3.	Vergi Sorumlusunun Ödevleri Nedeniyle	190
2.2.2.3.4.	Diğer Kişilerin Ödevleri Nedeniyle	192

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

RE'SEN ARAŞTIRMADA ÖZEL USULLER

1.	Vergi İdaresinin Tüm Vergi Türleri Bakımından Sahip Olduğu Özel Usuller	198
1.1.	Genel Olarak	198
1.2.	Yoklama	201
1.3.	Bilgi Toplama	205
1.4.	Risk Yönetim Sistemi	213
1.5.	İnceleme	238
1.6.	Arama	241
2.	Vergi İdaresinin Bazı Vergi Türleri Bakımından Sahip Olduğu Özel Usuller ...	242
2.1.	Özel Usullerin Genel Özellikleri	242

2.2. Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Ortak Özel Usuller	243
2.2.1. Mükellef Karne Sistemi (Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi)	243
2.2.2. Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP).....	244
2.2.3. Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS).....	245
2.2.4. Form Ba ve Form Bs	247
2.2.5. Elektronik Fatura.....	250
2.2.6. Ödeme Kaydedici Cihazlar'dan (ÖKC) Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar'a	252
2.2.7. Kredi Kartı Yoluyla (POS) Yapılan Satışların İzlenmesi ve Değerlendirilmesi Sistemi ve Bu Sistem Dahilinde Nakit Satışların ve POS Tefecilik Faaliyetlerinin İzlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	256
2.2.8. Serbest Meslek Faaliyeti İcra Eden Hekimlerin Kredi Kartı ile Yapılan Ödemelerde POS Cihazı Kullanma Zorunluluğu.....	259
2.2.9. UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi) Verileri ve Avukatlar Analizi Projesi	259
2.2.10. Elektronik Ticaretin İzlenmesi	261
2.2.11. Konut Kredili Gayrimenkul Satışlarının İzlenmesi ve Değerlendirilmesi ..	262
2.2.12. VEDEBİS (Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi) Kapsamında Yürütülen Elektronik Teftiş Faaliyetleri	263
2.2.13. Vergi Denetim Kurulu-Sigma Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı	264
2.2.14. İade Talep Dilekçelerinin Elektronik Ortamda Alınması	265
2.3. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Ortak Özel Usul: Mükellef Bilgileri Bildirim Sistemi.....	267
2.4. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerden Katma Değer Vergisine Özgü Özel Usuller	269
2.4.1. Özel Usullerin Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleriyle Birlikte Değerlendirilmesi	269
2.4.2. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA).....	272
2.4.3. Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi	277
2.5. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere Özgü Özel Usuller.....	278
2.5.1. Genel Olarak	278
2.5.2. Gelir Vergisine Özgü Özel Usuller	279
2.5.2.1. Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme ve Değerlendirme Sistemi.....	279

2.5.2.2.	Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi	279
2.5.3.	Kurumlar Vergisine Özgü Özel Usuller.....	285
2.5.3.1.	Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Saptanması..	285
2.5.3.2.	Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli Projesi (MERAK) ..	291
	DEĞERLENDİRME ve SONUÇ	293
	KAYNAKÇA	303

KISALTMALAR

AEAO	: Alman Vergi Usul Kanunu Uygulama Kararnamesi
Age	: Adı geçen eser
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
BAO	: Bundesabgabenordnung (Avusturya Fedaral Vergi Kanunu)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BFH	: Bundesfinanzhof (Federal Alman Yüksek Mali Mahkemesi)
BFH/NV	: Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhos mit allen amtlich und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen.(Federal Alman Yüksek Mali Mahkemesi'nin Kamuoyuna Açıklanmış ve Açıklanmamış Kararlarının Tamamından Oluşan Derleme)
Bkz	: Bakınız
CD	: Compact Disc
Çev.	: Çeviren
DEÜHF	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
DIF	: Discriminant Function System
Dn	: Dipnot
E.	: Esas
EATLP	: European Association of Tax Law Professors
EBTİS	: Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi
EÜHFD	: Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
e-VDO	: Merkez Vergi Dairesi Otomasyonu
GAufzV	: Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (Transfer Pricing Documentation Ordinance)
GNOFÄ	: Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Laender, betr.
GÜHFD	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

IPA	: Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı
IRS	: Internal Revenue Service
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İÜSBFD	: İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
K.	: Karar
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi
MERAK	: Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli Projesi
MERNİS	: Merkezi Nüfus İdare Sistemi
Mük.	: Mükerrer
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖKC	: Ödeme Kaydedici Cihazlar
POS	: Point Of Sale
Prof. Dr.	: Profesör Doktor
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
RAO	: Reichsabgabenordnung (Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu)
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SARP	: Sahte Belge Risk Analiz Sistemi
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SBS	: Sektör Bilgi Sistemi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
t.	: Tarih
TAKBİS	: Tapu ve Kadastro Bilgi İletişim Sistemi
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti

TOKİ	: Toplu Konut İdaresi
TPE	: Türk Patent Enstitüsü
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
UBL	: Universal Business Language
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
Vb	: Ve benzeri
Vd.	: Ve devamı
VDK-DEBİS	: Vergi Denetim Kurulu Denetim Bilgi Sistemleri
VDK-RAMER	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VEDEBİS	: Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VEGAS	: Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi
VERİA	: Veri Ambarı
VwVfG	: (Verwaltungsverfahrensgesetz) Almanya Federal Cumhuriyeti İdari Usul Kanunu
YBS	: Yönetim Bilgi Sistemleri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
ZKÜ	: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi

GİRİŞ

Kelime anlamı itibariyle re'sen, "herhangi bir isteğe gerek olmadan, otomatikman"¹, "kendi başına, kendiliğinden"² anlamına gelmektedir. "Re'sen soruşturma", "re'sen inceleme", "re'sen tahkik", "kendiliğinden araştırma", "kendiliğinden harekete geçme" gibi kavramlarla da³ ifade edilen re'sen araştırma ise, pek çok eserde hakime dava malzemesinin toplanması ve yargılamaya getirilmesinde – taraflarca getirilmesi ilkesinin aksine - kendiliğinden araştırma görevi veren bir ilke olarak ortaya konulmaktadır. Oysa re'sen araştırma ilkesi yargılama usulünde hakime verilmiş bir görevden ibaret değildir. Nitekim, ilkenin hukuki temeli, amacı, anlamı ve kapsamı da yalnızca yargılama faaliyeti ile sınırlı değildir.

Re'sen araştırma ilkesi, idari usul kanunu halihazırda yürürlüğe girmediği için genel bir usul ilkesi olarak Türk Hukuku'nda hükme bağlanmadığı gibi, Vergi Usul Hukuku özelinde de "re'sen araştırma" kenar başlığıyla açık bir düzenlemeye konu edilmemiştir. Bu düzenlenmeme haline ek olarak, vergi usul hukuku bakımından, öğretide ve uygulamada neredeyse hiç değinilmemiş olan ilke, idare hukuku alanında da detaylı şekilde eserlere konu edilmemiştir.

Demokratik hukuk devletinde idarenin, kanunilik, idarenin kanuniliği ve eşitlik ilkesine uygun işlem tesis edebilmesi ancak idarenin genel idari usul ilke ve kurallarını uygulaması ile mümkün olabilecektir. Dolayısıyla, idare, idari işlemin dayandığı hukuki olayları doğru şekilde tespit edebilmek için gerekli araştırmaları yaparak, delilleri toplayarak ve değerlendirerek, ilgiliye savunma ve katılma hakkı tanıyarak, ilgilinin kendisiyle ilgili bilgi ve belge sunmasını ve ilgililerin kendileriyle

¹ Veysel Aparı, Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Harf/R> (14.11.2014).

² Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2005, s.1038; Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 1993, s.646.

³ Mehmet Sönmez, "Vergi Davasında Re'sen Araştırma İlkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi", **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144.Yıl**, <http://www.danistay.gov.tr/sempozyum/2012/145.sempozyum.pdf> (20.03.2015), s.224.

ilgili bilgi ve belgelere ulaşmasını sağlayarak hukuka uygun idari işlem tesis edebilecektir⁴.

Hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi için önem arz eden re'sen araştırma ilkesi gereğince, idare, birel idari işlemin tesisinden önce, maddi hukuk kurallarının uygulanacağı somut olayla ilgili tüm unsurları detaylıca araştırmak, aydınlatmak, maddi ve hukuki gerçeğin tam ve doğru olarak ortaya çıkartılması için gerekli tüm hususları soruşturmak zorundadır. İdare, bir işleme re'sen ya da başvuru üzerine başlaması fark etmeksizin, dosyasına konu ettiği olayla ilgili tüm bilgileri tam ve doğru olarak tespit etmek ve toplamak, topladığı bu bilgileri hukuka uygun olarak değerlendirmek ve ilgililerin iddialarıyla bağlı kalmaksızın maddi gerçeğe ulaşacak şekilde araştırmayı tamamlayarak idari işlemi tesis etmekle görevlidir⁵.

Tipik birel idari işlemlerle yürütülen vergi usulünün bir tarafında, kamu görevi olarak kanunla verilen yetki ve hakları kullanmak suretiyle vergilendirme görevini kanunlara uygun olarak yerine getirmek durumunda olan Türk İdare Teşkilatı bünyesindeki vergi idaresi, diğer tarafında ise vergi borcu nedeniyle malvarlığında azalma tehdidi altında bulunan, mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilen vergi mükellefi bulunmaktadır. Vergi idaresinin kamu görevi ve kamu yararı ile mükellefin kişisel yarar ile temel hak ve özgürlükleri arasındaki çatışma, hukuk devleti ve idari rejim unsurlarına uygun olarak yargı fonksiyonu tarafından dengelenmektedir⁶.

Vergi usulünde, vergi idaresini işlem yapmaya yönelten (maddi) sebep unsuru, vergiyi doğuran olaydır. Vergi idaresi tarh işlemi maddi ve hukuki bir sebebe dayanarak tesis etmekle yükümlüdür. Vergi idaresinin hukuka uygun tarhiyat yapabilmesi için, tarhiyat için dayandığı maddi sebebin kanunda gösterilen sebep olması, idare tarafından o sebebin gerçekliğinin ortaya konulmuş olması ve nedensellik bağının doğru kurulmuş, değerlendirilmiş olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın maddi sebebini teşkil ettiği tarh işleminin hukuki sebebi, maddi vergi

⁴ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 4. Bası, Ankara: Seçkin Yayınları, 2013, s.533.

⁵ Ali Ülkü Azrak, "İdari Usul ve Yasalaştırılması", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi** (İkinci Kitap), 1-4 Mayıs 1990, Ankara: Danıştay Matbaası, 1991, s.823, 826.

⁶ Sadık Kırbas, "Vergi Yargısında Kanıtlama", **Prof. Dr. Selim Kaneti' ye Armağan**, İstanbul: Aybay Yayıncılık, 1996, s.186.

kanunlarında vergi koyan soyut normdur. Vergi idaresi, maddi ve hukuki sebep ile aralarındaki tipikliği doğru olarak nitelendirip, maddi vergi kanunlarında yazılı tipe uygun olarak doğan vergi alacağını, kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplayarak vergiyi tarh ettirmek zorundadır⁷.

Böylelikle, vergi idaresi, genelde idarenin hukuka uygun işlem tesis etme zorunluluğu, özelde ise teze konu ilkenin hukuki temelini oluşturan hükümler gereğince, vergi usulünü hukuka uygun şekilde yürütmekle görevli olup; bunu, re'sen araştırma sonucunda elde ettiği bulgulara uygun olarak, hukuka uygunluğu kendi içerisinde kanıtlanmış şekilde, gerçek vergiyi doğuran olayı, mükellefi ve vergi borcunu tespit ve tahsil ederek yerine getirecektir. Eğer bu işlemlerden herhangi biri hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dava konusu edilirse, bu kez yargı organları tarafından, vergi idaresinin vergi borcu ilişkisini ve maddi olayı hukuka uygun olarak tespit edip etmediği araştırılacaktır.

Bu bağlamda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde hükme bağlanmasıyla sınırlı olacak şekilde tanımlanan ilkenin, bağlı yetki ile donatılmış vergi idaresi açısından hukuk devletinin gerçekleşmesindeki etkisini vurgulamak amacıyla -ve öğretiyi uygulamada akla ilk gelen sıralamanın aksine- diyebiliriz ki; Türk Hukuku'nda temellendirilebilen, idari rejimin unsurları, idari işlev ve hukuk devletinin gereklerine paralel olarak vergi usulünde etkin rol oynayan, kamu gücü ayrıcalığıyla donatılarak kişilerin temel hak ve özgürlüklerine birel vergilendirme işlemleriyle tek taraflı olarak müdahale edebilen vergi idaresine, yargılama sürecinde hakime verdiğiinden daha fazla görev ve yetkiyi yükleyen teze konu ilke, aynı zamanda bir idari yargılama ilkesidir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında, tez çalışmamızın amacı ve kapsamı, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin bir örneği olarak, Türk vergi usulünde re'sen araştırma ilkesinin detaylıca incelenmesidir. İdare hukuku öğretisinde “ön araştırma”, “hazırlık aşaması” olarak, dar anlamından hareketle adlandırılan re'sen araştırma ilkesi, ceza muhakemesinde savcının araştırma mecburiyeti, kamu davasını açma mecburiyeti ve kamu davasını yürütme mecburiyeti ve bu mecburiyetlerinden sorumlu oluşuna çok benzer şekilde, vergi

⁷ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 4. Bası, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s.154-158.

usulünde vergi idaresini, usulü hukuka ve gerçeğe uygun yürütmekle görevli ve sorumlu kılmaktadır.

Bu kapsamda, vergi borcu ilişkisinin somutlaşmaya başladığı andan, hüküm kuruluncaya kadarki tüm süreçlerde idari işlemin doğası gereği var olduğu kanaatinde olduğumuz re'sen araştırma ilkesi bu çalışmada, üç bölüm altında, ilkenin hukuki temeli, amacı ve anlamının incelenmesi ve ilke gereğince vergi idaresine sağlanan özel usuller ve gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bakımından ilkenin somutlaştırılması ile tespit edilecektir.

Re'sen araştırma ilkesi, birinci bölümde inceleneceği üzere, hukuki temelini sağlam bir şekilde Anayasa'dan, kanunlardan ve idari düzenlemelerden almaktadır. Teze konu ilke, Türk idari teşkilatında yer alan vergi idaresinin, diğer idareler gibi neden var olduğu, kendisine hangi görevlerin verildiği ve bu görevlerle bağlantılı yetkilerinin neler olduğu sorularının cevaplanması anında kendiliğinden ortaya çıkmakta ve ilke temellenmektedir. Hukuk devleti gereklerinden idareye yönelik olanları, re'sen araştırma ilkesinin anayasal dayanağını da arz ettiğinden, vergi hukukunda aldığı görünüm çerçevesinde incelememize konu olacaktır. Anayasa'nın temellendirdiği idari rejim, idari örgütlenme, idari işlev ve kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi, vergi mevzuatı ile birleşerek tipik birel idari işlemlerden oluşan vergilendirme usulünde ilkeyi adım adım şekillendirecektir. Böylelikle bu bölümde, kamusal güce dayalı Türk vergilendirme sistemini ve sonucu olarak da, vergi usulünün yürütülmesinde vergi idaresini sorumlu kılan bir idari usul ilkesi olarak re'sen araştırma görevini Anayasa, kanunlar ve idari düzenlemelerle adım adım temellendirmiş olacağız. Bu bölümde ayrıca, kendi kendini vergilendirme sistemine de kısaca değineceğiz ve bu sistemde re'sen araştırma ilkesinin, adeta bir denetleme (ve kayıt içindeki işlemleri doğrulama) ilkesine dönüşerek var olduğunu tespit edeceğiz.

Re'sen araştırma ilkesinin amacı ve anlamını inceleyeceğimiz ikinci bölümde, önce ilkenin Anayasa'ya uygun vergilendirme amacına nasıl hizmet ettiğini, bu çerçevede ilkenin eşitlik, kanunilik, kanuni idare ve diğer Anayasal ilkelere uygun vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde oynadığı etkin rolü irdeleyeceğiz. Takiben Anayasa'ya uygun vergilendirmeyi gerçekleştirme amacıyla var olan ilkenin, özellikle kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin vergi usulünde, **usulün vergi**

idaresi tarafından yürütülmesi anlamına geldiğini, ilke gereğince vergi idaresinin vergi usulünün hukuka uygunluğunu tespit-ispatla yükümlü kılındığını tespit edeceğiz. Devamında bu tespitimizi, vergi usulünün yürütülmesinde ispat yükü altında olan vergi idaresinin ispat ölçüsünün azaldığı haller bakımından detaylandıracağız.

Üçüncü ve son bölümde ise, hukuki temeli gereğince bir görev anlamına gelen re'sen araştırma ilkesinin amacını ve anlamını gerçekleştirmeye yarayacak, ilkeyi hayata geçirecek suretle vergi idaresine sağlanan özel usuller ve bazı vergi türlerine hizmet eder şekilde ihdas edilen araçlar mercek altına alınacak ve ilkenin uygulamada nasıl somutlaştığı irdelenecektir.

Türk vergi usulünün Alman vergi usul hukuk sistemine dayanması ve kamusal güce dayalı vergilendirme sistemini benimseyen Almanya'da, re'sen araştırma ilkesinin hükme bağlanmış olması nedeniyle, incelemelerimizin birçoğu, Alman vergi usulüne ilişkin hüküm ve açıklamalar ışığında yapılmıştır. Dolayısıyla, Türk Vergi Usul Hukuku bakımından da geçerli olan ancak yerleşmiş kavramlarla ifade edilmemiş bazı hususlar, Alman öğretisinde yerleşmiş kavram ve terimler kullanılarak açıklanmıştır. Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünü yürütmekle görevli vergi idaresine yardımcı olmak üzere, vergi ödevlileri için öngörülen ödevler de, bu gerekçe ile, Türk vergi usulünde kullanılan bir kavram olmasa da "birlikte etki ödevi", "iş birliği ilkesi" kavramları ile ifade edilmiştir.

Tezimiz, re'sen araştırma ilkesinin her sistemdeki anlamı ve amacının tespiti için yer yer kendi kendini vergilendirme sisteminden bahsedilse de özellikle kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin vergi usulü ile sınırlı olup, kendi kendini vergilendirme sistemini kapsamamaktadır. Keza, yargılama usulündeki resen araştırma ilkesi de tezin kapsamı içinde bulunmamaktadır. İlke yalnızca, uygulamada özgülünen araçların kapsamının genişliği nedeniyle seçilen, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde, usulün somutlaşması bakımından bu vergi türlerine özgü olarak incelenecektir. Vergi usulünde yer alan işlemlerden tahsil ve tahsil idari işleminin yerine getirilebilmesi için vergi idaresine sağlanan araçlar tez konumuz kapsamı dışında bırakılmıştır. Zira, tez kapsamımız vergi usulünün Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümler çerçevesinde incelenmesi olarak belirlenmiştir. Ders kitapları ve vergi usulüne ilişkin bilimsel çalışmalarda da, tahsilin hep ayrı ve tek

başına çalışmalara konu edilmesinde izlenen yola uygun olarak, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un tahsile özgü mekanizmaları, hükümleri ve ilkelerinin kapsamı başlı başına bir tez çalışmasını gerektirmektedir.

Çalışmamızda, birden çok işlemden oluşan vergi usulü bir idari usul süreci olarak, usule daha üstten ve genel baktığımız incelemelerde vergi usulü kavramı ile ifade edilmiştir. Usulün birden çok işlemden ibaret bir süreç olduğundan hareketle yapılan açıklamalarda ise vergilendirme işlemleri kavramı kullanılmıştır. Ancak idari usulü işaret edecek şekilde kullanılan bu kavram, yargılama faaliyeti ile karışacak şekilde kaleme alınmamış, yargılama faaliyeti kaleme alınırken özellikle, “ceza muhakemesi”, “medeni yargılama” ve “idari yargılama” kavramları tercih edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN HUKUKİ TEMELİ

1. Anayasal Temeller

1.1. Anayasal Direktif Olarak İdari Rejim

Çağdaş, demokratik, hukuk devletlerinde hukuki anlam kazanarak artık sınırsız ve mutlak sayılmayan egemenlik, üstün irade niteliğini koruyarak bir yetki ve göreve dönüşmüş, egemenliğin sınırı ve kaynağı anayasa olmuştur⁸. 1982 Anayasası'nın⁹ “Egemenlik” kenar başlıklı 6. maddesi uyarınca “Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır... Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz”. Toplumsal ihtiyaçların giderilmesi için var olan ve idari rejim gereği emretme, gerektiğinde zor kullanarak tek taraflı iradesini kabul ettirme, işlem ve eylemleri kendiliğinden uygulama hak ve yeteneği olarak tanımlanan¹⁰ “kamu gücü” ne sahip olan Devlet, görevlerini fonksiyonları aracılığıyla kamu gücünü kullanarak yerine getirmekte olup, fonksiyonlarını da esas teşkilatını kuran birtakım organlar eliyle yürütmektedir. Bu organları ve organların kamu gücünü nasıl kullanacaklarını düzenleyen, kuvvetler ayrılığını esas alan, devlet kuvvetini fonksiyonlar arasında dağıtarak yetkilendiren anayasalar çoğunlukla devlete üç fonksiyon ve üç organ sağlamaktadır¹¹. 1982 Anayasası'nın “Cumhuriyetin Temel Organları” başlıklı Üçüncü Kısmı “Yasama”, “Yürütme” ve “Yargı” olarak devletin fonksiyonlarını üçe ayırmış¹², bu suretle egemenlikten

⁸ Pertev Bilgen, **İdari Hukuku Ders Notları - İdari Yargıya Giriş**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1995, s.6.

⁹ Kabul t: 07.11.1982, RG t.09.11.1982, S. 17863 (Mük.).

¹⁰ Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s.23.

¹¹ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları** 1. Cilt, 3. Bası, İstanbul: Hak Kitabevi İsmail Akgün Matbaası, 1966, s.1-2.

¹² 1982 Anayasası'nın “Başlangıç” bölümünde anayasal düzende kuvvetler ayırımından “Kuvvetler ayırımının, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli Devlet yetki ve

kaynaklanan üç yetkisini de hukuki fonksiyonların görevlerini yürütecek olan üç organa tevdi etmiştir. Anayasa'nın belirttiği yasama, yürütme ve yargı fonksiyonları ve fonksiyonların görevlerini yürütecek olan organlar incelendiğinde, devletten, “toplumsal düzeni sağlama”, “kişilerin hareket, hak ve ilişkilerine dair kurallar koyma ve kanunlaştırma”, “kanunları ilişki ve ihtilaflara uygulayarak kanuna aykırı hareketleri önleme”, “gerektiğinde cezalandırarak hukuk düzenini koruma” ile “kanunların verdiği görevleri, gerektiğinde kamu gücünü kullanarak yerine getirme” olarak genelleşecek üç tür esas faaliyet beklendiği ve organlar ile çalışma usullerinin de bu üç tür fonksiyona göre kurulduğu görülmektedir¹³.

Bu fonksiyonlardan biri olan yürütme, 1982 Anayasası'nın “yürütme yetkisi ve görevi” kenar başlıklı 8. maddesi hükmünce hem bir görev hem de yetki olarak düzenlenmiştir. 8. maddenin gerekçesinde, 1961 Anayasası'nda yalnızca görev olarak tanımlanan yürütmenin gerekli yetkilere sahip ve kanunların kendisine verdiği görevleri yerine getiren bir kuvvet olarak düzenlenme gerekçesi şu şekilde açıklanmıştır: “...modern hayatta yürütme kuvveti devletin beyni, hareket gücünün kaynaklandığı motorudur. Bundan dolayıdır ki, 1960 ilâ 1980 arasındaki devrede karar almak kudretinden yoksun hükümetler görülmüştür. İşte bu duruma son vermek için yürütme yasamaya tabi bir organ olmaktan çıkarılmış, her iki kuvvetin Devlet faaliyetlerinin düzenlenmesinde eşitlik ve denklik içinde iş birliği yapmalarını öngören parlâmenter hükümet sistemi bütün gerekleriyle uygulanmaya konmuştur. Bu nedenle, yürütme, 1961 Anayasası'nda olduğu gibi bir görev olmaktan çıkarılmış, yürütme gerekli yetkilere sahip ve kanunların kendisine verdiği görevleri yerine getiren bir kuvvet olarak düzenlenmiştir”¹⁴.

Yürütme fonksiyonunun görevlerini yerine getirecek organlar, oluşumları ile görev ve yetkileri 1982 Anayasası'nın üçüncü kısmının ikinci bölümünde¹⁵ düzenlenmiştir. Yürütme fonksiyonu, “Cumhurbaşkanı”, “Bakanlar Kurulu” ve “İdare” organlarından oluşmakta ve böylece İdare, yürütme fonksiyonunun bir

görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medenî bir işbölümü ve iş birliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu” nun anlaşılması gerektiğine işaret edilmektedir.

¹³ Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları** I. Cilt, age, s.1-2.

¹⁴ https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/gerekeceli_1982_anayasasi.pdf (14.11.2014); Ömer İzgi ve Zafer Gören, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu** Cilt I, Ankara: TBMM Basımevi, 2002, s. 96. Yürütme yetki ve görevi konusunda daha detaylı bilgi için bkz İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk, **İdare Hukuku**, 4. Bası, İstanbul: Der Yayınları, 2011, s.10-13.

¹⁵ Bkz 101 ile 137. maddeler arası

parçası, organı olarak düzenlenmektedir¹⁶. Yürütme fonksiyonun üç organından biri olarak düzenlenen idare, terminolojik olarak teşkilat, kuruluş, yani varlığını anlatan “örgütsel” anlamı ile eylem, işlem ve faaliyet yani “yönetme” anlamının toplamını ifade eder¹⁷. İdare sözcüğünün, idare alanının örgütsel (teşkilat, yapısal, kuruluş) yönünü belirten anlamı “organik¹⁸”, faaliyet (görevsel, fonksiyonel) yönünü belirten anlamı “işlevsel”¹⁹ ve nihayet hem örgütsel hem de faaliyet alanını belirten anlamı “bütüncü” anlamıdır²⁰ ve idare 1982 Anayasası’nda her üç anlamıyla da kullanılmaktadır²¹.

Yürütme fonksiyonunun, yerleşmiş “hükümet”- “idare” ayırımına neden olan, siyasal nitelikli, ülkenin genel siyasetinin belirlendiği, yüksek yönetiminin sağlandığı²² “hükümet işlevi” ile kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi başta olmak üzere idari kolluk faaliyetleri, özendirme ve destekleme işlemleri, öngörme ve alternatif belirtme ödevi ve özyönetim işleri olarak sıralayabileceğimiz faaliyetlerin icrasından ibaret “idare işlevi”²³ olmak üzere iki görevi vardır²⁴. İdari işlev, idareyi ve alanını belirlemeyi sağlayan en önemli öğedir²⁵ ²⁶. İdari işlevin doktrinde

¹⁶ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.2.

¹⁷ Anlamlar ve detayları için bkz Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.2.

¹⁸ Tahsin Bekir Balta idarenin örgütsel (teşkilat, yapısal, kuruluş) yönü için “uzvi” sözcüğünü kullanmaktadır. Bkz Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1970, s. 3-4.

¹⁹ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2011, s.3.

²⁰ Tahsin Bekir Balta idarenin faaliyet (görevsel, fonksiyonel) yönü için “maddi” sözcüğünü kullanmaktadır. Daha fazla bilgi için bkz Balta, age, s.3-4.

²¹ “İdare” Anayasa’nın “İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır...” içerikli 125. ve “mahalli idareler” kenar başlıklı 127/1. maddesinde “organik”, “...illerin idaresi yetki genişliği esasına dayanır...” içerikli 126/2. maddesinde işlevsel ve “İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür...” içerikli 123/1. maddesinde hem organik hem de işlevsel yani bütüncü anlamını taşıyacak şekilde kullanılmaktadır. Balta, age, s.3-4. Burak Oder ve Taner Ayanoğlu, “İdare Hukuku I”, İstanbul Bilgi Üniversitesi yayınlanmamış ders notları, 2006, s.17.

²² “Hükümetin esas görevi Devletin yüksek yönetimini sağlamaktır. ...Bunlar yanında hükümet yürütme alanının birçok üst kademe hizmetlerini de görür. Tüzük, Yönetmelik çıkartmak, memur atamak, maden imtiyazı vermek gibi...Devletin yüksek yönetimi ise devlet idaresinin temel unsurunu teşkil eden siyasal nitelikte bir faaliyet çeşididir. Hükümet de bu çeşit faaliyetinden ötürü Devlet idaresinin temel organıdır...Hükümet yüksek yönetim görevini, bir yandan yürütme alanını, bu alanın başı niteliği ile, yönetmek, öte yandan yasama organının olumlu işlemlerini ve iş birliğini elde etmek suretiyle başarır...” İdarenin alanı ve hükümet işlevi hakkında daha fazla bilgi için bkz Balta, age, s. 5-7 ve hükümet işlevinin ölçütleri için bkz Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, 1. Bası, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2009, s.20.

²³ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan “işlev” sözcüğü yerine “fonksiyon” sözcüğünü kullanarak “hükümet fonksiyonu” ve “idare fonksiyonu” olarak ayırım yapmaktadır. Bkz Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 15. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s. 15-24. Aynı yönde kullanım için bkz Günday, **İdare Hukuku**, age, s. 13. Yıldızhan Yayla ise hükümet işlevi için “siyasal işlev”, idari işlev için zaman zaman “idari işlev” zaman zaman da “(günlük) idare işleri” sözcüklerini kullanarak ayırım yapmaktadır. Bkz Yayla, **İdare Hukuku**, age, s. 19-22.

²⁴ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, age, s.9-10.

²⁵ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.6.

çoğunlukla kabul edilen genel özelliklerini sıralamak idari işlevin çerçevesini çizmek için önemlidir: amacı kamu yararını gerçekleştirmektir, konusu kamu hizmetidir,

²⁶ Bu alanı belirlerken idarenin işlevsel anlamının göz ardı edilemeyeceğini özellikle belirtmek gerekmektedir. İdare alanının örgütsel (teşkilat, yapısal, kuruluş) yönünü belirten organik anlamının yanı sıra sahip olduğu faaliyet (görevsel, fonksiyonel) yönünü belirten işlevsel anlamının sonucu olarak, yasama ve yargı fonksiyonları da bazı durumlarda tesis ettikleri işlemlerde ve aldıkları kararlarda asli fonksiyonlarının dışına çıkarak idari işlev alanı içerisinde kalan hukuksal sonuç doğuran işlemler tesis etmektedirler. Bkz Danıştay 12. Dairesi, t. 28.01.2005, E. 2004/2961, K. 2005/104 (<http://www.danistay.gov.tr>, 09.03.2015) “...*Bu durumda, davalı idarede, 657 sayılı Yasaya tabi olarak sözleşmeli statüde çalışan davacının, bir kamu kurumu olan Yargıtay Başkanlığı ile yaptığı hizmet sözleşmesinin yenilenmemesine ilişkin dava konusu işlemin, 2797 sayılı Yargıtay Kanunu uyarınca, hakimlik ve savcılık sınıfından olmayan Yargıtay personelinin atama, nakil, yükselme ve sair özlük işlemlerini yürütmek ve bunlarla ilgili kararlar almakla görevli Yönetim Kurulu kararıyla, kamu gücüne dayalı olarak ve tek taraflı bir şekilde idare hukuku ilkeleri içerisinde tesis edildiği anlaşılmış olup idare hukuku kuralları çerçevesinde yapılan işlemlerden doğan uyumsuzlukların çözümünün idari yargının yetki ve görevi içinde bulunması nedeniyle, uyumsuzluğun adli yargının görevinde olduğu gerekçesiyle davanın görev yönünden reddi yolundaki idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir...*” ve bkz Danıştay 5. Daire, t. 24.01.2007, E. 2005/5627, K. 2007/72 (<http://www.kazanci.com>, 09.03.2015) “...*İdare işlevine ait işlemlerin yasama organınca yapılmış olması, işlemin idari niteliğini değiştirmeyeceği gibi, bunların yargısal denetim dışında bırakılması hukuki sonucunu da doğurmaz. Zira bu tür işlemlerden çok daha üstün hukuk normları olan kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya Mahkemesi önünde iptal davalarına konu edilmeleri mümkün iken, yasama organının idari işlemleri üzerinde yargısal denetimin yapılmaması hukuk devleti ilkesine uygun düşmez...Bu nedenle, yürütme erki içinde bulunan bir üst kurula kamu görevlisi atanmasına ilişkin uyumsuzluk konusu TBMM kararı, idare fonksiyonuyla ilgili olduğundan, iptal davasına konu edilebilecek nitelikte bir idari işlem olduğu açık olup, Mahkemece uyumsuzluğun esasına girilerek bir karar verilmesi gerekirken, davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir...*”. Bu meydana idari işlev, idari yargının görev alanını da belirlemeye yarayan temel bir kistastır. Danıştay birçok kararında idari işlev kavramı üzerinden idari işlemi ve idari yargının görev alanını tespit etmektedir. Bkz Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, t. 22.10.2009, E. 2006/4597, K. 2009/1790 (<http://www.kazanci.com>, 09.03.2015) “...*Bilindiği gibi idari işlem, idari makamların kamu gücü ve kudreti ile hareket ederek, idare işlevine (veya idare hukuku alanına) ilişkin olarak yaptıkları ve çeşitli hak ve/veya yükümlülükler doğuran tek yanlı irade açıklamaları olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre idari bir işlemin öncelikle idari bir makam tarafından idare işlevine (idare hukuku alanına) ilişkin olarak tesis edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bir işlemin idari davaya konu olabilmesi için tek yanlı, icrai nitelikte olması zorunludur. Bu tanımdan çıkan sonuca göre, yasama ve yargı organlarının idare işlevine ilişkin tek yanlı, icrai nitelikteki işlem ve eylemleri de idari yargı denetimine tabi tutulmaktadır...*” ve bkz Danıştay 5. Daire, t. 17.05.1996, E. 1995/4416, K. 1996/1911 (<http://www.kazanci.com>, 09.03.2015) “*Bilindiği üzere iptal davaları ile idari işlemlerin hukuka uygunluğu denetlenir ve böylece idarenin hukuk alanı içinde kalması, bu alan içinde hareket etmesi amaçlanır. ...Bu tanımdan hareket edildiğinde idari işlemin unsurlarının; “idari makam ya da makamlarca yapılmış olması”, “tek yanlılık” ve “icrailik” nitelikleri olduğu anlaşılmaktadır...Yukarıdaki tanıma göre idari işlemin unsurlarından birinin de “işlemin idari makam ya da makamlarca yapılmış olması”, bir başka anlatımla “organik unsur” oluşturmaktadır. İdareyi ve idare alanını belirleyen en önemli öge olan “idare işlevi” kavramı, oldukça önemli bir yere sahip olup, idare içinde yer alan birimlerin tüm işlemleri idare işlevine ilişkin olmayabileceği gibi idare dışında yer alan yasama ve yargı organlarının idare işlevine ilişkin işlemleri de bulunabilmektedir. Bu bağlamda olmak üzere, yargı fonksiyonu ile ilgili olmayan işlemlerin, yargıçlardan kurulu organlar ya da mahkemeler ve hatta sadece yargıçlar tarafından yapılması, bunların yargısal işlem sayılmasına dayanak oluşturmaz. İdare işlevine ilişkin olarak yapılan işlemler, hangi makam tarafından yapılırsa yapılsın, idari işlem sayılarak, idari yargının denetimine tabi olması gerekir. Nitekim, yargı mercilerinin, sırf mahkeme olmalarından dolayı ve bu sıfatla yaptıklarından, ayrılabilen faaliyet ve işlemleri, idari faaliyet ve idari işlem teşkil eder. Celal Erkut, “İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği” Ankara- 1990 Danıştay Matbaası, s. 2 ve 12-124...”*

idari işlem ve eylemlerle yerine getirilir ve kamu gücü kullanılarak uygulanır, süreklidir, re'sen (kendi kendine) harekete geçer, kişiler üzerinde haklar ve yükümlülükler doğuran hukuki tasarruflarda bulunma yetkisi içerir²⁷.

Yürütme fonksiyonunun “İdare” organının “idari işlevi” nin konusu, yasama ve yargı fonksiyonları ile yürütme fonksiyonunun hükümet işlevi dışında kalan, devletin toplumsal günlük yaşamın sürdürülebilmesi için yürüttüğü kamusal faaliyetler, kamu işleri, kamu hizmetleridir²⁸. Bütün kamusal işlevlerin ortak ve genel amacı kamu yararının gerçekleştirilmesi olduğundan, idari işlevin amacının, hükümet işlevi kapsamında belirlenen siyasi hedefler doğrultusunda “kamu yararı” nın gerçekleşmesini sağlamak şeklinde somutlaştırılması gerekmektedir²⁹.

1.1.1. Adli Rejim – İdari Rejim Ayırımında Anayasa'nın Tercihi

İdari işlev kapsamındaki ödev ve görevlerin hukuk devleti niteliğine uygun olarak yerine getirilebilmesi, kapsamlı ve etkili faaliyetlerin yürütülebilmesi için idarenin kişilerden ayrı bir hukuki rejime ihtiyacı bulunmaktadır³⁰. İdarenin işlevini yöneten (Anglo – Amerikan ülkelerinde uygulanagelen) “Adli Rejim” ile (Kara Avrupası ve Türkiye’de de uygulanagelen) “İdari Rejim”³¹ olmak üzere iki temel sistem öngörülmüştür³².

²⁷ Oğuz Sancakdar, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2011, s.42-43; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s. 23-24; Günday, **İdare Hukuku**, age, s.16-17; Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak ve İsmail Ercan, **Anayasa Hukuku, İdare Hukuku**, 15. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s. 241-242.

²⁸ Günday, **İdare Hukuku**, age, s.14. Aynı yönde tanım için bkz Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s. 22 ve Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, age, s. 13. Bu tanım Tahsin Bekir Balta'nın Kara Avrupası doktrininde özellikle de Almanya ve Fransa'da uygulandığını belirttiği “gayriyle tanımlama” yani yasama ve yargı alanına ilişkin faaliyetlerin belirtildiği geri kalanının idari faaliyet olarak sayıldığı yöntemle yapılmıştır. Aksi görüş yani “Niteliğiyle tanımlama” yöntemiyle yapılan “toplumun varlığını ve düzenini koruyan, onun maddi ve manevi ihtiyaçlarını ve gelişimini sağlayan, çoğu uygulayıcı eylem ve işlemlerdir.” tanımı için bkz Balta, age, s. 9.

²⁹ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.7.

³⁰ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.239, 243-247.

³¹ İdari rejim, mahiyeti, unsurları, teoriler (özellikle Hauriou'ya ait görüşler) ve tam tipini oluşturan Fransa uygulaması hakkında detaylı bilgi için bkz Onar, age I. Cilt , s.49-100.

³² Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, age, s.3-4. Turgut Candan adli ve idari rejim ayırımının, idari faaliyetlerin tümünü değil “İdarenin kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi” nin yürütümünden hareketle yapıldığını belirtmiştir. Biz idari işlev konusu olan tüm görevlerden hareketle bu ayırımın yapıldığı kanaatindeyiz. Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan “İdari Rejim” “Adli Rejim” ayırımını “İdare Hukuku Sistemleri” üst başlığı ile yapmakta ve sistemleri “Adli İdare Sistemi” ve “İdari Rejim” olarak adlandırmaktadır. Bkz Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s. 26-27. “Adli İdare” ve “İdari Rejim” olarak benzer ayırımı yapan Sıddık Sami Onar “İdari Rejim” ile birlikte “İcrai İdare” yi de kullanmaktadır. Bkz Onar, age I. Cilt, s. 49 -51, 78.

Adli rejim, istisnai haller dışında idareye idare edilenlerden ayrı hukuk kuralları ve üstün yetkiler tanımamakta, idare ancak yargı organının ön iznini alarak kişilerin hukuki durumlarında değişiklik yapabilmektedir. İdari işlev nedeniyle meydana gelen ihtilaflar, idare edilenlerin kendi aralarında meydana gelen uyuşmazlıklarda uygulanan özel hukuk kuralları çerçevesinde adli yargı yerlerinde çözülmektedir³³.

Buna karşılık idari rejim uyarınca, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında idarenin uymakla yükümlü olduğu, idare edilenlerin kendi aralarındaki ihtilaflara uygulanan özel hukuk kurallarından ayrı kendi özgü hukuk kuralları söz konusudur. İdare, idari işlevi gereği, idare edilenlerin sahip olmadığı, kamu gücü adı verilen üstün yetki ve güçlere sahiptir. İdari işlem ve eylemlerini kamu gücü kullanarak tesis eden idare, herhangi bir kuruluş ya da yargı yerinden önceden izin alması gerekmeksizin, “re’sen yürütülme gücü”ne (icrai, kendiliğinden uygulanan) sahip olacak şekilde kişilerin hukuki durumlarında değişiklik yapabilir, hak ve borçlar yükleyebilir ve çoğu zaman aldığı bu kararları bizzat re’sen uygulayabilir³⁴.

Anayasa’nın tercihi, aşağıda idari rejimin temel unsurlarını incelediğimizde temelleneceği üzere idari rejim olmuştur. Böylece Anayasa ile **idari rejim çerçevesinde Türk İdari Teşkilatı, idare işlevinin özelliklerinin gereği olarak, re’sen harekete geçmek suretiyle özel hukuk kişilerinden daha üstün ve ayrıcalıklı yetkiler yani kamu gücü kullanarak tesis ettiği idari işlem ve eylemlerle, süreklilik arz edecek şekilde kamusal faaliyetler, işler, kamu hizmetleri görmektedir. İdare tek taraflı ve re’sen davranma yetkisiyle re’sen harekete geçer ve re’sen yürüteceği kararlar alabilir, re’sen yürütme yetkisi ile işlem ve eylemlerini başka kişi ve kuruluşların yardımına, onayına, iznine tabi olmaksızın doğrudan doğruya, kendi gücü ile yerine getirebilir**³⁵.

³³ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, age, s.3-4.

³⁴ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.3-4; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s. 26-27; Onar, age I. Cilt, s. 49 -51, 78.

³⁵ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.23-24.

1.1.2. İdari Rejimin Temel Unsurları

1.1.2.1. Yürütme Fonksiyonunun Bir Organı Olarak İdarenin Varlığı

1.1.2.1.1. İdarenin İşlevi (/Görevleri)

İdari rejimin varlığından söz edebilmek için sistemin aynı anda sahip olması gereken üç temel unsurdan³⁶ ilki yürütme fonksiyonu içerisinde yer alan, bu fonksiyonun uzantısı olduğu halde re'sen yürütülme gücüne sahip işlem ve eylemler yapabilme ve re'sen hareket edebilme yetkisine sahip bir organ olarak "idare" nin varlığıdır³⁷.

İdarenin varlığı unsurunu, bu unsurun alt gereklerini ve idare teşkilatında gerçekleşmesini kısaca açıklayabilmek için, öncelikle kamu hizmetini gören organ olarak idarenin yapısı, kuruluşu ve genel olarak görevleriyle ilgili kurallar ile hukuk devleti gereklerinin bu unsura etkisine de değinmek gerekmektedir. İdare işlevi gereği, kamu yararının gerçekleşmesini sağlamak³⁸ amacıyla kendisine kamu gücü ayrıcalıkları³⁹ adı verilen üstün yetki ve ayrıcalıklar sağlanmış olan idare, Anayasa'nın "*Cumhuriyetin Temel Organları*" ndan biri olarak 123-137. maddeler arasında düzenlediği, kanunilik ilkesine uygun olarak kanunlarla kurulmuş, görev ve yetkilerini kanunlardan alan (Yürütme fonksiyonunun üç organından biri olan) "İdare" organı ile vücut bulmuştur.

İdare, hükümet işlevi kapsamında belirlenen siyasi hedefler doğrultusunda, toplumun gündelik ve ortak ihtiyaçlarını karşılayarak kamu yararını gerçekleştirme amacıyla, çeşitli faaliyetler yürütmekte ve bu suretle idari işlevini yerine getirmektedir. Bu halde idarenin görevleri ve faaliyetlerinin nelerden ibaret olduğu, toplumun karşılanmasına ihtiyaç duyduğu gündelik ve ortak ihtiyaçlarının neler

³⁶ İdari rejimin aynı anda "re'sen davranabilme yeteneği bulunan bir idare", "idarenin faaliyetlerini yöneten kendine özgü usul ve kurallar bütünü" ve "adli yargıdan ayrı bir düzende işleyen idari yargı" olarak sıralanabilecek üç temel unsura sahip olması gerekmektedir. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.3-4; İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 2002, s.114; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.23-24.

³⁷ Özay, **Günışığında Yönetim**, age, s.114.

³⁸ René Chapus, *Droit Administratif Général*, 15. Bası, Paris: Montchrestien, 2001, s.470 (Aktaran: Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.35).

³⁹ Jean Michel de Forges, *Droit Administratif*, Paris: Presses Universitaires de France, 1991, s. 98, Francis Paul Benoît, *Le Droit Administratif Français*, Paris: Dalloz, 1968, s.76, René Chapus, age, s. 469 (Aktaran: Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.35).

olduğuna bađlıdır⁴⁰. Anayasa'nın “Devletin Temel Amaç ve Görevleri” kenar başlıklı 5. maddesi **devletin temel amaç ve görevlerini** “...Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak...” olarak sıralamıştır. Madde gerekçesinde ise devletin “sosyal devlet” niteliği sık sık şu şekilde vurgulanmıştır: “...fert hak ve hürriyetlerini en iyi gerçekteşirip, teminat altına alan demokrasiyi ve Cumhuriyeti korumak Devletin varlık sebebidir; fakat Devlet aynı zamanda milletin huzurunu sağlamak ve fertlerini mutlu kılmak görevi ile de yükümlüdür. Devlet, ferdin hayat mücadelesini kolaylaştıracaktır. Ferdin insan haysiyetine uygun bir ortam içinde yaşamasını gerçekteşirecektir. Bu sosyal devletin görevidir. ... Sosyal devlet her şeyden önce insana ve insanın düşünce hakkına saygılıdır ve bu sınırlar içerisinde ferdin hak ve hürriyetlerinin kullanılmasını sınırlayan engelleri ortadan kaldırmak, onun başlıca görevleri arasındadır. Ferdin hayatında onun temel hak ve özgürlüklerden olduğu gibi yararlanmasını engelleyen sebepleri ortadan kaldırmak, sosyal devletin görevidir.”⁴¹ Anılan madde ile gerekçesinde de vurgulandığı üzere, devlet idaresinin temel görevleri 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde⁴² hükme bağlanan “Cumhuriyetin Nitelikleri” nden biri olan sosyal devlet olma niteliğine bağlı olarak belirlenecektir⁴³.

İdare, devletin “sosyal devlet” niteliğini esas alarak işlevini, böylelikle toplum yararını, idari kolluk faaliyetleri, kamu hizmetleri, özendirme ve destekleme işlemleri, öngörme ve alternatif belirtme ödevi ve özyönetim işleri olarak genelleşecek beş tür alanda faaliyet göstererek yerine getirecektir. Devletin yerine getirmek için gelire ihtiyaç duyduğu bu faaliyetlerin ortak özelliği kişilere ve topluma yönelik faaliyetler olmaları ve doğrudan kamu yararını sağlamalarıdır. Ancak, yine de, idare işlevi kapsamına giren her kamusal görev doğrudan doğruya mutlak olarak kamu hizmeti değildir. İdare işlevi kapsamında bulunan, kişilere

⁴⁰ Günday, **İdare Hukuku**, age, s.18-19.

⁴¹ İzgi ve Gören, age, s.70.

⁴² “II. Cumhuriyetin Nitelikleri madde 2 - Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”

⁴³ Günday, **İdare Hukuku**, age, s. 18-19. Benzer görüş için bkz Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.244.

“edim” yerine “yüküm” öngören (vergi borcu, askerlik, kamulaştırma, devletleştirme gibi) bir kısım faaliyetler, kamu yararının gerçekleşmesinin şartı olmakla birlikte, ilk aşamada idarenin kendi ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla hizmet etmektedir. İdarenin kişilere tek taraflı olarak yükümlülük öngördüğü bu faaliyetler doğrudan kamu yararını sağlamamaktadır. Bu faaliyetler sonucunda elde edilen “kişiler” ve “araçlar” yerine konulup kullanıldığında, kamu yararı amacı gerçekleşmiş olmaktadır. İdarenin idari kolluk ve kamu hizmeti faaliyetlerinin genel hukuki rejimi olan “kamusal yönetim” kapsamında yapılmakta olan bu faaliyetler, ayrı bir görev alanı sayılmamaktadır⁴⁴.

Toplumun, idare ve idari faaliyetler olmaksızın varlığını koruması, toplumsal düzeni sağlaması mümkün değildir. İdari işlevin idareye somut olarak yüklediği görevlerinin yanında, görevlerin yerine getirilebilmesi için gereken yetkiler ile idare adına bu yetkileri kullanacak birtakım organ ve ajanlara da ihtiyaç duyulmaktadır. İdare işlevinin bir yüzü görevken diğer yüzü de yetkidir⁴⁵. İdarenin görevlerini yerine getirmesi ve bu kapsamda kullandığı yetkilerin “**hukuk devleti**” niteliğine uygun olması anayasal zorunluluktur. Anayasa’nın “*Cumhuriyetin Nitelikleri*” kenar başlıklı 2. maddesi uyarınca Türkiye Cumhuriyeti demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir. Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında hukuk devleti “*eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık devlet*” olarak müstakar biçimde tanımlanmıştır⁴⁶.

⁴⁴ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.243-247.

⁴⁵ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.243-247. Metin Günday idarenin belli başlı görevlerini milli güvenliğin korunması, kolluk faaliyetleri, kamu hizmetleri, özendirme ve destekleme faaliyetleri, iç düzen faaliyetleri ve planlama faaliyetleri olarak sıralamaktadır. Daha fazla bilgi için bkz Günday, **İdare Hukuku**, age, s. 19-24. Yıldızhan Yayla ise idarenin faaliyetlerini devletin korunması, demokratik kamu düzeninin korunması ve kamu hizmetleri olarak sınıflandırmaktadır. Bkz Yayla, **İdare Hukuku**, age, s. 22-100.

⁴⁶ Bkz Anayasa Mahkemesi’nin t.01.04.2015, E.2015/22, K.2015/37 (RG t.15.04.2015, S.29327); t.19.03.2015, E.2014/144, K.2015/29 (RG t. 03.04.2015, S.29316); t.01.04.2015, E.2013/50, K.2015/38 (RG t.15.04.2015, S.29327); t.11.09.2014, E.2014/52, K.2014/139 (RG t.09.04.2015, S.29321); t.04.12.2014, E.2014/90, K.2014/180 (RG t.09.04.2015, S.29321); t.03.07.2014, E.2013/160, K. 2014/117 (RG t.07.04.2015, S.29319); t.31.01.2013, E.2011/45, K.2013/24 (RG t. 13.01.2015, S.29235; t. 2011/87, E.08.11.2012, K.2012/176 (RG t.18.01.2014, S.28886); t. 15.10.2009, E.2007/44, K. 2009/148 (RG t. 28.04.2010, S. 27565); t. 20.05.1998, E.1998/10, K.1998/18 (RG t. 12.12.1998, S. 23551) kararları <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/> (28.03.2015 ve 07.05.2015).

Hukukun çevrelediği alan içerisinde, hukukla faaliyette bulunması gereken devletin⁴⁷ tüm eylem ve işlemleri kaynağını hukuktan alacak, hukuka uygun olacak yani sınırları hukukla çizilen alan içerisinde devlet ve organlarının eylem ve işlemlerine hukuk hakim olacaktır⁴⁸. Devletin sahip olduğu maddi gücün meşruluğu, devleti “hukuk” ile niteleyen ilkeyle sağlanmakta, hukuka saygı emri, devlet gücünü kaba güçten farklılaştırmaktadır. Kuvvetler ayrılığının kuvvetler arasında yapmış olduğu iş bölümü çerçevesinde, bir hukuk devletinde, yasama fonksiyonu, kurucu iktidar tarafından yapılan anayasaya aykırı olmayacak şekilde kanunlar yapar, yürütme fonksiyonu Anayasa’ya ve kanunlara aykırı olmayacak şekilde tüzük ve yönetmelikler hazırlar, yürütmenin idare organı kanunları, Anayasa’ya ve kanunlara aykırı olmayacak şekilde yürütür. Bu iş bölümünün nihai sonucu, idarenin mutlak surette hukuki bir yetkilendirme ile hareket edebilmesi yani maddi gücün yalnızca hukukla çevrelenmiş bir yetki haline gelmesidir⁴⁹. Kişilere hukuki güvenlik sağlayan, toplum düzenini sağlamak için konulmuş olan kurallara sıkı sıkıya bağlı hukuk devletinden bahsedebilmek için, üzerinde görüş birliğine varılamamış olsa da, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, kanunilik, idarenin kanuniliği, idarenin yargısal denetimi, kuvvetler ayrılığı, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, devletin mali sorumluluğu, hukuki güvenlik ve devlet faaliyetlerinin belirliliği, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı, kanunların genelliği olarak sayılabilecek bir kısım gereklere ihtiyaç vardır⁵⁰.

⁴⁷ Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.46.

⁴⁸ İzgi ve Gören, age, s.54.

⁴⁹ İbrahim Ö. Kaboğlu, “Hukuk Devleti Üzerine”, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Mayıs 1989, S. 107, s.45-46.

⁵⁰ Benzer görüş için bkz Sancakdar, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, age, s. 49-55; Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, age, s.69-86; Günday, **İdare Hukuku**, age, s.39-52; Balta, age, s.106-108. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan bu gereklere ek olarak demokratik rejimi de saymaktadır bkz Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar** Cilt I, 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s. 34-38. İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk gerekler yerine “öğeler” sözcüğünü kullanmaktadır. Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, age, s.69-86. Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya ise “unsurlar” sözcüğünü kullanarak, hukuk devletinin maddi (insan onuru, adalet, eşitlik, özgürlük) ve şekli unsurları (şekli unsurlar yukarıda sayılanlara ek olarak demokrasi gereğini de içermektedir) olarak ikili ayırım yapmışlardır bkz Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, age, s.110-155. Aynı yönde ayırım ve sınıflandırma için bkz Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, age, s.39, 245. Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan da “genel gerekler” (yasama organı, yargı organı ve yürütme organı hukuka bağlı olmalıdır) ve “özel gerekler” (yukarıda sayılanlara ek olarak diğer gerekleri de içermektedir) olarak ikili bir ayırımı tercih etmişlerdir bkz Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.62-67. Ayrıca hukuk devleti ilkesi ve Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarında hukuk devleti gereklerine ilişkin olarak yapılan detaylı tespitler ve sınıflandırmalar için bkz Bilgen, age, s.23-36.

Hukuk devleti niteliği, idare açısından idarenin işlevlerinde hukuka bağlı olmasının temel dayanağını teşkil etmesi sebebiyle özellikle önem taşımaktadır⁵¹. Hukuk devleti niteliğine uygun olarak faaliyetleri, faaliyetleri kapsamında üstlendiği görevleri ve bu görevlerle bağlantılı yetkileri hukuk kurallarıyla düzenlenmiş, tüm örgütlerinin görevlerine uygun olarak hareket alanları ve araçlarının çerçevesi hukuk kurallarıyla çizilmiş olan idare⁵², sadece idari işlemleri ile değil hazırlık işlemleri ve hatta örgüt içi işlemleri ile hukuksal sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle idare, idare edilenler kadar ve hatta daha fazla hukuk kurallarına uygun davranmak zorundadır. İşlevinin temelini kanunlarda bulan, düzenleyici işlemleri kanuna dayanan hukuk devletinin idaresi, yasama fonksiyonu organlarınca yürürlüğe konulan kanunları, işlem ve eylemlerinin bağımsız ve tarafsız yargı denetimine tabi olduğunun bilinci ile, kanunda emredildiği şekilde aynen uygulamakla yükümlüdür⁵³.

1.1.2.1.2. İdarenin Kuruluş ve Görevleriyle Bir Bütün Olması

Re'sen yürütülme gücüne sahip işlem ve eylemler yapabilme ve re'sen hareket edebilme yetkisine sahip bir organ olarak idare kanuniliğe uygun olarak, Anayasa'nın "**İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzel kişiliği**" kenar başlıklı 123. maddesi gereğince "*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır. Kamu tüzel kişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur*". Anayasa, hukuk devleti niteliği ve gereklerinden olan kanunilik ilkesine uygun olarak kanunla kurulmamış, hukuk kuralına dayanmayan, faaliyet alanını, görev ve yetkilerini kendisi belirleyen bir idarenin varlığından söz edilemeyeceğini, kanun olmayan yerde idarenin olmayacağını düzenlemekte⁵⁴, yasama fonksiyonuna idarenin kuruluş ve görevlerini kanunla belirleme emrini vermektedir. Anayasası'nın 123. maddesi birbirinden farklı, birden çok örgüt ve birimden oluşan idarenin bir "bütün" olduğunu, re'sen hareket edebilen, kendine

⁵¹ Balta, age, s.103.

⁵² İbrahim Ö. Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2012, s.22.

⁵³ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, age, s.66-67.

⁵⁴ Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.51, 62.

yetebilen idarenin her türlü faaliyet ve ihtiyacını kendi içerisinde yerine getirip, başarabilmesi için gerekli örgüt ve yetkilerle donatılmış olduğunu vurgulamaktadır⁵⁵.

1.1.2.1.3. İdarenin Görevini Yerine Getirmesine Uygun Bir Şekilde Teşkilatlanması

“**Merkezi idare**” kenar başlıklı 126. madde uyarınca ise “*Türkiye, merkezi idare kuruluşu bakımından, coğrafya durumuna, ekonomik şartlara ve kamu hizmetlerinin gereklerine göre, illere; iller de diğer kademeli bölümlere ayrılır. İllerin idaresi yetki genişliği esasına dayanır*”. Merkezi idare, Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu ve bakanlıklardan oluşan başkent teşkilatı ve il, ilçe, bucaktan oluşan taşra teşkilatından ibarettir. İdare, tek bir devlet tüzel kişiliği altında, kamu hizmetlerinin yürütülmesi başta olmak üzere yerine getirmekle yükümlü olduğu görevleri, hepsi “devlet tüzel kişiliği” altında faaliyet gösterecek, konularına göre örgütlenmiş “bakanlık” lar aracılığıyla yerine getirmektedir⁵⁶.

Anayasa’nın “**Bakanlıkların kurulması ve bakanlar**” kenar başlıklı 113. maddesi hükmünce “**Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri, yetkileri ve teşkilatı kanunla düzenlenir...**”. İdare, kendisine verilen çok çeşitli görev ve yetkiler çerçevesinde kanunla düzenlenen farklı örgüt ve birimlerden oluşmakta ise de “merkezi idare” adı verilen tek bir varlık, bir bütün olarak kanunlarla verilmiş görevleri tüm süreç boyunca işlevsel birlik ve bütünlük (idarenin bütünlüğü ilkesi) içerisinde, kanunlara uygun olarak yerine getirecektir⁵⁷. Anayasa’nın 123 ve 126. maddeleri gereğince, örgütleri hiçbir surette ayrı ve birbirinden bağımsız olmayan, kuruluş ve görevleri yönünden bütünlük arz eden, örgütlerinden her biri kanuna ya da kanunun verdiği açık yetkiye dayanılarak kurulan⁵⁸ idare teşkilatında yer alan tüm bakanlıklar, 3046 sayılı “Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13.12.1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun” la⁵⁹

⁵⁵ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.4-9.

⁵⁶ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.73-74, 89.

⁵⁷ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.6.

⁵⁸ Günday, **İdare Hukuku**, age, s.80-81.

⁵⁹ 3016 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13.12.1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında

belirlenen ortak amaç ve esaslarla hareket edeceklerdir. 3046 sayılı Kanun'un amacı "Amaç" kenar başlıklı 1. maddesinde "kamu hizmetlerinin düzenli, süratli, etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülebilmesi için bakanlıkların kurulmasına, teşkilat, görev ve yetkilerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemek" olarak belirlenmiş, "Bakanlıkların kurulması" kenar başlıklı 3. madde gereğince "Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, mevcut bakanlıkların bölünmesi veya birleştirilmesi, bakanlıkların görevleri, yetkileri ve teşkilatı bu Kanun esaslarına göre düzenlenir. Bu düzenlemede uyulması zorunlu esaslar şunlardır: a) İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür. Teşkilatlanmada görev ve yetkilerin tespitinde bu bütünlük bozulamaz. b) Bakanlıkların kuruluş ve teşkilatlanmalarında etkili bir idare, iş bölümü, kontrol ve koordinasyonun sağlanması esastır".

1.1.2.1.4. Kanunilik İlkesi ve İdarenin Kanuniliği İlkesi

Gerekli yetkilere sahip ve kanunların kendisine verdiği görevleri yerine getiren bir kuvvet olarak düzenlen yürütme yetki ve görevi, idare tarafından da hukuk devleti niteliğinin gereklerinden olan ve Anayasa'nın 8. maddesinde hükme bağlanan "**idarenin kanuniliği**" ilkesi çerçevesinde yani Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılıp, yerine getirilecektir. Yasama fonksiyonu ile yürütme fonksiyonu arasındaki iş bölümünü ve sınırı belirleyen kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkeleri, kamu gücüne haiz organların keyfi davranmalarını önleyerek kişi hak ve özgürlüklerini güvence altına aldığından, kuvvetler ayrılığının gereklerini ve amaçlarını da yerine getirmektedir⁶⁰. Kanaatimizce kanunilik ve idarenin kanuniliği, hukuk devleti niteliğini sağlamaya yönelik yani aynı amaca hizmet eden mekanizmanın farklı organlarına verilen farklı görevleri ifade etmektedir. Öğretide ise hukuk devletinin gereklerinden olan **kanunilik ilkesi, idarenin kanuniliği ilkesi** ile çoğu zaman aynı kavramı ifade edecek şekilde, kanunilik üst başlığı altında birlikte değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme, idarenin kanuniliğinin "kanuni dayanak" ve "kanuna saygı" olarak ayrılan iki yönüne dayanmaktadır Kanuni dayanak (kanuna dayanma) yönü ile idarenin, herhangi bir alanda faaliyette bulunabilmesi için yasama fonksiyonu tarafından, Anayasa'ya uygun olarak

Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunu'nun kabul t: 27.09.1984, RG t. 09.10.1984, S. 18540.

⁶⁰ Emre Akbulut, **Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2013, s.100-101.

belirlenen konu ve alanlarda yürürlüğe konulmuş kanunlarla kurulması, bu kanunlardan görev ve yetki alması gerekmektedir.

Kanuna saygı yönü ile de idare, kanunlarla kendisine verilen görevleri yerine getirirken, kanunla verilen yetkileri kullanırken, kanunlara (ve eşit hukuk kurallarına) uygun davranmak zorundadır⁶¹. Anayasa'nın hukuk devleti niteliğini de gerçekleştirmeye yönelik olarak öngördüğü kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkesini birlikte işleten mekanizması, yasama ve yürütme fonksiyonu arasındaki iş bölümü ve bu iki fonksiyonun ilişkilerine dair kurallar (7 ve 8. maddeler gibi), yürütme fonksiyonunun bir organı olan idarenin kuruluş ve işleyişine ilişkin düzenlemeler (123, 115 ve 124. maddeler gibi), temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin yasama fonksiyonuna yüklenen ödevler (13, 26 ve 34. maddeler) ve kanuniliği vurgulayan çeşitli maddelerden (128/2 ve 73. maddeler gibi) oluşmaktadır⁶². Kanuna dayanma, kanuna saygı ve bunları aynı başlık altında değil ama birbirini tamamlar şekilde işleten mekanizma da Anayasa'nın emridir, bu ikili ayırma ve mekanizmaya katılmakla birlikte, kanuniliği anlatan kanuna dayanma ile idarenin kanuniliğini anlatan kanuna saygının ortak "kanunilik" üst başlığı altında değerlendirilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

⁶¹ Kanunilik ve kanuni idare ilkesinin eş anlamlılık arz edecek şekilde birlikte değerlendirilmesine ilişkin olarak bkz Kaboğlu, "Hukuk Devleti Üzerine", age, s.48-49; Güher Ulu, **İdari İşlemin Yetki Unsuru**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2012, s.86-89; Günday, **İdare Hukuku**, age, s.42-43 (Günday, kanuna saygı, idarenin kuruluş ve teşkilatlanmasında yasama organının asli yetkisi ve idarenin faaliyette bulunabilmesi için mutlaka kanundan yetki alması gerekliliği şeklinde üçlü ayırım yapmaktadır); Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.70-71; Sancakdar, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, age, s.62; Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.51-102; Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar** Cilt I, age, s.36; Balta, age, s. 125-127; Bilgen, age, s.129; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, age, s.138-139; Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **AÜHFD**, 1980, Cilt:37, S.1-4, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf> (23.03.2015), s.137-138; Hasan Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1994, s.52. Lütfi Duran da idarenin kanuniliği üst başlığı ile, kanuni idareyi "maddi yön", kanunilik ilkesini ise "şekli yön" olarak adlandırmıştır bkz Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.13. Kanaatimize paralel olarak kanunilik ve kanuni idare ilkesini eş anlamlı olacak şekilde birlikte değerlendirmeyen görüş için ise bkz Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi", **Hukuk Güvenliği**, Kamu Hukukçuları Platformu IV. Toplantısı, 8-9 Kasım 2013, Ankara, http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/HUKUK_GyVENL_.pdf (06.04.2015), s. 194 ve Akbulut, age, s.2. Emre Akbulut iki ilkenin farklı olduğu kanaatimizle paralel görüşte olmasına rağmen anlatım kolaylığı gerekçesiyle öğretilde ve içtihatlarda kullanıldığı şekilde, aynı başlık altında, kaleme aldığını belirtmiştir.

⁶² Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age,s.56-57.

Şüphesiz ki Anayasa'nın aşağıda incelememize konu olacak hükümleri, yasama ve yürütme fonksiyonuna farklı görev ve yetkiler vererek bir mekanizma öngörmüştür. Ancak bu mekanizma içerisinde Anayasa'nın öngördüğü kuralın özneleri kadar yüklemeleri de farklıdır. Anayasa'nın yasama fonksiyonuna verdiği görev, kanun yapma görev ve yetkisini kullanması yani yürütmeyi-idareyi kanunla düzenlemesi, kanunla yetki ve görev ihdas etmesidir. Bu emrin muhatabı, kanunla düzenlenmesi emredilen yürütme değil, kanun yapmakla görevli ve yetkili kılınan yasama fonksiyondur. Anayasa'nın yürütme fonksiyonuna verdiği görev ise kanunlara uygun olarak faaliyet göstermesidir. Kanaatimizce kanunilik ve idarenin kanuniliği eş anlamlı olmadığı gibi her iki ilkenin öznesi ve yüklemi de birbirinden tamamen farklıdır. Anayasa'nın öngördüğü mekanizma içerisinde, kuvvetler ayrılığına uygun olarak uyumla işleyecek olan fonksiyonlara, kronolojik olarak farklı aşamalarda, mekanizma gereği farklı görev ve yetkiler tevdi edilmiştir. Bu çerçevede, hukuk devletini ve hukuki güvenliği hayata geçirme ortak amacına hizmet etmelerine rağmen, kanunilik mekanizması içerisinde aynı görev ve yetkilere sahip olmayan, araçları ve görev ile yetkilerini yerine getirmezlerse farklı sonuçlar doğuracak birbirinden ayrı fonksiyonların aynı ilke altında birleştirilmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu nedenle, her ne kadar birbiri ile çok yakın ilişki içerisinde olsalar ve birbirlerini tamamlasalar da, biz incelemelerimizde kanunilik ve idarenin kanuniliği mekanizması içerisinde yasama fonksiyonuna Anayasa tarafından verilen kanun yapma kapsamındaki yetki ve görevler için “kanunilik” terimini, yürütmeye verilen kanuna uygun olarak faaliyet gösterme görev ve yetkisi için “idarenin kanuniliği (/kanuni idare)” terimini kullanacağız.

1.1.2.2. İdarenin Faaliyetlerini Yöneten Kendine Özgü Usul ve Kuralların Varlığı

1.1.2.2.1. İdarenin Görevlerinin Anayasaya Aykırı Olmayacak Şekilde, Kanunda Tanımlanması ve Kullanılması

İdari rejimin ikinci unsuru idarenin faaliyetlerini yöneten kendine özgü usul ve kuralların varlığıdır. Bu unsur, idarenin idare işlevini, faaliyetlerini yöneten, idarenin sorumluluğunu düzenleyen hükümlerle hayata geçmekte, idareye özgü ve idarenin görevlerini yerine getirmesine, yetkilerini kullanabilmesine uygun usul ve kuralları içermektedir. Anayasa'nın idarenin örgütlenmesine değil, faaliyetlerine

özgü olan hükümlerinden hareket edilerek ortaya çıkan bu unsur idare işlevini şekillendirmektedir.

Re'sen davranabilme yeteneği bulunan, kuruluş ve görevleriyle bir bütünlük arz eden ve kanunla düzenlenen idarenin, görevi gereği idari işlem ve eylem yapma gücü en geniş anlamıyla idari rejimin idareye tanıdığı “yetki” dir. İdarenin işleyişi ve görevleri gibi yetkileri de idarenin takdirinde değildir, mutlak suretle üstün hukuk kurallarıyla belirlenmektedir⁶³. Anayasa'nın, “**Anayasanın Bağlayıcılığı ve Üstünlüğü**” kenar başlıklı 11. maddesi gereğince “*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz*” ve “**Yürütme yetkisi ve görevi**” kenar başlıklı 8. maddesi gereğince “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir*”.

1.1.2.2.2. İdareye Görevini Yerine Getirmesine Uygun Araçlar Verilmesi, İdarenin Görevini Yerine Getirmesine Uygun Yetkiye Sahip Olması ve İdarenin Sorumluluğu

İdarenin kanuniliği gereğince idarenin birel işlemlerini Anayasa'ya, kanunlara, hukukun genel ilkelerine uygun olduğu kadar düzenleyici işlemlere de uygun olarak tesis etmesi gerekmektedir⁶⁴. İdarenin kanuniliği, kanuna saygısı faaliyetlerinin görünüşte değil, maddi ve hukuki gerçeğe uygun kararlar alması suretiyle gerçekten kanuna uygun olmasını gerektirmez. Anayasa, idareye, yasama yetkisinin devri sayılmayacak surette düzenleme (düzenleyici işlem yapma) yetkisi vermiştir. Anayasa'nın idareye verdiği, uygulayıp uygulamama serbestisi bulunmayan yetki niteliği arz eden⁶⁵ düzenleme yetkisinin (düzenleyici işlem yapma) temeli tartışmalıdır⁶⁶. Ancak, bu tartışmalar ve düzenleme yetkisinin temeli bu

⁶³ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.9, 15-19, 380-385.

⁶⁴ Balta, age, s.125-127. Eserde verilen örnek bu anlamda çok önemlidir “İmar Kanunu'na göre yıkılacak derecede tehlikeli olduğu belediye ve fen heyeti tarafından tespit edilen ve süreli bildirimle rağmen sahibi tarafından tehlike ortadan kalkacak şekilde tamir edilmeyen ya da yıktırılmayan bir bina, belediye encümeni kararıyla yıktırılır. Eğer bir belediye **bu işlemi** yetkili fen heyetince düzenlenmekle beraber **gerçeğe uymayan bir rapora dayanarak uygularsa, sadece görünüşte kanuna uymuş aslında ise ona aykırı davranış olur...**”

⁶⁵ Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.94.

⁶⁶ Öğretideki tartışmanın topluca derlenmiş hali için bkz Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, age, s.188-192.

çalışmanın kapsamı dışındadır. Anayasa'nın "**Tüzükler**" kenar başlıklı 115. maddesi gereğince "**Bakanlar Kurulu, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarabilir...**". Tüzük kanunun uygulanmasını göstermek ve kanunun emrettiği işleri belirtmek amaçlarıyla sınırlı olacak şekilde, kanunların uygulanmasıyla ilgili, kanunun konusu ve amacını aşmayacak suretle ayrıntılı hükümler getirdiğine göre idare birel işlemlerini, kanunun uygulanmasını gösterdiği veya kanunun emrettiği işleri belirten tüzüklere de uygun olarak tesis etmekle yükümlüdür. İdarenin birel idari işlemini tesis ederken dikkate alması gereken bir başka düzenleyici işlem de Anayasa'nın "**Yönetmelikler**" kenar başlıklı "**Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler...**" içerikli 124. maddesidir. Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri tarafından, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını ve yönetmeliğe konu hizmetin yürütülmesini sağlamak üzere çıkartılacak olan yönetmelikler⁶⁷ de, hukuka uygun birel idari işlemin kaynağıdır.

Anayasa'nın "**Kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümler**" başlığı altında düzenlenen "**Genel ilkeler**" kenar başlıklı, "**Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür**" içerikli 128/1. maddesi, hukuk devletinin kanuni idaresinin uymak ve uygun davranmakla yükümlü olduğu genel esaslara işaret etmektedir. Geniş anlamıyla idarenin genel esasları, birçok idare hukuku kitabına adını verecek şekilde, idare hukukunun idari yargı dışında kalan kısmı, idarenin hukukudur⁶⁸. Kanaatimizce Anayasa'nın 128. maddesinde hükme bağlanan genel idare esasları, idari yargı haricinde kalan idare hukukuna paralel olacak şekilde, idarenin kuruluş, görev ve yetkilerine ilişkin esaslar ile birlikte idare hukukunun genel ilkelerini de kapsamaktadır. Yasama fonksiyonuna ulaşması gereken hukukilikte yol gösterdiği kadar, idareye de olması gerekene uygun olarak görev ve yetkilerini kullanılışında yol gösteren genel ilkeler, Anayasa Mahkemesi tarafından

⁶⁷ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, age, s.193-200.

⁶⁸ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.56, dn 178.

temel hak ve özgürlükler ile hukuk devleti kavramından yola çıkılarak formüle edilmektedir. Anayasal değerde kabul edilen, toplumun değer yargılarıyla bağını kopartmayan, hukukun bilinen ve hukuk devleti addedilen ülkelerde kabul edilen, hukuk dallarına göre farklı isimler alan hukukun genel ilkeleri⁶⁹ idare hukuku alanında, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarına “idare hukuku genel esasları”, “idare hukuku esasları”, “idare hukuku ilkeleri”, “idare hukukunun genel ilkeleri”, “hukukun temel ilkeleri” gibi kavramlarla konu edilmektedir. İdarenin genel esasları mevzuatta yer almayan⁷⁰, idarenin açıklığı, savunma hakkı, idari istikrar, usulde paralellik, kazanılmış hak gibi örnekleri verilebilecek, içtihatlarla oluşan ilkelerdir⁷¹.

Hukuk devletinin gereklerinden biri olan ve idarenin kanuniliğini vurgulayan bir diğer kurum da idarenin mali sorumluluğudur⁷². Anayasa’nın “**Görev ve Sorumlulukları, Disiplin Kovuşturulmasında Güvence**” kenar başlıklı 129. maddesi hükmünce “*Memurlar ve diğer kamu görevlileri Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlüdürler... Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir*”. Devlet memurları, kanunlarla verilen görevlerini yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken Anayasa’ya ve kanunlara uygun davranmak zorundadır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun⁷³ “**Sadakat**” kenar başlıklı 6. maddesi de “*Devlet memurları, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına*

⁶⁹ İbrahim Ö. Kaboğlu, “Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım)”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 8, 1991, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg8/kaboglu.pdf (29.04.2015), s.296, 310-311.

⁷⁰ Özlem Erdem Karahanoğulları, “Avrupa Topluluğu İdare Hukukunun Temel İlkeleri-Türk İdare Hukuku İle Karşılaştırmalı Bir İnceleme”, Ankara, 2005 (Aktaran: Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.112). Genel ilkeler kural olarak mevzuatta yer almazlar, yer aldıklarında da, eşitlik ilkesi gibi, Anayasa’nın ya da mevzuatın belirlediği alan dışında işlev görürler. Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.112.

⁷¹ Detaylı bilgi için bkz Zuhale Bereket, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1996.

⁷² İdarenin sorumluluğunun niteliğine ilişkin tartışmalar kapsamımız dışında kalmaktadır. Anayasa 129, 125 ve 40. maddelerinde düzenlenen idarenin sorumluluğunun, özellikle hizmet kusuru bakımından, doğrudan, asli, nesnel, anonim nitelikte olduğu, üstlenilmiş-dolaylı sorumluluk olarak kabul edilemeyeceği kanaatindeyiz. Değerlendirmelerle ilgili olarak bkz Oğuz Sancakdar, “Türk Hukukunda Gerekli Denetimin Yapılmamasına Bağlı Hukuki Sonuçlar”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, 26-27 Nisan 2010, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s. 157-162; Cüneyt Ozansoy, “Türkiye İdaresinin Sorumluluğunda Kamu Hukuku Erozyonu”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi** (Birinci Kitap), 1-4 Mayıs 1990, Ankara: Danıştay Matbaası, 1991, s.73-87.

⁷³ 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun kabul t: 14.07.1965, RG t. 23.07.1965, S. 12056.

ve kanunlarına sadakatle bağlı kalmak ve milletin hizmetinde Türkiye Cumhuriyeti kanunlarını sadakatle uygulamak zorundadırlar” hükmüyle bu yükümlülüğü vurgulamıştır. Bu suretle, hukuk devletinin idaresinin, denetim eksikliğinden kaynaklanarak hukuka ya da yerindeliğe aykırılık teşkil edecek işlem ve hizmetlerinden mali sorumluluğu doğmakta, bu da idarenin hukuka uygun işlem tesis etmek, faaliyette bulunmak ve hizmeti yerinde yapmak üzere gerekli araştırma ve incelemelerde bulunarak görevini gereği gibi yerine getirmesini sağlamaktadır⁷⁴. Devlet memurunun dolayısıyla idarenin hukuka uygun olamayan birel idari işlem tesis etmesi, hizmetin kötü ifa edilmesi sayılacağından bu aykırılık hizmet kusuru arz edecektir⁷⁵. Devlet memurlarının iradeleri özerk değildir, idarenin iradesini gösterecek şekilde idari işlem tesis etmesi gereken memurlar, kanunlarla önceden belirlenmiş kurallara uygun olarak, kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla iradelerini yansıtmak ve hareket etmek zorundadır. Zira idarenin ve idarenin iradesini yansıtabilecek olan memurlarının, kamu gücü ayrıcalıklarına sahip olan görevleriyle bağlantılı yetkileri, kamu yararı ve kamu hizmetine bağlı olup bu amaçların gerçekleştirilmesi için ve kanunlara uygun olarak kullanılabilir⁷⁶.

Bu anayasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde idarenin görev ve görevi gereği sahip olduğu yetkilerinin, yani tüm eylem ve işlemlerinin dayanağının kanunlarda yer alması gerektiği ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesi gerektiği, merkezi idare yapısı içerisinde aralarında hiyerarşi bulunan memurlar ve sözleşmeli personelin, kanunlara uygun olarak faaliyetlerini sürdürmekle görevli kılındığı ortaya çıkmaktadır.

Buraya kadar incelenmiş olan anayasal düzenlemeler, **idarenin kanunla düzenlenmesi, örgütlerinin de ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulması⁷⁷ ile yürütme yetki ve görevinin de Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılıp, yerine getirileceği vurgusu, ilk unsurla birlikte zincir şeklinde birbirine bağlanmış kurallar çerçevesinde, idari rejimin**

⁷⁴ Sancakdar, “Türk Hukukunda Gerekli Denetimin Yapılmamasına Bağlı Hukuki Sonuçlar”, age, 157-158.

⁷⁵ Günay, **İdare Hukuku**, age, s.373.

⁷⁶ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Matbaası, 1990, s.10.

⁷⁷ Kamu tüzel kişiliğinin kurulmasına ilişkin Anayasa hükmünden anlaşılması gereken, kamu tüzel kişiliğinin Yasama fonksiyonu tarafından kanunla veya Yürütme fonksiyonu tarafından kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak tesis edilen idari işlemle kurulabileceğidir. Özay, **Günışığında Yönetim**, age, s.123.

idareye özgü bağımsız hukuk kuralları bütününe ilişkin ikinci unsurunu da hayata geçirmektedir. İdare Anayasa ve kanunlarla kendisine verilmiş görev ve ödevleri, kendi örgüt ve birimleriyle birlik ve bütünlük içerisinde, tüm süreç boyunca kanunları re'sen ve doğrudan uygulayarak, kendine özgü usul ve kurallarla re'sen yerine getirecektir⁷⁸. Böylelikle idari rejime tabi idari işler, idari organlarca bütün olarak yürütülecek re'sen “karar verme”, idare işlevin “yerine getirilmesi için işlem ve eylem yapma” ve “bunların aralarındaki bağlantıyı kurabilmek için denetleme” öğelerinden oluşmaktadır.

1.1.2.3. İdari Yargı Sisteminin Varlığı

Unsurlardan üçüncüsü, idarenin ve faaliyetlerinin hukuka uygun olarak yürütülmesini teminen adli yargıdan bağımsız, kendine özgü usul ve esasları bulunan idari yargı sisteminin varlığıdır. İdarenin alacağı kararların re'sen yürütülme gücüne sahip olması ve bu kararları gerekirse zor kullanarak uygulama ayrıcalığı üstün ve güçlü bir yetkidir. Bu yetkinin kanunlara ve düzenleyici işlemlere uygun olarak yerine getirilmesi, bu gücün anayasal koruma altında olan temel hak ve özgürlüklerle dengelenmesi, keyfi ve baskı unsuru olacak şekilde kullanılmasının önlenmesi, hukuka aykırı kullanıldığında durdurulması ve elbette bu gücün kullanımının denetlenmesi gerekmektedir. Her ne kadar kanunlar, öngördükleri hükümlere aykırı olarak yapılan işlem ve eylemlere uygulanacak yaptırımları hükme bağlamışsa da kamu gücü ayrıcalığıyla donatılmış idare karşısında zayıf durumda olan kişinin daha bağımsız, tarafsız ve özlük hakları teminat altına alınmış kişilerce yapılan bir denetim sistemine ihtiyacı vardır. Bunu da ancak idari yargı mercilerinde yapılacak yargı denetimi sağlayabilecektir⁷⁹. Adli yargı ile idari yargının konu, amaç, taraf ve araçlarındaki esaslı farklılıklar, ilke ve kurallar arasında farklılaşmayı gerektirmektedir. Özel hukuk ilişkilerinin aksine idari yargının önüne gelen ihtilafların tarafları arasında eşitsizlik esastır. Anayasa'nın “**Yargı Yolu**” kenar başlıklı 125. maddesi “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır... Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz... Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı*

⁷⁸ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.4-9.

⁷⁹ Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, age, s.17-22.

verilemez...” hükmünce idarenin idari işlevine konu işlem ve eylemleri yargı mercilerince⁸⁰ yapılacak hukuka uygunluk denetimine tabidir.

İdari işlev çerçevesinde idarenin yükümlendiği görevlerin, özellikle de kamu hizmetlerinin ve kolluk faaliyetlerinin, yerine getirilmesi idari işlem ve eylemler aracılığıyla olmaktadır. Kanunları doğrudan ve re’sen uygulayan idare, işlevine konu faaliyetlerde bulunmak için yetkilerini kullanırken işlemler yaparak kişilerin hukuki durumlarında değişiklik ve yenilik yaratan irade açıklamalarında bulunmaktadır⁸¹. Bu irade açıklaması hukuk düzeninde idari işlem olarak adlandırılmakta ve idarenin kamusal amaçları gerçekleştirmek için kamu gücü yetkisini ve ayrıcalığını kullandığı görev alanında, idari işlevinin ve kanunları icra etmesinin aracı olarak kabul edilmektedir⁸² ⁸³. İdari rejim gereği egemenlik, yürütme fonksiyonunun

⁸⁰ 125. madde idarenin yargısal denetimini öngören temel ilkeyi belirlemektedir. Kural olarak idarenin idari işlevi kapsamında kabul edilen işlem ve eylemleri ile sözleşmelerinin hukuka uygunluk denetimi aksi kanunla düzenlenmediği sürece idari yargı mercilerince yapılacaktır. Anayasa’nın 142. maddesi hükmünce “Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir”. Yasama fonksiyonuna verilmiş olan bu düzenleme yetkisinin, idare işlevi kapsamındaki işlem ve eylemlerin adli yargı mercilerince denetlenmesi sonucunu doğuracak şekilde kullanılmaması gerektiği kanaatindeyiz. Zira, idari faaliyetlerin denetlenmesinde uzman ve ayrı bir yargı denetimi idari rejimin gereği olduğu kadar, kişileri idarenin hukuka aykırı kararlarından korumanın da etkin yoludur. İdari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi, Anayasa, kanun, kanunlara eşit düzeydeki kaynaklara, düzenleyici işlemlere ve idare hukukunun genel ilkelerine uygunluğunun denetlenmesi suretiyle mümkün olacaktır. İdari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmediği ihtilaflar hariç olmak üzere, denetimin adli değil idari yargı yerlerinin görev alanında olması gerekmektedir. Metin Günay, “İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, 1997, Cilt: 14, s.347, 354. İdari yargının yargılama usul ve kuralları ile adli yargının usul ve kuralları birbirinden tamamen farklıdır, idari yargıda re’sen araştırma yetki ve görevine haiz olan hakim hukuk muhakemesinde pasiftir, hakimin uygulayacağı maddi ve şekli hukuk kuralları gözetildiğinde, idarenin hukuka uygun davranıp davranmadığının tespitinin adli yargı yerlerine verilmesi hukuk devleti ve kamu yararını sağlamaya imkan vermeyecektir. Metin Günay, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanun Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü (Sempozyumu)**, 11-12 Mayıs 2001, Ankara: Danıştay Yayınları, 2003, s.79-80. Anayasa Mahkemesi’nin aynı görüşe yer veren iptal kararları için bkz Anayasa Mahkemesi t.16.02.2012, E. 2011/35, K. 2012/23 (RG t.19.05.2012, S.28297); Anayasa Mahkemesi t. 01.03.2006, E.2005/108, K. 2006/35 (RG t. 22.07.2006, S. 26236), <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/> (28.03.2015). Düzenlemelerin Anayasa’ya aykırı olmadığı ancak isabetli olmadığı yönündeki farklı görüş için bkz Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, “İdarî Eylemlerden Kaynaklanan Zararlara İlişkin Davalar Adli Yargının Görev Alanına Sokulabilir mi? (HMK m.3 ve TBK, m.55/2 Hakkında Eleştiriler)”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Kasım 2011, Yıl: 6, S. 63, <http://www.idare.gen.tr/gozler-kaplan-hmk-m3.htm> (28.03.2015), s.36-41.

⁸¹ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, age, s.9, 15-19, 380-385.

⁸² Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri İşığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.31.

⁸³ Tek taraflı (tek yanlı) ve icrai idari işlemler birel idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler olarak ikiye ayrılmakta ise de tez konumuz kapsamında birel idari işlemlerden hareket edilerek inceleme yapılmaktadır. İdari işlemin kimliğinin tespitinde, dn 26’da Danıştay kararlarına konu edilişi bakımından da detaylıca yer verildiği üzere, “idari makam ya da makamlarca yapılmış olma”, “tek taraflılık” ve “icrailik” unsurları önem arz etmektedir. Tek taraflılık, idari işlemin muhatabının, ilgisinin iradesine, rızasına bakılmaksızın, işlemi tesis eden idari organın tek taraflı iradesi ile tesis

organlarından biri olan idarenin elinde kamu gücü halini alarak, kamu gücü ayrıcalıklarının en önemlisi kabul edilen kendi iradesiyle re'sen harekete geçerek tesis edeceği re'sen yürütüm gücüne sahip tek taraflı idari işlem ve eylemlerle somutlaşmaktadır. Bu suretle günlük hayatın bir parçası olarak yetki haline dönüşen idari işlem ve eylemler çoğu zaman temel hak ve özgürlüklerle (temel hak ve özgürlüğün kullanılması, bazı şartlarla kullanılması, kullanılmaması ya da kanunla konulmuş sınırlar dışına çıkılmamasını sağlama şeklinde) yakın ilişki içerisinde⁸⁴. Bu çerçevede ve başta işlem ve eylemleri hukuka uygun olma zorunluluğunu öngören hukuk devleti ilkesi olmak üzere Anayasa⁸⁵ emrine temel hak ve özgürlüklerle yakın ilişki içerisinde olan idari işlev konusu faaliyetlerin hukuka uygun olarak yürütülmesi, kanuna uygun olarak tesis edilmesi gerektiği açıktır.

1.1.3. İdari Rejimin Temel Usul İlkesi: Re'sen Araştırma İlkesi

Anayasa'nın yürütme fonksiyonuna tevdi ettiği yürütme "yetki ve görevi", özellikle idare işlevi bakımından, kanun olmayan yerde yürütme fonksiyonundan söz edilemeyeceği, "yürütme" nin kanunların uygulanması anlamını taşıdığı, kanunun olduğu yerde yürütme yükümlülüğü bulunduğu ve yürütmenin, kanunun emrettiği görevleri, işleri, faaliyetleri hiç ve/veya gereği gibi yerine getirmemesi halinde hukuken sorumlu olacağı anlamına gelmektedir⁸⁶. Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlendirilmiş memurlar ve diğer kamu görevlileri, tüm unsurları itibarıyla hukuka uygun birel idari işleme, uygun idari usulleri

edilmesini ifade etmektedir. İdarenin görevlerini yerine getirmek için donatıldığı kamu gücü ayrıcalığı, idarenin kişilerle girdiği ilişkilerde bu kişilerin karşı iradelerine rağmen onların üzerinde tek taraflı olarak hukuki sonuç ve etki doğuracak işlem ve eylemlerde bulunmasını sağlamaktadır. Erkut, age, s.11, 24. İdarenin otoritesinin bir göstergesi olarak sahip olduğu, tek taraflı olarak karar alma, düzenleme yapma, hukuk kurallarını değiştirme gücü ve kişilerin onaylamasına gerek olmaksızın kamu gücü ayrıcalığıyla hukuku gösterme, uygulama ve hukuka saygıyı zorla sağlama yetkisi, şüphesiz ki yargı fonksiyonunun devreye girerek idari işlemi iptal etme tehdidi altında, idarenin saygı göstermek ve sınırları içerisinde kalmak zorunda olduğu idarenin kanuniliği ilkesine tabidir. Tek taraflı idari işlemin organik, konusal ve görevsel kıstasları ve daha fazla bilgi için bkz Turgut Candan (çev.), "Tek Taraflı İdari İşlem", **İdari Yargı** (Dergisi), S. 10, 1979, s.17-29 ve Turgut Candan (çev.), "Tek Taraflı İdari İşlem", **İdari Yargı** (Dergisi), S. 11, 1980, s.3-16. İcraîlik ise işlemin dış dünyada meydana getirdiği hukuki etkiden hareketle tespit edilecektir. Murat Sezginer, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.45. İdari işlemin icraîliği, kamu gücünün kişiler üzerinde, araya başkaca bir işlemin girmesine gerek olmaksızın, doğrudan doğruya hukuki sonuçlar doğurarak etkisini göstermesi olarak tanımlanabilecektir. İcraîlik kavramı, doktrindeki tartışmalar ve Danıştay kararlarına konu edildiği hakkında daha fazla bilgi için bkz Erkut, age, s.117-124.

⁸⁴ Bilgen, age, s.14-15, 102-103.

⁸⁵ Bkz 2, 6, 8, 11, 112, 113, 115, 123, 124, 129, 137, 138. maddeler.

⁸⁶ Siddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları II**. Cilt, 3. Bası, İstanbul: Hak Kitabevi İsmail Akgün Matbaası, 1966, s.730.

uygulayarak ulaşabilecektir⁸⁷ ⁸⁸. “İdari usulün sonucu olan idari işlem”⁸⁹ tesis edilirken, birel ve somut olaya ilgili maddi hukuk kurallarının uygulanma şartları ve esaslarını düzenleyen kurallar idari usul kuralları olup, idari usul başından sonuna kadar “idari işlemin yapılış süreci olarak nitelendirilebilecektir”⁹⁰.

İdari usul kuralları, idarenin yetkilerini, kanunun uygulanış yöntem ve türünü, idari işlem şekillerini, idarenin iradesinin yapılanış şeklini, idari kararın denetim ve hazırlanış türü açısından meydana gelişini ve uygulanışını, katılım ve kontrol süreçlerini konu alan kanuni düzenlemelerden ibarettir⁹¹. İdari usul ve şekil kurallarının kapsamı birel idari işlemin kesinleşmesine kadarki tesis edilmiş aşamaları ile sınırlıdır. Böylece bu kurallar, idari işlemin hazırlık aşamasındaki işlemleri, idarenin yetkilerini, idari işlemin muhatabının idare karşısındaki hukuki durumunu, yetki ve ödevlerini, idari işleme karşı başvuru yollarını, idari işlemin idare tarafından re’sen değiştirilip, ortadan kaldırılacağı halleri ve buna ilişkin süreçleri kapsamaktadır⁹².

Somut olayda idarenin kararının ve böylece kanunların verdiği görevlerin yerine getirilmesinin hukuki şekillere bağlanması, idarenin kanuniliği ve hukuk devletinin gerçekleşmesi temel düşüncesine dayanmakta olup, usul düşüncesi, devlet müdahalesinden bir şekilde etkilenmiş olan temel hak ve özgürlüklerle yakından ilişkilidir. İdarenin idari işlem tesis ederken uyması gereken kurallar yani idarenin usulü, maddi hukukun kanuna uygun olarak uygulanmasına ve hukuk devletinin gerçekleşmesine hizmet edecektir. Maddi hukuk ile mutlak olarak garanti edilemeyen hukuk devleti ilkesi ve etkili idare, idari usul hukuku, usul yapılanması ve usul ihlallerine yaptırım öngörülmesi ile desteklenecektir. Kamu gücüne sahip olan devlet, anayasal güvence altına bulunan temel hak ve özgürlükleri korumakla

⁸⁷ D. J. Galligan, **Due Process and Fair Procedures, a Study of Administrative Procedures**, Oxford: Clarendon Press, 1996, s. 6 (Aktaran: Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.17).

⁸⁸ “İl Han Özay “idari usul” yerine “yönetmelik yöntemi” terimini kullanmaktadır. Bkz İl Han Özay, “Demokratik Yönetim ve Yönetimde Demokrasi”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, 17-18 Ocak 1998, Ankara: Başbakanlık Basımevi, s.276-277.

⁸⁹ Wolfgang Clausen, **Verwaltungsverfahrensgesetz**, Kommentar, Berlin: 1989, § 9 (Aktaran: Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.48).

⁹⁰ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.63-65.

⁹¹ Peter Badura, “Das Verwaltungsverfahren”, Peter Badura, “Das Verwaltungsverfahren”, **Allgemeines Verwaltungsrecht**, Berlin: De Gruyter Recht, 2002, s. 479-480, 482-483, 497.

⁹² Ali Ülkü Azrak, “Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 1964), s. 4-14, 80.

görevlidir ve idari usul ile temel hak ve özgürlüklerin korunması, devletin temel hak ve özgürlükleri gözetme yükümlülüğünden kaynaklanmaktadır⁹³.

İdari usulün amacı, idare işlevinin daha etkili, hukuka uygun, hızlı ve verimli yürütülmesine yardımcı olmak ve idari kararların tarafsız ve maddi gerçeğe uygun olarak alınmasını temin etmektir. Bu bağlamda, gerekli, yeterli araştırmaların yapılması başta olmak üzere, kişilerin hak ve menfaatlerine yönelik idari işlemlerin, yargılama usulüne benzeyen (ve fakat idarenin işlevine ve teşkilatına uygun hale getirilmiş) belirli şekil ve usul kurallarına bağlanması, kişilerin hak ve menfaatlerinin güvence altına alınmasını sağlayacaktır. İdari usul, önceden belirlenmiş yeknesak usul ve şekil kuralları öngörmek suretiyle, kamu gücü kullanarak tek taraflı ve icrai idari işlem ve eylemlerle temel hak ve özgürlüklere müdahale eden idare karşısında, kişilerin haklarını kavrayarak idarenin keyfi, belirsiz, hukuka aykırı, hukuki ve maddi gerçekle örtüşmeyen işlem tesis etmesini engelleyecektir⁹⁴.

İdari rejim unsurlarından kendine özgü usul ve esasları bulunan idari yargı sisteminin varlığını gerçekleştirmiş olan devletlerin kişilerin hak ve özgürlüklerine sağladığı güvenlik önemlidir. Ancak, bu güvenlik, idarenin idari işlev kapsamında artan müdahaleci faaliyetlerine karşı idari usul kurallarının kanunlaşmasıyla amacına tam olarak hizmet edebilecektir. İdarenin kamu gücü kullanarak tesis edeceği idari işlemlerde izleyeceği yolun pozitif hukuk kurallarıyla düzenlenmesi, idare hukukunun maddi ve şekli yönleri arasındaki dengeyi sağlamaya da yarayacaktır. Zira, kronolojik olarak idari yargılama usulünden önceki süreçte tesis edilen ve idari yargının denetimine tabi kılınan idari işlem, idari usul kurallarına da bağlanmak suretiyle maddi ve şekli olarak bütünlenecek gerçek anlamına kavuşacaktır⁹⁵.

Salt maddi hukuk kapsamında idari işlemlerin sebebi, konusu ve amacının denetlenmesi ile tesis edilemeyen idarenin kanuniliği, şekli hukuk kapsamında idarenin çalışma usullerinin daha özeldir idari işlemin yapılış sürecindeki yetki, şekil ve usule ilişkin kuralların da kanunlaştırılmasıyla tesis edilebilecektir. Birçok hukuk sisteminde, idarenin maddi hukuk kurallarının uygulanacağı birel idari işlemlerin

⁹³ Badura, “Das Verwaltungsverfahren”, age, s.479-480, 482-483, 497.

⁹⁴ Azrak, “Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi”, age, s. 4-14, 80.

⁹⁵ Azrak, “Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi”, age, s. 4-14, 80.

sebebi ve konusuna ilişkin olayları ve maddi gerçeği yeterince ortaya koyamaması, tarafsızlık ve eşitlik ilkelerini zedelemiş ve bu sonucun önüne geçmek amacıyla idari usul kural ve ilkeleri, idari yargılama usulü ve kurallarına benzer kurallarla, kanunlaştırılmıştır⁹⁶. Almanya Federal Cumhuriyeti İdari Usul Kanunu⁹⁷ § 9, idari usul ve idari işlem, idarelerin, bir idari işlemin hazırlanması ve buna izin verilmesi veya kamu hukukuna tabi bir sözleşmenin akdedilmesinin ön şartlarının denetimine etki eden yetkileri olarak tanımlamakta ve açıklamaktadır. Bu hüküm genel olarak idari usul hukukunun gerçek kullanım alanını belirlemektedir. Almanya’da idari usul hukukunun içeriği, hukuk düzeni ile amaçlanan ve idari usul hukuku ile takip edilen hedefler ile hukuk devleti şartlarının kanunların uygulanması ile korunması, kamu idaresinin rasyonel, efektif ve maddi olarak doğru karar almasının sağlanması, usul hukukuna tabi hukuki bir işlemi temel alarak oluşturulan bir kararın hazırlanmasında usul işleminden etkilenen kişinin katılımının sağlanması olarak belirlenmiştir. Almanya’da idari usulün kanunlaşması uzun süre tartışılmıştır ve idari usulün hukuki yapılandırmasının yargı fonksiyonu ile tesis edilen korunmanın yerini tutmayacağına açık olmasına rağmen idari usulün makul olarak yapılandırılması birel idari işlemlerin doğru yönetilmesini ve işlemlerin kalitesini arttırabileceği, ilgililer tarafından tanınmasını/kabul edilmesini kolaylaştıracağı ileri sürülmüştür⁹⁸.

İdari usul ilke ve kurallarını halihazırda genel bir idari usul kanunu ile mevzuatına kazandırmamış olan Türkiye’de, idari usul kanunu hazırlıkları⁹⁹

⁹⁶ Azrak, , “İdari Usul ve Yasalaştırılması”, age, s.821-823. Ali Ülkü Azrak (bu eserinde) idari usulü, genel anlamda idari usul yani hangi alanda olursa olsun tesis edilen idari işlemlere uygulanacak “genel idari usul” ve genel idari usul kurallarına aykırı olmaksızın, genel idari usulün bir parçası olarak işlemesi gerektiği kanaatinde olduğumuz idarenin özellikle mali faaliyet alanları gibi daha özel alanlarına ilişkin çalışma usullerine uygulanacak “özel idari usul” (Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun gibi) olarak ikiye ayırmaktadır. Ali Ülkü Azrak bu eserinde idari usul ilke ve kurallarını kanunlaştıran ülkeler ve düzenlemelerine de yer vermiştir (İspanya, Polonya, Almanya, Avusturya, Amerika Birleşik Devletleri, Çekoslovakya, Yugoslavya, Macaristan, Fransa, İtalya,İsviçre...).

⁹⁷ VwVfG, 25.05.1976 tarihinde Federal Resmi Gazete I. S. 1253’te yayınlanarak 01.06.1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tam metni için bkz <http://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/> (17.04.2015).

⁹⁸ Peter Badura, “Die gegenwärtige Diskussion über das Verwaltungsverfahren in der Bundesrepublik Deutschland”, *Juristische Arbeitsblätter*, 13. Jahrgang 1981, s.33-34.

⁹⁹ İdari Usul Kanunu hazırlıkları Başbakanlık tarafından, çeşitli üniversitelerdeki öğretim üyeleri ve oluşturdukları çalışma gruplarının da değerli katılımları sağlanarak 1997 yılında başlatılmış ancak uzun süren, emek harcanan çalışmalara rağmen kanunlaştırılmamış, hukukumuzdaki bu büyük eksiklik hala giderilememiştir. Başbakanlık tarafından başlatılan idari usul kanunu hazırlıkları sonucunda İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından gerekçeleri oluşturularak son hali verildiğine inanılan (ancak son hali yeniden değişen, takiben Adalet Bakanlığı tarafından yeniden hazırlanan bir taslakla başlatılan başka bir süreçle çalışma olarak kalan) ilk taslak Mayıs 2001 tarihli “İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağı”dır.

çerçevesinde meydana getirilen Mayıs 2001 tarihli “İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağı”nın genel gerekçesinde idari usul kanununa olan “hukuki” ihtiyaç “...*Bütün bu olumsuzluklar ne yazık ki ülkemizde yönetimde demokrasinin henüz işlerlik kazanmadığını ve Anayasamızın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesinin tam anlamıyla gerçekleştirilemediğini göstermektedir. Halbuki hukuk devletinin tam olarak gerçekleştirilebilmesi için idarenin faaliyet ve işlemlerinin oluşum usulleri, idarenin kendi koyduğu usullerle değil, daha üstün hukuk kurallarıyla yani yasama organının koyduğu normlarla düzenlenmelidir... Her şeyden önce hukuk devletinin temeli olan “yasallık ilkesi” gerçekleşecek ve anayasanın “kanun önünde eşitlik” ilkesi de geçerlik kazanacaktır...*” şeklinde kaleme alınmıştır¹⁰⁰.

15.09.2008 tarihinde incelenmek üzere Başbakanlığa gönderilen “Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı”¹⁰¹ ise kamuoyuna tanıtılmış ancak bu tasarı da halihazırda kanunlaşmamıştır. Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı’nın genel gerekçesinde idari usulün kanunlaşmasına duyulan ihtiyaç ve idari usulün amacı “...*idari usul genel olarak, idarenin kamu yararını hızlı ve etkili bir biçimde gerçekleştirebilmesi için gerekli hukuki şartların sağlanması ve idari kararların tarafsız ve dikkatli bir araştırmaya dayandırılması suretiyle kamu hizmetinden yararlananların hak ve menfaatlerinin teminat altına alınması amacına*¹⁰² yönelmiştir. Bu amaca ulaşılması ise ancak, idarenin, kamu hizmetinden yararlananların, bu faaliyete aktif olarak katılmaları, görüş beyan etmek ve yönetimi bazı hususlarda aydınlatmak suretiyle ona yardımcı olmaları, hak ve menfaatlerini savunmaları ve nihayet idarenin kendi içerisinde kurulmuş olan denetim sistemleriyle kademe kademe kontrol edilmesi ve hareketlerinin hesabını vermeye mecbur tutulması sayesinde

¹⁰⁰ Mayıs 2011 tarihli İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağı, tarihçe, genel gerekçe ve madde gerekçeleri için bkz İl Han Özay, “İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağının Kısa Tarihçesi”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi** (Prof. Dr. Pertev Bilgen’e Armağan), S.1-3, Cilt:13, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 2003, s.324-361.

¹⁰¹ Mayıs 2001 tarihli “İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağı” kanunlaşmadan 2008 yılında Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan ikinci taslaktır. Volkan Kuyumcu, “Türkiye’de İdari Usul Çalışmaları ve Sorunlar”, Ankara: TC Başbakanlık Yayını, 2010, <http://www.igb.gov.tr/kutuphane/volkankuyumcu.pdf> (10.04.2015), s.14. Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanmış olan Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı’nın madde ve gerekçeleri için bkz <http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=31834> (10.04.2015) ve tasarı hakkında genel bilgiler için bkz Veysi Seviğ, “Genel İdari Usul Kanun Tasarısı”, *Referans Gazetesi*, 01.03.2008, http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HBR_KOD=91496 (01.04.2014). Tasarı daha önce <http://www.kgm.adalet.gov.tr/guik.htm> adresinde yayınlanarak kamuoyuna tanıtılmış ancak daha sonra siteden kaldırılmıştır.

¹⁰² Koyulaştırma, amacın vurgulanması için tarafımızca yapılmıştır.

gerçekleşmiş olacaktır. İdari usul, idarenin faaliyetlerini hukuk çerçevesi içinde yürütmesini sağlarken aynı zamanda da demokratikleşmesine de imkân vermektedir. Bu ise, idarede açıklık ve bilgi edinme hakkının tanınması amacını taşımaktadır ...” şeklinde açıklanmıştır.

Türkiye’de genel İdari Usul Kanunu olmamasına karşın, yürütme fonksiyonu dışında kalan fonksiyonların görevlerini yerine getirme kuralları ve çalışma usullerine mevzuatta yer verilmiştir. Yasama fonksiyonunun çalışma usulü TBMM İç Tüzüğü’nde, yargı fonksiyonunun çalışma usulü (Ceza Muhakemesi Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu gibi) yargılama usulü kanunlarında düzenlenmiştir. Yürütme fonksiyonunun temel hak ve özgürlüklere en çok müdahale eden idare organının ise, Vergi Usul Kanunu¹⁰³, Gümrük Kanunu¹⁰⁴, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹⁰⁵ gibi özel idari usul kanunları dışında, idari işlev kapsamında görevlerini yerine getirirken ve bu görevleriyle bağlantılı yetkilerini kullanırken bağlı kalacağı kurallara ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu eksiklik hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi bakımından da önemlidir zira Anayasa’nın 125. maddesi gereğince her türlü eylem ve işlemi yargı denetimi kapsamında olan idare, bu kapsama idari işlem tesis edildikten ve kesinleştikten sonra¹⁰⁶ girmekte olup dava konusu edilen idari işlem yalnızca hukuka uygunluk denetimine tabi tutulacaktır. İdari işlemin halihazırda yargı organlarınca denetlenemeyen yerindeliği ise, kanunlaşmış idari usul kural ve ilkelerine uygun olarak tesisi ile sağlanabilecektir¹⁰⁷.

İdare, görevlerini yerine getirmek için kamu gücü yetkisini kullanma araçlarından olan idari işlemi tesis ederken, hem işlemin tarafı hem de karar vereni olduğundan ve bu suretle kişilerin hukuki durumlarında değişiklik meydana getirdiğinden, yürütme faaliyetinin hukuk devleti çerçevesinde kalması ve idari usulün amaçlarının gerçekleşmesi, idari usulü kanunlaştırmış ülkelerin kanunlarında

¹⁰³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun kabul t: 04.01.1961, RG t.10.01.1961, S. 10703-10705.

¹⁰⁴ 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun kabul t: 27.10.1999, RG t. 04.11.1999, S. 23866.

¹⁰⁵ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un kabul t: 21.07.1953, RG t. 28.07.1953, S. 8469.

¹⁰⁶ Zehra Odyakmaz, “Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar”, **GÜHFD**, 1997, Cilt: 1, S. 2, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/1_2_1.pdf (23.03.2015), s.1-3.

¹⁰⁷ Azrak, “İdari Usul ve Yasalaştırılması”, age, s.834.

hükme bağlanmış ve içtihatlarda yer verilmiş **idari usul ilkeleri**¹⁰⁸ ile mümkün olacaktır¹⁰⁹. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 28.09.1977 tarihli (77) 31 sayılı "Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması"¹¹⁰ ve 12.09.1987 tarihli (87) 16 sayılı "Çok Sayıda Kimseyi Etkileyen İdari Usuller"¹¹¹ hakkında tavsiye kararı ile Avrupa Parlamentosu'nun 06.09.2001 tarihinde kabul ettiği "Doğru İşleyen İdare Kanunu'na"¹¹² konu olan re'sen araştırma ilkesi, usul ekonomisi, dinlenilme hakkı, bilgi edinme ve belgelere erişim hakkı, danışmanlık ve hukuki yardım, gerekçelilik, başvuru yollarının gösterilmesi gibi temel idari usul ilke ve kuralları¹¹³, Türk hukukunda, önemli bir eksiklik arz edecek şekilde, uzun süre üzerinde çalışılarak

¹⁰⁸ Ali Ülkü Azrak ise idari usul ilke ve kurallarını "*organiklik prensibi* (muhakemenin açılması safhası, soruşturma safhası, muhakemenin kapanması veya son karar safhası), *uygunluk prensibi*, *idarenin re'sen hareket yetkisine sahip olması prensibi* (muhakemenin re'sen açılması, muhakemenin idare makamı tarafından yönetilmesi), *ilgililere muhakemeye katılma imkanının verilmesi prensibi*, *idare makamına müteallik prensipler* (yetki kurallarının mutlaklığı, idare makamının tarafsızlığı), *muhakemede sözlülük prensibi*, *muhakemede vasıtasızlık prensibi*, *muhakemede açıklık prensibi*, *idari kanun yollarının gerekliliği*, *idari-icrai kararlara müteallik prensipler* (müracaatların cevaplandırılması gerekliliği, idari-icrai kararın gerekçeli olması, idari-icrai kararın ilgililere bildirilmesi gerekliliği prensibi, idari kararın re'sen icrası prensibi, idari kararlarda istikrar prensibi)" şeklinde başlıklandırmaktadır. Bkz Azrak, "Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi", age, s.166-227.

Gürsel Özkan ise idari usul ilke ve kurallarını "*idare makamına yönelik ilkeler* (idarenin kendiliğinden ve yeterli araştırma yapması, yetki kurallarının değişmezliği, idarenin tarafsızlığı ilkesi, dolaysızlık ilkesi), *kişilerin güvenliğine yönelik ilkeler* (dinlenilme (katılma) hakkı, bilgi kaynaklarına giriş, hukuki yardım ve temsil, idari işlemlerin gerekçeli olması, idari işleme karşı başvuru yollarının belirtilmesi, savunma hakkı), *idari işleme yönelik usul ilkeleri* (başvuruların cevaplandırılması gerekliliği, idari işlemin ilgililere bildirilmesinin gerekliliği, idari işlemin re'sen yürütülmesi ilkesi, idari işlemlerde istikrar ilkesi, idari işlemlerin geri alınması, değiştirilmesi, kaldırılması, idari işlemin geriye yürümezliği, usulde paralellik ilkesi) ve *yargı kararlarının uygulanmasına yönelik usul ilkeleri* (idari yargıda savcılık kurumunun aktif hale getirilmesi ve savcılara yargı kararlarının yerine getirilmesi yetkisi verilmesi, yargı kararlarının işlem üretme sürecine katılan memurların sicilinde esas alınması gerekliliği, yargı kararlarının idari işlemin tesisinde emsal alınması gerekliliği, yargı kararını uygulayacak kamu görevlisinin sorumluluğunun belirlenmesi)" şeklinde başlıklandırmaktadır. Bkz Gürsel Özkan, "İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, age, s.55-78.

¹⁰⁹ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.66-68.

¹¹⁰ Dinlenilme, bilgi kaynaklarından faydalanma, hukuki yardımdan yararlanma ve temsil, idari işlemlerin gerekçeli olarak bildirilmesini talep etme, işleme karşı başvuru yollarının gösterilmesini isteme hakkı olarak sıralanan Resolution (77) 31 on the Protection of the Individual in Relation to the Acts of Administrative Authorities'in tam metni için bkz http://www.coe.int/t/dghl/standardsetting/cdcj/Administrative%20law/Documents_en.asp (16.04.2015).

¹¹¹ Recommendation No. (87)16 of the Committee of Ministers to Member States on Administrative Procedures Affecting a Large Number of Persons, http://www.coe.int/t/dghl/standardsetting/cdcj/Administrative%20law/Documents_en.asp (16.04.2015).

¹¹² Tam metnin Türkçe ve İngilizcesi için bkz (The European Code of Good Administration Behaviour)

<http://www.ombudsman.europa.eu/en/resources/code.faces/en/3510/html.bookmark#/page/1> (16.04.2015)

¹¹³ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, age, s.525-545.

hazırlanan taslaklara rağmen, henüz kanunlaşmamışsa da genel nitelikteki bazı idari usul ilkeleri Danıştay'ın kararlarına konu olmuş ve içtihatlaşmıştır¹¹⁴.

İdari usul sürecinde usulün hukuka uygunluğunun temini açısından hayati rol oynayan önemli bir ilke olduğu halde öğretide ihmal edilerek sınırlı sayıda eserde yer verilen **re'sen araştırma ilkesi, önemli bir idari usul ilkesidir. Kanaatimiz, ilkenin anlamının, idari işleme ilişkin malzemelerin toplanması ve ispat yükü ile sınırlı olmadığıdır. İlke, usulün re'sen hareketle başlatılması, yürütülmesi ve sonuçlandırılmasını da gerektirmektedir. Bu nedenle, ilkenin, bu geniş anlamına ulaşabilmek ve vergi usulündeki görünümünü tespit etmek için, öncelikle ilkenin idari usule konu oluşu üzerinde durulması gerekmektedir.**

İdari usul süreci, usulün başlatılması, usulün yürütülmesi (/soruşturma) ve usulün sonuçlandırılması aşamalarından oluşmaktadır¹¹⁵. İdari usul, kendisine verilen görevleri kamu yararının sağlanması için kamu gücü ayrıcalıklarından yararlanarak yerine getirecek olan idare tarafından yürütülen bir süreç olduğuna göre, toplumun birbiriyle eşit haklara sahip kişileri arasındaki uyuşmazlıklarda uygulandığı gibi araştırmanın ilgililere bırakılması, araştırmanın tek taraflı ve eksik kalmasına, maddi gerçeğin tespit edilememesine ve neticeten hukuka ve maddi gerçeğe aykırı işlem tesis edilmesine sebep olacaktır. Kamu yararı, kişilerin özel yararından üstündür ve hukuk devletinin gereği idari işlemin konu ve sebep unsurları başta olmak üzere tüm unsurlara uygun tesis edilmesidir. Bu çerçevede idarenin, kamu yararına ulaşmak

¹¹⁴ (Genel hukuk ilkeleri, idare hukuku ilkeleri gibi atıflarla) İchtihatlaşan ilkelerle ilgili burada bahsi geçmeyen daha eski tarihli ve daha fazla karar detayı için bkz Azrak, "İdari Usul ve Yasalaştırılması", age, s.826-833 ve Kuyumcu, age, s.152-165.

Tarafsızlık (eşitlik) ilkesi ile ilgili olarak bkz Danıştay 8. Daire, t. 13.12.2011, E.2011/7200, K.2011/6665; Danıştay 13. Daire, t. 12.12.2007, E. 2006/5661, K. 2007/8736; Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, t.17.11.2005, E.2003/572, K. 2005/2647; Danıştay 2. Daire, t. 20.10.1987, E.1985/2692, K. 1987/3311. (<http://www.kazanci.com>, 10.04.2015). Gerekçelilik ilkesi ile ilgili olarak bkz Danıştay 13. Daire, t. 30.11.2010, E. 2007/16096, K. 2010/8161; Danıştay 8. Daire, t.18.1.1996, E. 1994/5583, K. 1996/101; Danıştay 8. Daire, t. 19.10.2004, E.2004/1367, K. 2004/3878. (<http://www.kazanci.com>, 10.04.2015). Usulde paralellik ilkesi ile ilgili olarak bkz Danıştay 6. Daire, t.14.12.1999, E. 1999/161, K. 1999/6523; Danıştay 6. Daire, t.11.4.2006, E.2004/1462, K. 2006/1872; Danıştay 8. Daire, t. 13.10.1997, E.1996/5256, K.1997/2729. (<http://www.kazanci.com>, 10.04.2015). İlgiliye savunma hakkı tanınması ve ilgililerin kendileriyle ilgili bilgi ve belgelere ulaşmasının sağlanması ile ilgili olarak bkz Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, t. 12.6.2008, E. 2005/3292, K. 2008/1633; Danıştay 2. Daire, t.13.11.2013, E. 2011/9468, K. 2013/8021. (<http://www.kazanci.com>, 10.04.2015). İlgiliye savunma hakkının tanınması Anayasa ile koruma altına alınmış olduğundan memurların disiplin cezası uygulamalarında ve rekabet mevzuatında yer alan özel hüküm nedeniyle Rekabet Kurumu tarafından uygulanan yaptırımlarda şekil unsuru olarak yargı önüne gelmiş ve çokça karara konu edilmiştir.

¹¹⁵ Azrak, "Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi", age, s.166-167. Azrak'a göre bu aşamalar "organiklik" idari usul prensibinden kaynaklanmaktadır.

için re'sen hareket etme görevi gereği, idari usule konu somut olayı re'sen araştırmakla görevli olduğu kabul edilmektedir¹¹⁶.

Bu bilgiler ışığında, re'sen araştırma görevinin idari usul aşamalarındaki görünümünü tespit etmek gerekmektedir. İdare, kamusal görevleriyle bağlantılı olarak kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılmıştır. İdarenin kamu menfaati gerektirdiğinde re'sen harekete geçebiliyor oluşu da bu ayrıcalıkların en önemlilerindedir. İdare, ilgilinin talebi şartına bağlanmış haller dışında, idari usul sürecini re'sen harekete geçerek başlatacak, başlamış olan usulü re'sen yürüterek maddi gerçeğe ulaşmak ve hukuka uygun idari işlemi tesis edebilmek için gerekli tüm araştırma ve soruşturmayı re'sen tamamlayacak ve karara varacaktır¹¹⁷.

İdari usul süreci, ilgilinin talebi üzerine ya da kanunlarla verilmiş görevlerin icrası yani idarenin kanuniliği ilkesi gereğince idare tarafından re'sen başlatılmaktadır. Her iki halde de idari usul sürecinin başlaması için idareye ilişkin (yetki gibi), ilgililere ilişkin (taraf ehliyeti gibi) ve konuya ilişkin (derdestlik gibi) usul şartlarının oluşup oluşmadığının idare tarafından re'sen araştırılması gerekmektedir¹¹⁸.

Re'sen araştırma ilkesi, usulün idare tarafından yürütülmesi aşamasında daha detaylı bir hal alır. Soruşturma aşaması, idare tarafından usulün konusu ile ilgili maddi ve hukuki olayların detaylı, doğru ve tam olarak araştırılarak maddi gerçeğe ulaşılmasını sağlayacak bilgilerin toplanması ve değerlendirilmesidir. İdare maddi gerçeğe, ilgililerin sundukları ile bağlı olmaksızın tüm delilleri araştırarak ve toplayarak ulaşabilecektir. İdare takdir yetkisi dahilinde konularda da soruşturma aşamasını re'sen araştırma yükümlülüğüne uygun olarak tamamlamakla yükümlüdür. İdare, kararına temel teşkil edecek idare usul malzeme ve araçlarını re'sen tespit ederek ve somut olaya ilişkin tüm detayları re'sen araştırmak suretiyle aydınlatarak idari usulü re'sen yürütecektir. İdari usul, idareye re'sen hareket ve içerisinde barındırdığı re'sen araştırma yetkisini tanıyarak, usulün hızlı ve maddi gerçeğin

¹¹⁶ Konrad Redeker, "Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkung der Beteiligten im Verwaltungsprozeß", **Deutsches Verwaltungsblatt**, 15. Januar 1981, s.83-84; Raimund Brühl, **Entscheiden im Verwaltungsverfahren**, Köln: 1990, s.37 (Aktaran: Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.131; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, age, s.533).

¹¹⁷ Azrak, "Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi", age, s.172. Azrak bu sürece "idarenin re'sen hareket yetkisine sahip olması" idari usul prensibi adını vermektedir.

¹¹⁸ Azrak, Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi, age, s.166-185.

ortaya çıkartılmasına hizmet edecek şekilde yürütülmesini amaçlamaktadır. İdare, tüm unsurları itibariyle hukuka uygun idari işlemi ancak objektif maddi gerçeği ortaya çıkartarak tesis edebilecektir. İdare takdir yetkisine sahip olduğu alanlar da dahil olmak üzere idari işlemi, somut olaya ilişkin tüm hususları araştırıp, aydınlatarak ve şekli ve suni gerçeğin değil, somut olayın objektif gerçek mahiyete uygunluğunun peşine düşerek tesis etmekle yükümlüdür. Tesis edilen idari işleme kaynak teşkil eden şekli-suni gerçek ile maddi gerçek farklılığı, usule konu araç ve malzemelerin yani delillerin esasları ile ilgili olup, re'sen araştırma görevi, idareye ilgililerin usule katılma idari usul prensibinden de faydalanarak ancak ilgililerin sunduğu delillerle bağlı olmaksızın, re'sen delil toplama ve değerlendirme görev ve yetkisini de vermektedir. Re'sen araştırma ilkesi kişilerin temel hak ve özgürlüklerine, hukuki durumlarına idari işlemlerle müdahale eden idarenin, maddi hukuk kurallarını uygulayacağı somut olayı doğru tespit ederek, idari işlemi maddi ve hukuki gerçeğe uygun olarak tesis etmesini sağlamaktayken diğer yandan ilgililere tanınan usule katılma idari usul ilkesi de hem kişileri idarenin keyfi, hukuka aykırı işlemlerinden koruyacak hem de usul araç ve malzemelerini re'sen toplamakla görevli idareye değerli bir yardım niteliği arz edecektir. Şüphesiz ki ilgililerin usule katılması ve re'sen araştırma idari usul ilkeleri birlikte uygulandığında hukuk devletinin ve hukuki güvenliğin hayata geçmesi kolaylaşacaktır¹¹⁹.

Usulün sonuçlandırılması aşamasında ise idare tüm yönleriyle araştırdığı ve aydınlattığı somut olaya maddi hukuk kurallarının uygulanmasına gerek olup olmadığına yani ilgililerin hukuki durumlarında değişiklik yaratacak idari bir işlem tesis edip etmemeye karar verecek ve işlemi maddi ve hukuki sebebe uygun olarak tesis edecektir¹²⁰.

Sonuç olarak ve özetle, idari işlevin ve idari rejimin unsurlarından birisi olan “re'sen hareket etme” nin kapsamında bulunan idarenin re'sen araştırma görevi, hem idari rejimin ve idari işlevin unsurlarından birisi hem de önemli bir idari usul ilkesidir. Bu açıklama büyüğün içinde küçüğün de barınmasından hareketle yapılmış olup, re'sen araştırma ilkesi ile re'sen hareket yetkisinin birbirine karıştırılması nedeniyle yapılmamıştır. **Kanaatimizce, re'sen hareket, idari usulün görev gereği**

¹¹⁹ Azrak, Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi, age, s.166-185.

¹²⁰ Azrak, Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi, age, s.166-185.

re'sen başlatılmasını, yürütülmesini ve icra edilmesini kapsadığı kadar süreç boyunca ilgililerin taleplerinden bağımsız olarak araştırma yapma ve delil toplamakla görevli olmayı da kapsamaktadır. Elbette re'sen hareket ve re'sen araştırma eş anlamlı terimler değildir. Ancak, re'sen araştırma, idari işlevin re'sen hareket unsurunun gereğidir. Zira, idare, re'sen hareketle usulü başlatırken, yetkisini, idari usul sürecinin başlatılmasına gerek olup olmadığını da re'sen araştıracaktır. İdare re'sen hareketle, usulün başlatılması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve icra edilmesi aşamalarının tamamında re'sen araştırma yapmakla görevli ve yetkilidir ve ilke anlamını, ancak bu tanım ve kapsamla bulabilecektir¹²¹. Bu tanım ve kapsam çerçevesinde, kamu gücü kullanılarak re'sen harekete geçmek suretiyle tesis edilen idari işlemler, kamu yararını gerçekleştirme nihai amacını ancak işlemin-kararın alınmasından önce idare tarafından re'sen ve doğrudan, gerekli tüm araştırma ve incelemelerin yapılması ile gerçekleştirebilecek, bu suretle işlemin ilgisinin hakları da korunmuş olacaktır¹²².

Hemen hemen her idari usul kanununda, re'sen araştırma ilkesine, ayrıntılı düzenlemelere konu edilmese de, yer verilmiştir. Almanya Federal Cumhuriyeti İdari Usul Kanunu 24., (İspanya) Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Kanunu'nun 39, 40, 42, 69, 74-76, 84-86., Avusturya İdari Usul Kanunu 39. , İtalya İdari Usuller ve Belgelere Ulaşma Hakkı Kanunu 6., İsviçre Federal İdari Usul Kanunu 12. maddelerinde ilke düzenlenmiştir¹²³.

Re'sen araştırma ilkesi Almanya¹²⁴ Federal Cumhuriyeti İdari Usul Kanunu "Soruşturma" kenar başlıklı § 24'te "(1) İdare konuyu re'sen araştırır. Araştırmanın türü ve kapsamını idare belirler. Katılanların başvuruları ve sunduğu belgelerle bağlı değildir. (2) İdare somut olayla ilgili hususları ve katılanların lehine hususları göz önünde bulundurmaya zorundadır. (3) İdare kendi yetki alanı içine giren açıklamaları veya başvuruları, konu hakkındaki başvuru veya açıklamayı yasak veya

¹²¹ Azrak, "İdari Usul ve Yasalaştırılması", age, s.823, 826.

¹²² Doğan Gedik, "Kabahatlerde Soruşturma Usulü", **Terazi**, Yıl: 5, S. 51, Kasım 2010, s.143; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, age, s.533.

¹²³ Bahtiyar Akyılmaz, "Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, age, s.47-48.

¹²⁴ Almanya ile ilgili açıklamalar Christian Graf Von Pestalozza, "Der Untersuchungsgrundsatz", **Verwaltungsverfahren**, Festschrift Zum 50-Jaehrigen Bestehen Des Tichard Boorberg Verlags, München: Richard Boorberg Verlag, 1977, s.185-186, 188, 190-192 kaynağı esas alınarak yapılmıştır. Eserde maddenin düzenlenişine ilişkin eleştiriler de yer almaktadır.

temelsiz olduğu gerekçesiyle görmezden gelemez” şeklinde hükme bağlanmıştır. §24; “Deliller” kenar başlıklı “(1) İdare konuyu re’sen araştırma yükümlülüğüne ilişkin, takdir yetkisine dayanarak gerekli olduğunu düşündüğü delilleri değerlendirecektir. Bunlar özellikle 1. her türlü haberi toplamak, 2. katılanları dinlemek, tanıkları ve uzmanları sorgulamak ya da katılanların, uzmanların ve tanıkların yazılı açıklamalarını almak, 3. belge ve dosyaları talep etmek, 4. inceleme yapmaktır. (2) Katılanlar konunun araştırılmasında iş birliği yapmakla yükümlüdür....(3) Tanıklar ve bilirkişiler kanun hükmünde belirtilmesi halinde iş birliği yapmak ve görüşlerini açıklamakla yükümlüdür” içerikli §26 ve “Usulün Başlaması” kenar başlıklı “İdari usulü başlatıp başlatmamak ve başlayacağı zamana karar vermek idarenin takdir yetkisindedir...” içerikli §22 ile tamamlanmalı ve birlikte okunmalıdır.

Bu hükümler genel olarak şimdiye kadar genel idare hukukunda geçerli olan hukuki durumu, hukuk güvenliğine hizmet edecek şekilde yinelemektedir. § 24 gereğince idare araştırmanın türü ve kapsamını belirlemek yetkisine sahip olmak suretiyle, konunun aydınlatılması için tek yetkilidir. §24 (2) idarenin araştırma işlemlerine yön vermekte, somut olay için anlamlı, ilgili kişinin lehine de olan her hususun göz önünde bulundurulması ve değerlendirilmesi gerektiğini hükme bağlayarak, idarenin tarafsızlığı ve bütünlüğüne vurgu yapmaktadır. İdare incelenen, araştırılan konunun tamamını göz önünde bulundurmaya zorundadır. Araştırma her şekilde kapsamlı aydınlatma/açıklama koşuluna bağlı olup, somut olay için anlamlı/gerekli olduğu takdirde aydınlatılan hususların hiçbir yönü, hiçbir şekilde ihmal edilemeyecektir. “Somut/münferit Olay” böylece araştırmanın konusu olarak sadece kapsamlı vakıalar anlamına değil, sürecin konusunun kapsama alma prosedürüne dahil edilmesi anlamına da gelecektir. İdare somut olay için anlamlı tüm hususları göz önünde bulundurmaya, somut olayı münferit olarak incelemek ve değerlendirmek zorundadır. İdare, usulün daha başından münferit incelemelerden kaçınmayacak veya incelenen konuyu aşırı basitleştirilmiş pratik iş kuralları ile çözmeye çalışmayacaktır. §24 (2) katılanların iş birliği/etki yapma yükümlülüğünü de düzenlemektedir. Katılanlar idare tarafından konunun araştırılma sürecinde idare

ile iş birliği içinde olmalı, özellikle kendileri tarafından bilinen gerçekleri ve delilleri sunmalıdırlar¹²⁵.

İspanya'da¹²⁶ ise, 1992 tarihli (İspanya) Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun'un "vatandaşların iş birliği" ni düzenleyen 39., "ispat"ı düzenleyen 40., "işlem yükümlülüğü" nü düzenleyen 41., "karara bağlama zorunluluğu" nu düzenleyen 42., "usulün düzenlenmesi" yle ilgili olan 74-76., "ilgililerin katılımı" nı düzenleyen 84-86. maddeleri ile "usulün başlaması" nı düzenleyen 69. maddesinde re'sen araştırma ilkesi hükme bağlanmıştır¹²⁷.

İdari usul ilke ve kurallarını genel bir idari usul kanunu ile mevzuatına kazandırmamış olan Türkiye'de re'sen araştırma ilkesi Mayıs 2001 tarihli "İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağı'nın "Re'sen Araştırma İlkesi ve İşbirliği" kenar başlıklı 15. maddesinde "**İdare, olayların araştırılması için her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Gerekli gördüğü bilgileri toplar, ilgilileri, tanık ve bilirkişileri dinler da yazılı açıklamalarını alır. Yapılacak işlemle ilgili olduğunu düşündüğü bilgi ve belgeleri diğer idarelerden isteyebilir. İdare ve ilgililer olayların araştırılmasında iş birliği yaparlar. Bu iş birliği ilgililerin idareye bilgi ve belge vermesini de içerir. İdare kendi elinde bulunan ya da bulunması gereken belgeleri ilgililerden isteyemez. İdari usul sürecinin her aşamasında tanık dinlenebilir, bilirkişiye başvurulabilir. İlgililer tanık ve bilirkişi dinleme sırasında hazır bulunabilir, konuyla ilgili soru sorabilirler. Bu amaçla idare, ilgililere tanık ve bilirkişinin dinleneceği oturumların yer, tarih ve saatini en az yedi gün önceden yazılı olarak bildirir. İdare, tüm muamelelerinde, benzer konulardaki idari işlemlerle yargı yerleri tarafından verilmiş bulunan kararlardaki ilke ve gerekçeleri de dikkate almakla yükümlüdür**" şeklinde kalem alınmıştır.

Re'sen araştırma ilkesini düzenleyen bu madde "*Yukarıda izah ettiğimiz üzere, usul prosedürünün amaçlarından bir tanesi maddi gerçeğin idare ve*

¹²⁵ Pestalozza, age, s.185-186, 188, 190-192.

¹²⁶ İspanya ile ilgili açıklamalar Akyılmaz, "Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun", age, s. 47-48 kaynağı esas alınarak yapılmıştır.

¹²⁷ Akyılmaz, "Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun", age, s. 47-48.

İlgililerce yeterince irdelenip ortaya konulmasıdır¹²⁸. Kanunun “Re’sen Araştırma İlkesi ve İşbirliği” kenar başlıklı 15. maddesinde, bu husus ayrıntılı biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. Usulün zikredilen gayesine hizmet maksadıyla, işlemin tesisi aşamasında, idarenin diğer idareler ile iş birliği içinde her türlü belge ve bilgiyi öncelikle temini ve sonra da değerlendirmesi gerekmektedir. Bu aşamada farklı olarak, bilirkişilerin reylerine başvurulabileceği gibi tanık da dinleyebilecektir... Böylelikle, işlem daha sonra yargı önüne götürülürse, mahkemeler her türlü bilgi ve belgeyi hazır bulacaklarından, yargılama aşaması çabuk ve sağlıklı olarak gerçekleştirilecektir... Sonuç olarak, kenar başlıktan anlaşılacağı üzere, idare re’sen araştırarak, ama ilgili ile de iş birliği yapacaktır. Bu iş birliği de, maddi gerçeğin ortaya çıkarılması olduğuna göre, ilgili işlem dosyasına her türlü veriyi de sunabilecektir” şeklinde gerekçelendirilmiştir¹²⁹.

Re’sen araştırma ilkesi 2008 tarihli Genel İdari Usul Kanun Tasarısı’nın¹³⁰ “İnceleme, Araştırma ve Soruşturma Yükümlülüğü” kenar başlıklı 22. maddesinde ise “(1) İdare, idarî işlemi etkileyen olaylarla ilgili her türlü incelemeyi, araştırmayı ve gerektiğinde olayın soruşturmasını re’sen yapar. (2) İdarece, yeterli inceleme ve araştırma veya gerekli görüldüğünde açılacak soruşturma tamamlanmadan idarî işlem yapılamaz; ancak, ivedi önlemler alınabilir. (3) Bu Kanun kapsamına giren kuruluşlar, faaliyet alanlarında meydana gelen ve bireyleri, tüzel kişileri veya çevreyi etkileyen olayları; nedenlerini, idarenin ve kamu görevlilerinin sorumluluğunu, yeterli inceleme, araştırma veya gerektiğinde ilgili mevzuata göre soruşturma yapmak suretiyle saptamakla yükümlüdür¹³¹. (4) İlgililerin bir işlemin yapılması veya eylemde bulunulması yolundaki başvuruları idarece, başvuru konularının özelliği dikkate alınarak, gerekli inceleme ve araştırma tamamlandıktan sonra cevaplandırılır. Başvuru konusunun, idarî faaliyet alanında gerçekleşen maddî bir olaya ilişkin olması hâlinde, bu Kanunda öngörülen usul kuralları uygulanarak inceleme ve araştırma yapılması zorunludur” olarak kaleme alınmıştır.

¹²⁸ Gerekeçede yer alan bu ve devamındaki tüm koyulaştırmalar, ilke ile ilgili önem arz eden hususların vurgulanması amacıyla tarafımızca yapılmıştır.

¹²⁹ İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağı tüm maddeleri ve madde gerekçeleri için bkz Özay, “İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağının Kısa Tarihçesi”, age, s.333-361.

¹³⁰ <http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=31835> (10.04.2015).

¹³¹ Tüm koyulaştırmalar, ilke ile ilgili önem arz eden hususların vurgulanması amacıyla tarafımızca yapılmıştır.

Madde gerekçesinde ise "İdarenin, bireylerin veya kamunun hak ve menfaatlerini etkileyebilecek işlemler tesis etmeden önce, eksik, yanlış, usulsüz ve hukuka aykırı işlem yapma riskini en aza indirebilmek için, gerekli her türlü inceleme, araştırma yapması idarenin doğru bir şekilde işlemesi bakımından zorunlu bulunmaktadır. Bu nedenle, maddeyle idareye inceleme, araştırma ve olayların gerçek boyutlarıyla ortaya konulabilmesini sağlamak için olayı soruşturma yükümlülüğü getirildiği" izah edilmektedir.

"İnceleme, Araştırma ve Soruşturma Usulü" kenar başlıklı 23. madde hükmünce "(1) İdarî makamlar, idarî faaliyet alanlarında yapacakları idarî işlemleri etkileyecek olayları öğrenmeleri üzerine, inceleme yaptırdıktan sonra, gerekli görülmesi halinde teknik bilgiye sahip kamu görevlilerinden bir ekip oluşturarak araştırma veya olayın soruşturmasını yaptırırlar. Yapılacak inceleme sonucuna göre idarî makamlar, maddî olayın oluş biçimi ve nedenleriyle sınırlı bir araştırma yaptırabilecekleri gibi, gerektiğinde idarenin ve kamu görevlilerinin hukukî sorumluluklarının da saptanacağı ilgili mevzuata göre bir soruşturma yapılması yoluna da gidebilirler. Bu araştırma veya soruşturmada, olaydan etkilenen ilgililere, başvurmaları hâlinde dinlenme hakkı tanınır; ayrıca, varsa tanıklar dinlenir".

23. maddenin gerekçesinde "Yetkili idarî makamlar, kendi görev alanlarına giren konularda, **işlem tesis etmeden önce, işlemin sebebini belirleyebilmek için inceleme yapmak zorundadırlar**¹³². Yapacakları idarî işlemleri etkileyecek olayları da bu nedenle işlem tesis etmeden önce incelemek ve idarece gerekli görülmesi hâlinde, maddede öngörülen biçimde araştırma yaptırarak değerlendirmek zorunda oldukları hususu hükme bağlanmaktadır. Ayrıca yine maddede, incelenen ve araştırılan olayda, kamu görevlilerinin hukukî sorumluluklarının varlığı şüphesinin olması hâlinde hem idarenin hem de kamu görevlilerinin sorumluluklarının saptanabilmesi için özel mevzuatı dikkate alınarak soruşturma yapılması ve yaptırım yoluna gidilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. İdarenin herhangi bir işlem tesis etmeden önce, işlemi yapmaya sevk eden nedenlerin gerçekten var olup olmadığını somut olarak ve yerinde belirlemek amacıyla bir ekip oluşturmasının ve bu ekip tarafından yapılacak inceleme sonucuna göre işlem tesis etmelerinin daha sağlıklı olacağı düşünülmüştür. Hatta bu yol, sadece işlem tesis etmeden önce değil, idarî

¹³² Gerekçede yer alan tüm koyulaştırmalar, ilke ile ilgili önem arz eden hususların vurgulanması amacıyla tarafımızca yapılmıştır.

faaliyetlere ilişkin bir olayın araştırılması için dahi kullanılabilir. Ayrıca bu yöntem, idarenin veya görevlilerinin sorumluluklarının belirlenmesi amacıyla bir tür idarî soruşturma şeklinde de icra edilebilir. Araştırma veya soruşturmada, olaydan etkilenen ilgililere başvuruları hâlinde dinlenilme hakkı tanınması, ayrıca varsa tanıkların dinlenilmesi maddî gerçeğe ulaşma amacının diğer vasıtalarındandır” hususları belirtilmek suretiyle, re’sen araştırma ilkesinin nasıl somutlaşacağı, idari usul sürecinde nasıl uygulanacağı detaylandırılmaktadır.

Türk hukuku bakımından re’sen araştırma ilkesi, idari usul ilkesi olarak, bu adla mevzuatta ve içtihadta açıkça anılmamakta ve ağırlıklı olarak idari işlemin hazırlık aşamasını, işlem tesisi için ön araştırmasını ifade edecek şekilde tanımlanmaktadır¹³³. Karar aşamasının hukuka uygun olarak tamamlanmasının, hazırlık aşamasında yer alan araştırma, soruşturma, inceleme, bilgi toplama gibi faaliyetlerin, hukuka ve gerçeğe uygunluğu kavramasına bağlılığı ve hazırlık aşamasının gereği gibi yerine getirilmemesinin idari işlemi, sebep unsuru hukuka uygunluk arz etmediğinden sakatlayacağı açıktır¹³⁴.

Buraya kadar aktarılan bilgiler ışığında özetlemek ve vurgulamak isteriz ki, ilkenin temelini oluşturan tüm hükümler, idarenin hukuka, kanuna uygun davranmasını, kanunları uygularken gerçeği bulmasını, gerçek inceleme, araştırma, soruşturmayı yapmasını¹³⁵ emretmektedir. Bu emir de re’sen araştırma ilkesi ile gerçekleşebilmektedir. Ancak bu ilkenin yalnızca bir kısmını, eksik olarak ifade etmektedir. Kanaatimizce bu, teze konu ilkenin dar anlamdaki tanımı ve anlamıdır ve ilke II. ve III. bölümde vergi usulü bakımından da inceleyeceğimiz suretle ön araştırma faaliyetinden daha fazlasıdır. İlke idarenin re’sen hareketle, usulün başlatılması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve icra edilmesi aşamalarının¹³⁶ tamamında re’sen araştırma yapmakla görevli ve yetkili olmasını gerektirmektedir.

¹³³ Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1997, s.29-30; Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku**, 2. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006 s.348.

¹³⁴ Tekin Akıllıoğlu, “Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz”, **Amme İdaresi Dergisi**, S. 3, Cilt: 14, Eylül 1981, s.45; Akıllıoğlu, “Danıştay Kararlarına Göre Uygulamada Temel Haklar (2)”, **AÜSBFD**. Cilt: XXXVIII. S. 1-4, 1983, http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/38/1/tekin_akillioglu.pdf (01.12.2015), s.129.

¹³⁵ Tekin Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, Ankara: Türkiye ve Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1983, s. 89.

¹³⁶ Azrak, “İdari Usul ve Yasalaştırılması”, age, s.823, 826.

Her bir idarenin faaliyet alanını düzenleyen özel idari usul kanunlarında özellikle düzenlenmesine gerek olmaksızın, re'sen araştırma idareye, işlevinin gereği olarak verilmiş bir görevdir. Bazı özel nitelikli idari usul kanunlarında re'sen araştırma ilkesi, dar anlamından hareketle “ön araştırma” adıyla hükme bağlanmıştır. Örneğin, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un¹³⁷ “Kurulun Görev ve Yetkileri” kenar başlıklı 27/a maddesi uyarınca Kurul “...*Bu Kanunda yasaklanan faaliyetler ve hukuki işlemler hakkında, başvuru üzerine veya re'sen inceleme, araştırma ve soruşturma yapmak; bu Kanunda düzenlenen hükümlerin ihlal edildiğinin tespit edilmesi üzerine, bu ihlallere son verilmesi için gerekli tedbirleri alıp*¹³⁸ bundan sorumlu olanlara idari para cezaları uygulamak” la görevli ve yetkili olup, “Kurulun İnceleme ve Araştırmalarında Usul” başlıklı bölümün “Ön araştırma” kenar başlıklı 40. maddesi hükmünce Kurul “*re'sen veya kendisine intikal eden başvurular üzerine doğrudan soruşturma açılmasına ya da soruşturma açılmasına gerek olup olmadığının tespiti için ön araştırma yapılmasına...*” karar verecektir.

Bir başka idari usul kanunu olan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun¹³⁹ “Kurulun doğal gaz piyasası ile ilgili görevleri” kenar başlıklı 5/A maddesi uyarınca Kurul “*h) Doğal gaz piyasası faaliyetleri ile ilgili denetleme, ön araştırma ve soruşturma işlemlerinin yürütülmesi, yetkisi dahilinde ceza ve yaptırımları uygulamak ve dava açmak da dahil olmak üzere her türlü adli ve idari makama başvuru kararlarını almak*”; “Kurulun petrol piyasası ile ilgili görevleri” 5/B maddesi gereğince Kurul “*c) Petrol piyasa faaliyetleriyle ilgili denetleme, ön araştırma ve soruşturma işlemlerini yürütmek, yetkisi dahilindeki ceza ve yaptırımları uygulamak ve dava açmak da dahil olmak üzere her türlü adli ve idari makama başvuru kararlarını almak*”; “Kurulun sıvılaştırılmış petrol gazları (LPG) piyasası ile ilgili görevleri” kenar başlıklı 5/C maddesine göre ise “*c) LPG piyasası faaliyetleriyle ilgili denetleme, ön araştırma ve soruşturma işlemlerini yürütmek, yetkisi dahilindeki ceza ve yaptırımları uygulamak ve dava açmak da dahil olmak üzere her türlü adli ve idari makama başvuru kararlarını almak*” ile görevli ve yetkilidir.

¹³⁷ 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un kabul t: 07.12.1994, RG t. 13.12.1994, S. 22140.

¹³⁸ Maddede yer alan tüm koyulaştırmalar, ilke ile ilgili önem arz eden hususların vurgulanması amacıyla tarafımızca yapılmıştır.

¹³⁹ 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun kabul t: 20.02.2001, RG t.03.03.2001, S. 24335 (Mük.).

556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname¹⁴⁰ “tescil işlemleri” başlıklı üçüncü kısmının, “başvurunun İncelenmesi” başlıklı birinci bölümünde idarenin (TPE’nin) re’sen araştırma görev ve yetkisi “şekli inceleme” kenar başlıklı 29. maddede “Enstitü, başvurunun 23 üncü maddede belirtilen şartlara uygunluğunu ve herhangi bir şekli eksikliğin bulunup bulunmadığını inceler...”, “Başvuru yapma hakkı yönünden inceleme” kenar başlıklı 31. maddede “3 üncü madde kapsamına girmeyen gerçek veya tüzel kişilerin başvurusu reddedilir...”, “Red için kesin nedenler yönünden inceleme” kenar başlıklı 32. maddede “Enstitü, başvurunun şekli yönden hiç bir eksikliği bulunmadığına karar verirse, markanın kullanılacağı ve tescil kapsamına girmesi talep edilen mallar veya hizmetlerin bir kısmı veya tamamı itibariyle başvurunun özellikle 7 nci madde hükümleriyle uygunluğunu inceler...” ifadeleriyle düzenlenmiştir.

Yine TPE’nin re’sen araştırma yetki ve görevi, 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin¹⁴¹ “Başvurunun Şekli Şartlara Uygunluk Açısından İncelenmesi” başlıklı 54. maddesinde “Başvuru tarihinin kesinleşmesinden sonra, Enstitü başvurunun 42 inci ila 52 inci maddelerde belirtilen ve Yönetmelikte öngörülen şekli şartlara uygunluğunu inceler. ... Enstitü, başvuru konusunun bu Kanun Hükmünde Kararnamenin 6 ncı ve 10 uncu maddelerine göre patent verilerek korunamayacak konular ve buluşlar kapsamına girip girmediğini ve sanayiye uygulanabilir olup olmadığını inceler...”; 554 sayılı Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin¹⁴² “İnceleme” kenar başlıklı 32. maddesinde “Konusu ve kapsamı 3 üncü madde hükümlerine uymayan bir tasarım tescil talebi Enstitü tarafından geri çevrilir. Enstitü, başvurunun 26 ncı ve 28 inci maddelerde belirtilen şartlara uygunluğunu ve herhangi bir eksikliğin bulunup bulunmadığını inceler...” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Re’sen araştırma, Anayasa’nın ihdas ettiği idari rejim ile bahsedilen ve bahsedilecek olan tüm anayasal, kanuni ve idari düzenlemelere konu temeller gereğince, özellikle sebep unsurunun hukuka uygunluğunu teminen, ilgili idari usul kanununda özellikle belirtilmese, öngörülme dahi, zorunludur, araştırma-inceleme

¹⁴⁰ 556 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin kabul t: 24.06.1995, RG t. 27.06.1995, S. 22326.

¹⁴¹ 551 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin kabul t: 24.06.1995, RG t. 27.06.1995, S. 22326.

¹⁴² 554 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin kabul t: 24.06.1995, RG t. 27.06.1995, S. 22326.

yapılmadan, gerçek araştırma-inceleme yapılmadan, yeterli araştırma-inceleme yapılmadan verilen idari kararlar, tesis edilen işlemler sebep unsuru açısından sakattır ve iptali gerekir¹⁴³. “Karara dayanak olacak verilerin” araştırılmamasının sebep unsurunu sakatladığından bahisle verilen iptal kararlarından ve eserlere konu edilmişinden, çok eski tarihli olsalar da, bahsetmek ilkenin gerçek anlamı ve idareye yüklediği görevi tespit etmek için önem arz etmektedir:

“...İdarenin yetki alanına giren bir konuda idarece kendisine bir şeyi yapmasında mahzur bulunmadığı bildirilen kimsenin bu bildirimine itibar ederek, ona göre hareket etmesi hukuka uygun bir davranıştır. Kaldı ki, **çeltik ekilecek sahanın diğer arazilere zarar vereceğinin bilahare ortaya çıkması, idarece yürütülen incelemenin de yeterince yapılmadığını göstermektedir...**¹⁴⁴”.

“...Artan 71 konuta karşılık 321 müracaat sahibinin bulunduğu ve her birinin durumları inceleneceği davalı idarece belirtildiğine göre, davacının da hak sahibi olarak **bu müracaatçılar arasına alınıp durumu incelenerek karar verilmesi gerekirken, davacının konut tahsisi istemine cevap verilmemek suretiyle tesis edilen idari işlemin iptaline...**¹⁴⁵”

“...şehirlerde her on bin nüfus için Sıhhiye Vekaletinin müsaadesiyle bir eczane açılabilmesi prensibi kabul edilmiştir. Kanunda nüfusu kesirli olan yerlerde ihtiyaç bulunduğu takdirde bir eczane daha açılmasına müsaade olunur denilmektedir. Nüfusu 20732 olan Ödemiş’te 2 eczane vardır. Bir eczacı eczane açmak için Sıhhiye Vekaletine müracaat etmiştir. Sıhhiye Vekaleti eczane açmak için müsaadesini verip vermemek hususunda takdir yetkisini haiz olduğu düşüncesiyle ve Ödemiş’te üçüncü bir eczaneye ihtiyaç olmadığına kani bulunduğundan ret cevabı vermiştir. Eczacının ret kararı aleyhine açtığı iptal davasına ilişkin kararda *vekaletin usulüne tevfikeyan yaptıracağı tahkikatla tespit etmesi lazım geldiğini, tahkikatın neticesine göre karar vermesi gerektiği ancak **hiçbir tahkikat yapılmaksızın** sırf*

¹⁴³ Yıldızhan Yayla, **Şehir Planlamasının Başlıca Hukuki Meseleleri ve İstanbul Örneği**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1975, s.38-39.

¹⁴⁴ Danıştay 12. Dairesi, t. 25.10.1971, E. 1969/2524, K. 1971/2354 (Aktaran: Tekin Akıllıoğlu Uygulamada Temel Haklar (2), age, s.129). Kararda yer alan tüm koyulaştırmalar, ilke ile ilgili önem arz eden hususların vurgulanması amacıyla tarafımızca yapılmıştır.

¹⁴⁵ Danıştay 12. Dairesi, t. 11.11.1975, E. 1974/1574, K. 975/937 (Aktaran Tekin Akıllıoğlu, “Bireyin Yönetimsel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz”, age, s.45). Kararda yer alan tüm koyulaştırmalar, ilke ile ilgili önem arz eden hususların vurgulanması amacıyla tarafımızca yapılmıştır.

ihtiyaç bulunmadığı beyanıyla eczacının talebinin reddi usulsüz bulunmuştur... Görüldüğü gibi burada kanun bir tahkikatın icrasını açıkça emretmediği halde Devlet Şurasına göre bu gibi bir tahkikatın icra edilmesi gerekmektedir...¹⁴⁶

“...Bundan başka meselenin verilerinden köy kurulması hakkındaki kararın ciddi ve esaslı bir tetkik ve tahkike de dayanmadığı anlaşılmaktadır. Şöyle ki, muamele dosyasında çiftlik sahiplerinin yekununa müteallik birbirini tutmayan rakamları muhtevi resmi evrak yer almakta buna mukabil, o yerin kime ait olduğunu gösteren herhangi bir kayıt ve işaret bulunmamaktadır. Kararın bilhassa istinad ettiği heyet raporu ise, **mahallinde yapılan bir inceleme ve soruşturmanın mahsulü olmaktan ziyade masa başında ve dosya münderecatına göre yazılmış ve fakat buna rağmen hadisenin evveliyatını ve cereyan tarzını hiç nazara almamış görünmektedir. Böyle gayri ciddi ve noksan tahkikata dayanarak idarenin yaptığı muameleler** usul cihetinden hukuken sakat ve batıl sayılır çünkü idarenin bu tarz hareketlerle **belli bir olayda isabetli bir karara varması çok şüpheli ve hatta imkansızdır...**”¹⁴⁷.

“... Örneğin 120 nüfuslu bir yer için 150 nüfuslu diyerek köy yönetimi kurarsa, gerçeğe uymayan bir kararlar yıkım kararı alırsa, yönetim gerçekte değil görünüşte kanunlara uygun davranmış olacaktır...”¹⁴⁸.

1.2. Vergi Hukuku’nda İdari Rejimin Ulaştırdığı Sonuç: Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sistemi

1.2.1. Genel Olarak

İdarenin yukarıda özelliklerini incelediğimiz idare işlevi kapsamında görevlerini yerine getirmek için, kamu gücü ayrıcalıklarıyla örülü yetkilerini, idari usul ilkelerini de esas almak suretiyle kullanarak, Anayasa’ya, kanunlara, maddi ve hukuki gerçeğe uygun birel idari işlem tesis etme zorunluluğu, devletin egemenlik gücünü kullandığı tüm alanlarda geçerlidir. Devletin egemenlik gücü,

¹⁴⁶ Süheyp N. Derbil, **İdare Hukukunda İptal Davalarının Mahiyeti Konferansı**, s.18. (Aktaran: Ragıp Sarıca, **İdari Kaza (Cilt I- İdari Davalar)**, İstanbul: Kenan Matbaası, 1949, s.89-90, dn 102). Kararda yer alan tüm koyulaştırmalar, ilke ile ilgili önem arz eden hususların vurgulanması amacıyla tarafımızca yapılmıştır.

¹⁴⁷ Lûtfî Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1964, s.343-344. Kararda yer alan tüm koyulaştırmalar, ilke ile ilgili önem arz eden hususların vurgulanması amacıyla tarafımızca yapılmıştır.

¹⁴⁸ Balta, age, s.127.

fonksiyonlarının görevleriyle bağlantılı değişik yetkiler içermesi nedeniyle, farklı alanlarda farklı görünümlere bürünmektedir. Bu alanlardan birisi de devletin mali egemenliğidir. Devletin iç hukukta sahip olduğu bütçe yapma, kamu mallarını yönetme, vergilendirme, harcama gibi yetkilere sahip olduğu alan mali egemenliğini ifade etmektedir¹⁴⁹.

Kamu kesiminin gelir yapısı (para basma, şerefîyeler, katılma payları, sosyal güvenlik ödentileri, para cezaları, zorlayıcı ve gönüllü borçlanmalar, mülk gelirleri, vasiyet ve hibeler vb gibi) çok ve değişik yapıda gelirden oluşmakta ise de, bu gelirler en önemli kamu geliri olan vergilerin yerini alamaz ve ancak onu tamamlayabilirler¹⁵⁰. Kaynağını devletin egemenlik gücünden alan vergilendirme yetkisi Anayasa'nın 6. maddesine uygun olarak, Anayasa'nın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanılmaktadır. Anayasa'nın "*Vergi Ödevi*" kenar başlıklı "*...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır...*" içerikli 73/3 maddesi hükmünce devletin mali egemenlik alanında yer alan vergilendirme yetkisi, kural olarak yasama fonksiyonu tarafından kanunlar aracılığıyla kullanılır, verginin kanuniliği adı verilen bu ilke kapsamında vergiler ancak kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Anayasa'nın "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür...*" içerikli 73/1. maddesi gereğince vergi, temel unsurlarını da içerecek şekilde kanunla konulmak suretiyle, kişiler ve devlet arasında, hem borç-alacak ilişkisi hem de vergi ödevi ilişkisi tesis etmektedir¹⁵¹.

Hukuk devletinin gereği olarak Anayasa ile koruma altına alınan temel hak ve özgürlükler, devletin temelini Anayasa'dan alan vergilendirme yetkisi nedeniyle sınırlandırılmaktadır. Devletin kamu hizmetlerini ve üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu geliri (güvenli garantili, çeşitli, sürekli ve genel bir kaynaktan) vergilerden sağlaması yani verginin temel finansman kaynağı olması nedeniyle¹⁵², devlet kişilerin mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine sürekli şekilde müdahale halinde ve bu suretle hukuk devleti niteliği

¹⁴⁹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.2-3.

¹⁵⁰ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s. 267-272, 287.

¹⁵¹ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.100.

¹⁵² Funda Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, 28-29 Mayıs 2007, Ankara: Seçkin Yayınları, 2009, s.147-148.

ile sıkı ilişki içerisinde. Hukuk devleti niteliği ve gerekleri, devletin vergilendirme yetkisini hukuk kurallarına uygun olarak kullanması ve bu yetkinin sınırlarının çizilmesini sağlayacaktır. Hukuk devleti anayasal vergilendirme ilkeleri görünümüyle, adaleti sağlama işlevi ile maddi hukuk devleti, düzenin sağlanması ve kaosu önlenmesi işlevi ile şekli hukuk devleti olmak üzere iki ana işleve sahiptir. (Maddi hukuk devletine tezimizin II. başlığı altında yer verileceğinden, bu başlıkta yalnızca şekli hukuk devletinden bahsedilecektir). Şekli hukuk devleti, hukuk düzenini kurarak ve devam ettirerek hukuki güvenliği sağlamayı amaçlamaktadır. Toplamda tamamının hukuki güvenliği sağlayarak şekli hukuk devletinin amacını gerçekleştirecek olan alt gerekler, hukuk düzeninin kurulması ve devam ettirilmesi için ulaşılabilir, belirli, açık, geriye yürüme yasağına tabi hukuk kurallarının oluşturulması, tüm devlet organlarının görev ve yetkilerinin hukuk kurallarından kaynaklanması ve bu kurallara uygun olarak yerine getirilmesi, aksi halin mevcudiyeti durumunda idari ve adli hukuki başvuru yollarının sağlanmış olmasıdır. Böylece vergi hukukunda şekli hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesi ile, hukuki güvenlik ilkesi de kanunilik, idarenin kanuniliği, ulaşılabilirlik, belirlilik, açıklık, (geriye yürüme yasağı ve yasa uygulamasına güvenin korunmasından oluşan) güvenin korunması ilkesi, ve başvuru yollarının sağlanmış olması alt ilkeleri ile somutlaşarak hayata geçecektir¹⁵³.

Vergilendirme nedeniyle, Anayasa ile korunan başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlükler sınırlanmakta ve devletin müdahalesi ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu müdahale ve sınırlama elbette sınırsız değildir¹⁵⁴. Ancak kişilerin hukuki güvenlik içerisinde varlıklarını geliştirecekleri ve yaşamlarını sürdürecekleri hukuki düzenin, devletin vergilendirme yetkisini de çevrelemesi zorunludur. Devletin vergilendirme yetkisini kullandığı mali egemenlik alanında da hukuki güvenlik, kronolojik olarak öncelikle kuralların konulması ile sağlanacak, böylece idare edenlerin keyfi ve sınırsız davranmaları önlenecek, hukukla çevrelenecek alan içerisinde (kanunilik)¹⁵⁵, hukuka uygun faaliyetlerin gerçekleşmesi (başka bir alt ilke

¹⁵³ Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi”, age, s.189-198.

¹⁵⁴ Sınırlandırma ve sınırlandırmanın sınırları hakkında detaylı bilgi için bkz Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, age, s.147-199.

¹⁵⁵ Verginin kanunla konulmasının anlamı ve kapsamı ile teze konu ilkenin, kanunilik ilkesinin gerçekleşme amacına hizmet edişi tezimizin II. başlığı altında inceleneceğinden, bu başlıkta yalnızca verginin kanunla konulmasından, idarenin kanuna dayanmasından anlaşılması gerekenin kısaca ne

olan idarenin kanuniliği) ile sağlanacaktır. Anayasa'nın 73/3. maddesi hükmünce, yasama fonksiyonu vergilendirme alanında düzenleme yapmakla görevli ve yetkilidir. İdarenin hukuk kuralını uygulama zorunluluğu¹⁵⁶, mali egemenlik alanında, kanunla konulan verginin alınması, kanunla konulan verginin tahsili için harekete geçilme zorunluluğu anlamına gelecektir. Verginin kanunla konulmasından anlaşılması gereken yasama fonksiyonunun, vergilendirmeye ilişkin temel unsurları idarenin keyfi ve sınırsız uygulama yapma ihtimalini ortadan kaldıracak, idareyi bağlı yetki ile kuşatacak şekilde düzenleme zorunluluğudur. Kanunilik ilkesinin sonucu olarak vergi idaresinin kanunlarla belirlenen görev ve yetkisi, kanunların emrettiği andan itibaren kanunların emrettiği şekilde harekete geçmekle sınırlandırılmış ve bu suretle vergi mükelleflerine hukuki güvenlik sağlanarak şekli hukuk devleti ilkesi hayata geçirilmiştir¹⁵⁷.

Yasama fonksiyonu eliyle konulan vergilerin kanunda belirtilen şekilde hesaplanması, salınması ve toplanmasında ise yürütme fonksiyonunun "idare" organı görevli ve yetkilidir. İdare, kanunla konulan vergilerin hesaplanması, salınması ve toplanmasında idare işlevine uygun olarak, alacağın doğduğu andan tahsil edildiği ana kadar birel idari işlemler tesis etmektedir¹⁵⁸.

Vergi hukukunun (konuları esas alınarak yapılan ayırım çerçevesinde) alt bölümlerinden olan vergi usul hukuku, (genel vergi hukukunun belli konuları ile birlikte) maddi vergi kanunları ile belirlenen vergi borcu ilişkisinde, (daha çok) vergi idaresi ile vergi mükellefinin hak ve yükümlülüklerinin yerine getirilme usullerini düzenleyen şekli kurallardan ibarettir¹⁵⁹. Kişiler ve devlet arasında, hem borç-alacak hem de vergi ödevi ilişkisi tesis eden¹⁶⁰ vergi borcu ilişkisi, vergi usul hukukunun öngördüğü işlemler ve kurallar çerçevesinde, vergi alacağının doğması ile başlayarak tahsil edildiği ana kadar süregelen vergi usulünde somutlaşır. İleride vergi usulünün işlemleri ve hukuki nitelikleri detaylı olarak incelenecekse de uygulanagelen

olduğundan ve genel olarak Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme usulünün hangi işlemlerden ibaret olacak şekilde düzenlendiğinden bahsedilecektir.

¹⁵⁶ Kaboğlu, "Hukuk Devleti Üzerine", age, s.49.

¹⁵⁷ Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak -Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi", age, s.200-202.

¹⁵⁸ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.4, 12.

¹⁵⁹ Vergi hukuku "Vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünüdür". Tanım ve atıf için bkz Mualla Öncel, Ahmet Gürcan Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 18. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.2, 5-6.

¹⁶⁰ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, age, s.100.

vergilendirme sistemleri arasındaki farkın ayırt edilebilmesi ve ileride teze konu ilkenin vergilendirme sistemlerine göre taşıdığı anlamın anlaşılabilmesi için kısaca vergi borcu ilişkisi ve vergi usulü işlemlerine değinmek yerinde olacaktır.

Verginin kanuniliği ilkesi gereği idarenin vergi usulüne ilişkin görev ve yetkileri kanunlarda düzenlenmiş, idare bağlı yetki ile donatılmıştır. Vergi kanunlarının öngördüğü hukuki ve maddi sebep meydana gelmişse, vergi idaresi kanun hükmünün emrettiği işlemi yapmak ve kararı almak zorundadır¹⁶¹. Kanunlardan hareketle, devletle mükellef arasındaki vergi borcu ilişkisi, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmakta olup, vergi mükellefi¹⁶² de, vergi kanunlarına göre kendisine borç terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. Kanunla temel unsurları düzenlenen vergi borcu ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlamakta, vergi borcunun, kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yapılacak hesaplama işlemi ile somut olarak saptanma (tarh) aşamasıyla devam etmekte, tebliğ, tahakkuk ve tahsil ile sona ermektedir. Vergi usulüne ilişkin tüm bu işlemler birel idari işlem niteliğinde olup, işlemleri yapan vergi idaresi de Türk İdare Teşkilatı'na dahildir. Vergi usulündeki işlemlerin yerine getirilmesi yani maddi ve şekli vergi kanunlarındaki kurallara uygun olarak vergilendirme yapılması, vergi idaresine Anayasa ve kanunlarla verilmiş görevdir¹⁶³. Kanunlarla verilen vergi usulüne ilişkin görevleri kanuna uygun olarak yerine getirmekle görevli olan vergi idaresi, tüm idare organları gibi, bu görevleri yerine getirebilmek için yetkilidir de.

Dolayısıyla, Anayasa'nın 73/3. maddesine uygun olarak kanun(lar)la yürürlüğe konulan vergi, Anayasa'nın 123. ve 126. maddelerine uygun olarak teşkilatlanmış, Anayasa'nın 113. maddesine uygun olarak kuruluş, işleyiş, görev ve yetkileri kanunla düzenlenen Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak yine kuruluş, işleyiş, görev ve yetkileri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında

¹⁶¹ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.11.

¹⁶² Vergi Usul Kanunu'nun "*mükellef ve vergi sorumlusu*" kenar başlıklı 8. maddesi vergi mükellefini "*...vergi kanunlarına göre kendisine borç terettüp eden gerçek veya tüzel kişi...*" olarak tanımlamaktadır.

¹⁶³ Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)", www.adanasmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc (25.03.2015).

Kanun¹⁶⁴ ile hükme bağlanan vergi idaresi (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatında yer alan vergi dairesi başkanlıkları) tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir.

Vergi usulünde idari işlemler tesis eden vergi idaresi, şüphesiz ki, “Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü “ kenar başlıklı 11. madde gereğince Anayasa hükümleri ile bağlı olup, Anayasa'nın “yürütme yetkisi ve görevi” kenar başlıklı 8. maddesi uyarınca yürütme yetkisi ve görevini Anayasaya, kanunlara ve düzenleyici işlemlere uygun olarak kullanmak ve yerine getirmek zorundadır. Vergi idaresi de, kanunilik ilkesi gereği kanunlardan yetki almak zorunda olduğu kadar, kanuniliği gereği de kanunların çizdiği çerçevede faaliyet göstermek ve kanunları uygulamak zorundadır. Bahsi geçen tüm anayasal temeller üzerine kurulan, vergi kanunlarının ve kurallarının uygulayıcısı, yürütücüsü olan vergi idaresi kuralları uygulamaktan yani kanunla verilen görevlerini yerine getirmekten ve yetkilerini kullanmaktan imtina edemez. Vergi idaresinin kanunlarla verilen vergilendirme işlemlerine ilişkin yetkisini kullanmaması, kanuna aykırılık arz edecek ve hizmet kusuru sayılarak, doğmuşsa zararın idare tarafından tazmini gerekecektir. Vergi idaresinin kanunlarla verilen görevleri yerine getirmesi ve yetkilerini kullanmasının aracı olarak vergi usulünde tesis ettiği birel işlemler, yine bu hüküm gereğince kanundaki kurallara aykırı olmamalı, çelişki arz etmemelidir. Anayasa'nın yukarıda bahsi geçen hükümlerine uygun olarak kuruluş, işleyiş ve görevleri kanunla düzenlenen vergi idaresi de kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkesine uygun olarak kanunla düzenlenmemiş alanda birel işlem yapamayacak, kanunla düzenlenmiş alanda kanunun çizdiği çerçeve dışında birel işlem yapamayacak, kanunda yer alan kurallara aykırı birel işlem yapamayacak ve kanunu uygulamaktan kaçınamayacaktır¹⁶⁵.

Buraya kadar sıralanan “devletin temel amaç ve görevleri” (kenar başlıklı 5. madde), “cumhuriyetin nitelikleri” (kenar başlıklı 2. madde), “idarenin bütünlüğü ve kamu tüzel kişiliği” (kenar başlıklı 123. madde), “merkezi idare” (kenar başlıklı 126. madde), “bakanlıkların kurulması ve bakanlar” (kenar başlıklı 113. madde), “anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü” (kenar başlıklı 11. madde), “yürütme yetkisi

¹⁶⁴ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un kabul t.05.05.2005, RG t.16.05.2005, S. 25817.

¹⁶⁵ Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.61, 79, 94-97.

ve görevi” (başlıklı 8. madde), “tüzükler” (kenar başlıklı 115. madde), “yönetmelikler” (kenar başlıklı 124. madde), “görev ve sorumlulukları, disiplin kovuşturulmasında güvence” (kenar başlıklı 129. madde), “genel ilkeler” (kenar başlıklı 128. madde) ve “yargı yolu” (kenar başlıklı 125. madde) maddelerine konu anayasal temeller ışığında, kuvvetler ayrılığı, hukuk devleti niteliği ve tüm gerekleri, vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi idaresinin kanuniliği ve idarenin mali sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, vergi usulündeki birel idari işlemlerin kanunlara uygun, doğru ve eksiksiz olarak tesis edilmesi gerektiği açıktır. Kuşkusuz Anayasa’ya ve kanunlara uygun vergilendirme ancak vergiyi doğuran olayın, mükellefin, matrahın doğru ve eksiksiz tespiti ve tahsilatın kanuna uygun olarak yapılması ile mümkündür. Vergi idaresi, yürütmekle görevli olduğu vergi usulüne uygun olarak, kanunda belirtilen vergiyi doğuran olayı, mükellefi ve matrahı ancak re’sen araştırarak tespit ve/veya teyit edecektir.

Birtakım işlemlerden oluşan vergilendirme usulünde ülke hukuklarının, vergi idaresinin görev ve yetkileri ile vergi mükellefinin yükümlülüklerini belirlemek bakımından öngördüğü ve kısaca, vergilendirme usulünü vergi idaresinin yürüttüğü, verginin tarhının ve tahsilinin idari bir işlemle yapıldığı “kamusal güce dayalı vergilendirme (idari vergilendirme - idari değerlendirme)”; mükellefin vergi usulündeki işlemleri kendisinin yaptığı, kendi vergi borcunu kendisinin hesapladığı ve ödediği “kendi kendini vergilendirme (öz değerlendirme - bireysel değerlendirme - self assessment)” olarak tanımlanabilecek iki farklı temel vergilendirme usulü sistemi söz konusudur¹⁶⁶. İki sistem arasındaki temel fark, vergi usulünde taraflara yüklenen görevlerdedir. Her iki sistemde vergi idaresinin yetki, görev ve sorumlulukları ile mükellefin ödev ve sorumlulukları birbirinden farklıdır¹⁶⁷.

Kendi kendini vergilendirme sisteminde¹⁶⁸, **anayasal vergilendirme yetkisini yalnızca usulü kontrol etmek ve denetlemek-doğrulamak suretiyle kullanabilen devlet karşısında**, vergilendirme usulünü **usulün öznesi** olarak

¹⁶⁶ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2013, s.211-213.

¹⁶⁷ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.213.

¹⁶⁸ Sisteme ilişkin açıklamalar Roman Seer, “Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?”, **Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?**, Berlin: Deutsches Wissenschaftliches Institut der Steuerberater Symposium, 2014, s.7, 10, 12-13, 16,18’den hareketle yapılmaktadır.

yürüten vergi mükellefi bulunmaktadır. Bu sistemde, kapsamında olduğu kanunu, mükellefi olduğu vergi türünü bilen, belirleyen ve doğru şekilde kendi vergisel durumlarına uygulayan, vergi borcunu kendisi hesaplayarak, vadesi geldiğinde vergi borcunu ödeyen, usulün uygulama gücünü kendisine karşı kendisi kullanan vergi mükellefidir. Kendi kendini vergilendirme sisteminde, vergilendirme usulünde yer alan vergi borcunun belirlenmesi ve somut vergilendirme işlemlerini yerine getirerek neyin doğru olduğunu vergi idaresine söylemek dahil olmak üzere, birçok işlem bir ödev ve sorumluluk olarak vergi mükelleflerine geçmektedir. Örneğin, bir vergi mükellefi tüm gelirinin doğru olarak beyan edildiğinden ve ödenecek verginin doğru olarak hesaplandığından ve vergi iadesi talebinde bulunmadan önce herhangi bir masrafın indirilmiş olduğundan emin olmakla yükümlüdür¹⁶⁹.

Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde¹⁷⁰ ise vergilendirme dönemine ilişkin gelir ve giderler ile ilgili tüm detayları beyana mesnet belgeler ile birlikte beyan etmek, vergisel durumların aydınlatılmasına yardım etmek, vergilendirme usulünün objesi olan vergi mükelleflerinin kanuni ödevi ve vergisel durumların aydınlatılmasının aracıdır. Bu aşamadan itibaren tüm vergilendirme usulünün, idari işlemlerle hukuka uygun olarak yürütülmesinin **asıl ve tek sorumlusu, kamu yararının yedemini olan vergi idaresidir ve usulün yürütülmesi vergi idaresinin görevi ve sorumluluğudur**¹⁷¹.

Bir görüşe göre, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminden bahsedebilmek için, vergilendirme usulünde sadece vergi idaresinin aktif olması, usulün, mükelleften tamamen bağımsız olarak, mükellefin bilgi ve yardımına dahi başvurulmaksızın, vergi idaresi tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Mükellefe beyan sistemi ile yüklenen ödevler nedeniyle artık “karma sistemin” meydana geldiğini ve üçlü bir ayırım söz konusu olduğunu, karma sistemde vergi mükellefinin bildirimlerde bulunması gerektiği ancak vergilendirmenin, vergisel duruma ilişkin yapılacak re’sen araştırma sonucunda vergi idaresi tarafından yapılabileceğini ileri süren bu görüşün ve karma sistemin kabul edilmesi halinde, beyan sistemine

¹⁶⁹ Seer, “Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?”, age, s.7, 10, 12-13, 16,18.

¹⁷⁰ Sisteme ilişkin açıklamalar Seer, “Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?”, age, s.7, 10, 12-13, 16,18’den hareketle yapılmaktadır.

¹⁷¹ Seer, “Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?”, age, s.7, 10, 12-13, 16,18.

dayanmakla birlikte vergi idaresinin tarh ve tahsil idari işlemini yaptığı Almanya, Türkiye gibi sistemler de karma sistemin örneği olacaklardır¹⁷².

OECD raporlarında¹⁷³ genel olarak kabul edilen vergilendirme sistemleri, “vergi denetimi faaliyetlerinin kapsamının belirlenmesine” indirgenerek ve vergilendirmenin yapıldığı yer sisteminin sonucu olarak üye ülkeler arasında farklılık gösterdiği vurgulanarak, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi ve kendi kendini vergilendirme sistemi olarak ikiye ayrılmakta, bu sistemlerin pek çok ülkede zaman içerisinde değiştiği ve aslında iki sistemin özellikleri ve nisbi verimleri arasında uygulamada ince bir çizgi olduğu belirtilmektedir. Raporlar, sistemleri, denetim faaliyeti kapsamında değerlendirdiğinden, elektronik uygulamaların sistemler üzerindeki etkisinden hareket etmekte ve risk yönetim sistemi çerçevesinde iki sistemin öznesini ve rolünü açıklamaktadır. Uygulamada önceden vergi idaresi personeli tarafından gerçekleştirilen incelemenin yerini, elektronik uygulamaların aldığı, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde vergilendirme usulünde idare tarafından yapılan incelemelerin bu denetim programları ile **tamamlandığı** belirtilmektedir. Kendi kendini vergilendirme sisteminin uygulandığı ülkelerde ise, risk yönetimi kapsamında elektronik uygulamaların etkisinin sadece denetim işlevini görmekte olduğu izah edilmektedir. Bu sistemde kural olarak mükellefin bildirimleri (matematiksel hatalar ya da açıkça yapılmış hatalı kesintileri kapsayan bildirimler hariç) **dosyalanmış olarak kabul edilmektedir**. Takiben bilgisayar esasına dayalı risk seçme teknikleri ve/veya manuel görüntüleme işlemleri ile denetlenecek bildirimler seçilmekte, büyük ölçekli eşleştirme programları (örneğin maaş, faiz, ve temettü gibi ana gelir kategorileri) denetim esası ile birleştirilebilmektedir¹⁷⁴. Mükellef tarafından yürütülen süreci ve bu süreçteki bilgileri yalnızca kontrol eden,

¹⁷² Ernst Höhn, **Steuerrecht: ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium**, Stuttgart: P. Haupt, 1988, s. 11 vd (Aktaran: Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.213); Namık Kemal Uyanık, “İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir”, **Vergi Dünyası**, S.283, Mart 2015, s.95-96.

¹⁷³ OECD Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group Information Note, “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, 16.10.2006, <http://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf> (09.09.2015), s.10-11; OECD Forum on Tax Administration, “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)”, Şubat 2007, <http://www.oecd.org/ctp/consumption/CIS-2006.pdf> (09.09.2015), s.58.

¹⁷⁴ OECD Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group Information Note, “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, 16.10.2006, <http://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf> (09.09.2015), s.10-11.

doğrulama hedefleyen kendi kendini vergilendirme sistemlerinde¹⁷⁵ **hemen hemen tüm bildirimler teknik inceleme olmadan dosyalanmış olarak kabul edildiği için**, sistemin risk bazlı görüntüleme teknikleri kullanan güvenilir elektronik denetim dosya seçim sistemi ile desteklenmesi esastır. Genellikle, bu sistemler, tamamlanmış denetim dosyalarının analizlerinden elde edilen risk-bazlı kriterleri kullanarak geliştirilmiş ve denetim faaliyetlerinin sonuçlarını hesaba katmak ve vergi mükelleflerinin davranış biçimindeki önemli değişiklikleri yansıtmak için düzenli olarak güncellenmektedir¹⁷⁶.

Kanaatimizce, vergi usulü, vergi denetim faaliyetlerinin kapsamına göre değil, mükellefe yüklenen ödevler, sorumluluklar ile vergi idaresinin bu süreçteki rolü birlikte esas alınmak suretiyle iki ayrı temel sistem üzerine kurulabilmektedir. Mükellefe beyanda bulunma ödevi verilmesi ve kural olarak beyana dayanan bir vergilendirme sisteminin öngörülmüş olması, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemini karma niteliğe dönüştürmemektedir. Anayasal ve kanuni düzenlemelerle çevrelenen mali egemenlik, yürütücüsü olan vergi idaresini de bağlı yetkilerle sınırlandırmayı, yetkisizliğin asıl, yetkinin istisna olmasını, takdir yetkisinin ise kural olarak var olmadığını kabul etmeyi gerektirmektedir. Bu esasa göre var olan günümüz kamusal güce dayalı vergilendirme sistemlerinde, idarenin tamamen takdir yetkisini haiz suretle, keyfi ve sınırsız vergilendirme işlemleri tesis etmesi mümkün değildir. Kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi, mükelleflerin hiçbir etkisinin ve ödevinin olmadığı, idarenin tek başına ve mutlak olarak idari işlemler tesis ettiği bir usul değildir. Bu nedenle de beyan sisteminin getirilmiş olması, mükellefe beyanname ödevi başta olmak üzere birtakım ödevler ve etki şansı verilmiş olması, vergi idaresinin süreci yönettiği kamusal güce dayalı vergilendirme sistemini karmaştırmamaktadır. Zira kendi kendini vergilendirme ile kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi arasındaki temel fark yalnızca mükellefe verilen ödevlerin nitelik ve niceliği değil, vergi idaresinin vergi usulündeki sorumluluğu, tarh ve tahsil işlemlerindeki idari rolü, yetki ve görevidir.

¹⁷⁵ OECD Forum on Tax Administration, “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)”, Şubat 2007, <http://www.oecd.org/ctp/consumption/CIS-2006.pdf> (09.09.2015), s.58.

¹⁷⁶ OECD Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group Information Note, “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, age, s.10-11.

Her iki sistemi birbirinden ayıran mutlak bir tanım yapmak, unsurları yeknesak olarak sıralamak mümkün görünmemektedir. Vergi usulündeki işlemlerde vergi idaresinin rolünü belirleyen iki temel sistem bulunmakta, karma sistem temel bir sistem olarak bunlar arasında yer almamaktadır. Ancak, ülke örnekleri bakımından her iki sistemin genel özellikleri açısından değilse de bazı işlemlerde diğer sistemin özelliklerinin uygulanması söz konusu olabilmekte, sistemler kendi içerisinde yumuşayabilmekte ya da katılaşabilmekte, bir ödev birinden diğerine geçirilebilmektedir. Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde birçok vergi türü bakımından beyan esasının geçerli olması sistemi yumuşatmakta ancak hiçbir surette kendi kendini vergilendirme sistemine dönüştürmemekte ya da karma sistem ihdas etmemektedir. Zira beyan ödevi mükellefin vergi borcunu hesaplama ödevini içermemekte, vergi idaresinin tüm vergilendirme usulü esas alındığında sürecin yöneticisi olduğu, süreci idare işlevi kapsamında kamu yararı amacıyla kamusal güç kullanarak idari işlemler aracılığıyla yürüttüğü gerçeğini değiştirmemektedir.

Aynı şekilde kendi kendini vergilendirme sistemi üzerine kurulu olan vergilendirme usulünde yer alan istisnai bazı aşamaların idari işlemler yerine getirilmesi de kendi kendini vergilendirme sistemini tamamen kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine dönüştürmemekte ya da karma bir sistem ihdas etmemektedir. Örneğin tarhın idari bir işlemler yapılması süreçte mükellefe verilen vergi borcunu hesaplama ödevini ortadan kaldırmamakta, sistemi iyi bildiği kabul edilen mükellefin vergi usulünü yürüttüğü gerçeğini değiştirmemektedir.

Sistem “bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni”, “yol-düzen” olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁷. Vergilendirme usulü de, vergi sisteminin içerisinde, vergi sistemiyle uyumlu olacak şekilde yer almak zorunda olan, daha küçük bir sistemdir. Hangi sistem uygulanırsa uygulansın, vergilendirme usulünün amacı genel bir ifadeyle hukuka uygun vergilendirme değildir. Vergi usul sistemi hukuka uygun vergilendirme amacını elde etmeye yarayan yöntemler düzenini, genel hukuk ve vergi sistemine uygun olarak belirleyecek, her sistem kendi içerisinde bir üst sisteme uyumlu nitelikte olacaktır. İdari teşkilata dahil olan, mali sorumluluğu bulunan, bağlı yetkilerle donatılarak, kamu gücü kullanabilen, asli görevi re’sen hareket ederek

¹⁷⁷ Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.565ed3c44540b9.50309895 (01.12.2015).

hukuka uygun vergilendirme yapmak olan vergi idaresi, idari rejime tabi bir hukuk sistemi içerisinde, bu sisteme uyumlu olarak çalışan vergi usulünü yürütmekle görevli ve sorumludur. Kamusal güce dayalı vergilendirme usulü ile kendi kendini vergilendirme usulü birbirinden ayrı sistemlerdir. Usule ilişkin bu sistemler, genel hukuk sistemi, vergi sistemi ve takiben de vergi usulünde yer alan her bir işlem ile de bütünlük arz edecek, böylece amacına ulaşacak düzende-yolda işleyecektir. Dolayısıyla, vergilendirme usulünde belirlenen sistem, sistemi oluşturan bazı aşamalarda yumuşayarak ya da katılarak diğer sisteme benzer özellikler gösterecek şekilde oluşturulsa da, büyükten küçüğe, genelden özele tüm parçalara bakıldığında sistem bütünlük arz edecek ve bu bütünlük özel vergi türleri bakımından da değişmeyecektir.

Buradan hareketle bu iki usul sistemini denetim bazlı olarak değerlendiren ve karşılaştırmaya çalışan OECD raporundaki “tüm ülkeler katma değer vergisini kendi kendini vergilendirme ilkeleri altında icra ederler” tespitine¹⁷⁸ katılmadığımızı belirtmek gerekmektedir. Kamusal güce dayalı vergilendirme sistemini uygulayan Almanya’da Katma değer vergisi kendine özgü yansıma, indirim ve iade mekanizması nedeniyle zincirin halkasındaki tüm mükelleflere, diğer vergi türlerinden fazla ve farklı türde ödev yüklemektedir. Ancak, katma değer vergisi usulen bağlı olduğu Vergi Usul Kanunu’nun 20. maddesindeki vergi idaresi tarafından idari işlemle yapılan tarh işleminden ayrık tutulmadığı gibi, aksine, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun¹⁷⁹ “tarh işlemleri” başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenen “tarh yeri” kenar başlıklı 43. maddesi ile tarhın idari bir işlem olduğu hükme bağlanarak, tarhın vergi dairesince yapılacağı vurgulanmıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin¹⁸⁰ neredeyse tüm hükümlerinde mükellef tarafından hesaplanan katma değer vergisi tutarı ve bu tutar üzerinden yapılacak işlemlerden bahsedilmektedir. Katma değer vergisinin yansıma özelliği ve indirim-iade mekanizmaları katma değer verginin her bir halkada yer alan mükellef tarafından hesaplanmasını gerektirmektedir. Özel vergi türüne özgü bu zorunluluk nedeniyle

¹⁷⁸ “...There are two generally accepted systems of tax assessment applied by OECD countries—administrative assessment and self-assessment. In around half of OECD countries, administrative assessment is employed to varying degrees in the administration of personal income tax and corporate profits/income tax. All countries administer VAT under self-assessment principles...” bkz OECD Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group Information Note, “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, age, s.10.

¹⁷⁹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun kabul t.25.10.1984, RG t.02.11.1984, S.18563.

¹⁸⁰ RG t.26.04.2014, S. 28983.

mükelleflere verilen katma değer vergisi borcunu hesaplama ödevi, vergi usulünün yürütücüsünü, süreci yönetmekteki görev ve sorumluluklarını ortadan kaldırmaz ve azaltmaz. Tarh, Kama Değer Vergisi Kanunu'nda belirtildiği ve diğer vergi türlerinde olduğu gibi yine idari bir işlemdir, usulün hukuka uygun yürütülmesinden de vergi idaresi sorumludur. Katma değer vergisi bakımından mükelleflerin vergi borcunu hesaplayacak olmaları, kamusal güce dayalı bir sistemi kendi kendine vergilendirme sistemine dönüştüremez. Sistemler bütünlükleri gereği, vergi türünden vergi türüne göre değişemez, sistem tüm usulde ve tüm vergi sisteminde benimsenen, genel hukuk sistemine uygun olarak belirlenmiş sistemdir, zaman zaman diğer sistemin özelliklerine benzer özellikler arz eden uygulamalar, tüm sistemin yerini ve sistem aktörlerinin rol, görev ve sorumluluklarını değiştirmemektedir.

1.2.2. Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sisteminin Özellikleri ve Ülke Örnekleri

1.2.2.1. Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sisteminin Özellikleri

Birel idari işlemlerden ibaret vergilendirme usulünün konu olduğu kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde vergi idaresi vergiyi doğuran olayı, mükellefi, matrahı re'sen araştırma yetkisini kullanarak kendisi tespit etmekle görevli kılınmaktadır¹⁸¹. Vergi borcunun mutlak surette idari bir işlemle belirlendiği, mükellefin kural olarak yalnızca matrahını bildirmekle ödevli olduğu, mükellefin bildiriyle bağlı olmayan vergi idaresinin vergi borcunu “tarh idari işlemi” ile tespit ettiği kamusal güce dayalı vergilendirme usulü sisteminin yöneticisi vergi idaresidir¹⁸².

Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde, vergi usulünün yürütücüsünden, öznesinden başlamak sistemi anlamak açısından faydalı olacaktır. Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde, tipik idari işlemlerden oluşan

¹⁸¹ Funda Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?-Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Ekim 2012, S.94, s.6-7.

¹⁸² Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü- Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.212. Aksi görüş için yani Türkiye’de kendi kendini vergilendirme sistemi uygulandığı, beyan sistemi çerçevesinde vergi tarhına esas oluşturan bilgilerin verilmesinin, vergi borcunun da mükellef tarafından hesaplanması anlamına geleceği, gelir ve emlak vergisi açısından mükellefin vergi borcunu hesaplayarak idareye bildirmesi gerektiği görüşü için bkz Salih Turan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s.76, dn 95; Uyanık, age, s.98.

vergilendirme usulünün yürütücüsü vergi idaresidir¹⁸³. Türk Vergi İdaresi, Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiş olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'ndan oluşmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi kanunlarının uygulanmasında görevli ana birimdir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatında, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulan, vergilendirme usulünü yürütmekle görevlendirilen vergi dairesi başkanlıkları (vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairesi başkanlığının görev ve yetkilerine sahip vergi dairesi müdürlükleri) yer almaktadır. Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatında ise, danışma ve denetim birimi olarak doğrudan bakana bağlı olarak çalışacak şekilde örgütlenen ve denetim sürecinde öne çıkan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı yer almaktadır.

¹⁸³ Vergi hukukunun idare hukukunun bir dalı olup olmadığı, değilse kendine özgü niteliği ve bağımsızlığına ilişkin tartışmalar, ilkenin harekete geçtiği vergilendirme usulünde yer alan işlemlerin nitelendirilmesi, hukuki değerlerine uygun olarak ilkeyi temellendirmesi ve en önemlisi de vergilendirme usulündeki işlemlerin unsurları itibarıyla hukuka uygunluğunun sağlanması noktasında re'sen araştırma ilkesinin, iptal davasına konu idari işlemin doğasında temellendiğinin tespit edilmesi bakımından konumuzu ilgilendirmektedir. Öğretide bir görüşe göre vergi hukuku, idari teşkilata dahil olan vergi idaresi tarafından, kanunlarla verilen görevlerin, idare hukuku kurallarına göre somutlaştığı bir alan olup idare hukukunun alt dalıdır. Bu görüş için bkz Candan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)", age, s.3.; Alman hukukundaki örnek üzerinden "özel idare hukuku" bölümlenmesi ile Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.56; Alman hukukundaki örnek üzerinden "idare hukuku özel kısım" bölümlenmesi ile Sancakdar, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, age, s. 43-44.

Diğer bir görüşe göre kendisine ait mevzuat ile ayrıntılı olarak düzenlenmiş olan, kamu hukukuna dahil olan alanlar içerisinde en önce ortaya çıkan, geçen süre boyunca taşıdığı önem nedeniyle de kendine özgü kurum ve kavramlarıyla bağımsız özellikler gösteren, bu suretle de vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan ihtilafların çözümünde görevli ve yetkili ayrı bir yargı mekanizmasına sahip olan vergi hukuku tamamen bağımsız bir alan olup, idare hukukuyla örtüştüğü, iç içe geçtiği alanlar çok ise de idare hukukunun bir alt dalı değildir. Bu görüşte olanlar için bkz Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara:Yetkin Yayınları, 2007, s. 60-61.

Her iki görüşün de belli gerekçelerine katılmamak mümkün değildir ancak kanaatimizce vergi hukuku kesin ve mutlak bir şekilde idare hukukunun alt dalı olmadığı gibi kesin bir şekilde bağımsız, kendine özgü bir hukuk dalı da arz etmemektedir. Vergi hukuku, idare hukukunun alt dalı olacak şekilde mutlak ve tamamen idare hukuku alanında değilse de çok büyük ölçüde idare hukuku alanı içerisinde zira idare hukukunun birçok esas ve ilkesi vergilendirme usulünün tamamen tipik idari işlemlerle, idari personel tarafından yürütülmesi sebebiyle vergilendirme için de geçerli olması, vergi idaresinin idare işlevi kapsamında tek taraflı iradesiyle kamu gücü kullanarak işlemler tesis etmesi, vergi alacağından kaynaklanan uyuşmazlıkların İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre (idari yargının bir kolu olarak vergi mahkemeleri şeklinde ihtisaslaşan) idari yargı organları tarafından çözüme kavuşturulması vergi hukukunu, idare hukukunun bir dalı olarak değerlendirebilecek şekilde çok yakınlaşmıştır ancak bu yakınlaşma vergi hukukunun kendine özgü kurumları, kavramları, ilkeleri ve kurallarını da bertaraf etmemektedir. Bu görüş için bkz Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2010, s. 5-6; Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.3-4; Serkan Açar, "İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı", <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm> (20.04.2015); Salih Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.24; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.12; Kerem Canbazoğlu, "Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi", **TBB Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2010, Yıl: 23, S. 89, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2010-89-625> (20.04.2015), s.156; Mehmet Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.17; Hayrettin Eren ve Gülden Şişman, "İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt I*, age, s.747-810.

Vergilendirme usulünde yer alan işlemler birel idari işlem niteliğinde olduğuna göre, usulün yöneticisi olan vergi idaresinin yapılanmasına ilişkin hükümler, tesis edilen idari işlemlerin yetki unsuru açısından tez konumuzu ilgilendirmektedir¹⁸⁴.

İdari işlev bakımından, vergi idaresinin vergilendirme usulünde yer alan idari işlemleri tesis etme yeteneği ve vergi idaresinin, idare işlevi kapsamında vergilendirme yetkisini yerine getirebilmesi için vergi idaresine tanınan kuvvet ve iş görme yeteneği olarak anamlanacak yetki unsuru, vergi idaresinin iş ve görevlerinin tamamıdır¹⁸⁵. Yetki kullananı tanımladığı kadar, yetki kullananın yapabileceklerini de içeren yetki unsurunun hukuka uygunluğu, vergilendirme usulünde vergi idaresinin konu bakımından da yetkili olmasını gerektirmektedir. Tez konumuz bakımından yetki unsurunu, idari işlem tesis eden vergi idaresinin yetki, konu, zaman ve yer bakımından özellik gösteren dar anlamı kadar, yetkinin niteliği ve vergi idaresinin görevli olduğu alanı da kapsayan geniş anlamında da kullanıyor olacağız. Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde yetki unsuru, vergiyi tahsil etmekle görevlendirilmiş olan vergi idaresinin yetkisini kullanıp kullanmama, mükellefe devredebilip devredememe konusunda özgür olmadığı anlamına gelmekte, vergi idaresinin kamu düzenine ilişkin olan vergi alacağını tayin, tespit ve tahsil etme görevinin maddi ve şekli kanunlarda öngörülen şartlar oluştuğunda, kanunlara uygun olarak yerine getirilmesi için kullanılması zorunlu, devredilemez, vazgeçilemez yetkileri haiz olduğu anlamını taşımaktadır¹⁸⁶. Vergi usulünü başlatmak ve yürütmekle görevli vergi idaresi hukuka uygun vergilendirme için, yetki unsurunun gereği olarak kanunlara uygun vergilendirme için, öngörülen şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini re'sen araştırmakla yükümlüdür.

Türk Vergi Sistemi'nde, kural olarak vergiler beyan üzerine tarh edilmektedir. Demokratik hukuk devletinin idaresinin, demokratikliğin gereği olarak idare edilenlerin bilgi ve yardımlarına başvurması gerekmektedir¹⁸⁷. Bu bağlamda, mükelleflerin vergilendirme usulüne iş birlik ve yardımlarıyla katılımlarının sağlanmasını da beyan usulü hayata geçirmektedir¹⁸⁸. Beyan usulü, vergiyi doğuran

¹⁸⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın teşkilat yapısı için bkz <http://www.gib.gov.tr> ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın teşkilat yapısı için bkz <http://www.vdk.gov.tr>.

¹⁸⁵ Yetki unsuruna ilişkin açıklamalar, Ulu, age, s.40-41, 56-59, 189-195 kaynağından ulaşılan bilgilerin vergi usulüne uygulanması suretiyle yapılmıştır.

¹⁸⁶ Ulu, age, s.40-41, 56-59, 189-195.

¹⁸⁷ Balta, age, s.122.

¹⁸⁸ Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", age, s.135.

olay ile başlayan vergi usulünde, verginin tarh idari işlemine konu edilecek unsurlarının vergi idaresine bildirilmesidir. Milyonlarca mükellefin vergi borcunu hesaplamakla görevli olan vergi idaresi, bu usulle, tarh idari işlemine esas olacak matrahın tespit edilmesi aşamasında, kişisel bazda üzerinde gerçekleşen vergiyi doğuran olay ve matrah konusunda en iyi bilgiye sahip olan mükelleften yardım almaktadır¹⁸⁹. Matrah belirleme yöntemi kabul edilen beyan sisteminin etkinliği, güçlü bir vergi idaresi eliyle beyanların takip ve denetiminin yapılması ile orantılıdır ve etkin bir sistemle vergi idaresi, kaynağından, kendisinin tüm imkanlara rağmen ulaşamayacağı nitelikte birçok hızlı, kesin ve doğru bilgiye ulaşabilecek, mükellefleri izleyebilecektir¹⁹⁰. Bu esas uyarınca mükellefin ödevi vergi matrahını beyan etmek, vergi idaresinin görevi de yapılan beyanın doğruluğunu denetlemek ve vergi borcunu beyan edilen matrah üzerinden hesaplamaktır¹⁹¹.

İleride değinileceği üzere, verginin tarh edilebilmesi için vergi idaresinin sübjektif nitelikli matrah ve kanunilik ilkesine uygun olarak kanunların verdiği yetkiye dayanılarak belirlenen objektif nitelikli vergi oranı/vergi tarifesi bilgilerine ihtiyacı bulunmaktadır. Matrah, mali güçleri birbirinden farklı olan ve vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen mükellefler için sübjektif nitelik arz edecek şekilde farklı büyüklüktedir. Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde vergi idaresi tarh idari işlemine yapabilmek için doğal olarak matrahı da tespit etmekle görevli ise de, hayatın olağan akışı ve teknik imkanlar göz önüne alınarak, beyan sistemi ihdas edilmiş, mükellefe kendisiyle ilgili olması nedeniyle iyi bildiği matrahını hesaplayarak bildirme ödevi verilmiştir¹⁹². Kamusal güce dayalı vergilendirme usulü sisteminin yöneticisi vergi idaresi¹⁹³ olduğuna göre, mükellefin matrahını hiç ya da doğru, tam ve zamanında bildirmemesi vergi idaresinin vergi alacağını tahsil etmek üzere vergilendirme usulündeki işlemleri gerçeğe ve hukuka uygun olarak yerine getirme, bildirim denetleme, varsa hesap hatalarını düzeltme

¹⁸⁹ Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?-Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-”, age, s. 8.

¹⁹⁰ Zübeyr Yıldırım ve Serkan Açar, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt II*, Ankara: AÜHF Yayınları, 2009, <http://auhf.ankara.edu.tr/kitaplar/armaganlar/prof-dr-mualla-oncele-armagan/> (20.04.2015), s. 1224, 1235.

¹⁹¹ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2015, s.114-115.

¹⁹² Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?-Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-”, age, s.6-7.

¹⁹³ Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-*, age, s.212.

görev ve yetkisini ortadan kaldırmayacak¹⁹⁴, sistem de bu bakımdan “karma” nitelik kazanmayacaktır.

Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünün vergi idaresi, vergiyi doğuran olay meydana gelip gelmediğini re’sen araştırmakla, meydana gelmişse vergi alacağının tahsili amacına ulaşmak için süreci başlatmakla, mükellefin beyanıyla bağlı olmaksızın vergi borcunu mutlak suretle bir idari işlemle belirlemekle yetkili ve görevli olacak şekilde, beyanın hukuka uygunluğunu tarhtan önce de sonra da (uygulamada tarhtan önce denetim yapma imkanı bulunmadığından bu süreç tarhtan sonra gerçekleşmektedir) denetleme yetkisini haiz olarak, vergilendirme usulündeki tüm işlem ve safhaları maddi gerçeğe ve hukuka uygun olarak yürütmekle yükümlüdür. Türk vergi sisteminde olduğu gibi Avusturya ve Alman Federal Vergi Sistemi de, vergi idaresinin süreci idari işlemler tesis ederek yönettiği kamusal güce dayalı vergilendirme usulüne göre kurulmuştur.

1.2.2.2. Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sisteminde Ülke Örnekleri

Avusturya¹⁹⁵ Vergi İdaresi, Avusturya Fedaral Vergi Kanunu (BAO) bölüm 115 hükmünce, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine uygun olarak vergilendirme usulünü yürütmekte olup, vergi tarh ettirmek için hukuki ve gerçek anlamda tüm durumları incelemekle yetkili ve görevlidir. Avusturya Vergilendirme Sistemi’nde, vergi mükellefi, vergi idaresi ile iş birliği yapmak ve beyanname vermek zorundadır. Mali Kanun bölüm 198 uyarınca, vergi idaresi çoğu zaman “Finanz Online” üzerinden elektronik ortamda bildirilen beyannamelere uygun olarak vergi borcunu hesaplamakta ve vergiyi tarh etmektedir. Vergi denetim sisteminin, denetim elemanı sayısının yetersizliği nedeniyle yeterince etkin olmaması, beyannamelerin derinlemesine incelemeye tabi tutulamaması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle Avusturya Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden yıllar sonra bile vergi denetimi yapılabilmesini mümkün kılacak şekilde oluşturulmuş, vergi idaresi beyana dayalı tarhiyatın hatalı olduğunu

¹⁹⁴ Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?-Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-“, age, s.12.

¹⁹⁵ Avusturya’ya ilişkin açıklamalar Tina Ehrke-Rabel, Sandra Grill ve Marcus Schinnerl, “Surcharges and Penalties in Austrian Tax Law”, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Austria.pdf> (05.06.2015), s.1-2 kaynağı üzerinden yapılmıştır.

tespit ederse, 5 yıl (vergi kaçakçılığı suçları teşkil ederse 10 yıl) içinde re'sen ya da ikmalen tarhiyat yapma imkanına sahip kılınmıştır. Bunun sonucu olarak da, sistem, mükellefinin tarh edilmiş vergi borcundan emin olabilmesi için uzun yılların geçmesini gerektirmektedir¹⁹⁶.

Alman Vergi Usul Kanunu¹⁹⁷ § 85, 86 ve 88 ile kamusal güce dayalı vergilendirme usulüne uygun olarak, vergi idaresine vergi usulünü yönetme görevi vermiş, bu görevin temel hak ve özgürlükler göz önünde bulundurularak, kanuna uygun olarak ve eşit şekilde yerine getirilmesini emretmiştir. Bu sacayağının sağladığı anayasal denge ile hukuk devletine uygun vergilendirme gerçekleşecektir¹⁹⁸. Vergi idaresi, idari işlemlerle usulü re'sen başlatacak, yürütecek ve usulün hukuka uygun olarak yürütülmesi için tüm işlemleri görevi gereği yerine getirecektir. Alman Vergi İdaresi, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünün gereği olarak, vergiyi kanunlara uygun ve eşit şekilde tespit ve tahsille görevli, vergisel durumları açığa çıkartmakta yani re'sen araştırma yapmakta da yetkilidir. Alman Vergi Usul Kanunu § 155 I gereğince vergi idaresi kural olarak vergi borcunu tespit ve tarh eder. Mükelleflerin birçok vergi türü bakımından matrahlarını bildirme ödevleri söz konusudur ve vergi idaresi beyannamenin yaptığı basit bir denetimle inandırıcı ve tutarlı olduğuna ikna olursa kesin ya da inceleme kaydıyla vergiyi tarh etmekte, inceleme kaydıyla geçici tarh yapması halinde, zamanaşımı süresi içerisinde yapacağı denetimlerle nihai tarha dönüştürmektedir¹⁹⁹.

1.2.3. Kamusal Güce Dayalı Vergilendirme Sisteminin Kendi Kendini Vergilendirme Sisteminden Ayırt Edilmesi

1.2.3.1. Kendi Kendini Vergilendirme Sisteminin Özellikleri

Türk vergi hukuku vergilendirme usulünde de uygulanagelen kamusal güce dayalı vergilendirme usulünü daha iyi anlamak ve ayırt edebilmek için, kendi kendini vergilendirme usulü adı verilen diğer sistemin özelliklerinden ve bazı ülkelerde uygulananından da kısaca bahsetmek gerekmektedir.

¹⁹⁶ Rabel, Grill ve Schinnerl, age, s.1-2.

¹⁹⁷ AO 01.01.1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tam metni için bkz http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (17.04.2015).

¹⁹⁸ Klaus Tipke ve Joachim Lang, *Steuerrecht*, 21. Auflage, Köln: OVS Verlag, Dr.Otto Schhmidt, 2013, s.1047.

¹⁹⁹ Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-*, age, s.212-215, 344-345.

Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık ve Avustralya başta olmak üzere, OECD ülkelerinin (Polonya, Kanada, İrlanda, Japonya, Kore, Yeni Zelanda, Meksika, İspanya gibi) hemen hemen yarısı, özellikle gelir vergisi türünde dikkat çekici suretle, kendi kendini vergilendirme sistemini uygulamaktadır. Sri Lanka (1972), Pakistan (1979), Endonezya (1984), Avustralya (1986-1987), İrlanda (1988), Yeni Zelanda (1988) ve Birleşik Krallık (1996-1997) gibi birçok ülkede, daha fazla vergi toplanabileceği inancıyla **kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminden kendi kendine vergilendirme sistemine geçilmiştir**²⁰⁰.

Gerek gerçek kişilerin gerekse kurumların vergilendirilmesinde yaygın bir idari yaklaşım olarak benimsenen kendi kendini vergilendirme sistemi ile ilgili ortak esaslar mevcut olmasına rağmen, her ülkenin vergilendirme sistemine göre değişen özellikleri ve problemleri bulunmaktadır. Kendi kendini vergilendirme sisteminin işleyiş mekanizması, vergi idaresinin süreçteki yükünün kısmen de olsa mükelleflere ödevler öngörülme suretiyle yöneltildiği kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminden önemli ölçüde farklıdır²⁰¹.

Vergi usulünde eşitlik, belirlilik, kolaylık ve etkinlik/verimliliği esas aldığı belirtilen²⁰² kendi kendini vergilendirme sisteminin benimsemesindeki temel amaç, gönüllü vergi uyumunu teşvik etmek, tahsil sistemi kolaylaştırmak ve idari etkinliği arttırmaktır. Vergilendirme usulündeki iş yükünün vergi idaresinin omuzundan alınarak vergi mükelleflerine verilmesine dayanan bu sistemde²⁰³, amaçların tamamının gerçekleşmesi için vergi ahlakı ve vergi bilgisi hayati önem taşımaktadır.

Zira bu sistem, mükelleflerin vergi borcunun hesaplanması ve doğruluğundan emin olunması yükümlülüğünü üstlenmeye hazır olup olmadıkları hususunun yanı sıra mükelleflerin yetkinliği, dürüstlüğü, kapasiteleri gibi özellikleri de öne çıkartmaktadır²⁰⁴. Vergi kaybının mükelleflerin davranışlarına doğrudan

²⁰⁰ Mohd Rizal Palil, "Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self Assessment System in Malaysia" (**Unpublished Doctorate Thesis**, Department of Accounting and Finance Birmingham Business School The University of Birmingham, 2010), <http://etheses.bham.ac.uk/1040/> (01.04.2015), s. 29-30.

²⁰¹ Palil, age, s. 29-37, 74-75.

²⁰² Palil, age, s. 29-37, 74-75.

²⁰³ Ming-Ling Lai ve Kwai-Fatt Choong, "Self-assessment Tax System and Compliance Complexities: Tax Practitioners' Perspectives", **Tax Practitioners' Perspectives**, in proceedings of 2009 Oxford Business & Economics Conference Program, St. Hugh's College, Oxford University, Oxford, 2009, s.1-3.

²⁰⁴ Lai ve Choong, age, s.1-3; Palil, age, s.112-113

bağımlı olduğu kendi kendini vergilendirme sisteminde, vergi borcunu hesaplamak ve bunun ödenmesiyle ilgili gereklilikleri yerine getirmek vergi mükellefinin sorumluluğundadır. İdari süreçler ve kararlar ile temyiz düzenlemelerinin hepsinin vergi uyumunun sağlanmasında bir rolü vardır. Ancak, bu vergi sistemi, vergi mükelleflerinin bir dereceye kadar gönüllü uyum sağlamaları olmaksızın düzgün şekilde işleyemeyecektir²⁰⁵.

İdari işlemlerle yürütülen kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde mükellefin vergilendirme usulü ve vergi mevzuatı hakkındaki bilgisi sistemin başarısına etki etmezken, kendi kendini vergilendirme sisteminde vergi bilgisinin yetersiz düzeyde olması vergi borcunun hesaplanmasına doğrudan etki edeceğinden ve gönüllü uyum için vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını özellikle de gelir vergisi kanunları ve vergi mevzuatlarındaki değişiklikleri iyi anlamış olmaları gerektiğinden vergi bilgisi büyük önem taşımaktadır²⁰⁶. Diğer taraftan ise kendi kendini vergilendirme sisteminde, özellikle gelir vergisi açısından hem mükelleflerin gelirlerini beyan etme sorumluluğu, vergi usulünü yürütme sorumluluğu hem de kendi vergi yükümlülüklerini belirleme gerekliliği esas alınmaktadır. Bu da vergi mevzuatı ve vergiye gönüllü uyumun artırılması noktasında kişilerin vergi bilincinin geliştirilmesini şart koşturmaktadır²⁰⁷.

Bahsi geçen zorunluluklara ek olarak, kendi kendini vergilendirme sisteminin başarıyla işlenmesi şüphesiz ki kendi kendini vergilendirecek, değerlendirecek mükelleflerin açık, anlaşılır bir sistem içerisinde vergilendirme işlemlerini yapabilmelerinin yanı sıra etkin denetim ile de doğru orantılıdır²⁰⁸. Devletler açısından en önemli gelir kaynağı olan verginin, kanuna uygun ve eşit şekilde toplanması için tüm vergi mükelleflerini vergi sisteminin gerekliliklerine, yüklediği ödevlere uymaya ikna etmek kolay olmamaktadır. Vergi uyumu (vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi) eski sorunlar yerinde kalırken, kendi kendini vergilendirme, küresel ekonomi ve elektronik ticaret gibi gelişmelerle birlikte vergi politikasının

²⁰⁵ Simon James ve Clinton Alley, "Tax Compliance, Self-Assessment And Tax Administration", paper number: 26906, posted 22, november 2010, <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/26906/> (01.04.2015), s.28-32, 34-35.

²⁰⁶ Lai ve Choong, age, s.1-3; Palil, age, s.112-113

²⁰⁷ Palil, age, s.112-113.

²⁰⁸ Young-Dahl Song ve Tinsley E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey", *Public Administration Review*, Volume: 38, 5 (September. - October, 1978), <http://www.jstor.org/stable/975503> (21.11.2014), s.451.

daha da önemli unsuru haline gelmektedir. Bu faktörler vergi sisteminin etkin bir şekilde uygulanması için, daha sert bir yaptırım rejimi gibi bazı önlemler alınmasını gerektirmekte, bu önlemler diğer yandan da özellikle kendi kendini vergilendirme sisteminin risklerinden birini oluşturmaktadır²⁰⁹.

Vatandaşların sisteme olan güvenini ve verginin eşit uygulandığına dair inancını muhafaza etmek, vergi beyanlarının ve ödemelerinin doğru yapıldığından emin olmak için, etkin denetim araçlarının kullanılması gerektiğine inanılmaktadır. Mükellef tarafından yönetilen vergilendirme usulünde vergi idareleri vergi denetimlerinin ve idare tarafından vergi tarhiyatı yapılan hallerin artırılması gibi uygulamalarla uyum sağlanmaya çalışılmakta ise de, bu yöntemlerin geniş ve kapsamlı bir şekilde uygulanmasının sonucunda kendi kendini vergilendirme sistemi kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine dönüşecektir. Vergi idaresi tarafından vergi tarhiyatı arttırıldıkça kendi kendine vergilendirme sisteminden beklenen fayda da o nispette azalacaktır. Dolayısıyla mükelleflerin ve vergi idaresinin sorumlulukları arasında bir denge tesis edilerek kendi kendine vergilendirme sisteminin doğru bir şekilde işlemesi ve sisteme özgü esasların uygulanması garanti edilebilecektir. Bu çerçevede, idari işleme vergi tarhiyatı asgari düzeye indirilmesi ve bu suretle kendi kendini vergilendirmenin amacı olan vergi uyum maliyetlerinin gerçekten azaltılması, idari etkinliğin artırılması ve gönüllü uyum eğilimlerinin geliştirilmesinin mümkün olacağı belirtilmektedir²¹⁰.

Birçok kapsamlı araştırmaya göre, **bazen amaçlananın aksine** gönüllü uyumda azalma, vergi toplama maliyetlerinde artma ve etkinliğin/verimliliğin azalması meydana gelmekte ise de²¹¹, pozitif açıdan kendi kendini vergilendirme sistemi mükellefleri daha fazla sorumluluk almaya, dürüst olmaya ve kendi vergilerini doğrudan hesaplamaya zorlayarak yürürlükteki vergi mevzuatına uygun davranmaya teşvik etmektedir. Vergi eğitimi ve vergi bilgisi, sistemin basitleştirilmesi, vergi denetimlerinin kullanılması ve cezaların rolü gibi temel konular kendi kendini vergilendirme sisteminin işleyişi ile ilgili çözülmesi gereken en büyük meseleler arasındadır. Bu nedenle sisteminin etkin bir şekilde uygulanması

²⁰⁹ Simon James, "Self-Assessment and the UK Tax System" *Australian Tax Forum*, Volume: 13, Issue:2,1997,<http://www.heinonline.org/HOL/Print?collection=journals&handle=hein.journals/austraxrum13&id=209> (01.04.2015), s.205-226.

²¹⁰ Palil, age, s.36-37.

²¹¹ Lai ve Choong, age, s.1-3.

için mevzuat hakkında farkındalığın artırılması, para cezalarının öneminin vurgulanması, vergi denetimlerinin artırılması ve okul çocukları için vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik eğitim programları düzenlenmesi yöntemleri tercih edilmektedir²¹².

Özetle, kendi kendine vergilendirme sistemi, “vergi idaresini neredeyse tamamen birçok vergi mükellefinin elinden alan”²¹³ İngiliz vergi sistemine dayanmakta ve genel anlamda “kütle (toplu) üretimi” (mass production) sistemi olarak tasarlanmış ve yön değiştirmiş bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Vergi reformu sürecinin, özel sektörde kullanılan yönetim teknikleriyle iyileştirilebileceği olasılığını araştırmak üzere çevresel analizlere göre yapılan ve vergi ortamının stratejik analizine dayanan araştırmalarda, vergi mükelleflerinin vergilendirme usulündeki işlemleri aktif olarak yönetme eğiliminde oldukları, daha yüksek vergi oranları ile karşılaştıklarında bu eğilimlerin daha da artacağı sonucuna varılmıştır. Ancak, bu araştırma sonuçlarına rağmen, kendi kendini vergilendirme sistemini benimseyen ülkelerde, uyum maliyetlerinin daha yüksek olduğu ve düşmediği ifade edilmektedir²¹⁴.

1.2.3.2. Kendi Kendini Vergilendirme Sisteminde Ülke Örnekleri

Amerika Birleşik Devletleri’ndeki²¹⁵ vergi sisteminin işleyişi, vergi mükelleflerinin kendi kendilerine değerlendirme yapmaları ve gönüllü uyum sağlamalarına dayanmaktadır. Yüksek Mahkeme Hakimi Robert H. Jackson’un deyimiyle bu sistem “*itirafa dayalı bir vergilendirme sistemidir. Bu sistemde çok sayıda, dağılmış ve bireysel yaşayan kişilerin yıllık olarak genellikle yüksek oranlarda olan vergi yükümlülüklerini değerlendirmeleri, öz yönetim sistemimizin istikrarı ve canlılığının bir işaretidir*”²¹⁶. Kendi kendini vergilendirme ve gönüllü uyum Amerika Birleşik Devletleri’ndeki vergi sisteminin merkezinde yer almakta,

²¹² Palil, age, s. 112-113.

²¹³ James, age, s.205-206.

²¹⁴ James, age, s.205-226.

²¹⁵ Amerika Birleşik Devletleri’ne ilişkin açıklamalar Song ve Yarbrough, age, s.343-344, 448, 451; James ve Alley, age, s.28-32, 34-35; Stephen W. Mazza, Leandra Lederman ve Steve R. Johnson, “Surcharges and Penalties in Tax Law: United States”, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf> (05.06.2015), s.1-2; Sibylle Nagel, **Selbstveranlagung im Britischen und Amerikanischen Steuerrecht**, Lang, Peter Frankfurt: Peter Lang, Auflage 1., Aufl. (Oktober 2003), s. 21-22, 40-44 kaynakları üzerinden yapılmıştır.

²¹⁶ Song ve Yarbrough, “age, s.343-344, 448, 451.

bu nedenle vergi mükelleflerinin uyum davranışlarına daha yakından bakılması gerekmekte, her sene milyonlarca vergi mükellefinin yükümlülüklerini listelemesi, beyan etmesi, milyonlarca vergi beyanı başvurusu yapılmasının sağlanması gerekmektedir. Bunu sağlanması için caydırıcı cezalar öngören kanunların yanı sıra, IRS her sene ortalama 1,6 milyon vergi beyanını denetlemektedir. Denetimler, geliri arttırmanın yanı sıra, vergi kanunlarına gönüllü uyumu tetiklemek için gerçekleştirilmekte, tüm beyanların denetlenebilmesiyle ilgili inanılır bir olasılık olması halinde, insanların kanuna daha kolay şekilde uyum sağlayacağı varsayımından yola çıkılmaktadır²¹⁷.

Amerikan Birleşik Devletleri'nde IRS, kendi kendini vergilendirme sistemi içinde toplanamayan vergi geliri tutarını belirlemede “net vergi açığı” ve “brüt vergi açığı” tanımlarını esas almaktadır. Brüt vergi açığı “gönüllü” olarak ve zamanında ödenen “gerçek” vergi yükümlülüğünün tutarındır. Net vergi açığı ise geç ödenen veya IRS'nin çalışmalarıyla toplanan tutardır. Brüt ve net vergi açıkları, beyan etmemekten kaynaklanan açık, geliri az göstermeden gelen meydana açık ve az ödeme yapmak nedeniyle açık olmak üzere üç ana bölüme ayrılmaktadır. Beyan etmemekle meydana gelen açık ise bildirilmeyen gelir, fazla gösterilen mahsuplar ve net aritmetik hatalardan ibaret üç unsurdan oluşmaktadır²¹⁸.

Amerika Birleşik Devletleri Kanunu'nun “İç Gelir Kanunu”²¹⁹ kenar başlıklı 26. bölümü, vergi türlerine ve usul kurallarına ilişkin hükümleri içermekte, federal vergi kanunlarının kaynağını teşkil etmektedir²²⁰. Federal gelir vergisinin yönetimi ve vergi gelirlerinin toplanmasından başlıca sorumlu olan kamu idaresi, Hazine Bakanlığı'nın (Department Of Treasury) bir bölümü olan İç Gelir İdaresi'dir (Internal Revenue Service-IRS)²²¹. IRS birçok mükellef açısından vergi beyannamelerinin gönderildiği, beyannameleri toplayan bir kurumdan daha fazlası değildir²²².

Mükellefler vergi borçlarını kendileri hesaplamakta, vergi borcu hesaplamalarını içeren vergi beyanlarını sunmakta ve öngörülen sürelerde vergi

²¹⁷ Song ve Yarbrough, age, s.343-344, 448, 451.

²¹⁸ James ve Alley, age, s.28-32, 34-35.

²¹⁹ İç Gelir Kanunu'nun (Internal Revenue Code) tam metni için bkz <http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim> (01.04.2015).

²²⁰ Mazza, Lederman ve Johnson, age, s.1-2.

²²¹ Mazza, Lederman ve Johnson, age, s.1-2.

²²² Nagel, age, s. 21-22, 40-44.

borçlarını ödemektedirler²²³. Bu nedenle, vergi beyanı, bu tür vergilendirme usulünde, talep edilen kesintiler ve mükellef tarafından doğru hesaplama yapılabilmesi için gerekli olan önemli bilgileri içeren, temeldeki belgedir. Beyanname, özellikle brüt gelir, krediler, kesintiler ve mükellef tarafından hesaplanan vergi borcu miktarı gibi tüm bilgileri içermelidir²²⁴. Beyanda önemli tüm bilgilerin sunulması yükümlülüğü, kendi kendini suçlamama (*self-incrimination privilege*) ilkesi ile sınırlanacaktır. Yani, bir vergi beyanı, beyanda sadece vergi mükellefinin kendisi aleyhine olacak bilgiler yer almıyor ise eksiksiz bir beyan olarak kabul edilecektir. Belirli önemli bir bilginin vergi ödeyen aleyhine olması halinde, vergi ödeyen kendi kendini suçlamama ilkesi gereği bu bilgiyi bildirmediyini beyanda açıkça belirtmelidir. İlkeye genel olarak atıf yapmak yeterli değildir²²⁵.

Tüm bilgileri içeren beyanname mükellef tarafından imzalanmalıdır. Tahakkuk vergi beyannamesinin hizmet merkezine (IRS'nin bir departmanı olan service center) ulaşması ile başlamakta, beyannamenin tüm bilgileri içerecek şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı, hesaplamaların doğru yapıp yapılmadığı ve beyannamenin imzalanıp imzalanmadığı denetlenmektedir²²⁶. Beyan tam ve hesaplamalar doğru ise, beyan edilen vergi borcu vergi ödeyenin adı, kimlik numarası, tahakkuk aralığı ve vergi türü ile birlikte değerlendirme listesine (assessment list) eklenir ve bu liste gün sonunda yetkili memur (assessment officer) tarafından imzalanır. Böylelikle, Amerika Birleşik Devletleri sisteminde gelir vergisi bakımından kendi kendini vergilendirme usulüne uygun olarak vergi borcu mükellef tarafından hesaplanarak beyan edilmekte ve bu beyan, vergi beyanlarının toplu işlemlerini ve hesaplama hatalarını denetleyen hizmet merkezi tarafından listeye kaydedilmektedir²²⁷. Kanaatimizce mükellef beyanlarının listeye kaydedilmesi, idari işlem niteliği arz etmekte ancak, vergilendirme usulünde yer alan bu idari işlem yukarıda bahsettiğimiz gerekçelere uygun olarak, sistemin bütünlüğü ve tutarlılığı gereği, vergi usulünün mükellef tarafından yürütüldüğü ve sorumluluğun mükellefte olduğu sonucunu değiştirmemektedir.

²²³ Nagel, age, s. 21-22, 40-44.

²²⁴ İç Gelir Kanunu § 6014 uyarınca, mükellefin vergi borcunu hesaplama yükümlülüğünün istisnası, işverene bağlı olarak çalışan, temettüden ve faizlerden gelir elde eden ve brüt geliri 10.000 Doların altında olan mükelleflerin vergi borcunu IRS'ye hesaplama halidir. Bkz Nagel, age, s. 21-22, 40-44.

²²⁵ Nagel, age, s. 21-22, 40-44.

²²⁶ Nagel, age, s. 21-22, 40-44.

²²⁷ Nagel, age, s. s. 21-22, 40-44.

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi mükellefleri üzerinde yapılan bir araştırma sonucuna göre, vergi kanunları o kadar karmaşık ve formlardaki talimatlar o kadar anlaşılmazdır ki, her sene 35 milyon vergi mükellefi daha fazla açıklama ya da yardım için IRS ofislerini aramakta veya ziyaret etmektedir. Vergi kanunlarının karmaşıklığının vergi kaybı ve kayıt dışı ekonomi üzerinde etkisi, vergi mükelleflerinin %13,1'ine göre en önemli sorun olarak sıralanmıştır²²⁸.

Birleşik Krallık'ta²²⁹ uygulanan kendi kendini vergilendirme sisteminin amacı, diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olduğu üzere, mükellefler için vergi sistemini basitleştirmek, kolaylaştırmak ve adaleti sağlamak suretiyle Kamu Gelirleri İdaresi'nin (Inland Revenue) daha ileri bir incelemeye gerek duymaksızın (hesap) beyanlarını (Statement of Accounts) kabul etmesini mümkün kılmak ve vergi mükelleflerinin Kamu Gelirleri İdaresi'nin müdahalesi olmadan doğru zamanda doğru meblağda vergi ödemelerini sağlamaktır. Daha da önemlisi, Birleşik Krallık bu sistemin, mükelleflerin kendi vergi problemlerini daha iyi anlamalarına ve kontrol etmelerine yardımcı olduğunu ileri sürmektedir. Böylece bu sistem, bilhassa müşteri hizmetleri açısından, mükellefler ile Kamu Gelirleri İdaresi arasındaki iş birliğini daha da geliştirmek suretiyle vergilendirme usulünün kolaylaştırılmasına ve iyileştirilmesine yönelik reformların yapılmasını mümkün kılmaktadır²³⁰.

Kamu Gelirleri İdaresi, kendi kendini vergilendirme sisteminin, mükelleflere beyana doğru verileri işleme ve mükellefin kendi vergi borcunu kendisinin hesaplaması olanağı sağlaması gerektiğine, bu sistem kapsamında hayata geçirilen cezalandırma ve denetim yöntemlerinin amacının beyannamesini mevzuata uygun olarak veren ve vergi borcunu mevzuata uygun olarak ödeyen çoğunluğun menfaatlerini koruyacağına inanmaktadır. Kamu Gelirleri İdaresi, gönüllü uyumu sağlamak ve vergi sistemini şeffaf ve anlaşılır hale getirmek için de açıklama (kolay ve anlaşılır bir vergi beyan formu, gelirlerin tiplerine göre farklılık gösteren ek formlar (schedules), beyanın nasıl doldurulacağı ile ilgili kapsamlı açıklama rehberi (tax return guide), vergi borcunun hesaplanma yöntemiyle ilgili açıklama (tax

²²⁸ Song ve Yarbrough, age, 451.

²²⁹ Birleşik Krallık'a ilişkin açıklamalar Nagel, age; Palil, age; Taxes Management Act 1970 üzerinden yapılmıştır.

²³⁰ Palil, age, s.33-34.

calculation guide) gibi) yöntemleri uygulamaktadır²³¹. Kanaatimizce, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde de uygulanmaya başlanan bu açıklama yöntemleri, kendi kendini vergilendirme sisteminde, vergi usulünü yürütmekle sorumlu olan mükellef bakımından daha fazla önem arz etmekte ve daha detaylı bir hal almaktadır.

Vergi Yönetimi Kanunu²³² (Taxes Management Act 1970) § 8 I'e göre Kamu Gelirleri İdaresi'nden alınan ilgili vergi beyanı formu, her vergi mükellefine gönderilen sekiz sayfalık bir ana beyan (core return) ve sadece özel durumlarda doldurulması gereken ek formlardan oluşmakta olup, ana beyan ve ek formlarda herhangi bir vergi hesaplaması yapılmamaktadır²³³. Vergi borcu hesaplaması mükellef tarafından vergi borcu hesaplayıcı (tax calculation) ile yapılmaktadır. Vergi mükellefi vergisini kendi hesaplamak zorunda değildir. Arzu ederse hesaplamayı Kamu Gelirleri İdaresi'ne bırakma olanağına sahiptir. Birleşik Krallık'ta kendi kendini vergilendirme sistemine uygun olarak, vergilendirme işlemi vergi mükellefinin ellerine bırakılmıştır. Bunu dengelemek ve vergi mükellefi tarafından gerçekleştirilen vergilendirmenin doğruluğunu denetlemek için Kamu Gelirleri İdaresi geniş denetim yetkisine sahiptir. Kamu Gelirleri İdaresi beyanla şimdi işle, sonra denetle (process now, check later) prensibini uygulamaktadır. Mükellef tarafından sunulan veriler vergilendirme işlemleri için ilk başta önem arz etmektedir. Bu aşamada ilk olarak sadece hesaplama hataları düzeltilecek ve sayılar ile ilgili inceleme yapılmayacaktır. Beyanlar sonraki bir aşamada risk faktörlerine, inandırıcı olmayan hususlara veya olasılık prensibine göre tam resmi bir incelemeye (enquiry) göre ayrılarak ön denetimden geçirilecektir²³⁴.

Kendi kendini vergilendirme sisteminin uygulandığı bir başka ülke de **İspanya**'dır²³⁵. Bazı kaynaklarda, beyan sistemi ile eş görülme suretiyle İspanya'da vergilendirme usulü kendi kendini vergilendirme sisteminin açık bir şekilde ağır bastığı, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi ve kendi kendini vergilendirme

²³¹ Nagel, age, s.107, 124-126, 129, 132, 142, 195-196.

²³² Vergi Yönetimi Kanunu'nun (Taxes Management Act 1970) tam metni için bkz <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents/enacted> (29.05.2015).

²³³ Nagel, age, s.107, 124-126, 129, 132, 142, 195-196.

²³⁴ Nagel, age, s.107, 124-126, 129, 132, 142, 195-196.

²³⁵ İspanya ile ilgili açıklamalar Antonio López Díaz, "Surcharges and Penalties in Tax Law", <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Spain.pdf> (05.06.2015), s.5-7 kaynağı üzerinden yapılmaktadır.

sistemini vergi türlerine göre değişecek suretle eş zamanlı uygulayan bir sistem olarak izah edilmektedir. İspanya vergilendirme usulünde bazı vergi türleri bakımından mükellefe verilen ödevler ve usule ilişkin sorumlulukları azaltılmıştır²³⁶. Kanaatimizce bu durum, bazı vergi türleri bakımından kendi kendini vergilendirme usulü, bazı vergi türleri bakımından ise kamusal güce dayalı vergilendirme usulünün uygulandığı, vergi türlerine göre sistemler arası geçiş yapıldığı anlamına gelmemektedir. İspanya vergilendirme usulü, mükellefin kendi kendini vergilendirmesine dayanmaktadır. Bunun gereği olarak da, mükellefler sadece vergi beyanlarını/iade taleplerini hazırlamak ve ibraz etmekle değil, aynı zamanda vergi borcu miktarını belirlemek yani tarhı da yapmakla ödevli ve sorumludur. Mükellef tarafından, sorumluluk mükellefe ait olacak şekilde, yürütülen İspanya vergilendirme usulünde, kendi kendini vergilendirme kesinlikle uygulanmakta olan bir sistemdir. Vergi idaresi, kendi kendini vergilendirme usulüne uygun olarak, genellikle sadece vergi denetimi aşamasında devreye girmekte, ikmalen ya re'sen tarhiyatın gerekli olduğunu tespit ederse, tarhiyat idari işlemini, bu denetimlerin sonucunda tesis etmektedir²³⁷.

Görüldüğü üzere kendi kendini vergilendirme sisteminde vergi mükellefi, vergilendirmeye ilişkin düzenlemeleri iyi bildiği varsayılarak vergi borcunu hesaplayarak bildirmek ve o anda ödemek dahil çok fazla ödevle yükümlenmiş, diğer taraftan da bu suretle daha fazla etki şansına sahip kılınmıştır. Mükellef matrahı, matrahına esas olacak birçok bilgiyi ve bunlardan hareketle hesapladığı vergi borcunu vergi idaresine bildirip, ödemesini de yaparken tarh işlemiyle birlikte tahsilatı da gerçekleştirmektedir. Vergi idaresi bu sistemde kural olarak (istisna teşkil eden Amerika Birleşik Devletleri'nde tarhın assessment liste eklenmesinin idari işlem niteliğinde olduğu kanaatimize yukarıda yer vermiştik) beyanı takiben ayrıca idari işlem olarak tarh yapmamakta, vergilendirme usulü işlemlerini takiben devreye girerek beyanın doğruluğu ve ödemenin hukuka uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini yani mükellefin vergilendirme usulünde yükümlendiği ödevleri hukuka uygun olarak yerine getirip getirmediğini denetlemektedir²³⁸.

²³⁶ Díaz, age, s.5-7.

²³⁷ Díaz, age, s.5-7.

²³⁸ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.211-212.

1.2.4. Değerlendirme

Özelliklerini ve ülke örneklerini izah ettiğimiz her iki sistemle ilgili kısa bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Kanaatimizce, her ne kadar eğilim kendi kendini vergilendirme sistemine geçmek, bu suretle uyum maliyetlerini azaltmak ve idarenin etkinliğini arttırmak yönünde olsa da, yukarıda bazı araştırma sonuçlarıyla birlikte yer verildiği üzere, kendi kendini vergilendirme sistemi, asli amaçlarının çoğunu yerine getirememektedir. Kamusal güce dayalı vergilendirme usulü “...kurumların vatandaşın zeka ve karakter yapılarını düşük görmeleri nedeniyle gelir vergilerinin hesaplamalarını vergi dairelerine bırakan...”²³⁹ bir gelenek olarak ifade edilmektedir. Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Aynı şekilde kendi kendini vergilendirme sistemini benimseyen ülkeler de vatandaşlarının zeka ve karakter yapılarına çok güvendikleri için bu sistemi tercih etmemişlerdir.

Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin bir gelenek olduğu doğrudur. Bu gelenek, vatandaşların zeka ve vergi ahlak düzeyleri esas alınarak değil, Anayasa'nın öngördüğü idari rejimden başlayarak yerleşmiş bir hukuk sistemi ve bu sistemle uyumlu olarak kurgulanmış vergi sisteminden kaynaklanmıştır. Anayasa'dan kaynaklanacak şekilde, idari rejimin idareye verdiği görevler, idare tarafından yerine getirilecek ve görevlerin yerine getirilmesinde kamu gücü kullanılacaktır. İdari rejim mali egemenlik alanında da kamu gücü kullanarak, re'sen harekete geçerek usulü yürütme görevini vergi idaresine vermiştir. Ve günümüzde gelişen teknolojinin de yardımıyla, usul, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde etkin ve hızlı sürdürülmeye çalışılmaktadır. Vergi idaresinin etkinliğinin sağlanması, usulün hızlı yürütülmesi, vergi ödevlilerinin ödevlerini yerine getirmede istekli olmalarının sağlanması sadece sistemlerden birinin başarısına özgülenemez. Zira vergi sistemi ve vergi usulü, vergi yaptırım hukuku gibi sistemin farklı mekanizmalarının da işleyişine bağlıdır.

Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde, teknolojinin getirdiklerinden faydalanmak amacıyla vergi ödevlilerine gittikçe artan oranda ödev yüklenmektedir. Bu ödevlerin nitelik ve nicelikleri vergi ödevlileri için külfet halini almışsa da, bu ödevler hiçbir suretle sistemi kendi kendini vergilendirme sistemine

²³⁹ Spiegel Dergisi'nde 28.03.1962 tarihinde “Beyin Sermayedir” adlı çalışmadan alınmıştır. (Aktaran: Seer, “Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?”, age, s.7-10).

dönüştürmemektedir. Bu ödevler de, birlikte etki ve iş birliğinden öte gitmemektir. Kendi kendini vergilendirme sisteminde asıl olan vergi usulünü yürütmekten kimin görevli ve sorumlu olduğudur. Bu nedenle “...devletin vergi gelirlerinin 2/3’ünden fazlasını vergi mükellefinin beyanı üzerine toplaması halinde, kamunun araştırma görevi sadece mükellefin denetimi halini alacaktır” görüşüne de katılmamaktayız. Zira, ileride III. bölümde bahsedileceği üzere, vergi idareleri risk yönetimi çerçevesinde topladıkları bilgiler ve kullandıkları teknolojiler sayesinde önceden hazırlanmış beyanname sistemine geçmektedir. Önceden hazırlanmış kira beyannamesinden sonra, güncellenen e-fatura standardı sayesinde, katma değer vergisi gibi karmaşık bir vergi türünde dahi, idare tarafından önceden hazırlanmış katma değer vergisi beyanname hazırlanması mümkün hale gelmiştir²⁴⁰. Kuşkusuz vergi ödevlilerine verilen ödevler külfet halini almıştır ancak, görüldüğü üzere gelinen noktada, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine uygun olarak, idarenin araştırma görevi, mükellefe ödevler verip, usul tamamlandıktan sonra sadece denetlemekten ibaret değildir. Vergi usulünün başından sonuna kadar idare re’sen araştırma yapmakta, kullandığı usul ve araçlarla, usulü yürütme görevini sürdürmektedir. Böylelikle, bu ödevler, birlikte etki ve iş birliğinden öte gitmemekte, mükellefi vergi usulünün yürütülmesiyle görevli ve sorumlu kılınmamaktadır.

2. Kanuni Temeller

2.1. İdari Yargılama Usulü Kanunu

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların kuramsal niteliği öğretide tartışmalıdır. Bu tartışma sonucunda oluşan kanaatimiz, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların iptal davası niteliğinde olduğu ve teze konu ilkenin, vergilendirme usulünde yer alan birel idari işlemlerin hukuka uygun olarak vücut bulmasını sağlayan en önemli etken olduğunu ve ilkenin de unsurları itibariyle, hukuka uygun idari işlemin tesis edilebilmesi için doğal olarak geçerli olduğunu tespit etmekte ve bu suretle ilkeyi temellendirmektedir. Bu bağlamda İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2. maddesinin re’sen araştırma ilkesinin kanuni temellerinden biri olduğu sonucuna varabilmek için, öncelikle bu başlık altında vergi

²⁴⁰ Uğur Doğan, “e-Fatura, KDV Beyannamelerini Ortadan Kaldırıyor mu?”, **Para (Haftalık Ekonomi) Dergisi**, 15 – 21 Kasım 2015, <http://www.ideateknoloji.com.tr/Sites/1/upload/files/scan-109.pdf> (30.12.2015).

uyuşmazlıklarından doğan davaların iptal davası niteliğinde olduğu tespitimizi gerekçelendireceğiz.

Hukuk devletinin gereklerinden olan ve anayasal güvence sağlanan idari eylem ve işlemlerin yargı denetimine tabiiyeti ve idarenin mali sorumluluğu gereğince, idarenin faaliyetleri sırasında hukuka uygun davranması ile işlem ve eylemlerle somutlaşan faaliyetler nedeniyle hakları zarar görenlerin uğradıkları zararın giderilmesi suretiyle hukuk düzeninin sağlanmasını amaçlayan idari dava türleri, bu amaçlarla paralel olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı*" kenar başlıklı 2. maddesinde üç bent halinde düzenlenmiştir. İdari sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların üçüncü bir tür arz edip etmediğine ilişkin tartışmaların detayı konumuz kapsamında olmadığından yalnızca maddenin a bendinde "*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından...*" açılacağı öngörülen "iptal davası" ve "*İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından...*" açılacağı öngörülen "tam yargı davası" üzerinde durulacaktır.

İptal davası davanın konusuna, davacıya, davalıya, süreye ve davanın şekline ilişkin birtakım şartların meydana halinde söz konusu olabilecektir²⁴¹. İptal davası, dava konusu edilebilir nitelikte (idare tarafından, kamu gücü ayrıcalıkları kullanılarak, kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla tesis edilmiş, tek taraflı, kesin ve icrai nitelikte) bir idari işlemin, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından birindeki hukuka aykırılık nedeniyle, davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması halinde açılacak ve hukuka aykırılığın tespiti halinde iptal edilmesi yani işlemin yapıldığı tarihten itibaren hukuk düzeninde kaldırılması sonucunu doğuracak, "objektif" nitelikli dava türüdür.

Edim davası niteliğinde olan ve "sübjektif" nitelik arz eden tam yargı davası ise idarenin eylem ve işlemleri nedeniyle kişisel hakları zarar görenlerin, bu hak

²⁴¹ Sarıca, age, s.11-44. Bu şartlardan ayırt etmeye en elverişli olanları kısaca sıralamak gerekmektedir. Davanın konusuna ilişkin şartlar: Dava Türk idare teşkilatına dahil olan bir makam tarafından, hükümet tasarrufu olacak şekilde, icrai, idari bir karara karşı açılmış olmasıdır. Davacıyı ilgilendiren şartlar: Davacı, dava açmakta meşru, kişisel ve güncel bir (maddi ya da manevi) menfaati bulunan ve dava ehliyetine sahip kişi olmalıdır. Bkz aynı eserde belirtilen sayfalar.

ihlalinin giderilmesi talebiyle açtığı davalardır. İptal davasında dava konusu edilen idari işlemin kendisidir ve davalı olan idare, yalnızca tesis ettiği idari işlemin gerekçesini ve unsurlarını izah etmek için davada taraf iken, tam yargı davasında davalı idare aleyhinde tazminata hükmedilmesi söz konusudur. İptal davası açılabilmesi için menfaat ihlali yeterliyken tam yargı davasında idari işlem nedeniyle muhatabın haklarının muhtel olması gerekmektedir. İptal davası sonucunda idari işlem hukuk düzeninden, davalı idare tarafından icra ve infaz edilecek şekilde kaldırılacakken tam yargı davasında, idari işlem nedeniyle ihlal edilen hakkın onarılmasına karar verilecek ve bu karar, davalı idare tarafından değil aksine davalı idare aleyhine genel hükümler çerçevesinde²⁴², infaz ve icra edilebilir nitelikte olacaktır²⁴³. Tam yargı davası, idarenin iyi işlememesi nedeniyle subjektif olarak hakları zarara uğrayan kişinin, zararının giderilmesi, tazmin edilmesi ve ihlal edilen hakkının yerine getirilmesini amaçlamaktayken iptal davası idarenin hukuka aykırı faaliyette bulunmasını önleyerek, hukuka bağlı idare ile hukuk düzenini korumayı amaçlamaktadır^{244 245}.

²⁴² 2577 Sayılı İdari Usul Kanunu'nun 28/2. maddesi gereğine "...Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur..."

²⁴³ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, age, s.58-86, 163-164.

²⁴⁴ Ethem Atay, "İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl**, Danıştay Sempozyumu, 11 Mayıs 2007, Ankara, http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105217.pdf (20.04.2015), s.19-22, 30, 37, 41. Ethem Atay iptal davasını nitelendirmede ve tam yargı davasından ayırımında kullanılan iki yöntem bulunduğundan bahsetmektedir. Atay'a göre birinci yöntem hakimin yetkisinden hareket edilmesidir. Tam yargı davasında idarenin faaliyeti nedeniyle idare edilenin uğradığı zarar söz konusu olduğundan hakim tam yetki ile donatılmış olarak davayı maddi ve hukuki olarak değerlendirir, hukuki ve fiili durumlar hakimin değerlendirmesi kapsamındadır. Hakim davalıyı tazminata mahkum edebilir, işlemi iptal edebilir, kararını, idare tarafından verilen kararın yerine geçirebilir. İptal davasında ise hakim yalnızca idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleyebilir. Davanın sonucunda hakim idari işlemin hukuka aykırı olduğunu tespit etse dahi idarenin yerine geçerek işlem tesis edemez. Atay'a göre ikinci yöntem ise davaların niteliğine ilişkindir. İptal davası objektif nitelikte iken tam yargı davası subjektif niteliktedir. Bkz aynı eserde belirtilen sayfalar. Ancak iptal davası ve tam yargı davasını nitelendirmenin ve davalar arasındaki ayırımın hakimin yetkilerine göre yapılmasına ilişkin bu görüş Onur Karahanoğulları tarafından, hukukumuzda iptal davası ile tam yargı davası arasında hakimin yetkileri açısından hiçbir fark bulunmadığı, bu farklılığın Fransa'daki tarihsel gelişim çerçevesinde ortaya çıktığı ve Fransa'ya özgü olduğu, hakimin her iki davada da tam yetkiler kullanarak, tam yargılama yaptığı belirtilerek, dava türlerinin Türkçe'ye tercüme edilmesi sırasında yapılmış olan hatadan hareket edilerek davalar arasındaki ayırımı davaların tercüme edilen adıyla yapmanın, tam yargı davasına tam yargı, iptal davasının eksik dava demeyi de gerektireceği ileri sürülerek eleştirilmektedir. Bkz Onur Karahanoğulları, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları", **Prof. Dr. Gözübüyük'e Armağan** (Ankara: Turhan Kitabevi, 2005), <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislemniteligindeyargikararlari.htm> (20.04.2015).

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kuramsal niteliği öğretide tartışmalıdır ve “vergi davası”²⁴⁶ olarak ayrı bir tür arz ettiği, tam yargı davası niteliğinde olduğu²⁴⁷ ve iptal davası niteliği arz ettiği yönünde görüşler mevcuttur²⁴⁸. Kanaatimiz, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların iptal davası niteliğinde olduğuna ilişkindir. Vergilendirme usulünde, vergilendirme görevinden doğan ve

²⁴⁵ Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kuramsal niteliğine ilişkin görüş ve gerekçelerine geçmeden önce vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarının konusunun ne olacağı üzerinde durulmalıdır. Vergi hukukunun uygulanması suretiyle tesis edilecek birel idari işlemler Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Gümrük Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un (2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un kabul t: 06.01.1982, RG t. 20.01.1982, S.17580) “*Vergi Mahkemelerinin görevleri*” kenar başlıklı 6. maddesi uyarınca “*Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri..*” çözümler. Böylelikle vergi mahkemelerinin denetiminde olacak Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde vergilendirme usulü bakımından vergi davalarının konusu; tarh-tahakkuk aşamasında, verginin re’sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesi, ceza kesilmiş olması, takdir ve tadilat komisyonu kararlarına dayanılarak vergi tahakkuk ettirilmesi, ihtirazi kayıtlı beyanda bulunulması, tevkif yoluyla vergi alınması alınan vergilerde istihkak ödeme yapılması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması hallerinde, tahsil aşamasında ise teminat istenmesi, tahakkuka ya da ihtiyati tahakkuka istinaden ihtiyati haciz uygulanması, ödeme emri, haciz ve malların paraya çevrilmesi, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesine ilişkin birel idari işlemlerdir. Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, age, s.754-755.

²⁴⁶ Bu görüşe göre; İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2. maddesinde hükme bağlanan dava türleri içerisinde “vergi davası” bir dava türü olarak ayrıca düzenlenmemişse de tartışmalara sebebiyet verecek şekilde (3, 16, 27, 28, 45, 46. maddeler gibi) muhtelif hükümlerde “vergi davası” terimine yer verilmiştir. Bu yer vermeden hareketle vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların “kendine özgü dava” nitelik arz ettiği, kanun koyucunun vergi davalarına özel olarak atıf yaptığı, kanunilik ve kanuni idare çerçevesinde kanunların mükellefe bağlı yetki ile tam olarak uygulanması nedeniyle objektifleştiği ancak diğer yandan da objektif kuralların mükellefin durumuna göre uygulayarak işlemin kişiselleştirildiği, bu nedenle hakimın işlemi iptal etmekle kalmayarak verginin azaltılması, çoğaltılması gibi kararlar vererek uyuşmazlığı temelden çözmesi gerektiği, vergilendirme işlemlerinin genel idare hukuku sisteminde yer alan işlemlerden farklılıklar taşıdığı bu farklar nedeniyle kendine özgü olduğu, idare hukuku sınıflandırmalarının hiçbirine tam olarak konulamadığı ileri sürülmektedir. Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği, **AÜHFD**, 1987, Cilt:39, S.1, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/303/2857.pdf> (20.04.2015), s.151-156; Kaneti, **Vergi Hukuku**, age, s.276.

²⁴⁷ Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların tam yargı davası niteliğinde olduğuna ilişkin ikinci görüş, dava konusunun paraya ilişkin olmasından bahisle dava konusunun sübjektif hakka dayandığını, dava dilekçesinde yer alması zorunlu unsurlardan olan miktarın bu davalar için de geçerli olduğunu, hakimın uyuşmazlık konusu vergilendirme işlemini iptal etmekle kalmayıp, tam yargı davasında hakimın sahip olduğu yetkileri kullanarak işin esası hakkında (verginin kaldırılmasına, indirilmesine, geri verilmesine, tadilen tasdikine gibi) karar vereceğini gerekçe göstermektedir. Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları** III. Cilt, 3. Bası, İstanbul: Hak Kitabevi İsmail Akgün Matbaası, 1966, s.1771; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.839-840; Sezginer, age, s.31; genel olarak tam yargı davasına yakın olmakla birlikte vergi davalarının kendine özgü niteliğinin de ihmal edilmemesi hususunda görüş için bkz Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku**, age, s. 701-702.

²⁴⁸ Öğretideki “iptal davası ağırlıklı karma görüş” ve “tam yargı davası ağırlıklı karma görüş”e yer verilmemiştir zira bu görüşler iptal davası veya tam yargı davasına ilişkin gerekçeleri ağırlıklı olarak kabul etmekte, ağırlığının daha az olduğu dava türü ile karma hale geldiği ileri sürülmektedir. Bu görüşler ve gerekçeleri için bkz Serkan Açar, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **TBB Dergisi**, 2006, S. 62, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-62-202> (20.04.2015), s.293.

kullanılması zorunlu bağı yetkilerden hareketle idarenin objektif alanda tesis ettiği birel işlemler nedeniyle doğan uyuşmazlıklar, unsurlarından hareketle, hukuka uygunlukları açısından inceleme konusu edilecektir²⁴⁹. Bizim de aynı gerekçelerle katıldığımız bu görüş uyarınca, vergi idaresi aleyhine açılacak tazminat davaları haricinde (bunlar tam yargı davası niteliğinde olacaktır), vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar idari dava niteliğindedir. Vergi mahkemesi tarafından vergi mahkemesi sonucunda kurulan hükmün yarattığı hukuki sonuç, unsurları itibariyle hukuka aykırı işlemin iptali yani işlem tesis edilmemişçesine hukuk düzeninden kaldırılmasıdır. Vergi uyuşmazlığından doğan davaların konusu vergilendirme işleminin hukuka uygun olup olmadığının denetlenmesidir, örneğin tarhiyatın hukuk aykırı olduğunu düşünen davacı vergi tarhiyatını yapan vergi idaresinin yetkili olmadığını (yetki unsuru), kanunlarda belirtilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğini (sebeup unsuru), vergi miktarının yanlış hesaplandığını (konu unsuru), işlemin amacının vergi gelirin tahsil edilerek hazineye aktarılması değil örneğin intikam alma olduğu (amaç unsuru) ileri sürülecek, hakim de bu unsurlarda sakatlık bulunup bulunmadığını değerlendirecektir. Dava konusu edilen tahakkuku tahsile bağı olan bir vergilendirme işlemi ise, ve hem işlemin hukuka aykırı ise iptali hem de mükelleften hukuka aykırı olarak tahsil edilen miktarın mükellefe iadesi talep edilmişse, bu sonuç yalnızca açılan iptal davası ile de sağlanabilecektir. Bu nedenle, tahakkuku tahsile bağı işlemlerde de açılan davada hem işlemin iptali ve doğal olarak fazla ve yersiz olarak tahsil edilen miktarın iadesi iptal davasının konusunu oluşturacaktır. Tutarın iadesinin sağlanması iptal davası ile de mümkündür. Ancak mükellef, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12. maddesi²⁵⁰ çerçevesinde hem iptal davası hem de tutarın iadesi için tam yargı davası açmışsa ya da iptal davası sonucunda verilen iptal kararına rağmen vergi idaresi tarafından, haksız ve yersiz olarak tahsil edilen vergi mükellefe iade edilmemiş olursa, mükellef burada yine 12. madde usulünce tam yargı davası açabilecektir²⁵¹.

²⁴⁹ Ahmet Gürcan Kumrulu, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara: Betacopy, 1989, s.237-238.

²⁵⁰ Madde 12 “*İptal ve tam yargı davaları: İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay’a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler...*”.

²⁵¹ Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, age, s.223-225; davanın niteliği ve hakimin davadaki yetkilerine ilişkin iki ölçüt çerçevesinde tartışmalar, tüm görüşlere ilişkin dayanaklar ve iptal davası

Vergi hukuku bakımından, Türk idare teşkilatında yer alan vergi idaresinin idare işlevi ve bağlı yetkisi kapsamında nihayetinde vergi alacağının tahsili için vergilendirme usulünde tesis ettiği idari işlemler, mükellefin hukuki statüsünde değişiklik meydana getirmektedir²⁵². Vergi usulünde tesis edilecek birel idari işlemler iptal davasına konu olacağına, geçerlilikleri hukuka uygunluk şartına bağlandığına, yargı denetimi idari işlemin unsurlarının hukuka uygunluğu kapsamında yapılacağına, hukuka ve maddi gerçeğe uygun işlemin yetki, sebep, konu, şekil ve amaç yönünden hukuka uygun olması gerekeceğinden, hiç şüphe yoktur ki, idare tesis edeceği işlemlerin unsurlarını re'sen araştırmakla yükümlüdür. Bu çerçevede, ceza muhakemesi hukukunun araştırdığı “maddi gerçek” vergi hukuku açısından da son derece önem arz etmektedir. Re'sen araştırma ilkesi, akçalı vergi ilişkisinin alacaklısı devlet ile borçlusu olan vergi mükellefi arasındaki “vergi borcu ilişkisinin” somutlaşmaya başladığı andan, tahsil edilerek ve/veya edilmeyerek vergi yargısında hükme bağlandığı ana kadar vergi hukukunda maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasına hizmet eder. Vergi idaresi “kanunlara uygun ve eşit” vergilendirme görevi gereği, re'sen araştırma yetkisinin sağladığı araçlar vasıtasıyla, mükellefi, vergiyi doğuran olayı, matrahı maddi gerçeğe-hukuka uygun olarak re'sen tespit ederek, vergiyi devlet hazinesine aktaracaktır.

ağırlıklı karma model görüşü için bkz Kumrulu, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, age, s.129-177, 237-240, 296-305. Kerem Canbazoğlu ve A. Eren Altay, “Vergi Davası: Kuramsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme”, **AÜHF (Zabunoğlu Armağanı)**, Ankara: 2011, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/841.pdf> (20.04.2015), s.191-193; iptal davası görüşünü savunup öğretideki iptal davasına ilişkin gerekçeleri ve diğer görüşlere ilişkin eleştiriler için bkz Karahanoğulları, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, age. Yine iptal davası görüşü ve tartışmaları için ayrıca bkz Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 14, S. 54-55, Ankara: Yarı Açık Cezaevi Matbaası, 1984, s.31-40; iptal davası görüşü için bkz Şenyüz, Yüce ve Gerçek, age, 236-237; Oktar, **Vergi Hukuku**, age, s.374, aynı gerekçelerle kural olarak iptal davası olmakla birlikte bazı istisnai durumlarda tam yargı davası olabileceği (ödenen kısmın iadesi gibi) görüşü için bkz Açar, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, age, s.297; Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **AÜHFD**, 1997, Cilt: 46, S. 1-4, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/296/2694.pdf> (20.04.2015), s.194-195; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, age, s.751-753; Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.190-191; İbrahim Nihat Bayar, “Vergi Yargısı”, **İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 30. Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara Barosu, **AÜHF**, 9 Mart 2012, Ankara, <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf> (20.04.2015), s.116.

²⁵² Serkan Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, **TBB Dergisi**, 2006, S. 67, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-67-278> (20.04.2015), s.288.

2.2. Vergi Usul Kanunu

Kamusal güce dayalı vergilendirme usulü sistemini esas alan Türk Vergi Hukuku'nda, vergilendirme usulü ile vergi idaresinin teşkilat mevzuatında sayılanlara ek olarak, görev ve yetkileri ile karar alma aşamalarındaki usulü, (özel) idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu düzenlemektedir.

Re'sen araştırma ilkesinin Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanan ilk hukuki temeli, Vergi Usul Kanunu'nun "*ispat*" kenar başlıklı 3/B maddesidir. 3/B "*...Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas...*" olmasını, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin dış görüşünün değil, hukuk düzenindeki niteliklerinin vergilendirme işlemlerinde esas alınmasını emretmektedir. Bu emir, vergi idaresine vergisel açıdan önem taşıyan vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin biçimsel görünüşü ile yetinmeyerek maddi olayın araştırılması zorunluluğunu getirmektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki vergi borcu ilişkisi, vergi usulünün, bilgi toplama, yoklama, yaygın ve yoğun denetim, inceleme ve aramadan oluşan tarha hazırlayıcı ön işlemleri ile başlayacak, mükellef ve vergiyi doğuran olayın tespiti ile somutlaşacak, verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ile süregelip, verginin tahsili ile sona erecek ve kimi zaman tarh edilen vergi dava konusu edilecektir. Vergi idaresinin vergilendirme usulüne ilişkin tek yanlı icrai işlemlerinin, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/2. maddesi çerçevesinde idari yargının hukuka uygunluk denetimine tabi olacağı açıktır. Hukuka uygunluk denetimi çerçevesinde, kanunla verilen vergilendirme usulüne ilişkin yetkilerin kullanılmasında vergi idaresinin hukuka uygun davranıp davranmadığı idari yargı yerlerince araştırılacaktır. Böyle olunca da, Vergi Usul Kanunu ve teşkilat mevzuatında vergi idaresine tanınan yetkilerin kullanılmasıyla tesis edilen idari işlemlere karşı açılan idari davada idari yargı denetiminin, idari işlemin tesisinden önce vergi idaresi tarafından yapılan araştırma ve tespitler ile dayanılan maddi ve hukuki sebeplerin hukuka ve özellikle de Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan düzenlemeye uygunluğu üzerinde cereyan edeceği, davanın taraflarının ispat aracı olarak gösterdikleri olay, belge ve

hususların gerçeklikleri ve ispat değerleri ile ilgili araştırmaları da kapsayacağı aıktır²⁵³.

Teze konu ilkeye temel olan bir diğer düzenleme de Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesidir. Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünün yöneticisi olarak vergilendirme usulünün başından sonuna kadar gerçek mahiyetin peşinde olmakla görevlendirilen vergi idaresinde, vergi usulünü vergi daireleri yürütmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun "*vergi uygulamasında yetki*" başlıklı birinci bölümünün "*vergi dairesi*" kenar başlıklı 4. maddesi vergi dairesini "...*mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire*" olarak tanımlamaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "*kanundaki terimler*" kenar başlıklı 3. maddesi hükmünce "*tahsil dairesi terimi: Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini memur veya memurlarını...*" ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi usulünün aşamalarını düzenleyen vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsile ilişkin hükümler de, aşağıda gereklendirileceği üzere, re'sen araştırma ilkesinin hukuki temelini oluşturmaktadır. şöyle ki:

Vergi borcu ilişkisinin aşamaları yani vergi usulü, Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Alacağının Tayini*" başlıklı dördüncü bölümünde, sırasıyla vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinden, aşamalarından ibaret olacak şekilde hükme bağlanmaktadır. Vergi devlileri ile muhatap olarak süreci yöneten vergi dairesi başkanlıkları, alacaklı devlet adına vergi mükellefini tespit ve vergi mükellefiyetini tesis ederek, vergiyi doğuran olay ve ona bağlı ödevleri tespit ve takip etmek, vergi alacağını tarh, tahakkuk ettirerek tahsil etmekle²⁵⁴ bağlı yetkilidir. Vergilendirme usulünde yer alan işlemler tipik birel idari işlem niteliğindedir ve vergi idaresi, vergiyi doğuran olay meydana gelmişse, kanunlarla verilen görevleri kanunun emrettiği şekilde, bağlı yetkisi ile yerine getirmek zorundadır²⁵⁵. Vergilendirme usulünde yer alan tüm idari işlemleri tesis edecek olan vergi dairesi, bağlı yetkisi gereğince sebep unsurunu oluşturan olay, fiil ve durumların mevcut

²⁵³ Turgut Candan, "Vergi Yargısında İspat – I", **Maliye Postası Dergisi**, 15.04.1990, S. 231, s. 53-54.

²⁵⁴ Erdoğan ner, age, s.51-52.

²⁵⁵ ağan, **Vergilendirme Yetkisi**, age, s.137.

olup olmadığını, meydana gelip gelmediğini tespit için gerekli araştırmaları yapacak²⁵⁶, tespit gerçekleştiğinde maddi ve şekli vergi kanunlarına uygun olarak vergilendirme usulünü yürütecek ve vergiyi tahsil edecektir.

Vergi dairesince yürütüleceğine hükmedilen ve birden çok işlemde oluşan vergi usulü, bir önceki işlemin, bir sonraki işlem başlamadan önce onun sebebini meydana getirdiği, her bir işlemin sebep unsurunun diğer unsurlardan önce meydana geldiği, işlemlerin birbirini, bir sonrakinin sebep unsurunu oluşturacak şekilde takip ettiği birden çok işlemde ibarettir²⁵⁷. Vergi usulündeki bu işlemler, zincir işlem niteliği²⁵⁸ arz edecek kadar birbirine katı bir hukuki bağ ile bağlanmış değildir. İşlemler, bir basamağı olarak içerisinde yer aldıkları süreçten bağımsız olarak hukuki sonuç doğurabilen, bu süreçten ayrılabilir iptal davasına konu edilebilen ayrılabilir işlem²⁵⁹ niteliğindedir. Zira vergi usulünü sonunda yer alan icrai nihai işlem verginin tahsilidir ancak tahsil işleminin sebebi ve hazırlayıcısı olan icrai tarh işlemi, bu işlemdeki sakatlık tahsil işlemini de hukuka aykırı kılacağı için, tahsille olan hukuki bağı çözerek tek başına iptal davasına konu olabilir. Vergi alacağının tayini için öngörülen ve birbirlerine sıkı hukuki bağ ile bağlı olan vergilendirme usulündeki işlemlerden kesin ve yürütülebilir nitelikte olanlar tarh ve tahsildir²⁶⁰.

Vergi usulünün ilk işlemi vergiyi doğuran olaydır. Türk Vergi Sistemi uyarınca vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki vergi borcu ilişkisi, yani devletin vergi alacağı, mükellef açısından vergi yükümlülüğü vergi normunda soyut olarak tanımlanan olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergiyi Doğuran Olay*" başlıklı 19. maddesi uyarınca "*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*" ve madde böylece "kanunda tanımlanmış soyut bir olay", "kanundaki tanıma uygun olarak gerçekleşmiş somut, maddi olay" ve "soyut ve somut olayın örtüşmesine bağlanan

²⁵⁶ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, age, s.354.

²⁵⁷ Özay, **Günlükte Yönetim**, age, s.475.

²⁵⁸ Doğrudan ve zorunlu bir bağ ile devam eden zincir işlemlerde, tek yanlı, icrai nihai işlemde önce yer alan işlemlerin ayrı ve bağımsız olarak iptal davasına konu edilmesi mümkün değildir. Nihai işlemi ortaya çıkartmak amacıyla halka işlemlerdeki sakatlıklar, nihai işleme karşı açılan iptal davasında nihai işlem bakımından şekil bozukluğu sayılacaktır. Zincir işlem ve ayrılabilir işlemler hakkında bkz Sezginer, age, s.56-59.

²⁵⁹ Ayrılabilir işlem tanım ve unsurları için bkz Erkut, age, s.128-130.

²⁶⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, age, s.135-136.

vergisel sonuç: vergi borcu” unsurlarının varlığını zorunlu kılar²⁶¹. Anayasa ile teminat altına alınan verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanunla konulan verginin, vergi borcu ilişkisi arz etmesi, maddi vergi kanununda kendisine vergi bağlanan olay veya hukuki durumun, mükellefin kişiliğinde gerçekleşmesiyle mümkün olmakta böylelikle devlet ile mükellef arasındaki somut vergi borcu ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlamakta, vergiyi doğuran olay vergilendirmenin (maddi vergi kanunları hukuki sebebi, vergiyi doğuran olay maddi sebebi teşkil edecek şekilde) sebep unsurunu oluşturmaktadır²⁶². Vergi idaresi, somut olayın soyut vergi normuna uygunluğunu re’sen tespit edecek, tespit ettiği vergiyi doğuran olay vergi usulünün ön şartı (koşul/durum işlem) olarak meydana geldikten sonra, onu takip eden diğer vergilendirme işlemlerini, vergi borcu ilişkisinin somutlaşmasını sağlayacak, vergilendirme usulünü yürütecek şekilde²⁶³ tesis edecektir.

Maddi vergi kanunlarında düzenlenen tipe uygun olay veya hukuki işlemin herhangi bir mükellefin şahsında gerçekleşmesini takiben vergi idaresi verginin miktarını hesaplayacaktır. Vergi alacağına doğduğu andan tahsil edildiği ana kadar süregelen vergilendirme usulünü ilk idari işlemi tarhtır. Vergi Usul Kanunu’nun “*tarh*” kenar başlıklı 20. maddesi hükmünce “***Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir***”. Türk Vergi Sistemi, vergi usulünde, kamusal güce dayalı vergilendirme usulü sistemini benimsemiştir. Tarh, idari teşkilatta yer alan vergi idaresi tarafından, kamu gücü kullanılarak, herhangi bir idari ya da yargı organının onayına gerek olmaksızın tek taraflı iradeyle, kesin ve muhatabına ödeme yükümlülüğü getirecek suretle icrai olarak tesis edilen, asli, (kurucu nitelikteki vergiyi doğuran olayın yani vergi alacağının belirlenmesine, açıklanmasına yönelik) tespit edici, (belli yükümlülükler öngördüğünden) yükümlendirici, (her mükellef için ayrı ayrı matrah ve oranlar uygulanarak belirlendiğinden) kişisel (sübjektif) bir işlemdir²⁶⁴. Böylelikle, tarh idari bir işlem olarak tanımlandığına, unsurları itibariyle yargının hukuka uygunluk

²⁶¹ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, 1. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s.13.

²⁶² Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.87.

²⁶³ Kaneti, **Vergi Hukuku**, age, s.106-107.

²⁶⁴ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, age, s.9-10; Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.87-89; Özay, **Günüşğında Yönetim**, age, s.476; Ağar, “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı” age.

denetimi kapsamında ve iptal tehdidi altında olduğuna göre, sebep, konu, yetki, şekil ve amaç unsurlarına uygun olarak tesisi zorunludur²⁶⁵.

Vergi idaresini, vergiyi tarh ettirmeye yönelten sebebin gerçek ve hukuka uygun olması, tarh işlemin hukuka uygunluğunun unsurlarından birisidir ve bu sebebin gerçek ve hukuka uygun olması, dayanılan sebebin varlığının hukuka uygun olarak tespit edilerek ortaya konulmasını ifade etmektedir²⁶⁶. Vergi idaresi, vergilendirme usulündeki idari işlemlerin doğası gereği, vergiyi doğuran olay olarak tanımlanan maddi sebebin varlığını, bu varlık neticesinde vergi mükellefi statüsüne girecek mükellefi, maddi sebeple vergi kanunlarında düzenlenen hukuki sebebi ve nihayet aralarındaki tipikliği hukuka, maddi ve hukuki gerçeğe uygun olarak tespit edebilmek için araştırma yapmak zorundadır. Tarh işleminin dayandığı maddi ve hukuki sebep ile aralarındaki tipikliğin gerçeğe uygun olmaması tarh idari işlemini sebep yönünden sakatlayacaktır. Tarh işleminin konusu yani hukuk düzeninde yarattığı sonuç, vergi alacağının miktar itibariyle tespitidir. Vergi idaresi tarh işleminin konu unsurunu, kanunda gösterilen matraha, kanunda gösterilen nispetler uygulanarak matrahın tespit edilmesi, oluşturmaktadır²⁶⁷. Tarha konu vergi türü, vergi mükellefi ve vergi miktarının kanuna uygun olmaması, tarh işlemini konu yönünden sakatlayacağından, vergi idaresinin tarha konu vergi türünü, vergi mükellefini ve vergi miktarını yani tarh işleminin hukuk düzeninde sonuç yaratmaya muktedir hususlarını gerekli araştırmaları yaparak doğru tespit etmesi gerekmektedir²⁶⁸.

Bu bağlamda, tarh bir idari işlem olduğuna, idari işlemin sebep ve konu unsurları başta olmak üzere, tüm unsurları itibariyle hukuka uygun olması esas olduğuna göre, kural olarak birçok vergi türü bakımından beyan esasına dayanmakta olan Türk Vergi Sistemi'nde, mükellef vergi idaresine hukuka uygun olarak matrahını bildirmekle yükümlü ise de, bu yükümlülük matbu vergi beyannamelerinin altında yer alan "vergi borcu" kısmının mükellef tarafından hesaplanarak doldurulma zorunluluğu anlamına gelmemekte, mükellefin matrahını tam, zamanında, maddi ve

²⁶⁵ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, age, s.154-158.

²⁶⁶ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, age, s.23.

²⁶⁷ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, age, s.159.

²⁶⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.92. Turgut Candan ise tarhın konu unsurunda sakatlığın yalnızca vergi miktarının doğru tespit edilmemesi halinde meydana geleceğini düşünmektedir bkz Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, age, s.25-26.

hukuki gerçeğe uygun olarak bildirmemesi hallerinde de vergi idaresinin, kanunun emrettiği hukuka uygun matrahı doğru ve gerçeğe uygun olarak tespit etme ve takiben vergiyi tarh etme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır²⁶⁹. Vergi idaresi, re'sen araştırma yetki ve görevi dairesinde, her halde, maddi vergi kanunlarına uygun olarak vergiyi doğuran olayı gerçekleştirerek mükellef statüsüne giren kişilerden, maddi ve hukuki gerçeğe uygun olarak tarh edilen vergiyi tahsil etmek zorundadır.

Vergi usulünün bir diğer aşaması, hükümsüz kılınmaması, vergi idaresi tarafından yapılan re'sen araştırmaya bağlı olan tebliğdir. Vergi Usul Kanunu'nun "**Tebliğ**" kenar başlıklı 21. maddesi hükmünce, vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi, ödenmesini teminen mükellefe tebliğ edilecektir. Mükellef bu bildirim takiben vergi borcunu kabul edip ödemek ya da tarh idari işlemine karşı hukuki yollara başvurmak zorundadır²⁷⁰. Tahakkuk aşamasının sebebi olan tebliğin esasları, Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi idaresi, unsurlarına, maddi gerçeğe uygun olarak tesis ettiği tarh idari işlemi, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususları ve vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesika ve yazıları mükellefe tebliğ edecektir. Vergi Usul Kanunu'nun "**Hatalı tebliğler**" kenar başlıklı 108. maddesi hükmünce "**Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz...**" kılacaktır. **Tebliğin hükümsüz kılınmaması, tebliğe konu edilen tarhın idari işlem olarak hüküm ifade etmesi, vergi idaresi tarafından hukuka ve maddi gerçeğe uygun olarak re'sen araştırılarak tespit edilen mükellefin adının, verginin türü veya miktarının, tebliğ edilecek belgede yazılı olmasına bağlıdır.**

Vergi usulünün üçüncü aşaması tahakkuktur. Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde **verginin tahakkuku** "*...tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi*" olarak tanımlanmıştır. Tarh işleminin mükellefe tebliği, vergi borcunu tahsil edilebilir hale getirmeyecek, öncelikle verginin tahakkuk

²⁶⁹ Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?-Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-", age, s.9. Aksi yöndeki mükellefin vergi borcunu kendisinin hesaplamak zorunda olduğuna ilişkin görüş için bkz Turan, age, s.76, dn 95.

²⁷⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.105.

etmesi gerekecektir. Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak saptanan tahakkuk, vergi alacağının vergi idaresi açısından, ödeme zamanı içerisinde işlem veya olguya bağlı olarak tahsil edilebilir hale geldiği aşamayı ifade etmektedir²⁷¹. Beyana dayanan tarhiyatlar açısından beyannamenin verilmesi üzerine tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi anında, re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatlarda ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilen tarh idari işlemine karşı dava açma süresinin geçmesi, dava açılmışsa davanın reddedilmesi, uzlaşma talep edilmişse uzlaşma tutanağının imzalanması halinde kendiliğinden, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsil anında, Emlak ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi yıllık ve miktarı önceden belirlenmiş vergilerde belirlenen tarihin gelmesiyle tahakkuk gerçekleşmektedir²⁷². Beyana dayalı vergilerde vergi alacağı tahakkuk fişinin tanzimi ve mükellefe verilmesiyle tahakkuk etmekte, tarh, tahakkuk ve tebliğ eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatlarda tarh, tebliğ ve tahakkuk farklı anlarda gerçekleşmektedir. **Kanunlarda gösterilen vergiyi tahsil etmekle yükümlü olan vergi idaresi, alacağını, tahakkuk aşaması tamamlanmadığı sürece tahsil edemeyeceğine, tahsil edilebilir hale gelme tahakkuka bağlanan sonuç olduğuna göre, vergi alacağının tahakkuk edip etmediğini kendisi araştırarak, takip edecek ve tamamlanmasıyla da alacağını tahsil edecektir.**

Beyan üzerinden alınan vergiler, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun "**Tahakkuk fişi esası**" kenar başlıklı 25. maddesi uyarınca "*Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer. Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ tekalif cetvelinin ilanı ile yapılır*".

²⁷¹ Aziz Taşdelen, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", AÜHFD, 2007, Cilt: 56, S. 1, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/268/2416.pdf> (20.04.2015), s.287.

²⁷² Erdoğan Öner, age, s.123-128.

Vergi idaresi tarafından tanzim edileceği hükme bağlanan tahakkuk fişinde bulunması zorunlu unsurlar Vergi Usul Kanunu'nun "**Tahakkuk fişinin muhteviyatı**" başlıklı 26. maddesinde şu şekilde belirlenmiştir: "*Tahakkuk fişi aşağıda yazılı malumatı ihtiva eder: 1.Fişin sıra numarası; 2.Tanzim tarihi; 3.Verginin nevi; 4.Vergi beyannamesinin tarihi; 5.Beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi; 6.Mükellefin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvanı); 7.Mükellefin açık adresi; 8.Verginin matrahı; 9.Verginin hesabı; 10. Verginin miktarı; 11.Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi*". Tahakkuk fişi vergi idaresi tarafından, kanunda bulunması zorunlu kılınan unsurları içerecek şekilde, mükellefin beyanı esas alınarak düzenlenmektedir. Bu unsurların kanunda zorunlu olarak yer alacağı hükme bağlanmasının anlamı, **bu unsurların tahakkuk fişinde yalnızca başlık olarak yer almaları değil, aynı zamanda doğru, gerçeğe ve hukuka uygun nitelikte olmalarıdır**. Mükellefin verdiği beyannamedeki bilgileri inceleyerek, o bilgiler kanuna uygunsa beyandaki bilgiler çerçevesinde tahakkuk fişinin düzenlenmesi vergi idaresinin görevidir. Şüphesiz ki vergi idaresi bu görevini de, Anayasa'ya, maddi ve şekli vergi kanunlarına uygun olarak yerine getirmekle yükümlüdür. Bunun anlamı, teze konu ilke ile birlikte değerlendirildiğinde şudur: vergi idaresi beyan sistemini ve beyanın doğruluğu karinesi ile beyannamenin verilmesi üzerine aynı gün²⁷³ tahakkuk fişi düzenleyerek mükellefe verme zorunluluğunu ileri sürerek, çıplak gözle beyanname üzerinde hiçbir araştırma yapmaksızın, otomatik şekilde beyannameyi esas alarak tahakkuk fişi düzenleyemez. Vergi idaresi mükellef tarafından ibraz edilen beyannameye baktığında beyannamede açık bir (örneğin toplama-çıkartmada) hata yapılmış olduğunu fark ederse, hatalı olan beyannameyi esas alarak tahakkuk fişi düzenleyemez. Zira, matrah mükellef tarafından bildirilmiş olsa da, vergi borcunun hesaplanması vergi idaresinin görevidir²⁷⁴.

²⁷³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (kabul t: 31.12.1960, RG t.06.01.1960, S. 10700) "*tarh zamanı*" kenar başlıklı 109. maddesine göre "*Gelir Vergisi: 1. Beyanname verilmesi icap eden hallerde, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde...tarh edilir...*". 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (kabul t: 13.06.2006, RG t.21.06.2006, S. 26205) "*Vergilendirme dönemi ve tarhiyat*" kenar başlıklı 16/5. maddesine göre "*...Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir...*".

²⁷⁴ Aksi yöndeki vergi borcunun mükellef tarafından hesaplanması gerektiği görüşü için bkz Turan, age, s.76, dn 95; Uyanık, age, s.98.

Vergilendirme usulünde işlemler, ard arda birbirinin sebebinin teşkil ettiğine, tahakkuk fişi ile beyan üzerinden alınan vergiler tarh ve tahakkuk ettirildiğine, tarh bir idari işlem, tahakkuk da o idari işlemin saptanması niteliğinde olduğuna, beyan sisteminde beyanın doğruluğu yalnızca bir karine teşkil ettiğine ve de en önemlisi vergi idaresi vergisel duruma ilişkin tüm hususları re'sen araştırmakla yetkili ve görevli kılındığına göre, vergi idaresi kanunda yazılı unsurları doğru şekilde içerecek şekilde tahakkuk fişi düzenlemekle yükümlüdür. Vergi Dairesi İşlem Yönergesi²⁷⁵ “*beyannamelerin alınması üzerine yapılacak işlemler*” başlığı altında bu hususları, kanaatimizce kanuna uygun olarak düzenlemiştir. “*Beyannamelerin Kabulünde İstenmeyecek Bilgi ve Belgeler*” kenar başlıklı 34. madde uyarınca “*Beyannameler üzerine yapılacak ön araştırmalar sonucu tespit edilen ve vergilendirmeye mani olmayan şekil ve ek noksanlıklarının anında giderilememiş olması beyannamenin kabulüne engel teşkil etmez... Beyannamelerin kabulünde, bu belirlemelerin dışında mükelleflerden hiç bir şekilde bilgi ve belge istenmez.*”.

Bu maddenin değerlendirilmesinden, vergi idaresi tarafından yapılan ön araştırmada “şekil ve ek noksanlık” sayılamayacak ve beyannamedeki hatalar kanuna ve gerçeğe aykırı vergilendirme yapılmasına sebep olacağından vergilendirmeye mani hal meydana gelmiş olacak ve bu suretle beyannamenin kabulü mümkün olmayacak, bu belirlemelere uygun olarak vergi idaresi mükelleften bilgi ve belge isteyebilecektir. Mükellefin “*B-Beyannamelerin Alınması Sırasında Aranacak Hususlar ve Yapılacak İşlemler*” üst başlığı altında “*Alınan Beyannamelerde Aranacak Hususlar*” kenar başlıklı 37. madde uyarınca “*Gerek elden verilen gerekse posta ile gönderilen beyannamelerin alınması sırasında; -Vergi dairesinin tarha yetkili olup olmadığı, -Vergi kimlik numarasının doğru olarak yazılıp yazılmadığı ve beyan edilen vergi türünden mükellefiyetinin olup olmadığı, -Vergilendirme döneminin yazılıp yazılmadığı,- Beyanname ve eklerinin tamam olup olmadığı, - Beyanname ve eklerindeki imzaların tamam olup olmadığı, -Beyanname ve eklerine damga pullarının yapıştırılıp yapıştırılmadığı veya damga vergisinin ilgili tabloya yazılıp yazılmadığı, -Beyannamenin vergi tarhına esas olan tablolarında açık maddi hata bulunup bulunmadığı, -Eklerdeki bilgilerin beyannameye ve iki örnek olarak verilen beyannamelerde suretin aslına uygun olup olmadığı, -Beyannamenin*

²⁷⁵ Vergi Dairesi İşlem Yönergesi tam metni için bkz <http://www.geliruzmani.com/.../VERGI-DAIRELERI-ISLEM-YONERGESI.rtf> (28.04.2015)

kanuni süresi içinde verilip verilmediği, -Karakter tanıma tekniğine göre hazırlanmış olan beyanname, bildirim ve formların üzerinde silinti ve kazıntı olup olmadığı hususları aranır”. “Beyannamelerde Tespit Edilen Hususlarla İlgili Yapılacak İşlemler” kenar başlıklı 38. madde hükmünce ise “Alınan beyannamelerde tespit edilen hususlar üzerine aşağıdaki işlemler yapılır.....7- Beyannamenin Tablolarında Maddi Hata Bulunması, Eklerin Beyannameye, Suretin Aslına Uygun Olmaması Halinde Yapılacak İşlemler: **Beyannamenin tablolarında maddi hata bulunduğu tespit edilmesi veya eklerdeki bilgilerin beyannameye veya suretin aslına uygun olmaması halinde; a) Elden getirilen beyannamelerde; düzeltilmesi mümkün olanlar, mükellefe düzeltilir ve düzeltmenin mükellef tarafından yapıldığını belirtmek üzere, düzeltme yapılan kısmın imzalanması sağlanır. Düzeltilmesi mümkün olmayan beyannameler, yeniden düzenlenmesi için geri verilir. b) Posta ile gönderilen beyannamelerde; tahakkuka engel bir durum söz konusu değil ise tahakkuk işlemine tabi tutulur. Tahakkuka engel bir durum söz konusu ise beyanname değerlendirme masasına verilir”.** Tahakkuk etmeye bağlanan sonuç, tahakkuk fişinin kesin olması ve verginin tahsil edilebilir hale gelmesidir. Vergi idaresi tarafından, teyit edici ve tahsil işlemine hazırlayıcı bir aşama olarak düzenlenen, maddi anlamda tahakkuk etmiş tarhın unsurlarını içeren tahakkuk fişinin, mükellef tarafından herhangi bir nedenle alınmaması, verginin tahakkuk etmesine engel olmayacaktır²⁷⁶. Bu çerçevede, kanaatimizce, vergi idaresi tarafından yapılan ön araştırmada açık hata olduğu tespit edilen beyanname, hatanın düzeltilmesi için mükellefe iade edilecektir. Mükellefin beyannameyi iade alarak düzeltmekten imtina etmesi halinde ise, vergi idaresi beyannameyi, incelemeye sevk edilmek üzere kabul edecektir.

Tarhın sebebi vergiyi doğuran olay, tahakkukunun sebebi tarh, tahsilin sebebi de tahakkuk olacak şekilde, vergiyi doğuran olay ile başlayan, vergilendirme işlemleri ile somutlaşan vergi usulünün, son işlemi tahsildir. Vergi Usul Kanunu’nun “**Tahsil**” kenar başlıklı 23. maddesi verginin tahsilini “...kanuna uygun surette ödenmesi” olarak tanımlamaktadır. İlgili maddi kanunlarda belirtilen ödeme zamanlarında, mükellef tarafından vergi borcu ödenirse tahsil gerçekleşmiş, vergi borcu sona ermiş olacaktır. Zamanında ödememe halinde, mükelleften gecikme zammı ile birlikte, vadesinden sonra ödediği vergi borcu tahsil edilmiş olacaktır.

²⁷⁶ Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, age, s.302.

Mükellefin vergi borcunu ödeme zamanı geçtiği halde ödememesi halinde ise, bağlı yetki ile donatılmış olan vergi idaresi, cebren tahsil yoluna başvuracaktır²⁷⁷. Tarha ilişkin düzenlemeden farklı olarak kanun tahsil aşamasının idari işlem yönünü vurgulamamışsa da tahsili de, kamu borcunu ortadan kaldıran mahiyette olduğundan hukuki bir işlem olarak kabul etmek gerekmektedir²⁷⁸. Devletin vergi alacağına icrai karara dayanmak zorunda olan tahsili, alacağın tahakkuk etmesini takiben icrai kararla belirecek, bu icrai karar idare işlev kapsamında tahsile ilişkin işlem ve eylemlerin ayrılmaz parçası olacaktır²⁷⁹. Tahsil her mükellef için ayrı olarak belirlenmekte ve sona ermekte olduğundan kişisel (sübjektif), kamu borcunun ödenmesine yönelik davranışta bulunmayı gerektirdiğinden yükümlendirici, gerçekleşmesi ile kamu borcu sona erdiğinden yapıcı (inşai) idari bir işlemdir²⁸⁰. Tahsil aşaması, ödeme emri, ihtiyati haciz, haciz, haczedilen malların paraya çevrilmesi, tecil, terkin, teminat gibi işlemler dizisinden oluşmaktadır. Tek taraflı, kesin ve icrai nitelikli tahsil işlemleri, iptal davasına konu edilebilecek tipik birel idari işlem niteliğinde olduğundan, unsurları itibariyle hukuka uygun olarak tesis edilmek zorundadır. Tarh işleminde yetkili olan vergi idaresi tarafından tesis edilecek tahsil işlemleri Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve ilgili kanunlarda düzenlenen şekil ve içerik kurallarına uygun olmak zorundadır²⁸¹. Tahsil işleminin hukuki sebebi, maddi vergi kanunları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve maddi sebebi ise vergi borcunun tarh ve tahakkuk etmiş olmasıdır. Konusu tarh ve tahakkuk etmiş vergi borcunun (mükellef tarafından isteğe bağlı olarak ya da cebren) ödenmiş olmasıdır²⁸².

Bu açıklamalar göstermektedir ki, genel olarak beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminde de, devletin kanunilik ilkesine uygun olarak çevrelenmiş mali egemenliği dahilinde, hukuk devletinin kanuni vergi idaresi tarafından kanunla konularak alınması emredilen vergilerin tahsili için hukuka uygun olarak harekete geçilecek, verginin mükellefi, vergiyi doğuran olayı, matrahı ve tahsili hukuka uygun olarak tespit edilecektir. Bu tespit edişine ilişkin hükümler de re'sen araştırma ilkesinin hukuki temelini oluşturur niteliktedir.

²⁷⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, age, s.162.

²⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, 109.

²⁷⁹ Onar, age III. Cilt, s.1652-1653.

²⁸⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, 109.

²⁸¹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, age, s.285.

²⁸² Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, 109.

Re'sen araştırma ilkesinin bir diğer hukuki temelini arz edecek şekilde, Vergi Usul Kanunu'nun "*Yoklama ve inceleme*" başlıklı yedinci kısmının, "*Yoklama*" başlıklı birinci bölümünün "*Maksat ve yetki*" kenar başlıklı 127. maddesi, yoklamadan maksadı "*...mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek...*" olarak düzenlemektedir. Yoklama ile vergiyi doğuran olayla ilgili birçok husus tespit edilmekte, vergi idaresi bu amacı sağlamaya yönelik her türlü araştırma ve tespiti yapmakla görevli ve yetkili kılınmaktadır. Vergi idaresinin yoklamaya yetkili memurları, mükelleflere ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylara, kayıtlara ve mevzulara ilişkin her türlü araştırma ve tespitin yanı sıra vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak, günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihazlara ilişkin yoklamalar yapmak, kayıt ve belge düzenini denetlemek, nakil vasıtalarının kontrolü ve yol denetimi yapmak ve belge bulundurmeyen taşıtları trafikten alıkoymak yetkisini de haizdirler²⁸³.

Teze konu ilkenin hukuki temeli olacak suretle, Vergi Usul Kanunu'nun "*Yoklama ve inceleme*" başlıklı yedinci kısmının, "*Vergi İncelemeleri*" başlıklı ikinci bölümünün "*Maksat*" kenar başlıklı 134. maddesi hükmünce, vergi incelemesinden maksat "*...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak...*" tır. Vergi idaresi, maddi vergi kanunlarına uygun olarak doğmuş, ödenmesi gereken bir vergi olup olmadığının, varsa ödenmesi gereken vergi borcunun miktarının, mükellefin doğru vergi borcunu ödeyip ödemediğinin, vergi borcunun ödenmesine ilişkin işlemleri doğru bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin tespiti ve verginin ödenmesinin sağlanması ile görevli ve yetkilidir²⁸⁴.

Re'sen araştırma ilkesinin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen son temeli ise Vergi Usul Kanunu'nun "*Yoklama ve İnceleme*" üst başlıklı yedinci kısmının "*Bilgi Toplama*" başlıklı dördüncü bölümüdür. Vergi idaresi, bu bölümde 148 – 152/A maddeleri arasında düzenlenen hükümlerle bilgi verme yükümlülüğü öngörülen kamu idare ve müesseseleri ile resmi makamlar ve gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplayarak re'sen araştırma yapacak ve bu suretle vergi usulünü hukuka uygun olarak yürütme görevini yerine getirecektir.

²⁸³ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 6. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014, s.275-280.

²⁸⁴ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, age, s.394.

2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un amacı "amaç" kenar başlıklı 1. maddesi hükmünce "gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; ... üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir". Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı'na "görevler" kenar başlıklı 4. madde ile "f) **Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak**", "h) **Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek**", "j) **Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak**" ve "m) **Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek**" gibi önemli görevler verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatında yer alan, ana hizmet birimlerinden olan ve görevleri, 10. maddede sıralanan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı "g) **Vergi mevzuatının adil uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almak**", 11. maddede sıralanan Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı "i) **Mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak ve işlemek**", "j) **Vergilendirme, denetim, planlama ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele konularında veri sağlamak**", 12. maddede sıralanan Tahsilat ve İhtilafli İşler Daire Başkanlığı "a) **Amme alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak ve uygulanmasını sağlamak**", 13. maddede sıralanan Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı "b) **Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak**", "c) **Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli tedbirleri önermek ve çalışmalarını yapmak**" ile görevli ve yetkili kılınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatında yer alan Vergi Dairesi Başkanlığı'nın amaç ve görevleri 24. maddede "Vergi Dairesi Başkanlığının amacı, ... sektör ve mükellef gruplarının ... suretiyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaktır... Vergi Dairesi Başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil,

terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemler ile ... ve bilgi toplama, ...vergi inceleme ve denetimi, ... yürütmekle görevli ve yetkilidir” şeklinde hükme bağlanmıştır.

2.4. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun²⁸⁵ “amaç” kenar başlıklı 1. maddesi hükmünce kanunun amaçlarından biri de “...*kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması...*” dır. “*Gelirlerin Toplanması*” başlıklı beşinci bölümün “*Gelirlerin toplanması sorumluluğu*” kenar başlıklı 38. maddesi uyarınca, vergi idaresinin sorumluluğu “***Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur***” ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ile, Anayasal ve kanuni düzenlemeler çerçevesinde kanunilik, eşitlik, hukuk devleti ve idarenin kanuniliği ilkelerine de uygun olarak davranmak ve kanunla verilen görevleri, maddi ve hukuki gerçeğe uygun olarak yerine getirmekle görevli olan vergi idaresine, bu kanunun amacına da hizmet edecek şekilde hukuka uygun vergilendirme görevi ve aksi halin sorumluluğu hatırlatılmaktadır.

2.5. Devlet Memurları Kanunu

Devlet memurları, Devlet memurları Kanunu’nun “*Sadakat*” kenar başlıklı 6. maddesi uyarınca “...*Türkiye Cumhuriyeti Anayasasına ve kanunlarına sadakatle bağlı kalmak ve milletin hizmetinde Türkiye Cumhuriyeti kanunlarını sadakatle uygulamak*” zorunda olup, “*Devlet memurlarının görev ve sorumlulukları*” kenar başlıklı 11. madde hükmünce “... *kanun, tüzük ve yönetmeliklerde belirtilen esaslara uymakla ve amirler tarafından verilen görevleri yerine getirmekle yükümlü ve görevlerinin iyi ve doğru yürütülmesinden amirlerine karşı...*” sorumludurlar. “*Amir durumunda olan devlet memurlarının görev ve sorumlulukları*” kenar başlıklı 10. madde hükmünce ise “*Devlet memurları amiri oldukları kuruluş ve hizmet birimlerinde kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yapmaktan ve yaptırmaktan ...*” görevli ve sorumludurlar.

²⁸⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun kabul t:10.12.2003, RG t.24.12.2003, S. 25326.

3. İdari Düzenlemelerdeki Temeller

3.1. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname

Vergi idaresinin faaliyetlerini çevreleyen hukuk devletinin kanuni idaresinin uymak ve uygulamakla yükümlü olduğu kurallar, yasama fonksiyonu organları tarafından yapılanlarla sınırlı değildir. Şüphesiz ki vergi idaresi, kendi düzenlediği ikincil düzenlemelerle de bağlıdır²⁸⁶. Vergi idaresi, tarh ve tahsil gibi, vergi usulünde yer alan sübjektif bireysel nitelikteki idari işlemleri, Anayasa, uluslararası anlaşmalar, kanun, kanun hükmünde kararnameler, tüzük, yönetmelik ve içtihatlarla uygun olarak tesis etmekle yükümlüdür. Bu bağlamda, Anayasa'nın verginin kanuniliğine ilişkin emri çerçevesinde, yürütme fonksiyonu tarafından yapılacak, Anayasa'da amaç ve konuları da belirtilen, düzenleyici işlemler, vergi idaresinin görev ve yetkilerine ve bu görevlerle doğrudan bağlantılı olarak, re'sen araştırma ilkesine kaynak teşkil etmektedir.

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname'nin²⁸⁷ “amaç” kenar başlıklı 1. maddesi uyarınca “*Bu Kanun Hükümünde Kararnamenin amacı, ...,maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığı'nın kurulmasına,teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektir*”. 2. madde Maliye Bakanlığı'na bu amacı gerçekleştirmek üzere verilen görevleri “*a) Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,...* “*e) Gelir politikasını geliştirmek*”,“*s) Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak*” olarak belirlemiştir. Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatında danışma ve denetim birimi olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı örgütlenmiş olup Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 20. madde hükmünce “*a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak...., b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek ...*” ile görevli ve yetkili kılınmıştır.

²⁸⁶ Ulu, age, s.86-87.

²⁸⁷ Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararname kabul t. 13.12.1983, RG t. 14.12.1983, S. 18251 (Mük.).

3.2. İlgili Yönetmelikler

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin²⁸⁸ “vergi dairesi başkanlıkları” kenar başlıklı 4. maddesi hükmünce “(1) Vergi dairesi başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, ..., mükellef hizmetleri ile ...bilgi toplama, ... vergi inceleme ve denetim...görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir.(2) Vergi dairesi başkanlığı; ... 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre “Vergi Dairesi”, ... 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre de “Tahsil Dairesi”dir”. 6. madde vergi dairesi başkanlıklarının “a) Vergi kanunları ve özel kanunlarla belli edilen Devlet gelirlerine ilişkin olarak mükellefi tespit etmek ve bu gelirlerin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve diğer işlemlerini yapmak..., ğ) Yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak, bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek...,h) Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak ve bu kapsamda yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, ... vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” işlemleri yapmakla görevli olduğunu ve 10. madde ile de bu görevlerin grup müdürlükleri, müdürlükler, vergi dairesi müdürlükleri ve şubeler tarafından yürütüleceğini hükme bağlamaktadır.

Vergilendirme grup müdürlüğünün görevleri 12. madde ile “a) Vergi, resim, harç ile çeşitli kanunlarda belirtilen diğer Devlet gelirlerinin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlayan iş ve işlemleri yapmak, b) Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin işlemlerini izlemek üzere her mükellef için tarh dosyası oluşturmak, c) Vadesinde ödenmeyen amme alacaklarının takibe alınmasını sağlamak amacıyla borçlular listesini hazırlamak ..., f) Amme alacağını güvence altına almak için borçlulardan teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulaması ile ilgili işlemleri yapmak”; Tahsilat grup müdürlüğünün görevleri 15. madde ile “a) Vadesinde ödenmeyen amme alacaklarının takibe alınmasını ve ödeme emrinin tebliğini

²⁸⁸ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği RG t.08.02.2015, S. 29261.

sağlamak..., e) *Takipli alacaklar ile ilgili gerekli kayıtları tutmak*, f) *Amme borçlularının mal varlığını araştırmak, haciz uygulamak ve taşıma işlemini yapmak*, g) *Aciz halinde bulunan borçluları tespit etmek, aciz fişi düzenlemek ve bu borçluların durumunu sürekli olarak izlemek*"; Denetim grup müdürlüğünün görevleri 17. madde ile "..., b) *Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak*, c) *Yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak*, ç) *Yaygın ve yoğun vergi denetimlerini gerçekleştirmek, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*, ğ) *Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak*"; Strateji grup müdürlüğünün görevleri 19. madde ile "..., c) *Yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak*"; Şubelerin görevleri 22. madde ile "..., b) *Vergi dairesi başkanlığına bağlı birimlerce talep edilen tebliğ ve yoklama işlemlerini yapmak*" olarak belirlenmiştir.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin²⁸⁹ amacı 1. madde uyarınca "*vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerin, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin düzenli, süratli, etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesi için vergi dairelerinin kuruluş, görev ve yetkilerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemek*" tir. 4. madde hükmünce mükellefi tespit eden, vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine göre aynı zamanda "Tahsil Dairesi" olan Vergi dairelerinin iştiğal konusu 5. maddede "*...vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Maliye Bakanlığınca belli edilen kamu gelirleri ile ilgili mükellefi tespit, tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini yürütmek*" olarak düzenlenmiştir. Başkanlık ve müdürlük şeklinde kurulan vergi dairesindeki servislerin görevleri 11. maddede "A) *Ana Hizmet Birimleri, I- Vergilendirme Bölümündeki Servislerin Görevleri, 1) Sicil-Yoklama Servisi: a) Vergi dairesinin görev alanında faaliyet gösteren ve sürekli yükümlülüğü gerektiren vergilerden dolayı mükellef ya da sorumlu durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülüğe giriş, çıkış ve değişikliklerle ilgili yoklama işlemlerini yapmak ve sicil kayıtlarını tutmak, ... 2) Sürekli Yükümlülükler*

²⁸⁹ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği RG t.24.12.1994, S.22151.

Vergilendirme Servisi: a) Vergi, resim, harç ile çeşitli kanunlarda belirtilen diğer Devlet gelirlerinin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlayan iş ve işlemleri yapmak, b) Mükelleflerin şahıs hesaplarını izlemek amacıyla hesap, kart ve defterlerini tutmak, saklamak ve her mükellef için bir hesap dosyası oluşturmak, c) Vadesinde ödenmeyen amme alacaklarını takibe almak, d) Şahıs hesaplarının dökümünü yapmak, şahıs hesapları ile genel hesaplar arasında uyum sağlamak, e) Tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergi, resim, harç ve diğer mali yükümlülüklerde yapılan vergi hataları (tahakkuksuz veya tahakkuktan fazla tahsilatlar dahil), kanunlar ve yargı kararları gereğince yapılacak terkinleri ve fazla tahsilatların iadesi ile ilgili işlemleri düzeltme fişi kuralına göre yapmak, ... h) Amme alacağını güvence altına almak için borçlulardan teminat istemek ve ihtiyatı haciz uygulaması ile ilgili işlemleri yapmak, V- Tarama ve Kontrol Bölümünün Görevleri: a) Bölüm ve servislerin iş ve işlemlerinin yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunu kontrol etmek...” olarak düzenlenmiştir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin²⁹⁰ “tanımlar” kenar başlıklı 3/i maddesinde vergi incelemesi “İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyeti” olarak tanımlanmış, 5. madde “vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler” i “a) **Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek, d) görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak, e) Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek, f) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ...**” olarak belirlemiştir. “İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar” kenar başlıklı 17. madde uyarınca “vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda; ..., c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,.... e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın

²⁹⁰ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik RG t. 31.10.2011, S. 28101.

düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu” yer alacak ve “raporların mevzuata uygun olması” kenar başlıklı 18. madde hükmünce “(1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler”.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin²⁹¹ “Kurulun görev ve yetkileri” kenar başlıklı 5. maddesi hükmünce kurul “...b) **Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak** suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla **analiz etmek, mukayeseler yapmak** ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek...” le görevli ve yetkilidir.

²⁹¹ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği RG t. 31.10.2011, S. 28101.

İKİNCİ BÖLÜM

RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİNİN AMACI VE ANLAMI

1. Re'sen Araştırma İlkesinin Amacı: Anayasaya Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek

1.1. Genel Olarak

Re'sen araştırma ilkesi, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde olduğu gibi, kendi kendini vergilendirme usulünde de Anayasa'ya uygun vergilendirme amacının gerçekleşmesine hizmet etmektedir. Ancak biz bu bölümde, teze konu ilkenin, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünü benimsemiş Türk Vergi Sistemi bakımından amacını inceleyeceğiz ve kendi kendini vergilendirme sistemindeki amacına değinmeyeceğiz.

Devlete bütçe hakkı ve vergi hakkı sağlayan iktisadi ve mali egemenlik, egemenliğin en temel ve en önemli unsurudur²⁹². Anayasa'nın, sosyal devlet niteliğini vurguladığı devlet için vergilendirme, hak ve yetkiden öte, hukuki ve fiili gücü, devletin işlevlerini yerine getirebilmesi için verilen görevi ifade etmektedir²⁹³. Devlet kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale eden bu egemenlik alanı içerisinde Anayasa'ya uygun olarak faaliyette bulunmakla yükümlüdür. Re'sen araştırma ilkesi de, bu yükümlülüğün yerine getirilmesini, vergi usulünün Anayasa'ya uygun olarak yürütülmesini sağlamaya hizmet etmektedir. Anayasa'nın 2. maddesinde vurgulanan devletin "hukuk devleti" niteliği vergilendirme yetkisinin

²⁹² Salih Ateş Oktar, "Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, 2010, İstanbul: On iki Levha, 2012, s.199.

²⁹³ Ahmet Bumin Doğrusöz, "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 2000, s.136; Ahmet Gürcan Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, **AÜHFD**, 1979, Cilt: 36, S. 1-4, s.156-157, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf> (01.12.2014), s.151-152.

anayasal sınırlarını çizmektedir. İdare edilenler ve daha da çok idare edenlerin uymak ve uygulamak zorunda olduğu hukukun, daha önce kısaca bahsettiğimiz “düzeni sağlamak” ve “adaleti sağlamak” olarak adlandırılabilir iki temel işlevi bulunmaktadır. İlk işlev, şekli hukuk devletinin (şekli hukuk devleti ilkesi), ikinci işlev de maddi hukuk devletinin (maddi hukuk devleti ilkesi) görev alanı içerisinde yer almaktadır^{294 295}.

Vergi Usul Kanunu’nda açıkça kaleme alınmamış olan re’sen araştırma ilkesinin amacı ve anayasa ile koruma altına alınan maddi (verginin mali güçle orantılı olması) ve şekli eşitlik ilkesi ile kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkelerinin gerçekleşmesinde oynadığı etkin rol, Alman Vergi Usul Kanunu § 85’e “... *Maliye makamları vergileri kanunların emrettiği şekilde eşit olarak tespit etmek ve tahsil etmek zorundadır. Özellikle de, vergilerin kayba uğratılmamasını, hukuka aykırı bir şekilde tahsil edilmemesini, vergi iade ve avantajlarının hukuka aykırı bir şekilde sağlanmasını ya da reddedilmesini temin etmek zorundadırlar*” hükmü ile konu edilmiştir. Anayasal²⁹⁶ düzenlemelere ek olarak vergilendirme usulünün kanunilik,

²⁹⁴ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Hukuku I”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınlanmamış ders notları, 02.10.2014-16.10.2014.

²⁹⁵ Tez konusu kapsamı dışında kaldığından tartışmalara yer verilmeyecekse de vergilendirme ilkelerinin sistematüğinde farklı bir yol izlediğimiz vurgulanması bakımından belirtmek gerekir ki öğretilerde adaleti sağlama işlevinin yani eşitlik ilkesinin ve ilkenin gerçekleşme aracı olan verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, devletin sosyal devlet niteliğinden kaynaklandığı görüşü benimsenmektedir. Bu görüş ve sistematik için bkz Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.51-53; Kaneti, **Vergi Hukuku**, age, s.29-31; Gülsen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 31, S. 237, Haziran 2008, s.165; Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **DEÜHFD**, 2010, Cilt: 12, özel sayı, <http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/5-abdullahtekbas.pdf> (01.03.2015), s. 131; Gülden Şişman, “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2009, Cilt: 17, S.2, s.44-45. Ancak kanaatimizce Anayasa’nın 2. maddesinin gerekçesinde de vurgulandığı üzere “*Sosyal hukuk devleti ise, bizzat devletin koyduğu hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddi ve manevi değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olacağı ilkesini belirtmektedir*”. https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/gerekceli_1982_anayasasi.pdf. (21.07.2015). Bu meyanda maddi eşitlik ilkesi, sosyal vergi adaletini değil hukuk devleti niteliğinin gerektirdiği vergi adaletini sağlamaktadır. Bkz Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2011, s.27-58; Başaran Yavaşlar, “Vergi Hukuku I”, age; Joachim Lang (çev. Funda Başaran Yavaşlar), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri” **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, age, s.3-4.

²⁹⁶ Eşitlik ilkesi Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası’nın (Grundgesetz) 3. maddesinde “*Bütün insanlar kanun önünde eşittir....*” ifadesiyle düzenlenmiştir. Maddenin 2. fıkrasında “*Erkek ve kadınlar eşit haklara sahiptirler. Devlet, kadın ve erkek eşitliğinin gerçek anlamda sağlanmasını özendirir ve mevcut dezavantajların giderilmesi için çaba gösterir*” ifadesiyle ayrımcılık yasağından bahsedilmekte ancak verginin mali güçle orantılı olması Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası’nda açıkça yer almamaktadır. Federal Anayasa Mahkemesi içtihatları ve öğretisi eşitlik ilkesinin uygulanmasında verginin mali güçle orantılı olması ilkesini karşılaştırma kriteri olarak tespit

kanuni idare ve eşitlik ilkelerine uygun olarak yürütülmesinin esas olduğu vurgusuyla, vergilendirme usulünün amacının hazineye yüksek vergi geliri sağlamak değil gerçeğe, kanunilik, kanuni idare ve eşitlik ilkesine uygun şekilde vergi usulünü yönetmek olduğu, eşitlik ilkesine uygun kanuni düzenlemelerin eşit şekilde uygulanması halinde tüm vergi mükelleflerinin eşit şekilde vergilendirileceği ortaya konulmuştur. Bu da ancak vergi idaresinin vergilendirme işlemlerine konu tüm durumları re'sen araştırarak ortaya çıkartması, gerçek mahiyeti irdelemesi, mali gücün ve vergisel durumlarının tamamının etkin denetimi ile mümkün olabilecektir²⁹⁷.

1.2. Eşitlik İlkesine Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek

Hukukun temel amacı ve varlık nedeni adaleti gerçekleştirmek olup maddi hukuk devletinin amacı da adil hukuk düzenini kurmak, sürdürmek ve korumaktır. Anayasa'nın 2. maddesinde "... *adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, ... demokratik, ... ve sosyal bir hukuk devleti*" olarak nitelikleri belirtilen devlet, mali egemenliği alanında adil hukuk düzenini ve böylece maddi hukuk devletinin adaleti sağlama işlevini, vergi kanunlarını eşitliğe ilişkin temel değerleri dikkate almak

etmiştir. İsmail Can, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", **Maliye Dergisi**, S.145, Ocak-Nisan 2004, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf (21.07.2015) s.34; Christian Waldhoff (çev. Özden Özkaya Ferendeci), "Kamu Denetiminin Anayasal ve Devletler Umumi Hukuku'ndan Kaynaklanan Sınırları ve Bu Durumun Uluslararası Sözleşmelerle Aşılması: Alman Vergi Makamlarının ve Sayıştay'ın Sınır Ötesi Kontrol Yetkisi", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, age, s.40. Eşitlik ilkesinin Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkeleri ile Türkiye'ye komşu ülke mevzuatlarında düzenleniş şekilleri için bkz Zafer Ertunç Şirin, "Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, age, s.291-296 ve Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, age, s.42-44.

Kanunilik ilkesi ise, Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nda (Grundgesetz) doğrudan bu başlık ile düzenlenmemiş, "*Yaşam hakkı, kişiliğin korunması, kişi özgürlüğü*" kenar başlıklı 2. maddenin 2. fıkrasında "*Herkesin yaşama ve beden bütünlüğü hakkı vardır. Kişi özgürlüğü yaralanamaz. Bu haklara sadece kanuna dayanarak müdahale edilebilir...*" ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nın "*Mülkiyet, miras hakkı ve kamulaştırma*" kenar başlıklı "(1) *Mülkiyet ve miras hakları güvence altındadır. Bu hakların kapsam ve sınırları yasalarla belirlenir. (2) Mülkiyet yükümlülük doğurur. Mülkiyet hakkının kullanımı aynı zamanda toplumun yararına hizmet etmelidir...*" içerikli 14. maddesi, "*devletin ana ilkeleri, direnme hakkı*" kenar başlıklı "...*yasama anayasal düzene, yürütme ve yargı organları ise kanun ve hukuka bağlıdır*" içerikli 20/3. maddesi ile birlikte telakki edilerek, verginin kanuniliği ve kanuni idare ilkelerine varılmakta ve bu iki ilke eş anlamlı kullanılmaktadır. Bkz Can, age, s.33; Şişman, age, s.39; <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf> (01.03.2015). Kanunilik ilkesinin Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkeleri ile Türkiye'ye komşu ülke mevzuatlarında düzenleniş şekilleri için bkz Zafer Ertunç Şirin, age, s.42-44.

²⁹⁷ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.215-219; Şeker, age, s.51.

suretiyle şekillendirerek yerine getirecektir²⁹⁸. Anayasa'nın "*Vergi ödevi*" başlıklı 73. maddesi hükmünce "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". İşbu Anayasa hükmünce maddi hukuk devleti adaleti sağlama işlevini, maddi ve şekli eşitlik ilkesini²⁹⁹ merkeze aldığı bir vergilendirme sistemi ile gerçekleştirebilecek, bu suretle vergi yükünü herkese eşit dağıtarak, herkesi mali gücüne göre, eşit şekilde vergilendirecektir. Yasama fonksiyonuna şekli ve maddi eşitliği sağlamak üzere verilen bu düzenleme yapma görevi ile maddi hukuk devleti kendiliğinden adaleti sağlama işlevini gerçekleştiremeyecek³⁰⁰, anayasal şekli ve maddi eşitlik emri, vergi idaresinin vergilendirme işlemleri ile somutlaşacak, vergi idaresi re'sen araştırma ilkesi ile eşitliğe uygun vergilendirmeyi hayata geçirecektir. Herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi yasama fonksiyonuna, "herkesin", "mali gücüne göre vergilendirilmesi" ne uygun vergi kanunları yürürlüğe koymayı emrederken, vergi idaresine de vergi kanunlarına uygun olarak vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren "herkes" ten, vergilendirme işlemleri neticesinde "mali gücüne göre" vergiyi tahsil etme görevi yüklemekte³⁰¹, re'sen araştırma ilkesi de bu görevi Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirmek suretiyle maddi ve eşitliği sağlama amacına hizmet etmektedir.

Anayasa'nın 10. maddesine uygun olarak, kanun önünde ve hukuk kurallarının uygulanmasında herkesin eşit olduğunu ortaya koyan şekli eşitlik ilkesi, vergi idaresinin kanunları herkese ve eşit olarak uygulamasını gerektirmektedir. Vergi idaresi Anayasa'nın hükmettiği şekli eşitliği gerçekleştirmek için, vergi kanunlarının uygulanmasını gerektiren tüm durumları re'sen araştırarak ortaya çıkartmak, vergi kanunları uyarınca vergi usulünü başlatan, yürüten ve sona erdiren işlemleri ve kuralları tüm mükelleflere eşit olarak uygulamak zorundadır. Vergi idaresi, re'sen araştırma görevi gereği, kayıt dışılığın ve vergi suç ve kabahati teşkil eden fiillerin meydana gelmesini önleyerek, vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen tüm mükelleflerin kanuna uygun olarak vergilendirmesini sağlayarak şekli eşitlik ilkesini gerçekleştirecektir.

²⁹⁸ Lang (çev. Funda Başaran Yavaşlar), age, s.3-4.

²⁹⁹ Şekli eşitlik, hukuki düzenlemelerin uygulanmasında eşitliği, maddi eşitlik ise, verginin mali güçle orantılı olmasını ifade etmektedir. Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, age, s.27-53, 56-72.

³⁰⁰ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, age, s.397-398.

³⁰¹ Ahmet Bumin Doğrusöz, "Vergi Hukuku ve İlkeler", Referans Gazetesi, 11.06.2009.

“Herkes” içerisinde eşit vergilendirme yapabilmek için kimlerin eşit durumda olduğunun tespiti gerekmektedir. Bu tespit için “mali güç” karşılaştırma ölçüğü (uygulama kriteri) olarak ele alınmakta, mali gücü eşit olanların eşit şekilde vergilendirilmesi ve böylece verginin mali güçle orantılı olması sağlanarak maddi eşitlik ilkesi somutlaştırılmaktadır³⁰². Mükellefler arasındaki eşitliğin ve/veya eşitsizliğin ölçütü olan ve vergilendirme işlemleri bakımından aynı hukuksal durumdalığın belirlenmesine yarayan mali gücün tespiti, adil vergilendirme için önem taşımaktadır³⁰³. Vergi idaresinin, Anayasa’nın herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi ve mali gücü eşit olanların eşit şekilde vergilendirilmesi hükmüne uygun olarak vergi usulünü yönetmesi için, gerçek mali gücü tespit etmesi ve gerçek mali gücü vergilendirmesi gerekmektedir. Kişilerin mali güçleriyle orantılı olarak vergilendirilmeleri ve mali gücü eşit olanların eşit şekilde vergilendirilebilmeleri, kişilerin kullanabilecekleri, üzerinde tasarruf edebilecekleri miktar olan ve gelir, servet ve harcama göstergeleri ile saptanabilecek olan mali gücün, vergi idaresi tarafından gerçeğe uygun şekilde tespit ve tahsil edilmesine bağlıdır³⁰⁴. Vergi idaresi mali güçle orantılı vergilendirme için, gerçek mali gücü, bunun için de gerçek vergi mükellefi üzerinde gerçekleşen gerçek vergiyi doğuran olayı ve gerçek matrahı re’sen araştırarak belirleyecek ve böylece maddi eşitlik ilkesinin gerçekleşmesine hizmet edecektir.

Böylelikle, vergi idaresi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi gereğince, gelir, servet ve harcama göstergelerinden hareketle mali güç büyüklüğünü ve verginin konusunu, mükellefi, vergiyi doğuran olayı ve matrahı re’sen araştırarak tespit edecek, var olduğu ya da olacağı tahmin edilen değil gerçekten tasarruf edilebilen mali güce bu araştırmalar sonucu ulaşarak, herkesten mali gücüne göre vergi alınma amacını gerçekleştirecek şekilde vergi usulünü yönetecektir³⁰⁵. Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesi gereğince gerçek mahiyeti esas almakla görevlendirilmiş olan vergi idaresi, vergilendirmede mali gücü esas alarak ekonomik

³⁰² Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, age, s.19, 27-28, 31, 56-58; Funda Başaran, “Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası”, **Mükellefin Dergisi**, Lebib Yalkın Yayınları, S.99, Mart 2001, s.100-101.

³⁰³ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, age, s.86.

³⁰⁴ Başaran Yavaşlar, “Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler”, age, s.398-399.

³⁰⁵ Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, age, s.46-49.

yaklaşım ilkesi çerçevesinde yapacağı re'sen araştırma ve irdelemelerle, sahip olduğu mali güce uygun olarak katlanmak zorunda olduğu yükümlülüğü hukuka aykırı suretle yerine getirmeme çabalarını bertaraf edecek, eşit mali güce sahip olanların katlandıkları vergi yükünü eşit olarak dağıtarak, aynı mali güce sahip olanları eşit şekilde vergilendirecektir³⁰⁶. Bu çerçevede, re'sen araştırma ilkesi Anayasa'ya, maddi eşitliğe uygun vergilendirme amacına hizmet edecek, vergi idaresi vergilendirme usulü boyunca re'sen araştırma görevi ile vergilendirmeye konu edilecek gerçek mali gücün göstergelerinin ve matrahının gerçek mali gücün göstergelerine uygun olarak saptanmasını sağlayacaktır.

Eşitlik ilkesinin yönetsel anlamını ifade eden yöntemde eşitlik³⁰⁷, yasama fonksiyonu tarafından yerine getirilen herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesini sağlayacak **kanunların, memurlar tarafından herkese eşit şekilde uygulanarak**, herkesin gerçek mali gücü üzerinden vergilendirilmesini sağlayacaktır. Şüphesiz ki vergi idaresi vergi kanunlarını uygulayacağı birel vergilendirme işlemlerini tespit ve tesis ederken, kuralları uygulayacağı vergisel durumları layıkıyla ve gerçeğe uygun olarak ortaya çıkartamazsa mükellefleri farklı işlem ve kararlara tabi tutmuş olacak, şekli ve maddi eşitliği zedeleyerek Anayasa'ya uygun olmayan vergilendirme yapmış olacaktır³⁰⁸. Anayasa'nın hukukun tüm vergi mükelleflerine eşit şekilde uygulanmasına ilişkin emri ancak vergi idaresindeki memurların vergi mevzuatını eşit şekilde anladıkları, yorumladıkları ve uyguladıkları vergi usulünde gerçekleşebilecektir³⁰⁹. Vergi idaresi memurları da bu meyanda, diğer tüm memurlar ve kamu görevlileri gibi, görevleri gereği idari işleme muhatap olacak kişinin kim olduğuna bakmaksızın, ön yargısız ve tarafsız olmak, eşit davranmakla mükelleftir³¹⁰.

Anayasa'ya, eşitliğe uygun vergilendirme, vergilendirme usulü bakımından önem arz eden re'sen araştırma ilkesi başta olmak üzere idari usul kural ve ilkelerine uygun davranılması ile sağlanacak, maddi ve hukuki gerçeğe uygun işlem tesis etmeyi amaçlayan re'sen araştırma ve diğer usul kuralları, vergi idaresini tarafsız ve

³⁰⁶ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, age, s.33.

³⁰⁷ Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, age, s.95-96.

³⁰⁸ Azrak, "Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi", age, s.13.

³⁰⁹ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.218.

³¹⁰ Badura, "Das Verwaltungsverfahren", age, s.511-512.

adil davranmaya teşvik edecek, kanunları uygulamaya dönük yeknesak kurallar şekli ve maddi eşitliği güvence altına alacak, böylece usul hatalarının neden olduğu eşitsizlikler asgariye indirilecektir³¹¹.

1.3. Kanunilik İlkesine Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek

Şekli hukuk devleti düzeni sağlama işlevini, en başta hukuki güvenlik ilkesi ve bu ilkenin alt ilkeleri olarak nitelendirdiğimiz kanunilik, idarenin kanuniliği, ulaşılabilirlik, belirlilik ve açıklık, geriye yürüme yasağı ve idari uygulamaya güvenin korunması alt ilkelerinden ibaret güvenin korunması ve hukuki başvuru yollarının mevcut ve belirli olması ilkeleri aracılığıyla somutlaştırabilmektedir³¹².

Kanunilik ilkesi, hukuki güvenliği teminen hukuk kuralları üzerine kurulan düzenin varlığını ve devam ettirilmesini gerektirmektedir. Vergilendirme bakımından bu düzen, vergilerin ve vergilendirme usulünün kanunlarla ihdasına bağlanmıştır. Anayasa'nın "*Vergi ödevi*" kenar başlıklı 73/3. maddesi hükmünce "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*". Vergi mükelleflerine hukuki güvenlik sağlamak amacıyla yürütme, vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlükleri sınırlandıramamakta, yasama fonksiyonu tarafından kanunlar aracılığıyla yapılan vergilendirme, yürütme organı tarafından yalnızca hayata geçirilebilmekte, böylece yürütme organının vergilendirme yetkisi sınırlandırılmaktadır.

Vergilendirme alanında yasama fonksiyonunun kanunla vergilendirmeyi Anayasa'ya uygun suretle gerçekleştirebilmesi yani vergilerin "*kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması*" için vergilendirmeye ilgili olarak kişilerin temel hak ve özgürlüklerine dokunan, sınırlandıran, usul hükümleri dahil tüm unsurların vergilendirmeye ilgili temel unsur kabul edilmesi ve kanunla düzenlenmesi gerekmektedir³¹³. Kanunilik ilkesine uygun olarak kanun, konumuzu ilgilendiren

³¹¹ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.78-79.

³¹² Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi", age, 189-198.

³¹³ Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi", age, s.190, 201-202, 212-215. Tez konusu kapsamı dışında kaldığından yer verilmeyecek ise de verginin kanunla düzenlenmiş sayılması için temel unsurların nelerden ibaret olduğu konusunda öğretilerde yer alan kanuniliği dar kapsamlı ve geniş kapsamlı yorumlayan görüşler, detaylı bilgi ve Anayasa Mahkemesi kararları için bkz Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008, s.117-131; Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi", age, s.212-215; Doğrusöz, "Yargı Kararları Işığında Vergilerin

vergi usulü kavramlarına indirgersek, verginin konusunu, yükümlüsünü, vergiyi doğuran olayı, matrah ve oranı düzenlenmekte, vergi idaresini bağlı suretle yetkilendirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi vergi mükellefini “...*vergi kanunlarına göre kendisine borç terettüp eden gerçek veya tüzel kişi...*” olarak tanımlamakta, kanunilik ilkesine uygun olarak mükellefiyetin kanundan kaynaklandığını, vergi mükellefinin kim olduğunun kanun tarafından belirleneceğini vurgulamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi de “*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar...*” ifadesiyle vergilendirme işleminin sebep unsurunun da kanundan kaynaklandığını, kanunda belirtilen vergiyi doğuran olay meydana geldiğinde devlet bakımından vergi alacağının talep edilir hale geldiğini hükme bağlamaktadır³¹⁴.

Kanunilik yalnızca yasama fonksiyonu tarafından vergilerin kanunla konulması suretiyle hayata geçmeyecektir. Vergilerin kanunla konulması, **vergilendirme işlemlerinin ve vergilendirmeden doğacak usul ve ödevlere ilişkin durumların da kanunla düzenlenmesini**, usul ilkelerinin vergilendirme usulüne de hakim olmasını gerektirmektedir³¹⁵.

1.4. İdarenin Kanuniliği İlkesine Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek

Şekli hukuk devletinin düzeni sağlama amacını hukuki güvenlik ilkesinden kaynağını alarak yerine getiren bir başka ilke de idarenin kanuniliği ilkesidir. Kanuna saygı olarak da anılan ilke, idarenin idare işlevini kanunlara ve (usulüne uygun olarak yürürlüğe koyduğu kendi düzenlemeleri de dahil olmak üzere) kanunilik kümesini oluşturan bağlayıcı tüm hukuk kurallarına³¹⁶ uygun olarak yerine getirmesini ifade etmektedir.

Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, age, s.138-140; Tekbaş, age, s.176-178.

³¹⁴ Kaneti, **Vergi Hukuku**, age, s.79, 106; Oktar, **Vergi Hukuku**, age, s. 68, 105.

³¹⁵ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, age, s.100-101.

³¹⁶ Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.102; Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, age, s.138; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, age, s.145-146.

Kanundan yetki alan ve kanunları uygulamakla görevli olan idare, Anayasa'ya ve kanunlara aykırı faaliyette bulunamayacaktır³¹⁷. Vergi idaresinin vergilendirme usulündeki yetkisi bağıli yetki niteliğinde olduğuna, kişiye değil göreve bağıli olan yetki de hak değil yükümlülük arz ettiğine³¹⁸ göre, vergi idaresinin kanunda gösterilen mükelleften, kanunda gösterilen vergiyi doğuran olay meydana geldiğinde, kanuna uygun olarak hesaplayacağı vergi borcunu tahsile girişmesi, vergi usulünü yürütmesi kanundan kaynaklanan bu görev ve yetkiyi harekete geçirmesi zorunludur³¹⁹. Bu ilke vergi idaresi yönünden, verginin (gerekirse cebren) alınma zorunluluğunu ifade etmektedir³²⁰. Vergi idaresi kanunla verilen vergi toplama görevini yerine getirmek için vergilendirme usulünü, süresinde başlatma yetkisini kullanmak, harekete geçmek zorundadır³²¹. Vergi idaresi bu anayasal ve kanuni zorunluluğa rağmen usulü yürütmezse, hareketsiz kalmak suretiyle³²² idarenin kanuniliği ilkesini ihlal edecektir. Zira devlet için vergilendirme hukuki ve fiili gücü, hak ve yetkiden öte işlevlerini yerine getirebilmesi için bir görev, bir yükümlülüktür³²³.

Kanunda düzenlenen vergi konusu, kanunda belirtilen mükellef tarafından, kanunda hükme bağlandığı şekilde vergiyi doğuran olay neticesinde meydana gelmişse, “*herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle zorunlu*” tutulmasına ilişkin kanuni koşullar gerçekleşmiş, devlet bakımından vergi alacağı doğmuş olacaktır³²⁴. Vergi idaresi meydana gelen vergi alacağını tahsille görevli ve bağıli yetkili olduğundan, derhal hukuki ve maddi gerçeğe uygun araştırmalar yapacak, kanunda belirtilen mükellef üzerinde kanunda belirtilen vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğini tespit edecek, meydana gelmişse harekete geçerek vergilendirme usulünü başlatacak ve kanunda belirtilen matrah ve oranlar üzerinden tespit edeceği vergi borcunu tespit ve tahsil edecektir Böylelikle re’sen araştırma ilkesi vergi idaresi tarafından, kanunda yazılı koşulların ortaya çıkıp çıkmadığının tespiti, ortaya

³¹⁷Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.94, 103.

³¹⁸ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.102.

³¹⁹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, age, s.79, 106-107.

³²⁰ Güneş, **Verginin Yasallığı**, age, s.13, 18.

³²¹ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, age, s.137.

³²² Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.55.

³²³ Doğrusöz, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, age, s.136; Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, age, s.151-152

³²⁴ Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, age, s.151-152.

çıkıyorsa vergilendirme usulünün başlatılması, kanunda belirtilen vergi borcunun tespit ve tahsilinin sağlanması amacına hizmet etmektedir.

Kanunilik ilkesi, kuvvetler ayrılığı ve idare edenlerin hukuka bağlılığının neticesini teşkil ederek³²⁵ hukuk devletinin gereklerinden olan, idarenin kanunlara uygun faaliyette bulunma zorunluluęu³²⁶ Anayasa'nın "Yürütme yetkisi ve görevi" kenar başlıklı, "Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir" içerikli 8. maddesinden kaynaklanmaktadır. İdarenin kanuniliği, re'sen araştırma ilkesinin kanuni temellerinden olup aynı zamanda re'sen araştırmanın Anayasa'ya uygun vergilendirme amacını gerçekleştirdiği bir başka anayasal ilkeyi teşkil etmektedir. Anayasa'nın 123. maddesine uygun olarak kanunla kurulan ve 73/3. maddesine uygun olarak kanunla konulan vergilerin tahsili için vergi usulünü yürütecek olan vergi idaresi, kanunla düzenlenen vergilendirme alanında, kanunun sınırlarını aşamayacak, kanunilik kümesini oluşturan kurallara aykırı işlem tesis edemeyecektir.

Hukuk devletinin kanuni vergi idaresi, adil, doğru, hukuka uygun vergilendirme birel işlemini tesis ederken, dayandığı sebebi ve vergisel durumları doğru şekilde belirlemek, bu suretle kanunda yazılı mükellefin üzerinde gerçekleşen kanunda yazılı vergiyi doğuran olayı tespit etmek, kanunda belirtilen matrah ve oranlar üzerinden hesapladığı vergi borcunu kanuna uygun olarak tahsil etmek için, gerekli araştırma ve soruşturmaları yapmak zorundadır³²⁷. Vergi idaresinin vergilendirme usulünde kanuna saygısı, vergilendirme usulünün kanuna uygun yürütülmesi, vergilerin görünüşte değil gerçekten kanuna uygun olarak tespit ve tahsili ile gerçekleşebilecek, kanuna uygun ve doğru vergilendirme gerçek vergisel durumların aydınlatılması ile sağlanabilecek, "gerçek" ise ancak re'sen araştırma ilkesi sonucu ortaya çıkartılabilecektir³²⁸.

Re'sen araştırma ilkesi bir yandan vergi idaresinin, vergi usulünü kanuna ve gerçeğe uygun, doğru olarak yürütmesini sağlamak suretiyle, kanunda yazılı vergilerin kanuna uygun olarak tespit ve tahsilini sağlayacak, diğer yandan da hazine

³²⁵ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, age, s.145.

³²⁶ Akbulut, age, s.101.

³²⁷ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.122.

³²⁸ Akilloğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, age, s.89.

açısından “iyinin” peşine düşüp, keyfi şekilde kamu gelirlerini arttırmak değil³²⁹, hukuka uygun vergi toplamasını temin edecektir.

1.5. Diğer Anayasal İlkelere Uygun Vergilendirmeyi Gerçekleştirmek

Re’sen araştırma ilkesinin Anayasa’ya uygun vergilendirme amacı, eşitlik, kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkelerinde doğrudan uygulama bulmaktadır. İlkenin kanuna uygun ve eşit vergilendirmenin gerçekleşmesinde oynadığı başrol dışında, diğer bazı anayasal ilkelerin gerçekleşmesinde de rol oynadığı tespit edilmektedir. Devletin idare işlevi çerçevesinde faaliyet gösterirken haksız ve keyfi uygulamalarda bulunmasının önlenmesi, ancak en temel hatlarıyla hukuka bağlı, tüm faaliyetlerinde kişilerin temel hak ve özgürlüklerine saygı gösteren hukuk düzeni ile mümkündür³³⁰.

Hukuki güvenlik ilkesi, devletin güvenilir hukuk düzeni kurma ve devam ettirme zorunluluğunu ifade etmektedir³³¹. Vergi usulü bakımından mükelleflerin hukuk güvenliğine sahip olduğu, usule hukukun hakim olduğu bir vergilendirmeden söz edebilmek için, belirli ve açık şekilde düzenlenmiş, geriye yürüyemeyen vergi kanunlarını uygulayan ve **kurallara uyan, keyfi davranmayan**, kıyas yasağının sınırları içerisinde işlevini yerine getiren bir vergi idaresi bulunması gerekmektedir. Bu ilişkinin diğer tarafında ise, kişisel vergi yüklerini ve vergiyi doğuran olay meydana geldiğinde uygulanacak kuralların neler olduğunu önceden bilen ve planlamalarını buna göre yapabilen mükellefler bulunması gerekmektedir³³². Böylelikle, mükellefler açısından sağlanan hukuki güvenlik ortamında, kanun uygulamasına güvenin korunması alt ilkesi de gerçekleşmiş olduğundan, vergi idaresinin istikrarı da korunmuş olacaktır³³³.

Vergilendirme usulünde mükelleflerin hukuki güvenliklerinin sağlanması, ancak vergi usulünün vergi idaresi tarafından dikkatli, özenli yürütülmesi, hukuki ve

³²⁹ Doğrusöz, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, age, s.153; Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, age, s.53.

³³⁰ Sönmez, age, s.223.

³³¹ Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi”, age, s.190.

³³² Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, age, s.141 ve Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, S. 307, Mart 2007, s.200, 212.

³³³ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, age, s.172; Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.46; kanun uygulamasına güvenin korunması ilkesi için bkz Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi”, age, s.195, 198.

maddi sebebi olgunlaşmış kararlar alınması ve kişiler bakımından usulün öngörülebilir ve tahmin edilebilir olması ile mümkündür³³⁴. Yukarıda bahsi geçen kanunilik ve yine hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik ve idarenin kanuniliği alt ilkeleri gereğince, vergi kanunlarında açıkça belirlenen vergiyi doğuran olayla bağlı yetkili olan idare, vergi usulünün başlaması, sürdürülmesi ve sona erdirilmesi aşamalarının tümünde, işlemlerinin dayandığı maddi ve hukuki gerçekleri tam olarak ortaya çıkartacak, vergisel durumların hukuka uygun olarak aydınlatılmasına yarayacak araştırma ve soruşturmaları re'sen tamamlayacaktır³³⁵. Vergilendirme usulüne hukuki güvenliğin hakim olması ve böylelikle mükelleflerin hukuka güvenlerinin korunmasının anlamı, hukuki güvenliğe hizmet edecek suretle yürürlüğe konulan düzenlemelerin, herkese, mali güçleriyle orantılı olarak, istikrar içerisinde devamlı suretle, gerçeğe uygun olarak uygulanması ve böylece kanun uygulamasına olan güvenin korunmasıdır. Vergilendirme usulünün, usuldeki işlemlerin özellikle amaç, konu ve sebep unsurları bakımından hukuki ve maddi gerçeğe uygun olmadığı, verginin konusunun, mükellefin, vergiyi doğuran olayın ve vergi borcunun fiili ve hukuki gerçekle örtüşmediği bir alanda kişilerin hukuki güvenliğinden bahsedebilmek mümkün değildir.

Re'sen araştırma ilkesi, demokrasi ilkesi ile dolaylı da olsa sosyal devlet ilkesine uygun vergilendirmenin gerçekleştirme amacına hizmet etmektedir.

Şöyle ki, kanunilik ilkesi kökenini hukuki güvenlik ilkesinden olduğu kadar demokrasi ilkesinden de almaktadır³³⁶. Vergi idaresi, vergi usulünü yönetirken hukuka uygun, tarafsız, zamanında, adil, eşit davranırsa ancak keyfi olmayan bir vergilendirmeden, demokratik bir vergi idaresinden, dürüst, tarafsız, kanunlara uygun hareket eden adil bir yönetimden bahsedilebilecektir³³⁷. Bu da şüphesiz ki ancak vergisel durumların hukuka uygun olarak açığa çıkartılması ile mümkün olacaktır. Gerçek demokrasi şeffaf yönetimi, açıklığı, idarenin faaliyetlerinin tartışılabilirliğini gerektirmekte, bir idari usul süreci olan verilendirme süreci de vergi idaresinin işlemleri tesis ederken kişileri dinlemesi, delillerini sunmalarına

³³⁴ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.76.

³³⁵ Azrak, "Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi", age, s.13.

³³⁶ Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi", age, s.200.

³³⁷ Sancakdar, "Türk Hukukunda Gerekli Denetimin Yapılmamasına Bağlı Hukuki Sonuçlar", age, s.156.

imkan vermesi, yargılama usullerine benzer şekilde maddi ve hukuki gerçeğe uygun, doğru vergilendirme yapmak amacıyla bir takım araştırma, soruşturma usul ve denetleme çalışmalarına girişmesini desteklemektedir³³⁸.

Nitekim, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin idari işlemin yapılışına ilişkin beş ilkeyi konu edinen “Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması” hakkındaki (77) 31 sayılı kararına konu ilkelerden ilk sırada yer alan dinlenilme hakkıdır ve “*haklarını, özgürlüklerini ya da menfaatlerine zarar verir nitelikte her idari işleme karşı, ilgilinin olay ve deliller öne süreme ve gerektiğinde delil araçları sunma hakkı vardır. Bunlar yönetimce göz önünde tutulur*” şeklinde kaleme alınmıştır. Yalnızca hakları, özgürlükleri ve menfaatleri zedeleyen idari işlemler hakkında, işlemin hukuka, gerçeğe ve hakkaniyete uygun olarak tesis edilmesini sağlamak amacıyla, bu amaca uygun olarak işlemin yapılış sürecinde (hazırlık çalışması sırasında) uygulanabilecek olan dinlenilme hakkı, disiplin işlemleri gibi özel alanlar dışında mevzuatımızda açıkça hükme bağlanmamışsa da, kaynağını hukuk devleti ve demokrasi ilkesinden, hak arama hürriyeti (Anayasa'nın 36.maddesi), dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkından (Anayasa'nın 74.maddesi) almaktadır³³⁹.

Re'sen araştırma, vergi idaresinin vergisel durumları araştırmasını, gerçeği ararken, gerçeği en iyi bilen konumundaki mükelleflere başvurmasını, onları dinlemesini de beraberinde getireceğinden, vergi idaresinin re'sen araştırma yükümlülüğü, vergi ödevlilerinin birlikte etki ödevi ile tamamlandığından ve hukuki dinlenilme ya da ispat hakkı, özellikle matrahın bildiriminde somutlaştığından, vergi ödevlilerine hem ödev hem de hak olarak getirilmiş olan etki eden konumu üzerinden, demokrasi ilkesinin gerçekleşmesini sağlayacaktır³⁴⁰.

Anayasa'nın 5. maddesi hükmünce devletin temel amaç ve görevleri “...*kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette*

³³⁸ Azrak, “Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi”, age, s.5-6; Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.77.

³³⁹ Akıllıoğlu, “Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz”, age, s.39-42.

³⁴⁰ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.136-137; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.67.

sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak...” olarak sıralanmış, madde gerekçesinde ise devletin “sosyal devlet” niteliği ”..Devlet, ferdin hayat mücadelesini kolaylaştıracaktır. Ferdin insan haysiyetine uygun bir ortam içinde yaşamasını gerçekleştirecektir...”³⁴¹ şeklinde vurgulanmıştır. Devletin işlevlerini yerine getirmesi, kamu hizmetlerini görmesi, kamu giderlerini karşılamak üzere vergilendirme yetkisini kullanması gerekmektedir. Vergi geliri kaybı devletin işlevlerini tam ve gereği gibi yerine getirememesine, kamu hizmetlerini layıkıyla görememesine ve borçlanma gibi farklı kaynaklardan elde ettiği gelirlerle görevlerini yerine getirmesine sebep olacaktır ki kişilere bu zararın verilmemesi³⁴², vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, kanuna uygun vergilendirme yapılması yani vergisel durumların vergi idaresi tarafından tam, doğru ve gerçeğe uygun olarak nitelendirilmesi ile mümkün olacaktır. Devletin vergilendirme hakkından öte çağdaş toplumların varlığı için artık görev addedilen doğmuş olan alacağını tahsil etmesi, vergi toplaması, vergi idaresi tarafından usulün kanunilik ilkesine uygun olarak başlatması, vergi alacağının doğru doğmadığının tespiti için araştırmalar yapması, vergi alacağı doğduğunda gerçek ve doğru vergi alacağını tahsile girişmesi, vergisel durumun tespiti için re’sen araştırma ilkesini devreye sokacağından, ilke dolaylı olarak sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesini de sağlayacaktır.

2. Re’sen Araştırma İlkesinin Anlamı: Vergi Usulünün Vergi İdaresi Tarafından Yürütülmesi

2.1. Vergi İdaresinin Vergi Usulündeki Görevleri (/Geniş Anlamda Re’sen Araştırma İlkesi)

Re’sen araştırma ilkesinin geniş anlamı, vergi idaresinin vergi usulünü re’sen hareketle başlatması, yürütmesi ve sonuçlandırması, yani vergi usulündeki görevlerini yerine getirmesidir. Re’sen hareket ve re’sen araştırma aynı anlama gelmemekle birlikte, re’sen araştırma, idari işlevin re’sen hareket unsurunun gereğidir.

³⁴¹ İzgi ve Gören, age, s.70.

³⁴² Funda Başaran Yavaşlar, “Önsöz”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, age, s.5.

Vergi usulünde re'sen araştırma ilkesinin anlamını tespit ederken, istisnai hallerde yargılamanın başlatılması ve yargılamanın kapsamına ilişkin sürecin yürütülmesinde hakime verdiği görevlerdeki benzerliğinden faydalanacağımız ilke, medeni yargılama hukukunda **re'sen hareket ilkesidir**. Öğretide yapılan tartışmalarla kavramları yerleşmiş medeni yargılama ilkelerinden hareketle, çokça inceleme konusu yapılmayan vergi usulünde idarenin görevlerine ve geniş anlamda re'sen araştırma ilkesinin anlamına hakim olabilmemiz için bu benzetmeyi yapmak gerekli görülmüştür.

Hiç şüphe yoktur ki vergilendirme usulü (medeni ve idari) yargılama süreci ile hiçbir bakımdan eş değer değildir ve idari usul, yargılamaya ilişkin kavram ve ilkelerle yürütülmeyecek fakat bu ilke ve kavramlarla mantıki tutarlılık ve devamlılık içerisinde olacaktır. Vergi usulünün yürütülmesi anlamında vergi idaresinin görev ve yetkisindeki birebir benzerliği ve tam karşısında yer alan ilkenin öngördüğü yetki ve görevlerden farklılığını vurgulamak açısından medeni yargılama hukukunda **yargılamanın başlatılması ve yargılamanın kapsamına ilişkin sürecin yürütüldüğü**, birbirinin karşısında yer alan iki temel ilkeden kısaca bahsedilecektir.

Medeni yargılama hukukunda yargılamanın başlatılması ve yargılamanın kapsamına ilişkin sürecin yürütüldüğü birbirinden farklı iki ilke söz konusudur. Özel hukuka ilişkin uyuşmazlıklar olması sebebiyle kural olarak geçerli olan, yargılamanın başlatılmasına, yürütülmesine ve sona erdirilmesine ilişkin tüm süreçlere (davacı ve davalı) tarafların hakim olduğu, bu çerçevede yargılamayı davacının başlattığı, dava konusunu belirlediği, davayı geri alma, feragat, davayı kabul ve sulh olmada, kanun yollarına başvurma, kanun yoluna başvurudan feragat, kanun yolu başvurularının geri alınmasında tarafların hakimiyet ve taleplerinin geçerli olduğu “tasarruf ilkesi (dispositionsmaxime)” dir³⁴³. Özel hukuk ilişkilerinde, birbiri ile eşit taraflar, eşit hakları üzerinde tasarruf yetkisine sahip olduklarından medeni yargılamanın yönetilmesinde kural olarak re'sen hareket ilkesinin karşısında yer alan, uyuşmazlığın her iki tarafına da eşit şekilde, taraflarına uyuşmazlığı dava konusu yapıp yapmamak, dava konusu edilirse yargı organı önüne getirilme,

³⁴³ Yavuz Alangoya, **Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1979, s.2-3 ve Nedim Meriç, **Medeni Yargılama Hukukunda Tasarruf İlkesi (Hukuk Muhakemeleri Kanunu Çerçevesinde)**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2011, s.53-56.

yargılama süreci boyunca ve uyuşmazlığı sürdürmek ve sona erdirmek konusunda tasarruf hakkı-yetkisi öngören tasarruf ilkesi esas alınmıştır^{344 345}.

Bunun karşısında ise kanunda belirtilen istisnai hallerde geçerli olan, subjektif menfaate ilişkin olmasına karşın kamu menfaatine etki edebilecek bazı dava türleri bakımından yargılamanın başlatılması, yürütülmesi ve sona erdirilmesine ilişkin tüm süreçlere (davacı ve davalı) tarafların değil yargı organının hakim olduğu, yargı organının re'sen harekete geçtiği, yargılamayı re'sen yönettiği ve hüküm verdiği "re'sen hareket ilkesi (offizialmaxime)" yer almaktadır³⁴⁶.

Anayasa'nın 73/1. maddesi hükmünce "*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*". Devlet özel vergi kanunlarıyla belirlenmiş olan vergiyi almakla görevlidir. Çünkü Anayasa ve kanunlar, re'sen yerine getirme gücüne haiz idareye, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef statüsüne giren kişilerden, vergi alınmasını emretmektedir³⁴⁷. İdare bu konuda bağlı yetkilidir, vergiyi toplamaktan imtina edemeyeceği gibi harekete geçmemezlik de edemeyecektir. Vergi kanunları Anayasa'nın emredici hükmüne (kanunilik ilkesine) uygun olarak verginin konusunu, matrahını, yükümlüsünü, oranını, vergiyi doğuran olayı, ödeme zamanını, mükellefin ödevleri başta olmak üzere verginin temel unsurlarını düzenlediğine göre, vergi idaresi kanunla konulan vergileri toplamak, alacağı tahsil etmek üzere re'sen harekete geçmek zorundadır.

Zamanında, kanunda belirtilen mükelleften, kanunda belirtilen vergiyi tam olarak tahsil edebilmek için re'sen araştırma başta olmak üzere tüm görev ve yetkilerini kullanan vergi idaresi, vergi hazineye aktarılan kadar vergilendirme usulünü, kanuna uygun şekilde yürütmek yürütecek, takip edecek ve denetleyecektir³⁴⁸. Vergi usulü, vergi borcunun meydana gelmesinden tahsil edildiği ana kadar kamu gücü ayrıcalıkları ile donatılan vergi idaresinin, idare işlevine uygun

³⁴⁴ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2013, s.212-214.

³⁴⁵ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (kabul t: 12.01.2011, RG t.04.02.2011, S. 27836) "*Yargılamaya Hakim olan İlkeler*" başlıklı ikinci bölümünde yer alan "*tasarruf ilkesi*" başlıklı 24. madde hükmünce "*(1) Hâkim, iki taraftan birinin talebi olmaksızın, kendiliğinden bir davayı inceleyemez ve karara bağlayamaz. (2) Kanunda açıkça belirtilmedikçe, hiç kimse kendi lehine olan davayı açmaya veya hakkını talep etmeye zorlanamaz. (3) Tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri dava konusu hakkında, dava açıldıktan sonra da tasarruf yetkisi devam eder*".

³⁴⁶ Alangoya, age, s.2-3 ve Meriç, age, s.53-56.

³⁴⁷ Güneş, **Verginin Yasallığı**, age, s. 13.

³⁴⁸ Kırbaş, "Vergi Yargısında Kanıtlama", age, s.185.

olarak yürüttüğü, re'sen hareket ederek tesis ettiği idari işlemlerden ibarettir. Vergilendirme usulü tipik bir idare işlevi alanıdır. Bu alanın hukuka uygunluğunun muhatabı ve bu sürecin yöneticisi de vergi idaresidir. Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin sonucu olarak, kanunda yazılı vergiyi doğuran olayın gerçekten meydana gelip gelmediğini, vergiyi doğuran olayın kanunda işaret edilen gerçek mükellef üzerinde meydana gelip gelmediğini tespit etmek, vergi borcunun gerçeğe uygun olarak hesaplanmasını ve gerçek vergi borcunun tahsil edilerek hazineye aktarılmasını sağlamak vergi idaresinin görevidir.

Bu bağlamda, medeni yargılama hukukunda **yargılamanın başlatılması ve yargılamanın kapsamına ilişkin sürecin yürütülmesine** istisnai hallerde hakim olan re'sen hareket ilkesi ile örneklendirdiğimiz gibi, **re'sen araştırma ilkesinin anlamından kaynaklanan ilk sonuç, idari rejim, idare işlevi ve kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin gereği olarak, vergi usulünün vergi idaresi tarafından re'sen hareket ilkesi ile yürütülmekte olduğudur.**

Nitekim, (özel nitelikte bir) idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu vergi usulünde tesis edilecek birel idari işlemlere ilişkin kurallar öngörmüş, vergi borcunun meydana gelmesi ile tahsil edildiği ana kadar vergi idaresine ve vergi ödevlilerine düşen sorumlulukları düzenlemiştir. Ancak önemli bir usul ilkesi olan re'sen araştırma yetki ve görevini açıkça kaleme almamıştır. Adım adım teze konu ilkeyi temellendiren vergilendirme usulüne ilişkin hükümleri, I. bölümde incelediğimiz idari usul aşamalarıyla³⁴⁹ kısaca harmanlayarak birlikte değerlendireceğiz ve bu suretle de vergi usulünün her aşama ve işleminde ilkenin oynadığı baş rolü işaret etmiş olacağız:

Vergiyi doğuran olay ve mükellefle başlayan usul, yine vergi idaresi tarafından, **vergi borcu kararına temel teşkil edecek malzeme ve araçların re'sen tespit edilmesi ve somut olaya ilişkin tüm detayların** (mükellefin ödevlerini yerine getirip getirmediğine göre farklılaşacak şekilde) **re'sen araştırılması suretiyle aydınlatarak re'sen yürütülecek ve vergi borcu tahsil edilecektir.** Re'sen araştırma, usulün re'sen başlatılması ve yürütülmesinde vergi usulünün ciddi, güvenli, çabuk, ucuzluğuna hizmet edecektir. Daha da önemlisi vergi borcunun

³⁴⁹ Bu harmanlama daha önce bahsedilen ve Ali Ülkü Azrak tarafından detaylandırılarak ortaya konulan aşamalar ışığında, vergilendirme usulü esas alınarak yapılacaktır. Azrak, "Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi", age, s.166-186.

tespitine ilişkin maddi ve hukuki tüm olayların gerçek mahiyetinin yani maddi gerçeğin araştırılması, kanunilik, idarenin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır. Vergi idaresi vergilendirme usulündeki işlemleri, şeklen ve görünüşteki gerçeğe uygun olarak değil, maddi gerçeğe uygun olarak tesis etmekle görevli ve yetkilidir. Şekli ve maddi gerçek arasındaki fark usul malzemelerinin niteliğinden de kaynaklanmakta olup maddi gerçek ancak idarenin, tarafların ileri sürdüklerinden bağımsız olarak vergilendirme usulüne ilişkin malzemeleri toplamakla görevli olması ile sağlanabilecektir. Veri idaresinin vergilendirme usulündeki işlemlerde maddi ve hukuki gereğe uygun olarak vergiyi doğuran olayı, mükellefi, matrahı tespit etmek ve maddi gerçeğe ulaşmak için re'sen araştırma yapması, idari işlev gereği zorunlu olmakla birlikte tek başına yeterli değildir. Bu nedenle birçok ülke hukukunda vergi ödevlileri de “ilgili” olarak bu sürece ortak edilmiştir³⁵⁰.

Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere özel vergi kanunları, vergilendirme işleminin sebep unsurunu, yani, vergi usulünde yer alan işlemlerin dayanağını kanunilik ilkesine uygun olarak düzenlemektedir. Kanun koyucu, vergilendirme işlemlerinin dayanağını açıkça hükme bağlamakta, vergi idaresini kanunların çevrelediği sebeplerle bağlı olacak şekilde yetkilendirmektedir. Böylelikle, genel idare hukukundan farklılık arz edecek şekilde, vergi idaresi takdir yetkisi istisna kılınacak şekilde, kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkeleri ile sıkı sıkıya bağlanmaktadır³⁵¹. Yukarıda bahsedilen vergilendirme ilkelerini hayata geçiren teze konu ilke, idari usulün vergi idaresi tarafından, hukuka uygun olarak yürütülmesini ifade etmektedir. Usulün başlatılması ve yürütülmesi aşamasındaki tüm işlemlerle idarenin görevli olması, re'sen hareket ilkesinin doğal bir sonucudur. İdare işlevinin özelliklerinden olan re'sen hareket her ne kadar yargılamadan önceki aşamadan bahsediyor olsak da, vergi idaresinin vergilendirme usulünü yönetirken oynadığı rol bakımından medeni yargılamanın başlatılması, yürütülmesi ve sona erdirilmesine ilişkin ilkelerinden olan, hakimin tarafların talep ve istemlerinden bağımsız olarak harekete geçerek yargı usulünü başlattığı, yargılama konusunu belirlediği, delilleri topladığı, yürüttüğü ve hüküm verdiği³⁵² “re'sen hareket ilkesi” ne birebir

³⁵⁰ Azrak, “İdari Usul ve Yasalaştırılması”, age, s.828.

³⁵¹ Ahmet Gürcan Kumrulu, “Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin “Taktiren” Saptırılması”, **Prof. Dr. Gürkan Çelebican’a Armağan**, Ankara: AÜHF Yayınları, 2011, s.310-312.

³⁵² Alangoya, age, s.2-3 ve Meriç, age, s.53-56.

benzemektedir. Vergi idaresi görevi gereği, vergilendirme usulünün başlatılmasında, usulün kanunda belirtilen sebep ve konusu üzerinde yapılacak araştırmalarda, usulün yürütülmesi ve sonuçlandırılmasında re'sen hareket ederek tasarrufta bulunmaktadır.

İdare işlevinin re'sen hareket özelliğine uygun olarak vergilendirme usulünün vergi idaresi tarafından re'sen yürütülmesi-yönetilmesinin anlamı, vergi idaresinin usulü etkin, hukuka uygun, ciddi, güvenli ve hızlı yürütmek için tüm önlemleri almakla görevli olduğu kadar idari kararına vücut verecek olay ve hususları maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasına hizmet edecek şekilde araştırmakla, tüm delil ve malzemelere ulaşmakla da görevli olduğudur³⁵³. Vergi idaresi vergilendirme usulünde tesis ettiği işlemleri, tüm diğer idari işlemlerde olması gerektiği gibi, bir sebebe dayandıracak, bu sebebi maddi ve hukuki gerçeğe uygun olarak tespit edecektir³⁵⁴. Vergi kanunlarında öngörülen hukuki tipe uygun olarak gerçek vergiyi doğuran olayın, gerçek mükellefin ve gerçek vergi borcunun yani vergilendirme işlemlerinin maddi ve hukuki sebebinin peşinden gidecek, re'sen yürüttüğü vergilendirme usulünde, tesis edeceği işlemlere mesnet olacak tüm hususları re'sen araştırarak, vergilendirme işleminin sebebi ve konusunu teşkil edecek tüm malzeme ve delilleri de re'sen toplayacaktır³⁵⁵. İdari işlemin sebep unsuru idarenin işlem tesis etmesinin nedeni, gerekçe ise bu nedenlerin işlem metninde yer almasıdır. Kavramsal olarak eş anlamlı olmadıkları halde sebep ile gerekçenin, “aynı” olması mantıki bir zorunluluktur. Vergilendirme işlemleri gibi hukuka uygunluk sebebi kanunda yazılı bulunan idarenin bağlı yetkisi ile tesis ettiği vergilendirme işlemlerinin sebebi, kanunda yazılı sebep olmalı, bu sebep vergi idaresi tarafından re'sen yapılan araştırmalar sonucunda hukuka uygun olarak tespit edilmiş olmalı ve idari işlem de kanunda yazılan bu gerekçeyi, idare usul ilkelerine uygun olarak, içermelidir³⁵⁶.

³⁵³ Azrak, “Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi”, age, s.176-177.

³⁵⁴ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, age, s.23-24.

³⁵⁵ Azrak, “Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi”, age, s.176.

³⁵⁶ Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku**, age, s. 539-540. Türk hukukunda idari işlemlerin gerekçeli olma zorunluluğu bulunup bulunmadığı ve sebep ile gerekçenin kavramsal olarak eş anlamlı olmadıkları halde yargı fonksiyonunun özellikle takdir yetkisini içeren idari işlemleri denetlemesinde önemli bir işlev arz ettiğine ilişkin görüşler ve detaylı bilgi için bkz Tekin Akılhoğlu, “Yönetim İşlemlerinde Gerekçe İlkesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, 1982, Cilt: 15, S. 2, s.7-9 ve Akılhoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, age, s.100-117.

Re'sen araştırma görevi, vergi idaresinin süreci yönetme usulünü ve bu usuldeki görev ve yetkilerini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun "ispat" kenar başlıklı 3/B maddesinde "...Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas..." alınması gerekliliği ile de hükme bağlanmış, vergi idaresinin usulü, gerçeği ve hukuka uygun olanı esas alarak yönetmesi emredilmiştir. Böylelikle, idari işlemlerin sebebe uygunlukları açısından doğası gereği tesis edilmelerinde esas alınması gereken re'sen araştırma ilkesi, vergisel açıdan önem taşıyan vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin biçimsel görünüşü ile yetinmeyerek, maddi olayın araştırılması zorunluluğunu vurgulayarak pekiştirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin işaret ettiği, amaçsal yorumun sonucu olarak³⁵⁷ kabul edilen ve ekonomik yaklaşım³⁵⁸ olarak adlandırılan yöntemle, vergilendirme usulünde vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınması, vergi idaresi tarafından normların yorumlanması faaliyeti sonucunda değil, vergi idaresi tarafından maddi olayın araştırılması ile sonuca ve amaca ulaşacaktır. Kamu hizmetlerinin finansmanı için yani kamusal amaçlarla, kamusal güç kullanarak vergi usulünü yöneten vergi idaresi, vergi kanunlarında unsurları tanımlanmış soyut olayı, kanundaki bu unsur ve tanımlara uygun olarak meydana gelmiş somut maddi olayı ve bu ikisinin örtüşmesiyle meydana gelen vergi ödevi doğuran her ilişkide, biçimle gerçek mahiyetin aynı olup olmadığını araştırmak ve tespit etmek zorundadır³⁵⁹.

Kamusal güce dayalı vergilendirme sistemini benimseyen ve re'sen araştırma ilkesini vergi usulünde hükme bağlayan **Almanya**'da, ilkenin düzenlenişi ve uygulanma şeklini incelemek, ilkenin anlamının ve vergi idaresinin görevlerinin tespiti için önem arz etmektedir. Zira, Türk Vergi Usul Hukuku, Alman vergi usul hukuku sistemine dayanmaktadır. 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu, 1919 tarihli Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'na (RAO) dayanarak hazırlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'na dayanarak ve ilkemiz bakımından önem arz eden ana sistem korunarak yürürlüğe konmuş, 1919

³⁵⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.24.

³⁵⁸ Amerika Birleşik Devletlerinde ekonomik yaklaşım ilkesiyle aynı işlevi yerine getiren, içtihat hukukuyla gelişmiş özün şekle üstünlüğü ilkesi, ilkeyi tamamlayan diğer üç ilke ve ilkenin Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulaması için bkz Ertuğrul Akçaoğlu, "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 70, S. 2012-2, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2012-2/07.pdf> (20.05.2015), s.169-186.

³⁵⁹ Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, age, s.16, 43.

tarıhli Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu halihazırda yürürlükte olan Alman Vergi Usul Kanunu ile ilga edilmişse de, re'sen araştırma ilkesine ilişkin temel sistem korunmaktadır. Alman vergi usul sistemine dayanan, vergi idaresinin görev ve yetkileri temelde bu sistemle aynı olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünü öngörmekte ve usul re'sen araştırma ilkesi ile yürütölmektedir³⁶⁰.

İdari usul ilkesi olan re'sen araştırma ilkesi Almanya Federal Cumhuriyeti İdari Usul Kanunu'nu § 24'te genel bir idari usul ilkesi olarak, Alman Vergi Usul Kanunu'nu "araştırma ilkesi" kenar başlıklı § 88 (1)'de de vergi usulüne özgü olarak düzenlenmiştir. Bu hükme göre "Maliye makamı vergisel durumu re'sen araştırır..."³⁶¹. § 88 fıkra 1, cümle 1 vergi idaresine vergisel durumu re'sen araştırma yükümlölüğü getirmektedir³⁶². Vergi idaresi Alman Vergi Usul Kanunu § 78 anlamında işlemin ilgili kişisi değildir, re'sen araştırma görevinden, bu görevle bağlantılı olarak re'sen araştırma yetkisi de ortaya çıkmakta, kanunilik (ve idarenin kanuniliği) ilkesi ve re'sen araştırma görevi birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme usulünün sahibinin vergi idaresi olduğu sonucuna varılmaktadır³⁶³. Vergi idaresi, Alman Vergi Usul Kanunu § 85 ile birlikte değerlendirildiğinde, hiçbir araştırma yapmadan tam olarak açıklanmamış, aydınlatılmamış bir konuyu vergilendiremeyeceği gibi vergilendirmeden de muaf tutamayacaktır. § 88 fıkra 1, cümle 2'ye göre vergi idaresi vergi mükellefinin beyanları ile bağılı olmadığı gibi sunduğu deliller ile de bağılı değildir, araştırmanın türünü ve kapsamını kendisi belirleyecektir³⁶⁴. Bu belirlemede orantılılık ilkesi göz önünde bulundurulmalı, araştırma işlemleri ilgili kişinin veya üçüncü kişilerin hukuki alanına olabildiğince az müdahale edecek şekilde yapılmalıdır. Hukuki dinlenme hakkı bu noktada özellikle önem arz etmektedir³⁶⁵.

³⁶⁰ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.26-27.

³⁶¹ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.231.

³⁶² Franz Klein ve Bernd Rätke, Abgabenordnung (Kommentar),12. Auflage, 2014, https://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata%2fkomm%2fkleinkoao_12%2fao%2fcont%2fkleinkoao.a.o.p88.htm (01.05.2015).

³⁶³ Markus Heintzen, "Vorlesung Steuerverwaltungsrecht", internette yayınlanmış ders notu, 2008, http://www.uni-potsdam.de/verwaltung_und_steuerecht/Steuerw%2003.pdf (23.12.2014), s.4.

³⁶⁴ Klein ve Rätke, age.

³⁶⁵ Gerhard Oehler, Untersuchungsgrundsatz, Praxis der Kommunalverwaltung, E 4 a Bund, https://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata/komm_pdk/PdK-Bu-E4a/AO/cont/PdK-Bu-E4a.AO.p88.htm (01.05.2015).

Alman Vergi İdaresi araştırmanın türü ve kapsamına karar verirken amaca uygunluk değerlendirmesi yapacak, vergi idaresinin aydınlatma/bilgilendirme çabası/masrafı ile beklenen tahsil arasındaki orantıyı³⁶⁶, muhtemel dava aşamasını³⁶⁷ ve mükellefin mevcut ve muhtemel ödeme gücünü de (iflasını açıklamış bir vergi mükellefi söz konusu ise bu durum araştırma çabasının/sürecinin sınırlı tutulmasına sebep olabilir) dikkate alacaktır. § 88 fıkra 1, cümle 3, araştırma yükümlülüğünün kapsamını somut olayın unsurlarına bağlamakta ve böylece araştırma yükümlülüğü vergi mükellefinin birlikte etki (iş birliği yapma) ödevi ile sınırlandırılmaktadır. Bu durumda § 88’de düzenlenen re’sen araştırma ilkesi, § 90’da yer alan birlikte etki (iş birliği yapma) yükümlülüğü ve § 93 ve izleyen maddelerde yer alan delil hükümleri ile tamamlanmaktadır. Re’sen araştırmanın kapsamı temel olarak ilgili konunun aydınlatılma ihtiyacına bağlıdır. Orantılılık ilkesi incelemenin kapsamını daraltabilir ve somut olayın özellikleri nedeniyle araştırmanın kapsamını daraltmak uygun olabilir. Vergi idaresinin re’sen araştırma yükümlülüğü vergi ödevlilerinin birlikte etki (iş birliği yapma) yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde de azalabilir. Kural olarak vergi idaresi vergi mükellefinin vergi beyanında verdiği beyanlarının tam ve doğru olduğundan yola çıkmalıdır³⁶⁸.

Almanya Federal Cumhuriyeti İdari Usul Kanunu § 26 (2/1)’e göre, idari karara konu olacak durumun araştırılması sırasında ilgili kişiler idare ile iş birliği yapmakla (birlikte etki ödevi) yükümlüdür. Bu kural vergilendirme usulünde de geçerli olmasına rağmen Alman Vergi Usul Kanunu iş birliği yapma yükümlülüğünü ayrıca, kapsamlı şekilde düzenlemiştir. § 90 cümle 1’e göre vergi mükellefinin vergisel durumun araştırılması sırasındaki iş birliği yükümlülüğünün kapsamı somut olayın özelliklerine göre belirlenecektir. Vergi mükellefi vergi beyanı vererek bu yükümlülüğünü yerine getirmektedir. Vergi hukukunda ilgili kişilerin iş birliği yapma yükümlülüğünün genişletilmesi, genel idare hukuku kuralları ile karşılaştırıldığında, kural olarak finansal ilişkilere idarelerin erişiminin olmadığı ve ilgili kişilerin gerekli bilgilere daha yakın olduğu düşünüldüğünde haklı bir gerekçeye sahip olacaktır. İşbirliği yapma yükümlülüğü § 90 cümle 2 uyarınca Alman Hukuku’na tabi olmayan ülke dışı araştırmalarda daha da yoğundur. Çünkü, vergi idaresi yurt dışı araştırma yetkisine sahip değildir. Bu nedenle ulusal

³⁶⁶ BFH/NV 07, 1174 (Aktaran: Klein ve Rätke, age).

³⁶⁷ AEAO (Aktaran: Klein ve Rätke, age).

³⁶⁸ BFH/NV 05, 501, 834 (Aktaran: Klein ve Rätke, age).

vergilendirme usulünde iş birliği yapma yükümlülüğü ilgili kişinin bildikleri ile sınırlandırılırken, uluslararası araştırmalarda bilgilerin genişletilmesi ve bilgi edinilmesi yükümlülüğü getirilmektedir. Ancak, her durumda iş birliği yükümlülüğü “kimse kendisini suçlayıcı beyanda bulunmaya zorlanamaz” ilkesi ile sınırlı olacaktır³⁶⁹.

Alman vergi idaresinin re’sen araştırma yetki ve görevi Alman Vergi Usul Kanunu’nun bahsi geçen maddelerinin, Alman Vergi Usul Kanunu Uygulama Kararnamesi ve GNOFÄ (eyalet bazında en yüksek vergi idarelerinin benzer yetkilerini düzenlemektedir) düzenlemeleri ile birlikte değerlendirilmesiyle somutlaştırılmaktadır. Toplu bir idari işlemde araştırma prensibini kullanışlı/kontrol edilebilir hale getiren ilke Alman Vergi Usul Kanunu Uygulama Kararnamesi numara 2 cümle 3’te (madde 88 ile ilgili) “*Kural olarak, vergi mükellefi tarafından vergi beyanında beyan edilen hususların tam ve doğru olarak kabul edilir*” şeklinde hükme bağlanmaktadır. Buna göre vergi idaresi araştırma görevini sadece duruma göre, önüne gelen olayları ve delilleri görmezden gelir veya açık şüpheler veya çelişkilerin arkasından gitmezse ihlal etmiş olacaktır. GNOFÄ ise vergi mükelleflerini guruplara ayırmaktadır ve araştırma yükümlülüğünü bu guruplara göre değerlendirmektedir.

Tez konumuz kapsamında re’sen araştırma ilkesini kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi bakımından değerlendiriyor olsak da, ilkenin anlamının ve öneminin kavranması için kısaca kendi kendi vergilendirme sistemindeki varlığından da bahsetmek gerekmektedir.

Re’sen araştırma ilkesi, re’sen hareket ilkesinin doğal sonucu olarak, vergi usulünün her aşamasında rol oynadığı kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminden farklı olarak, kendi kendi kendini vergilendirme sisteminin vergi usulünde “denetleme ve kayıt içindeki işlemler bakımından ise doğrulama ilkesine” dönüşmektedir³⁷⁰.

Vergi usulünde hangi vergilendirme sistemi (kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin ya da kendi kendini vergilendirme sistemi) uygulanırsa uygulansın, devletin vergilendirme yetkisi kaynağını Anayasa’dan almakta,

³⁶⁹ Heintzen, “Vorlesung Steuerverwaltungsrecht”, age, s.5-7.

³⁷⁰ Seer, “Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?”, age, s.18-19.

vergilendirme usulü hangi sistem üzerine kurulu olursa olsun devlet vergi alacağından vazgeçememektedir. Bu çerçevede kendi kendini vergilendirme sisteminde de devlet vergilendirme yetkisini kullanmakta, vergi alacağını hazineye aktarmaktadır. Kendi kendini vergilendirme sisteminde, mükellef tarafından asli ödevlerle yürütülen vergi usulü, vergi idaresi tarafından re'sen araştırma ilkesi ile doğrulanmakta, denetlenmektedir. Mükellef tarafından ödevlerin hiç yerine getirilmemesi halinde idari yaptırımlara ek olarak vergi matrahı re'sen belirlenmekte ve vergi borcu, tazminat gibi adlarla anılsa dahi, vergi borcu miktarı kadar tarh edilmektedir.

Bu bağlamda, vergi idaresi, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde usulü yürütmekle, kendi kendini vergilendirme sisteminde ise usulü doğrulamakla, denetlemekle görevli ve yetkilidir. Her iki sistemde, her hal ve şartta vergi idaresi vergi alacağını tahsil etmek zorundadır. Bu çerçevede, kanaatimizce, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde, vergi usulünün tüm aşama ve işlemlerinde, hazırlık ve karar aşamalarının tamamında, idarenin görev ve bağlı yetkisi olarak, başrolde olan **re'sen araştırma ilkesi, kendi kendini vergilendirme sisteminde, süreci yöneten mükellefin, ödevlerinin denetimi, doğrulanması işlevi ile karşımıza çıkmaktadır.** Bunun sonucu olarak ilke, her iki sistemde de, birinde asli diğerinde ise tali suretle yer almaktadır.

2.2. Görevlerin Yerine Getirilmesinde Re'sen Araştırma Zorunluluğu (Dar Anlamda Re'sen Araştırma İlkesi)

2.2.1. İspat Yükünün Vergi İdaresinde Olması

2.2.1.1. Objektif ve Sübjektif İspat Yükü Kavramlarının Anlamı

Re'sen araştırma ilkesi objektif ve sübjektif ispat yükünün kesin bir şekilde vergi idaresinde olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle bu iki ispat yükü kavramını irdelemek gerekmektedir.

Vergi usulü, bir idari usul sürecidir ve süreçte yer alan işlemlerin, dava konusu edilsin ya da edilmesin, unsurları itibariyle hukuka uygun olarak tesisi gerekmektedir. İdari usulde özsel yaklaşımı benimseyenlerin görüşüne uygun olarak, birel idari işlemlerin tesisinde uygulanan usul kural ve ilkeleri ile yargılamada

kullanılan usul ve ilkeler paralel olmalı, yargılamada kullanılan temel ilkeler, idari usule de birbirini tamamlayacak, devamlılık arz edecek şekilde uygulanmalıdır³⁷¹.

Vergi usulü bakımından vergi idaresinin vergi usulünde, hakim in ise iptal davasında aradığı, hukuka uygun vergilendirmenin gerçekleşip gerçekleşmediğidir. Vergi usulünün de, iptal davasının da işlevi hukuka uygunluğun ispatından geçmektedir³⁷². Aynı amaca ulaşmakla, kronolojik olarak farklı aşamalarda görevli iki organın, içerik, sınır, kapsam ve yöntemi aynı olmasa da vergi usulünün hukuka uygun yürütülmesini sağlamak ve denetlemekte kullandıkları görev ve işlevin, bu uygunluğu sağlamakta aradıkları anlamın mantiki tutarlılık ve devamlılık içerisinde olması gerekmektedir.

Vergi usulü ve idari yargıda uygulanan ilke ve kurallar arasında bulunması gereken tutarlılık ve vergi idaresi tarafından yürütülen vergilendirme işlemlerinin, hukuka uygunluğu açısından yargı fonksiyonunun denetiminde olması, yargılamaya ilişkin bazı ilkelerin teze konu edilmesini gerektirmektedir.

Kavramsal olarak ispat, hakimi, ispata yarayan delil aracı ile inandırma faaliyetini ifade etmektedir³⁷³. Bu faaliyet, taraflarca talep edilen hukuki sonuca ulaşmak, böylece o hukuki sonucu öngören hukuk kuralının uygulanması için, hukuk kuralının koşul vakıalarının bir araya geldiğinin ortaya konulması ile yürütülmektedir. İspat faaliyeti ancak kanunda belirlenmiş koşul vakıalar ile buna uygun somut vakıalar arasındaki tipikliğin kurulması ile gerçekleşebilecektir³⁷⁴.

Usul teorisinin, birbirinin karşısında yer alacak nitelikte geliştirdiği, tüm usul hukuklarında biri ağırlıklı olarak uygulanagelen, yargılamaya konu olan **ihtilafa ilişkin dava malzemelerinin toplanması ve yargılamaya getirilmesine ilişkin** iki ayrı ilke mevcuttur, “taraflarca (hazırlama) getirilme ilkesi (verhandlungsmaxime)” ve “re’sen araştırma ilkesi (untersuchungsmaxime)”. Taraflarca getirilme ilkesinin benimsendiği yargılama usullerinde, mahkemenin dava malzemesinin toplanmasına ilişkin hiçbir yetkisi bulunmamakta olup, mahkeme uyuşmazlık hakkında tarafların

³⁷¹ Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, age, s.33.

³⁷² Kırbaş, “Vergi Yargısında Kanıtlama”, age, s.185-187.

³⁷³ Pekcanitez, Atalay ve Özeker, age, s.357.

³⁷⁴ Pekcanitez, Atalay ve Özeker, age, s.357-358.

yargılamaya getirdiği vakıaları yine tarafların getirdiği ispat araçları ile ispatlamalarına bağlı olarak karara varabilmektedir^{375 376}.

Medeni yargılamada taraflarca getirilme ilkesinin istisnası olarak kamu düzenine ilişkin davalarda, idari yargılama usulünde ise kural olarak uygulanagelen ve taraflarca getirilmenin karşısında yer alan diğer ilke re'sen araştırma ilkesidir. Tipiklik ilişkisini, tarafların talep ve getirdikleri malzemelerle bağlı olacak şekilde inceleyen taraflarca getirilmenin aksine re'sen araştırma ilkesi ile mahkeme, tipiklik ilişkisi dışında, dava konusu uyuşmazlığın maddi temelini aydınlatmak, tüm dava malzemesini, maddi vakıaları, delil ve ispat araçlarını araştırmak, yargılamaya getirmek ve buna göre hüküm tesis etmekle görevli ve yetkilidir³⁷⁷. Re'sen araştırma görevi, taraflarca getirilme ilkesinin taraflara yüklediği tüm sorumluluğu hakime yüklemektedir. İlke gereğince hakim, yargılama süresince aktif konumda olmak, kuracağı hükme esas teşkil ederek maddi gerçeğe ulaşmasını sağlayacak tüm delilleri, vakıaları ve dava malzemesini toplamak, bu çerçevede taraflarca getirilmemiş vakıa ve dava malzemesini de araştırıp incelemekle görevlidir³⁷⁸. Bu görev idari yargı hakimlerine, tarafların talep sonucu ile bağlı olacak ancak (vakıa, vakıa iddiaları ve delilleri olarak geniş anlamda anlaşılması gereken³⁷⁹) dava malzemesiyle bağlı olmayacak şekilde³⁸⁰, maddi olayın gerçekleşip gerçekleşmediği,

³⁷⁵ Alangoya, age, s.8-9.

³⁷⁶ Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "Taraflarca getirilme ilkesi" başlıklı 25. maddesi uyarınca "(1) Kanunda öngörülen istisnalar dışında, hakim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz. (2) Kanunla belirtilen durumlar dışında, hâkim, kendiliğinden delil toplayamaz". Mahkeme, uyuşmazlığın çözümünü için hukuki iddiasını içeren talebi ve talebini dayandırdığı vakıalarıyla mahkemeye başvuran davacının; talebine uygun hukuk kuralını, hukuk kuralının öngördüğü vakıaların somut olayda meydana gelip gelmediğini, yani tipiklik ilişkisini araştıracaktır (madde 33). Altılama adı verilen, tarafların ileri sürdüğü talep, vakıa, defi ve itirazlarla bağlı olan hakimin hukuku uygulaması faaliyeti arz eden bu inceleme, tarafların mahkemeye sunmuş olduğu vakıa ve malzemeler çerçevesinde yapılabilecektir. Taraflarca getirilme ilkesinin sonucu, ileri sürülen talep, vakıa, iddia, defi, delil ve ispat araçlarına ilişkin tüm dava malzemelerinin mahkemeye getirilmesi ile getirilmemesinin sorumluluğunun taraflara yüklenmiş olmasıdır. Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s. 215-217. Vergi hukukunda altılama modeli hakkında detaylı bilgi için bkz Hakan Birsenoğul, "Vergi Hukuku Uygulamasının Temel Sorunu: Norm ve Somut Olay Arasındaki Uçurum", *E-Akademi*, S.20, Ekim 2003, <http://www.e-akademi.org/makaleler/hbirsenoğul-2.htm> (07.07.2015).

³⁷⁷ Alangoya, age, s.8-9.

³⁷⁸ Nur Bolayır, **Hukuk Yargılamasında Delillerin Toplanması ve Hakim Rolü**, İstanbul: Vedat Yayıncılık, 2014, s.129-130.

³⁷⁹ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.375.

³⁸⁰ Melikşah Yasin, **İdari Yargılama Usulünde İspat**, İstanbul: On İki Levha, 2015, s.6, 19, 21; Zehreddin Aslan, "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", **İÜSBFD**, S. 23-24, Ekim 2000-Mart 2001, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iusiyasal/article/view/1023011434/1023010694> (01.12.2013), s.55, 57 ve bkz Danıştay 5.Dairesi t.08.12.1987, E.1985/815, 1987/1723 (Aktaran: Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, İzmir: DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s.51-53, dn 11); Sönmez, age, s.224-225 ve bkz Danıştay 9.Dairesi

işlemin sebebinin hukuki ve maddi sebebe uygun olarak tespit edilip edilmediği, maddi olayın gerçeğe uygun olup olmadığı, delillerin toplanması, maddi olayın hukuki nitelendirmesi, hukuk kurallarının tespiti³⁸¹ kapsamında verilmiştir.

Davanın ya da usulün maddi temeli, tüm olay ve durumların aydınlatılması ve bunlara ilişkin tüm malzemelerin tespit edilip değerlendirilmesi ile mümkün olacaktır³⁸². Bu da karşımıza ispat yükü kavram sorununu çıkartacaktır. İspat yükü objektif ispat yükü ve sübjektif ispat yükü olarak iki türe ayrılmaktadır. Medeni yargıda iddia, talep ve savunmalar ispatsız kalsa da hakim, hüküm kurmakla yükümlü olduğundan, vakıaların ispat edilememesi halinde ispat yükü kurallarını dikkate alarak, ispat yükünü taşıyan tarafı belirleyecek, ispat yükünü taşıyan tarafın dayandığı vakıaları ispat edip edememesine göre de hüküm verecektir³⁸³. Tarafların talep, iddia ve savunmalarına konu hukuk kuralları, vakılardaki belirsizlikler nedeniyle uygulanamayacak durumda olduğundan meydana gelen bu belirsizlik bir tarafın isteminin hakim tarafından kabul edilebilir bulunmamasına yol açacaktır. Hakim belirlenemeyen vakıa için, belirlenememe nedeniyle hangi tarafının isteminin kabul edilemez olduğuna, hangi taraf aleyhinde karar verileceğine “ispatsızlığın riskinden” ibaret ispat yükü kurallarına göre karar verecektir³⁸⁴. Öyle ise ilk ispat yükü türü olan **objektif (maddi) ispat yükü**, hukuk kurallarına ve talep edilen

t.26.05.2010, E.2009/9364, K.2010/2639, Danıştay 3.Dairesi t.13.05.2010, E.2008/1132, K.2010/1556 (Aktaran: Sönmez, age, dn 6); Danıştay 4.Dairesi t.25.12.2008, E.2007/5744, K.2008/6228 (Aktaran: Sönmez, age, dn 12); Yücel Oğurlu, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, 75’inci Yıl Armağanı, Cilt:II, S.2, Ankara, 1998, http://www.erkincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/1998_6.pdf (01.12.2013), s.127, 130 Vergi yargısında hakimin taraflarca getirilen vakıalarla ya da iddialarla bağlı olduğu yönündeki aksi görüşü için bkz Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda İspat”, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 1984), s.45-46; Turgut Candan, I. Oturum, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu**, TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi-II, 24 Kasım 2010, İstanbul.

Yargılama ilkesi olarak re’sen araştırma İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “*Dosyaların incelenmesi*” başlıklı 20. maddesinde “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir*” şeklinde düzenlenmiştir. Vergilendirme usulünü re’sen yürüten vergi idaresinin işlemleri idari yargı yerinin hukuka uygunluk denetimine tabidir ve yargı yeri bu denetimini re’sen araştırma yetkisine sahip olarak, tarafların yargılamaya getirdikleri belge ve bilgilerle bağlı olmaksızın yapacak, hakim idari uyumsuzluğu re’sen araştırma yetkisi sonucunda oluşturduğu vicdani kanaat ile çözecektir. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, age, s.55-56.

³⁸¹ Şenlen Sunay, age, s.12-18.

³⁸² Sönmez, age, s.224.

³⁸³ Pekcanitez, Atalay ve Özkes, age, s.357-358.

³⁸⁴ Bilge Umar ve Ejder Yılmaz, **İspat Yükü**, yeniden yazılmış-genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Kazancı Matbaacılık, 1980, s.2-4.

hukuki sonuca uygun vakıaların somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediği iddiasında bulunan tarafa düşen usule ilişkin bir yük – külfettir. Bu usulü yükü yerine getiremeyen taraf iddiasını ispat edememiş sayılarak aleyhine karar verilme riski taşıyacaktır.

İspat yükünü taşıyan tarafı belirleyen genel kural Türk Medeni Kanunu'nun³⁸⁵ “İspat yükü” kenar başlıklı, “*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*” içerikli 6. maddesidir. Mehaz İsviçre Medeni Kanunu'nun doğru tercüme edilmemesi ve özellikle maddede geçen “taraflardan her biri” ifadesi nedeniyle ispat yükü sorununu çözemeyen madde, mehaz kanundaki ifadesine uygun şekilde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 190. maddesinde “*İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkararak tarafa aittir*” ifadesiyle hükme bağlanmış, ispat faaliyetinde vakıayı ileri sürenin değil o vakıadan hangi tarafın hak çıkardığının önem taşıdığı vurgulanmıştır. Objektif ispat yükü medeni yargılamaya hakim olan taraflarca hazırlama ilkesinin uygulandığı davalarda geçerli olduğu gibi re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı yargılamalarda da geçerlidir³⁸⁶.

Objektif ispat yükünü taşıyan tarafın davanın sonunda aleyhine karar verilme ve iddialarını ispatlayamamış sayılma riskini asgari suretle taşıması yani ispat faaliyetini yargılama süresince başarıyla sürdürebilmesi için dava malzemelerini kimin getireceği, hazırlayacağı, kimin “delil gösterme yükü” altında olduğunun yani **sübjektif (şekli) ispat yükünün** belirlenmesi de önem taşımaktadır. Davanın sonunda ispatlanamamış konularda, belirsizliğin yani aleyhe karar verilmesinin riskini (objektif ispat yükünün aleyhe etkisini) ortadan kaldırmak, hakimi iddia ve talepleri konusunda ikna etmek için dava malzemesini, delilleri ikame etme, sağlama, göstermeden ibaret sübjektif ispat yükünü taşıyan taraf, genellikle objektif ispat yükünü taşıyan taraf ile aynıdır. Ancak, sübjektif ispat yükü (menfi vakıaların ispatında olduğu gibi) yargılamanın gidişatına ve hakimin değerlendirmelerine göre taraf değiştirebilmektedir³⁸⁷. Dava sonunda ispatsızlığın riskini taşıyanı belirleyen objektif ispat yükünün, dava safahatinde yerine getirilme yöntemi olan sübjektif ispat

³⁸⁵ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun kabul t: 22.11.2001, RG t.08.12.2001, S. 24607.

³⁸⁶ Bolayır, age, s.43, 45, 51 ve dn 147; Pekcanitez, Atalay ve Özkes, age, s.378-380 ve Umar ve Yılmaz, age, s.9-10; Yasin, age, s.90.

³⁸⁷ Umar ve Yılmaz, age, s.32-34.

yükünün, vakıaların mahkemeye getirilmesinde taraflar sorumlu olduğundan, yalnızca taraflarca getirilme ilkesinin geçerli olduğu yargılamalarda söz konusu olduğu, re'sen araştırmanın geçerli olduğu yargılamalarda hakim taraflardan bağımsız olarak re'sen delil toplamakla yükümlü olduğu kabul edilmektedir³⁸⁸. Ancak, kanaatimizce sübjektif ispat yükü re'sen araştırma ilkesinin uygulandığı yargılamalarda da geçerlidir. Hakime verilen re'sen araştırma görev ve yetkisi, tarafların delil gösterme yükünü ortadan kaldırmamakta ve hatta tarafların sübjektif ispat yükü hakim re'sen araştırma görev ve yetkisini tamamlamaktadır³⁸⁹.

Objektif ve sübjektif ispat yükü kavramları taraflarca getirilmenin uygulandığı yargılamalarda ifade ettiği anlamı, re'sen araştırmanın uygulandığı yargılamalarda da taşımaktadır. Re'sen araştırmanın geçerli olduğu yargılamalarda objektif ya da sübjektif ispat yükü bulunmamaktadır görüşüne³⁹⁰ katılmak mümkün değildir. Zira maddi gerçeğe ulaşma esnasından hareketle, her dava ve ihtilafta belirsizlik riski doğabilir. Bu riskin giderilmesi, yargılamanın türüne ve bu türün taraflara ve hakime yüklediği görevler nedeniyle değişmeksizin gerekir. Hakimin yargılamada aktif rol oynaması tarafları yargılamanın dışına itmez, taraflara mutlak olarak pasif kalmayı emretmez. Doğan belirsizlik hakime verilen yetkilerle dahi giderilemeyebilir veya tarafları sürecin dışında bırakarak sadece hakim tarafından belirsizliğin giderilmesini beklemek daha fazla emek, masraf gerektirdiği ve uyuşmazlığın çözümünü basitleştirmede için usul ekonomisine aykırı olabilir. Böylece hakimin aktif olduğu yargılamalarda da, objektif ispat yükünü taşıyan taraf davanın aleyhe sonuçlanma riskini taşıyabilir ve yargılama safahatinde hakim re'sen belirlediği ve yargılamaya getirilmesi gerektiğini tespit ettiği delilleri gösterme yükünü (sübjektif ispat yükü) taraflara yükleyebilir³⁹¹.

³⁸⁸ Pekcanitez, Atalay ve Özkes, age, s.379; Yasin, age, s.94.

³⁸⁹ Benzer görüş için bkz Oğuz Atalay, **Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, 2001, s. 21-22; Eda Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s.26-27; Kırbaş, "Vergi Yargısında Kanıtlama", age, s.194-195; Neslihan Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", **GÜHFD**, Yıl: 2014, Cilt:XVIII, S. 3-4, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_20.pdf (05.08.2015), s.513.

³⁹⁰ Bilge Umar ve Ejder Yılmaz bu görüşte değildir ve Umar ve Yılmaz, age, s.10'da bu görüşe ve dn 43'te bu görüşte olanlara Abramowitsch ve Birkmeyer olarak yer vermiştir. Bolayır, age, s.43-44'te yer alan "*hakim taraflar arasında uyuşmazlık konusu olan vakıaların gerçekleşip gerçekleşmediğini re'sen araştırmayacağından, söz konusu vakıalar taraflarca ispat edilmelidir*" ifadesinin mefumu muhalifinden hareket edildiğinde Nur Bolayır'ın bu görüşte olduğu zehabı uyanmaktadır.

³⁹¹ Benzer görüş için bkz Atalay, age, s.16.

2.2.1.2. Bir Karşılaştırma Örneği Olarak Ceza Muhakemesinde ve İdari Yargılama Usulünde İspat Yükü

Vergi hukuku ve hatta idare hukuku alanında re'sen araştırma ilkesi ve idareye yüklediği görevler daha önce inceleme konusu edilmediğinden, ilkenin vergi hukukundaki anlamını tespit etmeden önce, benzer bir alan olan ceza muhakemesindeki görünümü ve kovuşturma mecburiyeti ilkesinden, takiben de İdari Yargılama Usulünde hakime verilen re'sen araştırma görevinden hareket ederek ilkeyi nitelemek yerinde olacaktır.

Yargılama faaliyeti olarak kaleme alınan ispat, ispat yükü ve ispat yükünün paylaşılması kavramlarının muhatapları, yargılama usullerine göre farklılık arz etmektedir. Medeni yargılamada ispat yükü sorunu vardır, hakim dava konusu ispatsız kalsa da bir karar vermek, delillerin yeterli olmadığı durumlarda aleyhine karar verilecek tarafı belirlemek zorundadır. Genel kurala³⁹² uygun olarak da bir vakıadan kendi lehine hak çıkartan taraf iddiasını ispat yükü altındadır. Ceza muhakemesinde ise şüpheden sanık yararlanmakta, sanığa susma hakkı verilmektedir. Susma hakkının geçerli olduğu, delillerin şüphelinin suçluluğunu ispat edememesi halinde delil yetersizliğinden sanığın beraat ettiği bir sistemde ispat yükü sorunu yoktur. Savcı mutlak şekilde, ispat ölçüsü dahi azalmayacak suretle ispat yükü altındadır³⁹³.

Kişilerin mülkiyet hakkı başta olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale eden vergilendirme usulünde re'sen araştırma ilkesi, kişilerin tüm temel hak ve özgürlüklerini, canlarını ve mallarını güvence altına alarak korumayı amaçlayan ceza hukuku alanında, fiilin işlendiği haberinin alınması ile başlayan ceza muhakemesinin **kovuşturma mecburiyeti ilkesi** ile örtüşmektedir. Kovuşturma mecburiyeti ilkesi, (Ceza Muhakemesi Kanunu³⁹⁴ 160/1. madde) “*Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar*” hükmü ile düzenlenen araştırma

³⁹² Genel kuralı herkesin iddiasını ispat yükü altında olduğu şeklinde anlamamak gerektiğini özellikle vurgulamak gerekmektedir.

³⁹³ Öztürk, Tezcan, Erdem, Sırma, Saygılar Kırıt, Özaydın, Alan Akcan ve Erden, age, s.298; Yurtcan, age, s.268; Sema Taşpınar, “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”, **AÜHF**, Cilt: 45, S.1-4, <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1152/1740.pdf> (01.08.2015), s.545-546.

³⁹⁴ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun kabul t.04.12.2004, RG t.17.12.2004, S. 25673.

mecburiyeti ilkesi, (Ceza Muhakemesi Kanunu 170/1. madde) “*Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler*” hükmü ile kamu davasını açma mecburiyeti ilkesi ve kamu davasını yürütme mecburiyeti ilkesi alt ilkelerinden oluşmaktadır³⁹⁵. Re’sen araştırma ilkesi, araştırma mecburiyeti, kamu davasını açma mecburiyeti ve kamu davasını yürütme mecburiyeti aşamalarının tamamında maddi gerçeğe ulaşmak için vardır ve re’sen araştırma ilkesinin vergi idaresine verdiği görev ve yetki de “*bir suçun işlendiğini öğrenen Cumhuriyet savcısının...*” maddi gerçeği araştırma görevine, suçun işlendiği hakkında yeterli şüpheye ulaşan Cumhuriyet savcısının “*Kamu davasını açma görevi*” ne, kamu davasını yürütmekle yükümlü Cumhuriyet savcısının görevine benzemektedir.

Nasıl ki, fiilin sabit olması ve kişiye yüklenebilmesi ancak ispatla mümkün olabiliyor, araştırma mecburiyeti ile fiilin maddi yönünü oluşturan durumların tek tek aydınlatılması gerekiyor, kanunda suç olarak tanımlanan fiilin cezalandırılmasının temelini ispat oluşturuyorsa³⁹⁶, vergi usulünde de vergi idaresinin vergisel durumları hukuka uygun olarak tespit etmesi ancak re’sen araştırma yaparak yürüttüğü ispat çalışması ile mümkün olmaktadır. Ceza muhakemesinde araştırılan maddi gerçek, vergi usulünün de temelidir. Vergi idaresi, vergi usulünü yürütürken, ceza muhakemesini yürüten savcı gibi, vergiyi doğuran olayı tespit etmek ve tespit eder etmez vergi usulünü başlatmak, maddi gerçeği bulmak için kamu görevi gereği yani kamu adına, vergi ödevlisinin lehine ya da aleyhine olması fark etmeksizin, araştırma ve soruşturma yapmak, delil toplamak ve usulü, ilkelere ve hukuka uygun olarak yürütmek zorundadır³⁹⁷.

Hukuk devletinde keyfiliğe yer yoktur ve hukuk devletinin tüm fonksiyon ve organları hukuk kurallarıyla bağlıdır. Yürütme fonksiyonun tüm organları, kamu gücünü, kanunilik kümesinde yer alan kurallar çerçevesinde temel hak ve özgürlükleri, eşitliği, hukuki güvenliği gerçekleştirmek için kullanabilecektir³⁹⁸.

³⁹⁵ Bahri Öztürk, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Özge Sırma, Yasemin F. Saygılar Kırıt, Özdem Özaydın, Esra Alan Akcan ve Efser Erden, **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2014, s.152-153.

³⁹⁶ Erdener Yurtcan, **Ceza Yargılaması Hukuku**, 12. Bası, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2007, s.257-258.

³⁹⁷ Öztürk, Tezcan, Erdem, Sırma, Saygılar Kırıt, Özaydın, Alan Akcan ve Erden, age, s.220, 224; Badura, “Das Verwaltungsverfahren”, age, s.518, 521; Şeker, age, s.220.

³⁹⁸ Bahri Öztürk, **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koğuşturma Mecburiyeti (Hazırlık Soruşturması)**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1991, s. 34, 42, 64-65.

Re'sen araştırma ilkesi, vergilendirme usulünde, tüm idari işlemlerin tesisinde, ceza muhakemesinde kovuşturma mecburiyeti ilkesi görünümüyle, hukuk devletinin önemli bir parçasıdır. Savcıya maddi gerçeği bulmak ve usulü başlatmak için kovuşturma mecburiyeti ve alt ilkeleriyle verilen görev ve yetkiler, idareye idare işlevi alanında idari usul ilkesi olan re'sen araştırma görevi ile verilmiştir.

Vergi usulünün hukuka uygunluğunun denetlendiği **idari yargıda ise**, medeni yargılama hukukuna benzer şekilde, hukuka uygunluğu denetlenen işlemle ilgili, o işlemin hukuka uygun olup olmadığı karara bağlanmak zorundadır ve ispat yükü sorunu vardır. Zira hakim tarafların getirdiği (vakıa, vakıa iddiaları ve delillerden ibaret) dava malzemesiyle bağlı değilse de talep sonucu ile bağlıdır. Ancak, ispat yükü sorununun muhatabı, ceza muhakemesinde kamu görevi gereği soruşturma yapmak zorunda olan savcının belirli olduğu kadar belirlidir. Muhatap, kanunlarla verilen görevleri, kamu gücü kullanılarak, üstelik temel hak ve özgürlüklere müdahale ederek tek taraflı idari işlemler tesis ederek yerine getirmek zorunda olan, yargı önünde de işleminin hukuka uygunluğu denetlenen vergi idaresidir. İşlemin hukuka uygun tesis edildiği delillerin yetersizliğinden ispat edilemiyorsa, sebebe uygun olmayan işlem tesis edilmiştir ve bu riskin muhatabı, sebebi araştırarak vergilendirme usulünü yürütmek zorunda olan idaredir. Vergi idaresi, görevi gereği, vergisel durumların aydınlatılması için, vergi mükellefinin delil sunup sunmamasından bağımsız olarak, re'sen araştırma yapacak, araştırmalarına rağmen durumu aydınlatamıyorsa, sebebi ve gerekçesini hukuka uygun olarak ortaya çıkartmadığı işlemi tesis edemeyecektir. Aynı şekilde vergi idaresi, durumu yeterince aydınlatamadığı halde işlem yaparsa, işlem hukuka uygun olmayacak, hukuka uygunluğu denetlendiğinde de, idarenin hukuka aykırı davranmış olduğu, görevini gereği gibi yerine getirmediği, hukuka aykırı işlem tesis ettiği hükme bağlanacaktır³⁹⁹.

Re'sen araştırma ilkesi işbu çalışma kapsamında yalnızca vergi idaresinin vergilendirme usulünde tesis ettiği idari işlemler bakımından incelemeye alınmakta ise de kronolojik olarak birbirini takip eden ve benzer mantık zincirinin halkalarını oluşturmaları sebebiyle, tutarlılık ve devamlılık arz edecek şekilde, teze konu ilke birel idari işlemin tesisinde var olduğu kadar, hukuka uygunluğunun denetlenmesi

³⁹⁹ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.138-139. Akyılmaz'ın idari usule ilişkin açıklamaları vergi usulüne uygulanarak aktarılmıştır.

aşamasında da bir yargılama ilkesi olarak var olacaktır. Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin birel işlemleri her zaman idari rejimin unsurları ve hukuk devletinin gereklerine uygun olarak yapılmış olan yargı fonksiyonunun denetimine tabi olacaktır. Bu suretle bir yandan vergi idaresine verilmiş olan idari işlemin tesisinde re'sen araştırma görevi, idari işlemin idari davaya konu edilmesini takiben bir yargılama ilkesi olarak hakime verilen görev ve yetki içeriği ile, idari işlemin hukuka uygunluğunun denetiminde etkin rol oynayacaktır. **Hukuka uygunluğunun denetiminde idarenin vergilendirme işlemlerini tesis ederken araştırdığı ve araştırma sonucunda elde ettiği malzemelerle temellendirdiği sebep unsuru başta olmak üzere tüm unsurlar hukuka ve maddi gerçeğe uygunlukları bakımından**, bu kez hakim tarafından irdelenecek ve araştırmaya tabi tutulacaktır. İdari işlemi tesis eden idarenin ispat yükü ve delil gösterme yükü bu noktada, hukuki temeli ve amacını ortaya koyduğumuz teze konu ilkenin anlamı bakımından özellikle önem arz etmekte ve hatta ilkenin anlamını oluşturmaktadır.

Vergilendirme usulüne konu birel idari işlemler iptal davası niteliğinde olduğuna göre, vergi idaresi vergi usulünü İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-a maddesinde hükme bağlanan yetki, şekil, amaç, sebep ve konu unsurlarına uygun olarak yürütecek, vergilendirme işlemlerini bu unsurlara uygun olarak tesis edecektir. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki vergi borcu ilişkisi, vergilendirme usulünün, bilgi toplama, risk yönetim sistemi, yoklama, yaygın ve yoğun denetim, inceleme ve arama başta olmak üzere tüm araçları vasıtasıyla başlayacak, mükellef ve vergiyi doğuran olayın tespiti ile somutlaşacak, verginin tarhi, tebliği, tahakkuku ile süregelip, verginin tahsili ile sona erecek ve kimi zaman tarh edilen vergi dava konusu edilecektir. Hukuk devleti ve idari rejim gereği vergi idaresinin yönettiği vergilendirme usulüne ilişkin işlemleri, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/2. maddesi çerçevesinde, idari işlemin tesisinden önce vergi idaresi tarafından yapılan araştırma ve tespitler ile dayanılan maddi ve hukuki sebeplerin hukuka ve özellikle de Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan düzenlemeye uygunluğu bakımından, hukuka uygunluk denetimine tabii olacaktır⁴⁰⁰. Bu denetimin bir tarafında kamu yararı için kamu gücünü kullanarak kanunlarla kendisine verilen görevleri, bağlı yetkisi ile idare işlevi çerçevesinde yerine getirmesi gereken vergi idaresi, diğer tarafında ise vergi idaresinin vergilendirme işlemleri nedeniyle kişisel

⁴⁰⁰ Candan, "Vergi Yargısında İspat – I", age, s.53.

menfaatleri etkilenen ve temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilen mükellefler bulunmakta, bu nedenle yargı önüne taşınan uyuşmazlığın tarafsız yargı fonksiyonu tarafından hukuka uygunluk denetiminin yapılarak giderilmesi önem taşımaktadır⁴⁰¹.

Yargılama ilkesi olarak re'sen araştırmanın geçerli olduğu vergi uyuşmazlıklarının çözümünde usuli bir ödev olan objektif ispat yükü, aynı taraflarca getirilmenin geçerli olduğu medeni yargılamadaki gibi, kendisine ispat yükü düşen tarafın vakıaları somut olarak ileri sürememesi, koşul vakıaları ispat edememesi halinde mahkeme ve karşı taraf onu ispat faaliyetini yerine getirmeye yani ifaya zorlayamamakta, ispatsızlık durumunda yalnızca aleyhinde karar verilme riski söz konusu olmakta, ispatsızlık nedeniyle herhangi bir yaptırım ve tazminat mümkün olmamaktadır⁴⁰². Böylelikle kanaatimizce, idarenin mali sorumluluğunun varlığı idari işlemin tesisinde hukuka aykırılık halinin varlığının ispatsızlık nedeniyle hükme bağlanmış olması durumunda yaptırım olarak kabul edilip edilmeyeceği sorusunu akla getirirse de, bunu ifaya zorlama, ispat faaliyetinin başarısızlığı nedeniyle öngörülen bir yaptırım ya da tazminat olarak kabul etmemek gerektiğinden, vergi uyuşmazlıkları açısından da belirsizlik halinde objektif ispat yükünün yükümlülük değil, yük - külfet niteliği arz ettiği kabul edilmelidir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda iptal davası ya da tam yargı davası ayırımından hareketle idari davalar bakımından ispat yüküne ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum boşluk olarak algılanarak ve çoğu zaman mehz kanuna uygun olarak Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 190. maddesinde yeniden kaleme alınarak vakıadan lehine hak çıkarmanın vurgulandığı genel kurala hiç değinilmeksizin, Türk Medeni Kanunu'ndaki genel kural esas alınarak ispat yükünün iddia sahibinde olduğu kabul edilmektedir. Bu görüş Danıştay tarafından da benimsenmekte⁴⁰³, öğretilerde ispat yükünün tespitinde idari davaların doğası gereği dava konusu olaylarda, özellikle delillerin durumuna göre mahkemeye geniş takdir yetkisi verilmesi gerektiği, mahkemenin genel kurala istisna olacak suretle ispat yükünü taraflardan birine yükleyebileceği ve ispat yükünün taraflar arasında yer

⁴⁰¹ Kırbaş, "Vergi Yargısında Kanıtlama", age, s.186.

⁴⁰² Bolayır, age, s.43-44, Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.379.

⁴⁰³ Danıştay 9.Dairesi t.26.10.1995, E.1994/5041, K.1995/2697, Danıştay 7. Dairesi t.21.10.1986, E.1986/1381, K.1986/2375, Danıştay 3.Dairesi t.21.05.1999, E. 1998/1581, K.1999/2041, Danıştay 3.Dairesi, t.24.09.1986, E.1986/364, K.1986/1749, Danıştay 3. Dairesi t.26.11.1992, E.1990/110, K.1992/3584, Danıştay 3.Dairesi t.03.12.1986, E.1986/3214, K.1986/2449, Danıştay 3.Dairesi, t.27.11.1985, E.1984/3013, K.1985/3091 (Aktaran: Şenlen Sunay, age, dn 90 ve Evren, age, dn 10).

değiştirmesi gerektiği ileri sürölmektedir⁴⁰⁴. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca idari dava açılırken davacının dilekçede “*davanın konu ve sebepleri ile dayandığı delilleri*” gösterme zorunluluğundan da bahisle, davacının mahkeme tarafından hukuka uygunluğu denetlenen işleme konu hakkın temelini, davalı idarenin de bu hakkın yokluğunu, işlemi tesis ederken dayandırdığı sebepleri ispat etmekle yükümlü olduğu, böylelikle herkesin iddiasını ispatla yükümlü olduğu belirtilmektedir. İdare tarafından kamu gücünü kullanılarak tek taraflı olarak tesis edilen idari işlemlere ilişkin delillerin genel olarak idarenin elinde olması gerekçe gösterilerek, hakimin ispat yükünü hangi tarafa yükleyeceğini davaya özgü olarak⁴⁰⁵, iptal davası ya da tam yargı davaları bakımından farklı kriterler belirleyerek, davanın niteliği, delil etme konusunda tarafların durumu, güçleri ve konumlarından hareketle belirlemesi gerektiği savunulmaktadır⁴⁰⁶.

2.2.1.3. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B Maddesinin Anlamı

2.2.1.3.1. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B Maddesinin Lafzı ve Doktrinde Yorumlanması

Vergi mevzuatında hukuka uygun vergilendirme işlemi tesisinde ve bu işlemin iptal davasına konu edilmesi halinde ispat yükünün hangi tarafta olduğuna ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde bulunmaktadır. 3/B'nin “*...Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*” şeklinde öngördüğü kuraldan hareketle öğretilerde ve Danıştay kararlarında çoğu zaman objektif ispat yükü ve sübjektif ispat yükü ayırımı yapılmaksızın, ispat

⁴⁰⁴ şenlen Sunay, age, s.27-30; Oğurlu, age, s.130.

⁴⁰⁵ şenlen Sunay, age, s.27-30; Gözübüyük ve Tan, **İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku**, age, s.1088-1089; Selami Demirkol ve Zuhul Bereket Baş, **Teori ve Pratikte İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, Ankara: Beta Yayıncılık, 2007, s.261-263; Yasin, age, s.89-90; Çınar Can Evren, “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”, *Prof.Dr.Atilla Özer'e Armağan, GÜHFD*, 2010, Cilt: XII, S.1- 2, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/12_tam.pdf (07.07.2015), s.706-707 ve bu yöndeki Danıştay kararları için bkz dn 10 ve 11; Oğurlu, age, s.130.

⁴⁰⁶ Kenan Göztaş, “İdari Yargıda İspat”, (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Kültür Üniversitesi SBE, 2011), s.18-23; Yasin, age, s.90-93; Danıştay 2. Dairesi, t.31.01.2005E.2004/6213, K.2005/329, Danıştay 3. Dairesi, t.01.02.2007, E.2006/112, K.2007/222, Danıştay 3. Dairesi, t.14.05.2003, E.2000/4292, K.2003/3080 (Aktaran: Yasin, age, s.92-93; Göztaş, age, dn 36 ve 37).

yükünün belirlenmesinde, neredeyse oy birliği ile, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 190. maddesinde yeniden ve mehzaz kanuna uygun olarak kaleme alınan hali zikredilmeksizin, Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesinde hükme bağlanan "*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*" kuralının esas alınacağı ileri sürülmektedir.

Re'sen araştırma ilkesi göz ardı edilerek ve madde lafzı esas alınarak savunulan bu görüşe göre, ispat yükünü hangi tarafın taşıyacağı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde genel ya da özel bir kural getirilmediğinden, Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesinde hükme bağlanan genel kurala uygun olarak belirlenmektedir. Buna göre, iddia ileri süren bunu ispat etmekle yükümlü sayılmakta, ispat edemezse aleyhe karar verilme riskini taşımakta, genel kural ve Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin yeterli çözümü getirmemesi nedeniyle, karineler gibi alt ilkelerle, ispat yükü mükellef ve vergi idaresi arasında yer değiştirmekte⁴⁰⁷, vergiyi doğuran ve arttıran olaylarda vergi idaresinde, beyanname

⁴⁰⁷ Bu görüş ve görüşü benimseyenler için bkz Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.200-203; Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası**, Yıl: XI, S. 131, Temmuz 1992, s.48-50; Kaneti, **Vergi Hukuku**, age, s.55-56; Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt:XXXIII, S.3, Haziran 1986, s.95-98; Turgut Candan, "Vergi Yargısında İspat – VII", **Maliye Postası Dergisi**, 15.07.1990, S. 237, s.42-43; Güneş, "Vergi Hukukunda İspat", age, s.51-55; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, age, s.813-814; Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, Yıl:22, S.82-83, 1992, s.5-11; Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, age, s.141-142 (Özgür Biyan ayrıca vergi hukukunda vergilendirmenin esasını oluşturan vakıaların ortaya konulması ve hakimde kanaat uyandırılmasının subjektif ispat yükünün değil objektif ispat yükünün geçerli olduğu anlamına gelmekte olduğunu ileri sürmektedir.); Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler", **DEÜHFD**, İzmir: 2012, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, <http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/2-ozgurbiyan.pdf> (20.04.2015), s.29; Oktar, **Vergi Hukuku**, age, s.403-404; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, age, s.249-250; Hakan Üzeltürk, "The Burden of Proof In Tax Matters-National Report", Annual Meeting Uppsala 2011, <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Turkey.pdf>, (05.08.2015), s.7 ;Hakan Üzeltürk, I. Oturum, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu**, age; Mehmet Batun, **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2012, s.189-191, Mustafa Akkaya, "Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı-İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar", **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**, 06 Mart 2012, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi, 2013, s.34; Nurettin Bilici, "Transfer Fiyatlandırması Düzeltme İşlemlerine Karşı Yargısal Korunma İmkanları ve İspat Sorunu", **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**, age, s.247-248; Adnan Tezel, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", **Prof.Dr.Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi, 1981, s. 265; Aziz Taşdelen, "Vergisel Açılan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi", **AÜHFD**, S.2, Cilt: 53, 2004, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/278/2516.pdf> (07.07.2015), s.157; Yıldırım Taylar, "Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Cilt II*, age, s.1201-1202; Albayrak, age, s.64-65; Özkan, age, s.53; Zeynep Yüksel Durmaz, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil",

ve bildirimlerdeki bilgilerin tamlığı ve doğruluğu, gider, muafiyet, istisna, mücbir sebep, kanuni karinelerin varlığı gibi hallerde mükellefte olacak şekilde paylaştırılmaktadır⁴⁰⁸.

Öğretide genel olarak Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin ispat yüküne ve ispat yükünün paylaşılmasına ilişkin genel ya da özel bir düzenleme getirmediğinden bahsedilmektedir⁴⁰⁹. Bir görüşe göre, 3/B maddesinin son paragrafında "*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*" şeklinde hükme bağlanan ve ispat yükünün hayatın olağan akışı karinesi halinde aksini iddia eden mükellefte olduğuna delalet olduğu düşünülen hükümden bahisle herkesin iddiasını ispatla yükümlü olduğuna ilişkin genel kuralın uygulanacağı ileri sürülmektedir⁴¹⁰. Bir diğer görüşe göre ise, 3/B maddesi ispat yüküne ilişkin genel ya da özel bir kural getirmemekte, Türk Medeni Kanunu'nda yer alan genel kuralın vergi hukukunda da geçerli olduğu görüşüne dayanak teşkil etmemektedir. Yeniden kaleme alınan 3. madde ispat yüküne ilişkin genel ya da özel bir kural öngörmemiş, aksine hayatın olağan akışı karinesi dışında kalan durumların varlığının ileri sürülmesi haline ilişkin düzenleme getirmiştir (ki bu durumda subjektif ya da objektif ispat yükünün vergi idaresinden mükellefe geçtiği anlamına mı geldiği yoksa ispat ölçüsünün azalması anlamına mı geldiğine ilişkin kanaatimize ileride değinilecektir), bu kuralsızlık kanun boşluğu niteliğinde olup

(**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, 2010), s.27; Adnan Ertürk ve Muhittin Esen, "Transfer Fiyatlandırmasında Denetim Yöntemleri, Özellikle Bir Bilgi Bankası Sistemini Gerçekleştirme Olasılığı" **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**, age, s.262-263; Yasin, age, s.90, 117; Fatma Kelleci, "Türk Vergi Yargısında İspat ve İspat Araçları", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi SBE, 1992), s.57; Gökhan Tozoğlu, "Vergi Yargılamasında İspat Yükü", <http://gokhantozoglu.org/2013/04/21/vergi-yargilamasinda-ispata-yuku/> (07.07.2015); Cihat Öner, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar", **TBB Dergisi**, Kasım-Aralık 2014, S.115, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1430> (01.11.2015), s. 244-246; Uyanık, age, s.97-100. Bu görüşe kısmen katılan kısmen katılmayan görüş için bkz Mutluer, age, s.48. Düzenlemenin lafzından hareketle getirilen genel kuralı ortaya koyan ancak eleştirerek kanaatimizi destekleyen görüşler için bkz Salih Şanver, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama", **Prof.Dr.Reşat Kaynar'a Armağan**, age, s.195; Karataş Durmuş, age, s.512.

⁴⁰⁸ Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, age, s.150-154; Şanver, age, s.190; Karataş Durmuş, age, s.515-516.

⁴⁰⁹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Bası, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2009, s.79-80; Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, age, s.31; Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, age, s.142.

⁴¹⁰ Bu görüşte olanlar için bkz dn 407.

Danıştay bu boşluğu Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesindeki genel kuraldan hareketle doldurmuştur⁴¹¹.

Danıştay tarafından da benimsenen ispat yüküne ve paylaştırılmasına ilişkin bu genel kural ve genel kuralın karinelerin varlığı halinde yer değiştirerek ispat yükünün davacıya geçtiğine ilişkin genel görüş kararlara aşağıdaki şekilde konu edilmektedir:

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden davacıya aittir⁴¹²;

“...Belirtilen saptamalar, işlemlerin açıklanan biçimde yürütülmesiyle kazancın bir kısmının davacının %90 payla ortağı bulunduğu serbest bölgedeki işletmede bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bütün bu işlemlerin serbest bölgedeki şirket üzerinden yapılmasının davacının ihracatını yükseltici etki yaratmadığı gibi daha yüksek fiyatla yurt dışına doğrudan satış yerine, serbest bölge üzerinden yapılan ticareti haklı kılacak neden gösterilmediği de belirlenmektedir...Vergi Usul Kanununun, vergi yasalarının uygulanması ve ispatı düzenleyen 3'üncü maddesinin (B) bendinde; ... kanıt yükü; ileri sürdüğü iddia ekonomik, ticari veya teknik gereklere aykırı düşen yahut olayın özelliğine göre olağandışı veya alışılmamış durumları iddia eden tarafta bırakılmıştır...Ticari yaşamın olağan işleyişi içinde bütün ticari işletmelerin ortak amacı, olabilen asgari harcama ile kârı yükseltmektir. Paydaşlar ya da sıkı ekonomik ilişkide bulunulan gerçek veya tüzel kişilerle olan ilişkilerde bu amaca aykırı düşen durumlar, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinde değinilen, iktisadi ve ticari gereklere uymayan durumlardandır. Bu nedenle, dava konusu vergilendirmeye esas alınan matrah tutarındaki kazançtan vazgeçmesini gerektiren haklı nedenlerin varlığı ve doğruluğu yönündeki ticari gereklere aykırı iddianın, davacı tarafından kanıtlanması gerekirken, yazılı nedene dayanan ısrar kararı hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir...”⁴¹³,

⁴¹¹ Saban, **Vergi Hukuku**, age, s.79-80; Özdiğer Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, age, s.31.

⁴¹² Alım satımlarda, kullanılan belgelerde, üretim sürecinde, faaliyetlerin niteliği bakımından başlıkları olarak incelenmiş iktisadi, teknik ve ticari icaplarla ilgili Danıştay kararları ve açıklamaları için bkz Cihat Öner, age, s.243-276.

⁴¹³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.06.06.2009, E.2008/3, K.2009/250, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafımda yapılmıştır.

“...Gerçekten bir emtia teslimi yapılmaksızın düzenlendiği vergi mahkemesince de kabul edilen faturalarda yer alan miktarda akaryakıtın, aynı birim fiyatla bir başka tacirden alındığının ve vergilendirme dönemindeki faaliyetin ve hasılatın sözü edilen girdiler alınmadan gerçekleştirilemeyeceğinin, özellikle davacının dava dilekçesinde ileri sürdüğü üzere çıkarılan kum ve çakılın kurutulmasında kullanıldığının, dönem başı ve sonu girdi stokları, dönem içi alışları ve çıkarılan kum ve çakılın miktarı ile cinsinin, üretimin gerçekleştirilmesi için gerekli diğer dönem içi alışların, faturalardaki harcamayı zorunlu kıldığı için **davacı tarafından Vergi Usul Kanununun kanıt kabulünü öngördüğü şekilde kanıtlanması gerekmektedir. Bu nedenle, ispat yükü kendisine düşen davacıdan, iddialarının doğruluğuna ilişkin kanıt sunması istendikten ve sunulursa incelendikten sonra sonucuna göre karar verilmesi gerekirken tarhiyatın, Vergi Usul Kanununun kanıt yüküne ilişkin düzenlemesine de aykırı düşen hukuksal nedenlerle kaldırılması yolunda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır...**”⁴¹⁴,

“...213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde ... iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 30. maddesinde öngörülen re'sen vergi tarhı ile ulaşılmak istenen amaç ise beyan edilmesi gereken gelirin gerçek veya gerçeğe en yakın haliyle tespit edilmesidir. İncelenen dosyada, Tapu Sicil Müdürlüğünden elde edilen bilgilere göre, davacı tarafından ... 9.500,00 YTL'ye satın alınan taşınmazın, ... 33.000.00 YTL'ye satıldığı, ancak ... Tapu Sicil Müdürlüğünce düzenlenen resmi senette, söz konusu taşınmaz üzerine davacının ... T.A.Ş. den kullandığı kredilerin teminatı olarak ... T.A.Ş. lehine birinci dereceden ipotek tesis edildiğinin belirtildiği, bankadan alınan bu krediye ait ödeme planına göre de, çekilen konut kredisinin 90.000.00 YTL olduğunun tespit edilmesi üzerine taşınmazın gerçek satış bedeli 90.000,00 YTL olarak kabul edilip, yasal indirimler de dikkate alınarak beyan dışı bırakılan değer artışı kazancı üzerinden dava konusu tarhiyatın yapıldığı anlaşılmıştır. Beyan dışı bırakılan değer artışı kazancının, **resmi kayıtlar üzerinden tespit edilmiş olması ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından, taşınmazın tespit edilen tutarın altında bir tutarla satıldığı için hukuken geçerli belgelerle**

⁴¹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.26.03.2010, E.2008/878, K.2010/145, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafıma yapılmıştır.

ispatlanamamış olması karşısında davacı adına yapılan tarhiyat yasal olup, tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir...⁴¹⁵,

“...Girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli sağlamak amacıyla serbest bölgede şube açan davacı tarafından şubeye ithal edilen emtianın yurt içindeki merkeze tesliminde ayrı bir işletme olmayan şube ile ilişkisinin dış ticaret rejimine bağlı olması nedeniyle şeklen düzenlenen faturayı kâr ekleyerek düzenlemesi de düşünülemez. Alışlarını serbest bölgede kurulu şubesi aracılığı ile yapan ve yüksek maliyete katlanmak durumunda kalan davacı tarafından yapılan işlemlerin, ticari gereklere uygun düşmediği açıktır. Bu nedenle, dava konusu vergilendirmeye esas alınan matrah tutarındaki kazançtan vazgeçmesini gerektiren haklı nedenlerin varlığı ve doğruluğu yönündeki **ticari gereklere aykırı iddianın, davacı tarafından kanıtlanması gerekirken**, yazılı nedene dayanan ısrar kararı hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir...⁴¹⁶,

“...**Davacı tarafından POS cihazı ile yapılan satışların bir kısmının kredili satışlara ilişkin olduğu iddiasıyla açılan davada vergi mahkemesince kredili satışlardan oluştuğu kabul edilen 68.036,85 lira hasılatın vergilendirme döneminde yapılan satışlara ya da daha önceki aylarda yapıp bu dönemlerde karşılığı tahsil edilen satışlara ilişkin olup olmadığının tespiti bakımından kanıt yükü kendisine düşen davacıdan kredili olduğu iddia edilen satışlara ilişkin faturalar ve kredi kartı slipleri istenerek yapılacak inceleme sonucu karar verilmesi gerekirken kanıt yükü davalı idareye yüklenerek verilen kararın değinilen matrah farkına isabet eden cezalı vergiye ilişkin hüküm fıkrası hukuka uygun görülmemiştir...**⁴¹⁷,

“...faturalarda yer alan miktarda dökümün, aynı birim fiyatla bir başka tacirden alındığını ve vergilendirme dönemindeki imalatın ve hasılatın sözü edilen girdiler alınmadan gerçekleştirilemeyeceğinin, Vergi Usul Kanununun kanıt

⁴¹⁵ Danıştay 4. Dairesi t.21.10.2010, E.2008/1934, K.2010/5194, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴¹⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.05.06.2009, E.2009/151, K.2009/276, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴¹⁷ Danıştay 3. Dairesi t.24.12.2012, E.2010/7112, K.2012/4884, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

*kabulünü öngördüğü; öncelikle davacı şirket tarafından aynı Yasanın 197`nci maddesinde imalatçı mükellefleri tutmakla yükümlü kıldığı imalat defteri kayıtlarıyla olmak üzere, dönem başı ve sonu girdi stokları, dönem içi alışları ve imalat miktarı ile cinsinin, üretimin gerçekleştirilmesi için gerekli diğer dönem içi alışlarının, faturalardaki harcamayı zorunlu kıldığına **davacı tarafından kanıtlanması gerekmektedir...**Maliyet kayıtlarının gerçeği yansıttığını ispatlamak amacıyla kendisi de imalatçı olan davacının ... imalat defterine maddede belirtilen; satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddelerin, başlıca yardımcı malzemelerin, bu maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanların, imal edilen mamül maddelerin ve teslim edilen mamül maddelerin giriş çıkış hareketlerinin, emtianın cinsi ve miktarı itibarıyla yazılması gerektiği, bu suretle maliyet kayıtlarının gerçeği yansıttığını kanıtlama imkanı bulunan davacının inceleme raporu ve eki tutanağa göre imalat defterini ibraz etmediği anlaşılmıştır. Bu nedenle, **ispat yükü kendisine düşen davacıdan, iddialarının doğruluğuna ilişkin kanıt sunması istendikten ve sunulursa incelendikten sonra sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın yazılı nedenlerle kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır...**"⁴¹⁸,*

*"...Yangın nedeniyle defter ve belgelerini incelemeye ibraz edemeyen, bunu yargı kararı ile belgeleyen yükümlünün, katma değer vergilerinin indirim uygulama koşullarından ikincisi olan "indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olması"nu kanıtlama sorumluluğundan kurtarmaz. Ticari icaplara göre kendisine mal ve hizmet sağlayan kişi ve kuruluşları bilmek durumundaki bir alıcının, gerekli girişimlerde bulunarak emtia alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat olanağına sahip olduğunun kabulü gerekmektedir. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde somut bir belgeye dayandırılmadan katma değer vergisi indiriminin kabul edilmesi, yazılı belge sisteminin amacına uygun düşmeyeceğinden, mahkeme tarafından yükümlüden gerekli girişimleri yaparak ihtilaflı döneme ait belgeleri sunması sağlanarak, indirime konu katma değer vergilerinin tespit edilmesi ve **yükümlünün ispat edemediği indirimlerin kabul***

⁴¹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.06.03.2009, E.2008/582, K.2009/74, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafıma yapılmıştır.

edilmemesi gerekirken, dava konusu tarhiyatın tümüyle kaldırılmasında yasaya uygunluk bulunmamaktadır... ”⁴¹⁹,

*“...Dava dosyasının incelenmesinden; seyyar kumaş ticareti ile iştiğal eden davacının 1989 takvim yılına ait hesaplarının incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu ile davacının işinin 31.3.1989 tarihinde terk etmesinden sonra 3.11.1989 tarih ve 33 nolu satış faturası ile müşteriye 33.000.000.- liralık, 8.11.1989 tarih ve 35 sayılı satış faturası ile ... müşteriye 20.790.000.- liralık kumaş sattığı, bu satışlardan dolayı katma değer vergisi beyannamesini 6.3.1990 tarihinde pişmanlık dilekçesi ekinde vergi dairesi müdürlüğüne verdiği, defter ve belgelerinin yandığı gerekçesiyle incelemeye ibraz edilmemesi üzerine de inceleme elemanınca faturalarda tasdik mühürü bulunan Bursa 4. Noterliğince yapılan yazışmada noterlikçe bu şahsa 1985-1989 takvim yılında fatura tasdik edilmediğinin bildirilmesi üzerine 3.11.1989 tarihinde düzenlenen 33 sayılı satış faturası esas alınarak davacının "fatura %10 karla tanzim edilmiştir" şeklindeki cevabı göz önünde bulundurulurken bir cilt fatura kullanıldığı, her bir faturanın da aynı miktarda tanzim edildiği kabul edilmek suretiyle matrah tesbiti cihetine gidildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda bir cilt faturadan 35 incisinin düzenlenmiş olması elli tanesinin düzenlendiği anlamına gelmez ise de, ancak geriye doğru 34 tanesinin düzenlendiğinin kabul edilmesini gerektirir. **Dolayısıyla 35 adet fatura düzenlediği anlaşılan davacının bu cildin tamamını kullanmadığına ilişkin iddiasının ispat külfeti yukarıda yer alan kanun hükümleri uyarınca kendisine düşeceğinden aksi yolda verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir... ”⁴²⁰,***

“... Noksan kurumlar vergisi matrahı beyan eden davacı kurumun belirtilen nedenle ticari bilançosunun da gerçeği yansıtmadığı ve kurum kazancının ortaklara dağıtılabilir kısmının gizlendiği görülmektedir. Vergi Usul Kanununun, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağını ve bunun, yemin hariç her türlü kanıtla ispatlanabileceğini öngören 3 üncü maddesinin (B) bendinin son fıkrasında yer alan, iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşmeyen ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun, iddia eden

⁴¹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.13.11.1997, E.1997/326, K.1997/460, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴²⁰ Danıştay 3. Dairesi t.11.02.1992, E.1991/3095, K.1992/512, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama amacıyla tarafimca yapılmıştır.

tarafından kanıtlanması gerektiği yolundaki kural gereğince, kurumun hesap ve işlemlerinin, kurum kazancının doğru olarak saptandığını gösterecek şekilde düzenlendiği hallerde, bu kazancın dağıtıldığını kanıtlama yükü vergi idaresine ait olmakla birlikte, davacı şirketin sahte gider faturalarını kaydederek kurum kazancını gizlediği olayda, kayıt dışı bırakılan bu kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliği bünyesinde tutulduğunu kanıtlama yükünün vergi idaresine değil, davacıya düştüğü açıktır... ”⁴²¹,

*“...arsa payı sahiplerince söz konusu inşaatların müteahhidi olarak tanımlanan, idarece yapıların bulunduğu mahalde 26.10.2000 tarihinde yapılan yoklamada bilgisine başvurulduğunda yapıların proje, plan ve mimari özellikleri ile ilgili olarak detaylı bilgi sunan ve inşaatların yapımını üstlendiği anlatımıyla da sabit olan davacının söz konusu yapıların müteahhitliğini yaptığının kabulünde hukuka aykırılık görülmemiştir. Olayın özelliği dikkate alındığında, bir inşaatın yapımına başlanıldığı tarihten tamamlanıp bağımsız bölümlerinin arsa payı sahiplerine teslim edildiği tarihe kadar geçen süre içinde inşaatın her aşamasında yetki ve sorumluluğu bulunduğu anlaşılan davacının bu hizmeti karşılıksız vermesinin iktisadi ve ticari icaplara uygun olmayacağı gerçeği yanında, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan arsa sahiplerinin davacıya müteahhitlik hizmeti karşılığı ödeme yapıldığı yolundaki anlatımları ve davacının 13.6.2001-30.11.2001 döneminde kayıtlı vergi mükellefi olarak müteahhitlik yapması da faaliyetin kazanç elde etme karşılığı yapıldığını gösterdiğinden, davacının 2000 yılında ticari kazanç elde etmek amacıyla inşaat müteahhitliği yaptığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle **davacının müteahhitlik faaliyetini bedel karşılığı yaptığını ispat külfeti davalı idareye yüklenerek yazılı gerekçe ile verilen karar hukuka uygun düşmediğinden...**”⁴²²,*

“...Ticari organizasyonu, sermayesi, ticari geçmişi olmayan bir kişiden mal alışının gerçek olduğunun iddia edilmesi ticari icaplara, yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara, belge konusu

⁴²¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.30.03.2007, E.2006/364, K.2007/120, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴²² Danıştay 3.Dairesi, t.13.03.2008, E.2007/1449, K.2008/824, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

malların depolama, ambar giriş çıkış ve nakliyesinin belgelendirilmemesi, bu hizmetleri verdiği belirtilenlerin mükellefiyetlerinin olmaması ya da sona ermesi gibi sebepler teknik icaplara aykırı olduğundan bu aykırılığı iddia eden taraf, iddiasını ispatla mükelleftir...Mahkemenin ara kararı ile getirttiği belgelerden ...'ın deposu ve işçisi bulunmadığı, mal alışlarının sahte olduğu, ...'in 1998 yılı gelir vergisi beyannamesini vermediği, alış faturalarını düzenleyenlerin mükellefiyet kayıtları bulunmadığı, ...'in tüm alışlarının sahte olduğu, ...'in mükellefiyet kaydının bulunmadığı anlaşılmiş olup sahte olduğu vergi mahkemesince de kabul edilen bu faturalar dışında mal alış bulunmayan davacı, tüm alış ve satışlarının gerçek olduğu iddiasını kanıtlayacak somut bir bilgi ve belge sunmamıştır. **Alışlarının gerçek olmadığı sabit bulunan davacının satışlarının gerçek olduğu iddiasını ispatlayamamış olması bu faturaların komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulünü gerektirmekte olup ispat külfetini idareye yükleyerek tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmemiştir...**⁴²³,

“... vergi idaresi, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispatlama olanağına sahiptir. Defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükellefler de ilk görüşüş karinesinden yararlanırlar...Ancak mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olana uygun bulunmaması halinde kanıt yükü tersine döner. Yani; bu durumda, muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerekir. ...Başka anlatımla; enerji kullanılmadan üretim yapılması düşünülemez. Akılcı işletmecilik, bir birim mamulün en az enerji ile üretilmesini amaçlar. Bunun anlamı, enerjinin, üretimin gerektirdiği asgari ölçülerde bu işleme katılması, fazlasının israf edilmemesidir... İşletmede, bu miktardan fazla enerji kullanılması durumunda, teknik icaplara aykırı olan bu tüketim miktarının haklı nedenlere dayandığının kanıtlanması, yukarıda açıklanan yasa hükmü uyarınca **işletmeciye ait bir yükümlülüktür**. Bu kanıtlamanın gereği gibi yerine getirilememesinin anlamı ise, işletmede kayıt dışı ham maddenin üretime verildiği, bu ham maddeden elde edilen mamulün de kayıt dışı satılarak, hasılatın gizlendiğidir... Oysa; elektrik sayacından okunan elektrik enerjisi miktarının kayıtlı üretim için gerekli olduğu fiili üretimle saptanan ve olabilecek tüm enerji kayıpları

⁴²³ Danıştay 3.Dairesi, t.14.05.2003, E.2000/4292, K.2003/3080, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafınca yapılmıştır.

da dikkate alınarak hesaplanan elektrik enerjisi miktarından çok yüksek olduğu, inceleme tutanakları ve elektrik faturaları ile sabittir. Aradaki bu farkın haklı nedenlere dayandığı da, davacı Şirket tarafından hukuken geçerli belgelerle kanıtlanabilmiş değildir...^{424 425}

2.2.1.3.2. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B Maddesinin Anayasal Direktif Olan İdari Rejim İçindeki Anlamı

Buraya kadar medeni yargılama hukukunda geliştirilen kavram ve görüşlerden hareketle aktarılan bilgileri, kronolojik olarak, devlet kamu tüzel kişiliğini temsil eden, idarenin bütünlüğüne ve hiyerarşik denetime tabi olan idari rejimin vergi idaresi tarafından, hukuka uygun olarak tesis edilen ve takiben iptal davasına konu edilerek, yargı fonksiyonu tarafından hukuka uygunluğu beş unsur açısından denetlenecek olan, vergilendirme işlemleri özelinde değerlendirmek gerekmektedir.

Yargılamaya ilişkin kavramlar olarak ele alınan ispat yükünün salt yargılamaya özgü olmadığı kanaatimiz ve tez konumuz bakımından ispat faaliyetinin taşıdığı anlamdan hareketle, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine dahil Türk Vergi Usul Hukuku bakımından, re'sen araştırma ilkesinin anlamından kaynaklanan **ikinci çıkarımımız, usulü re'sen hareketle yürüten vergi idaresinin, teze konu ilkenin hukuki temellerinden kaynaklanacak suretle, hukuk kuralını uygulama yetki ve görevi gereği, o hukuk kuralını uygulayabilmek için koşul vakıaların somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmekle yükümlü olduğudur. Vergi idaresi bu gerçekleşmeden hareketle, işlemini hukuka uygun tesis ettiğini, işlemi tesis edebilmek için, daha işlemin tesisi aşamasında ispatla yükümlüdür. Bu bağlamda, vergi idaresi işlemi tesis ederken dayandığı tüm malzemeleri,**

⁴²⁴ Danıştay 7. Dairesi, t.03.03.2004, E.2001/350, K.2004/572, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafıma yapılmıştır.

⁴²⁵ Ve benzer yöndeki diğer kararlar için bkz: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.21.11.2008, E.2007/490, K.2008/730; Danıştay 3. Dairesi, t.24.09.2004, E.2001/2306, K.2003/4438; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.26.03.2010, E.2008/863, K.2010/140; Danıştay 7. Dairesi t.24.02.2005, E.2002/149, K.2005/253; Danıştay 4.Dairesi t.16.03.2004, E.2003/1204, K.2004/480; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, t.16.04.2010, E.2008/810, K.2010/186; Danıştay 3.Dairesi t.30.03.1994, E.1993/1856, K.1994/979 bkz www.kazanci.com; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.21.11.2008, E.2007/818,K.2008/729, bkz www.kazanci.com; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu t.16.04.2010, E.2009/204, K.2010/177; Danıştay 7.Dairesi, t.05.04.2004, E.2000/8771, 2004/812; Danıştay 3.Dairesi t.27.12.2004, E.2004/2033, K.2004/3410 bkz www.danistay.gov.tr.

işlem tesisi aşamasında toplamak zorunda olup, bu zorunluluk vergi idaresinin objektif ve sübjektif ispat yükü altında olduğunu göstermektedir⁴²⁶.

Teze konu ilkenin anlamı vergi usulünün vergi idaresi tarafından yürütülmesidir. Bu anlamın tezi ulaştırdığı en temel sonuç, öğretide ve uygulamada neredeyse tamamen farklı değerlendirilmiş olsa da, vergilendirme usulünü ve dava konu edilmesi halinde yargı organı karşısında objektif ve sübjektif ispat yükünün vergi idaresinde olduğudur. Vergi öğretisinde (Hukuk Muhakemesi Kanunu 190. maddesi ile değişen genel kuralı nazara almadan) herkesin iddiasını ispat yükü altında olduğu şeklinde değerlendirilen medeni hukuka ait genel kuralın vergilendirme usulünde uygulanamayacaktır. Vergi idaresine yüklenen bu ispat kuralı, objektif ve sübjektif ispat yükü bakımından, karineler halinde dahi mükellefe ait olmayacak, yer değiştirmeyecektir. Öğretide vergi usulünün yürütülmesinde usulün taraflarının süreçteki rolleri, yetki ve görevlerine ilişkin olarak kaleme alınmış fazla eser bulunmamaktadır. Biz bu sonuca, medeni hukuk ilke ve kurallarını uygulayarak değil, vergi hukuku ve vergi hukukunun vergilendirme usulünde neredeyse iç içe olduğu idare hukuku kurallarını uygulayarak varacaktır. İdari yargılama ilkesi olarak da uygulanan, öğretide daha ziyade medeni yargılama hukukunda geliştirilmiş ve zenginleştirilmiş yargılama ilkelerinin tanım, terim ve kavramlarını kullanarak, vergi hukukunun en yakın ilişkide olduğu ve hatta idare işlevi alanındaki vergilendirme usulü bakımından içinde yer aldığı idare hukuku esasları üzerinden varacağız.

Hukuk devletinin yargı fonksiyonu hukukun tüm alanlarında maddi gerçeğin peşindedir⁴²⁷. Medeni yargılamada eşit tarafların özel hukuka ilişkin menfaatleri uyuşmazlığa konu edildiğinden uyuşmazlığın iki ayrı tarafında bulunarak uyuşmazlık konusunda iddialarını ve savunmalarını haklı kılacak hususları kendi menfaatlerini

⁴²⁶ Benzer görüş için bkz Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **AÜHF**, Cilt: 61, S. 4, 2012, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1761/18671.pdf> (30.04.2015), s.1307. Adil Nas ispat yükünün türleri açısından bir ayırım yapmamış olsa da “*vergilendirme işlemlerinde gerçek mahiyetin çıkartılması külfeti vergi idaresine aittir*” görüşündedir.

⁴²⁷ Bu kural idari yargılama hukukunda olduğu kadar medeni yargılama hukukunda da geçerlidir. Kanaatimizce medeni yargılama hukukunda eşit haklara sahip eşit taraflar arasında meydana gelen bir uyuşmazlığın davaya konu edilmiş olması nedeniyle tasarruf ve taraflarca getirilme ilkelerinin benimsenmiş olması, davanın yürütülmesi ve dava malzemelerinin sorumluluğunun taraflara yüklenmesi medeni yargılamanın şekli gerçeğe yetindiği anlamına gelmemektedir. Benzer görüş için bkz Alangoya, age, s.86-87. Aksi görüş için bkz Azrak, “Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi”, age, s.178; Öztürk, Tezcan, Erdem, Sırma, Saygılar Kırıt, Özyayın, Alan Akcan ve Erden, age, s.145.

korumak için yargı önüne getirme konusunda fazlaca çaba sarf edecek olan taraflar, gerçeğe ulaşılması konusunda zaten istekli olacaklardır⁴²⁸. Medeni yargılamadan farklı olarak tarafların eşit olmadığı ve kamu gücünün kullanıldığı idare işlevi alanında bu gerçeğe ancak, vergi usulünü yönetene gerçeği bulmak ve işlemi gerçek üzerine tesis etme görevinin verilmesi ile ulaşılabilecektir. İşlemlerin davaya konu edilmesi halinde ise hakime, idarenin hukuka uygun davranıp davranmadığının denetlenmesinde gerçeği bulma görevi verilmesiyle, zincir tamamlanmakta ve maddi gerçeğe ulaşmak mümkün olmaktadır. Kanuni vergi idaresinin, vergilendirme usulünde kamu gücü kullanarak kanunlara uygun olarak tesis etmek zorunda olduğu idari işlemleri davaya konu edilsin ya da edilmesin, maddi ve hukuki gerçeğe uygun olmak zorundadır. Vergi idaresi bunun temini için gerçek vergiyi doğuran olayın gerçek mükellefin üzerinde meydana geldiğini ve bu mükelleften gerçek vergi borcunun tahsil edildiğini, gerçeğe ulaşmak için tüm araştırma ve inceleme aşamalarını tüketmiş olarak, vergilendirme usulünde yer alan her bir işlem ve aşamada sebebe uygun olarak tespit etmiş, gerekçelendirmiş yani ispat etmiş olmak zorundadır.

Hukuk kurallarının uygulanması, kurala konu olan vakıaların somut olarak gerçekleşmesiyle mümkün olmaktadır⁴²⁹. Vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeleri ve buna ilişkin belge ve kayıtları oluşturmaları vergi idaresi dışında gerçekleşmektedir. Vergi idaresi vergilendirme işlemleri için önemli vergisel durum ve gerçeklere ulaşmak ve ikna olmak amacıyla re'sen araştırma yapacak⁴³⁰, keyfi, varsayımlara dayanan, hukuka ve gerçeğe aykırı vergilendirme yapamayacak, vergilendirme işleminin temelini gerçeğe ve hukuka uygunluğuna ilişkin dayanak araştırarak ve hukuka uygun işlem tesis edecektir⁴³¹. Hukuk kurallarını uygulayarak vergilendirme işlemlerini yürüten vergi idaresi, hukuk kuralının somut olayla tipiklik ilişkisi içerisinde olduğunu, somut olaya uygulaması gerektiğini, o şekilde uygulaması gerektiğini, hukuk kuralını uygulayabilmek için işlem tesisi aşamasında tespitle, gerekçelendirmekle, ispatla yükümlüdür. Vergi hukukunda ispat kavramının salt yargılamaya ilişkin bir kavram olduğu kanısı, bu kavramların medeni yargılama hukuku ilkeleri ve teorisi ile gelişmesinden kaynaklanmakta ise de kamu gücü

⁴²⁸ Alangoya, age,s.87-88.

⁴²⁹ Umar ve Yılmaz, age, s.1.

⁴³⁰ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.135. Akyılmaz'ın genel idari usule ilişkin açıklamaları vergi usulüne uygulanarak aktarılmıştır.

⁴³¹ Şeker, age, s.220-222; Karataş Durmuş, age, s.509.

kullanılarak tesis edilen vergilendirme işlemlerinde hukuka uygunluğun ispatı yalnızca yargılamayı ilgilendirip yargılananın konusuna girmemektedir. Hukuk devleti, vergilendirme ilkeleri ile idarenin genel esasları, idarenin bütünlüğü, hiyerarşi ve hiyerarşi gücünün verdiği denetleme yetkisi kapsamında, idari usulü de çok yakından ilgilendirmektedir⁴³².

Özel hukukta eşit kişiler, ulaşmak istedikleri hukuki sonuç için herhangi bir hukuk kuralını kendiliklerinden uygulayamamaktadırlar. Oysa, kamu gücünü kullanan, idari rejimin ve idare işlevinin özellikleri gereği, vergi idaresi bağlı yetkisi emrinde, vergilendirme hukuki sonucu için vergi kanunlarını uygulamak, birel vergilendirme işlemlerinde yapacağı bu uygulama için hukuk kurallarının koşul vakıalarının bir araya gelip gelmediğini araştırmak, tespit etmek, değerlendirmek ve denetlemek zorundadır. Bu zorunluluk da hukuka uygun işlem tesis etme görevinin gereği olup olası bir uyuşmazlıkta hakimi inandırma faaliyeti ile sınırlı değildir. Vergi idaresinin hukuku uygulaması yani vergi usulünü yürütmesi sırasında, kanunda vakıa olarak tanımlanan ve birer koşul olarak karşımıza çıkan vergisel durum ve olaylar, vergi kanunlarında belirtilen sonucun doğabilmesi için tespit edilmelidir. Vergi kanunlarının düzenlediği soyut vakıalar, somut vergisel durumlar bakımından gerçekleşmişse hukuki sonuç doğmuş, vergi idaresinin, usulün sonunda vereceği vergilendirme kararının hukuka uygun olması için, somut vergisel durumda nelerin gerçekleşmiş olduğunu tespit etmesi ve bağlı yetkisi ile görevi gereği, usulü başlatması, yürütmesi ve sonlandırması şart olmuştur. İspat kelimesinin “tespit etme” anlamı, vergi usulünde, vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin hukuk kurallarının koşul vakıalarının, somut vergisel olayda gerçekleşip gerçekleşmediğinin vergi idaresi tarafından tespit edilme, belirlenme, ispatlanma görevini karşılamaktadır⁴³³.

İdari rejimin vergi idaresine tanımış olduğu vergilendirme usulündeki idari işlemleri tesis ederken, idari kararına dayanak oluşturacak hukuki ve maddi sebepleri, gerekirse tanık dinleyerek, defter ve belgeleri inceleyerek, kendine verilen

⁴³² Benzer görüş için bkz Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.200; Şeker, age, s.220; Yasin, age, s.180; Karataş Durmuş, age, s.507-508. Aksi görüş için bkz Fadime Eda Baysal, “Vergi Hukukunda İspat Ölçüsü ve Özellikleri”, <http://www.turkvergi.org/yazlar/90-yazlar/f-eda-baysal/2134-vergi-hukukunda-isbat-olcusu-ve-ozellikleri.html> (01.05.2015), Süleyman Albayrak, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi SBE, 2011), s.59-60.

⁴³³ Atalay, age, s.58-59; Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.357.

araçları kullanarak⁴³⁴ araştırma ve inceleme görevi olan re'sen araştırma ilkesi ile vergi idaresinin tesis etmiş olduğu vergilendirme işlemlerinin idari uyuşmazlığa konu edilmesi halinde hakim tarafından hukuka uygunluğu denetlenirken araştırma ve incelemeler yapma yetkisini ifade eden yargılama yetkisi olarak re'sen araştırma⁴³⁵ birbirinden, özneleri, hukuki temelleri, kapsamaları, amaçları ve anlamları açısından farklıdır⁴³⁶. Re'sen araştırma bir yargılama ilkesi olarak bu teze konu edilmeyecek, yalnızca vergi usulüne ilişkin işlemler iptal davasına konu edilebileceğinden, hakimin vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunu denetlerken, idarenin gerekli araştırma ve incelemeleri yaparak hukuka uygun bir sebebe dayanıp dayanmadığını, kendisine verilen re'sen araştırma yetki ve görevi kapsamında araştırırken dava malzemesini taraflardan talep edip edemeyeceği, hangi taraftan talep edeceği, hukuka uygunluğu denetlenen işlemle ilgili olarak hangi tarafın hangi vakıayı ispat yükü altında olup olmadığı bağlamında değerlendirilecektir.

Vergi usulünde, aynı ceza muhakamesinde savcının soruşturma aşamasında tüm delilleri toplamak ve delillere göre iddianame düzenlemek ya da kovuşturmayaya yer olmadığına karar vermekle görevli ve yetkili olmasına benzer şekilde, vergi idaresi vergilendirmeye ilişkin delilleri toplamak ve delilleri serbestçe değerlendirerek hukuka uygun olarak vergilendirme işlemlerini tesis etmekle görevlidir⁴³⁷.

Yargılamada dava malzemesini re'sen toplayacak ve inceleyecek olan idari yargı yeri hakiminin iptal davasında, hukuka uygunluğunu denetleyeceği vergilendirme işlemleri, vergi idaresi tarafından idari rejim, hukuk devleti, kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkeleri gereği, özellikle sebebe uygunluğun temini için detaylıca araştırılmış, incelenmiş, malzemeleri toplanarak gerekçelendirilmiş olmak durumundadır. Bu halde kural olarak deliller ve dava malzemesinin bir kısmı vergilendirme usulünde vergi idaresine hukuka uygun şekilde vergilendirme

⁴³⁴ Candan, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu**, age.

⁴³⁵ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, age, s.55-56.

⁴³⁶ Yargılama ilkesi olarak re'sen araştırma ile ilgili olarak detaylı bilgi için bkz Recep İbiş, **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2013; Şener Özkan, "Vergi Yargılama Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE, 2005); Sönmez, age, s.223-270; Çağdaş Evrim Ergün, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **AÜHF**, Cilt: 55, S. 2, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2006-55-02/AUHF-2006-55-02-Ergun.pdf> (20.03.2013), s.65-90; Şenlen Sunay, age, s.10-20.

⁴³⁷ Öztürk, Tezcan, Erdem, Sırma, Saygılar Kırıt, Özaydın, Alan Akcan ve Erden, age, s.337-338.

yapabilmesi için vergi idaresine yardımcı olmak için kendisine birçok ödev verilmiş olan mükellefin uhdesindedir⁴³⁸ (beyannameler, bildirimler, ticari defter, belge ve kayıtlar, belgeler gibi). Ancak, (halihazırda inceleme, arama ve bilgi toplama tutanakları, yoklama fişleri, takdir komisyonu kararları, uzlaşma tutanakları gibi bir kısım delile sahip olan⁴³⁹) risk yönetim sistemi, bu kapsamdaki veri ambarı, bilgi toplama faaliyeti gibi etkin araçlar üzerinden maddi ve hukuki gerçeği araştırarak delil toplamış, koşul vakıaların gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmiş, tam ispat ölçüsü ile vergi usulünü yönetmiş olan vergi idaresi de sahip olduğu araçlarla bu delillerin büyük bir kısmına ulaşmış olmalıdır.

Kanaatimizce ise (tüm iptal davalarında olduğu gibi), objektif ve sübjektif ispat yükü, idari rejime tabi hukuk devletinin, re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu kamusal güce göre vergilendirme usulünde, özel hukuktaki genel kurala göre paylaştırılmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi başta olmak üzere yukarıda ilkenin temelini oluşturan tüm kanunlar genel kuralın aksini işaret etmekte, karineler hali de dahil olmak üzere, objektif ispat yükünü de sübjektif ispat yükünü de vergi idaresi taşımaktadır. Herkesin iddiasını ispatla yükümlü olduğu görüşü vergi hukuku alanında, dar anlamda kullanılıyor ve vergi idaresi idari işlem tesis ederek vergi usulünü hukuka uygun yürütme iddiasını, usulü başlatır ve yürütürken olduğu gibi hukuka uygunluğu denetlenen davada da ispatla yükümlüdür olarak algılanıyorsa bu görüşe katılmaktayız. Ancak herkesin iddiasını ispatlamakla yükümlü olduğuna ilişkin genel kuralın geniş anlamda kullanılarak mükellefe objektif ya da sübjektif ispat yükü getirildiğine ilişkin görüşe iştirak etmemekteyiz.

Vergi usulünde ve bu usulün hukuka uygunluğunun idari yargı nezdinde denetlenmesinde, vergi idaresi “asıl ispat” faaliyetini, objektif ve sübjektif ispat yükü altında yürütmektedir. Mükellef ise vergi usulünde ve bu usulün hukuka uygunluğunun idari yargı nezdinde denetlenmesinde, yeni ve bağımsız olarak değerlendirilemeyecek, vergi idaresinin asıl ispat faaliyetine karşı, iddia edilen vakıanın çürütülmesi, şüphe uyandırılması amacıyla ve ona bağlı olacak suretle “karşı ispat” faaliyetini, objektif ve sübjektif ispat yükü altında olmaksızın

⁴³⁸ Özdiler Küçük, age, s.20; Ergün, age, s.81.

⁴³⁹ Özgür Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 176, 232.

yürütmektedir⁴⁴⁰. Kanuni karinelerin varlığı halinde ise, mükellef, vergi idaresi tarafından kanuni karine nedeniyle ispat edilmiş sayılan karine temelinin çürütülmesine yönelik olarak, hukuki sonuca engel olmak amacıyla, karinenin aksini ispat faaliyetini, yine objektif ve sübjektif ispat yükü altında olmaksızın yürütecektir⁴⁴¹.

Bu bağlamda, dava dilekçesinde davacının “*davanın konu ve sebepleri ile dayandığı delilleri*” gösterme zorunluluğu, ispat yükünün vergi mükellefi olan davacıya düşmesinden değil, idari işlemin hukuka uygun olmadığını iddia ediyorsa bu iddiayı yargı önüne getirmek için tüketmesi gereken “iddia etmek yükü”⁴⁴² ve “somutlaştırmak yükünden”⁴⁴³ kaynaklanmaktadır. Vergi yargısında dava safahatinde taraflarca getirme ilkesi geçerli olmadığından, mükellefin ispat yükünü taşıyan vergi idaresine gireceği karşı ispat ve aksini ispat faaliyetinde, mükellefin dava öncesi ya da dava açmışsa davanın devamında ileri sürdüğü iddia ve savunmaların, iddia ve somutlaştırma yükü kapsamına girdiği kanaatindeyiz. Vergi mükellefinin burada delil göstermesi dahi ispat yükünü üzerine aldığı sonucunu doğurmayacaktır (Hukuk Muhakemesi Kanunu’nun 191. maddesindeki gibi). Vergilendirme işleminin hukuka uygun olmadığı iddiası ile vergi idaresine karşı açılan iptal davasını, menfi tespit (hukuk) davasına benzerliğinden hareketle örneklendirmek gerekmektedir. İptal davası mükellef tarafından (aynı menfi tespit davasının davacısı gibi), davalı idare tarafından tesis edilen vergilendirme işleminin (aynı menfi tespit davasındaki hukuki ilişki gibi) hukuka uygun olmadığını (aynı menfi tespit davasındaki hukuki ilişkinin var olmadığı iddiası gibi) tespit edilmesi talebiyle açılmaktadır. Davacı mükellef (menfi tespit davasının davacısı için geçerli olduğu gibi) dava konusu ettiği vergilendirme işlemi (menfi tespit davasındaki hukuki ilişkiyi) somutlaştırmak zorundadır, dilekçede yalnızca vergi borcum yoktur ya da mükellef değilim ifadesine yer vererek (menfi tespit davasında dilekçede

⁴⁴⁰ Asıl ispat, somut vakıa iddiasında bulunan ve dayandığı somut vakıayı ispat yükü altında bulunan tarafta yapılan ispat faaliyetidir. Karşı ispat, asıl ispat faaliyetinden sonra, asıl ispat faaliyetine karşı, onu çürütmek için yapılan, yeni ve bağımsız nitelik arz etmeyen ispat faaliyetidir. Aksini ispat ise, asıl ispat konusunu oluşturan vakıanın ispat edilmiş sayılmasını takiben karşı tarafın, o vakıanın aksini ispata çalışmasıdır. Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.391-392; Atalay, age, s.6-7, 47.

⁴⁴¹ Atalay, age, s.47-49.

⁴⁴² İddia etme yükü, mahkemeden talepte bulunan tarafın, talebine dayanak olacak somut vakıaları ortaya koymasıdır. Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.375-378.

⁴⁴³ Somutlaştırma yükü, tarafların açıklama ödevinin parçası olarak, ileri sürülen iddiaların, ispata elverişli hale getirilerek, zaman, mekan ve içerik olarak somutlaştırılmasıdır. Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.375-378.

yalnızca davacıya borcum olmadığını tespitini talep ederim diyememesi gibi) dava açamaz. Çünkü davacı mükellef ispat yükü altında olmamakla beraber iddiasını somutlaştırma yükü altındadır⁴⁴⁴. Mükellefin vergi idaresine karşı girişeceği karşı ispat ve/veya kanuni karine temelini çürütmek için girişeceği aksini ispat faaliyetinde, iddiada bulunması ve bu iddiaları somutlaştırması bir yük olduğuna göre, bunların yerine getirilmemesi nihayetinde ispat yükünün yerine getirilmemesinin sonuçlarına benzer sonuçlar doğuracak gibi görünmektedir⁴⁴⁵. Ancak, burada da vergi idaresi asıl ispat yükünü yerine getirmeden, vergi mükellefinin karşı ispat faaliyetinde bulunması, vergi idaresini ispat yükünden kurtarmayacaktır (Hukuk Muhakemesi Kanunu'nun 191. maddesindeki gibi). Ayrıca sonuçların benzerliğinden hareketle vergi usulünde ya da vergi yargısında ispat yükünü mükellefe yüklemek, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine ve re'sen araştırma ilkesine aykırıdır. Kaldı ki, vergi yargısında hakime verilen re'sen araştırma görevi de, iddia etme ve somutlaştırma yükünün yerine getirilmemesinin sonuçlarını yumuşatmaktadır.

Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesinde bahsi geçen ve eşit durumdaki özel hukuk kişilerine uygulanan kural özel hukuk alanında dahi hiçbir ihtilafi çözümleyecek, ispat yükünün kime düştüğünü belirleyecek şekilde kaleme alınmamıştır. Madde tek ve belirli olması gereken ispatla yükümlü tarafı, amacına aykırı olarak zıt iddialara sahip herkesin bunu ileri sürebileceğini belirterek kanun boşluğu meydana getirmiştir. Yargı kararları ile öğretisi de bu boşluğu, mehz İsviçre Medeni Kanunu'nun 8. maddesinden hareketle hükmü, "*kanun başka bir çözüm belirlemedikçe iddia edilmiş bir olayın varlığını, bundan (olaydan) kendi lehine hak çıkaran kimse ispat etmelidir*" olarak yorumlayıp, uygulayarak doldurmuştur⁴⁴⁶. Takiben Hukuk Muhakemeleri Kanunu 190. maddesinde ispat yükünün paylaştırılmasında vakıayı ileri sürenin değil, o vakıadan lehine hak çıkaranın esas alınacağı düzenlenmiştir⁴⁴⁷. Vakıayı ileri sürenden hareket eden ve terk edilen genel kural, özel hukuk alanında dahi genel kural getirmediği hali ile, bünyesine hiç uygun olmayan kamu gücü kullanılarak temel hak ve özgürlüklere müdahale edilen bir alanda, boşluk hali ile uygulamak mümkün olmayacaktır.

⁴⁴⁴ Atalay, age, s.88-89.

⁴⁴⁵ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.377.

⁴⁴⁶ Umar ve Yılmaz, age, s.86-88.

⁴⁴⁷ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.380.

Vergi usulünü yürüten vergi idaresinin tesis ettiği vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılıkları iddiasıyla ancak iptal davasına konu edilebileceği kanaatimizi yukarıda belirtmiştik. İptal davaları, idarenin hukuka uygun davranmasını, hukukun çevrelediği alan içerisinde kalması, görevlerini bu alan içerisinde hukuka uygun olarak yerine getirmesi ve yetkilerini hukuka uygun olarak kullanmasını⁴⁴⁸ sağlamaya yönelmektedir. Bu davalarda davalı taraf gösterilme zorunluluğu⁴⁴⁹ nedeniyle vergi idaresi davalı olarak gösterilse de, yargılanan vergi idaresi değil vergilendirme işleminin hukuka uygunluğudur⁴⁵⁰. Objektif ispat yükü bağlamında, vergilendirme işlemlerini, usul süresince gerekli araştırmaları yaparak maddi ve hukuki sebep başta olmak üzere tüm unsurlar itibarıyla hukuka uygun olarak tesis etmekle yükümlü olan vergi idaresi, tesis ettiği vergilendirme işlemlerinin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından hukuka uygun olduğunu her aşamada ispat etmek zorundadır. İptal davasının konusu idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi ve denetlenen vergi idaresinin idari işlemin unsurlarının hukuka uyarlığı olduğuna göre, idari işlemin hukuka uygunluğunun ispatı idari işlemi hukuka uygun olarak tesis etmekle görevli ve yetkili kılınan vergi idaresinin üzerindedir⁴⁵¹. Vergilendirme işlemlerinde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 190. ve Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesinde “*hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür*” şeklinde hükme bağlanan genel kuralda bahsi geçen, eşit statüdeki özel hukuk kişileri arasında var olabilecek ve yarışabilecek “kendi lehine hak çıkararak taraf”, “hak” ve “hakkın dayandığı olgular” mevcut değildir. Yargılama konusu yapılan vergi idaresi tarafından vergi kanunlarından kaynaklanan bağlı yetkiden hareketle, kamu gücü kullanılarak tek taraflı olarak tesis edilen vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğudur.

Vergi idaresinin tesis ettiği vergilendirme işlemlerinde, işlemin unsurlarının hukuka uygun olduğunun ispat edilememesi, bir belirsizlik söz konusu olması halinde bu belirsizlik halinin riski idari işlemin iptalinden ibarettir. Vergilendirme hukuki sonucu için vergi kanunlarını uygulamak, birel vergilendirme işlemlerinde

⁴⁴⁸ Yasin, age, s.15.

⁴⁴⁹ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “*İdari davaların açılması*” kenar başlıklı 3. maddesi “*İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. 2. Dilekçelerde; a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası, b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller.... gösterilir*”.

⁴⁵⁰ Evren, age, s.704-705.

⁴⁵¹ Onar, age III. Cilt, s.1979.

yapacağı bu uygulama için hukuk kurallarının koşul vakıalarının bir araya gelip gelmediğini araştırmakla yükümlü olan vergi idaresi, yaptığı araştırmalarla temellendirdiği hukuka uygun işlemi tesis edecektir. Uyuşmazlık halinde ise bu işlemin hukuka uygunluğu, hakimin hukuka uygunluk denetimine tabi olacaktır. Yargılama aşamasında herhangi bir noktada belirsizlik, vakıaların ispatsızlığı söz konusu olduğunda bu belirsizlik ve ispatsızlığın riskini, vergiyi doğuran olay meydana gelmedi ya da vergi borcu vergi idaresi tarafından gerçeğe uygun hesaplanmadı iddiası ile idari işlemin hukuka aykırılığını davaya konu eden mükellefe yüklemek mümkün değildir. Böylelikle, Türk Medeni Kanunu'ndaki genel kuralı uygulamak iptal davasının doğasına, idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenme mantığına uymamaktadır. Bu nedenle kanaatimizce vergi usulüne konu idari işlemlerin hukuka uygun tesis edilmesi ve hukuka uygunluğunun denetlenmesi durumunda yargılama safahatinde herhangi bir nedenle belirsizlik meydana gelmesi, ispatsızlık söz konusu olması halinde, her hal ve durumda objektif ispat yükü gerçek mahiyeti tespit ve kanunu uygulayarak hukuka uygun idari işlem tesis etmekle yükümlü olan vergi idaresindedir. Vergi idaresinin hukuka uygun idari işlem tesis ettim iddiasında, vergi mükellefinin de hukuka aykırı işlem tesis edildi iddiasıyla bir hakka dayandığından bahisle iddialarını ispat etmelerini beklemek mümkün değildir.

Vergilendirme usulünde ispatın konusu genellikle vergiyi doğuran olaydır ve Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesi vergi idaresine vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit etmesini, bu tespit için gerekli araştırmaları yapmasını emretmektedir. Aynı maddenin 2. paragrafında araştırmaları sonucunda ulaştığı delillerle ilgili olarak "*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 kullanılmaz*" ifadesi ile ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak delil serbestliğine ve delillerin serbestçe değerlendirilebileceğine işaret etmektedir⁴⁵².

Objektif ispat yükünü taşıyan vergi idaresi, kural olarak sübjektif ispat yükünü de taşımaktadır. İdari rejime tabi hukuk devletinin idari usulünü yürüten vergi idaresi, gerçek vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen gerçek mükelleften, kanunlarda gösterilen vergi borcunu tam ve zamanında tahsil etmekle yükümlüdür.

⁴⁵² Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", **İÜHFİM**, Cilt: LI, S. 1-4, 1985, s.481, 485.

Vergi idaresi vergi kanunlarını uygulamak ve vergilendirme hukuki sonucuna ulaşmak üzere vergilendirme işlemlerini yürütürken, hukuki düzenlemelere konu olan vakıaların o mükellef nezdinde somut olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini araştıracaktır. Vergilendirme usulünde tesis ettiği işlemlerde mükellefin ileri sürdüğü vakıalar ve belgelerle bağlı olmayan idare, meselenin aydınlatılması ve maddi gerçeğin ortaya çıkartılması için re'sen delil araştırması yapacaktır. Kuşkusuz bu araştırma, maddi gerçeğe yönelme amacına uygun olarak sadece mükelleflerin aleyhindeki delillerle sınırlı değildir, mükellefin lehindeki delilleri de kapsamaktadır. Maddi gerçeğin araştırılması, vergi idaresinin re'sen delil toplamasını, maddi gerçeğe ulaşmaya elverişli olan tüm delillerden faydalanmasını yani delillerin serbestliğini gerektirdiği gibi irad ve ikame edilmiş delillerin tarafsızca ve işin mahiyetine uygun olarak serbestçe değerlendirilmesini de gerektirmektedir⁴⁵³. Vergi idaresi delilleri tespit etmek ve değerlendirmek üzere, III. bölümde inceleyeceğimiz genel nitelikli ve özel nitelikli etkin, güçlü birçok araca sahiptir. Bu araçların ve araçların kullandığı verilerin nitelik ve niceliği her geçen gün artmaktadır. Bu kapsamda vergi idaresi, vergi ödevlilerinin ödevlerini yerine getirmemesi halinde dahi umutsuz ve çaresiz değildir⁴⁵⁴. Delillere ulaşabilecek, ulaşamasa dahi hukuka uygunluğunu tespit edebilecek çok etkin araçlara sahiptir.

Madde özneye yer vermediğinden lafzı çok açık değil gibi görünmektedir. Ancak, kanaatimiz genel kanaatten farklı olarak maddenin ispat yüküne ilişkin genel kural getirdiği yönündedir. Bu noktada lafzi yorum yöntemini değil, aksine sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerini birlikte uygulamak gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu, Anayasa ve Anayasa'ya uygun olarak kanunlarla kurulan kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin nasıl işletileceğine ilişkin usul kanunudur ve bu kanunun re'sen araştırma ilkesinin temelini de teşkil eden pek çok hükmü 3/B maddesi ile birlikte değerlendirilmeli, maddede geçen "**vergilendirmede** vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü, öznenen emin olunarak okunmalı, kamusal güce dayalı vergi usulünü yöneten ve dolayısıyla kamu gücünü kullanarak vergilendirmeyi yapanın, vergiyi doğuran olayı ve gerçek mahiyeti tespit etme görevinin muhatabının vergi idaresi olduğu tespit edilerek, maddenin aslında ispat yüküne ilişkin genel kural getirdiği, bu yükü de

⁴⁵³ Azrak, "Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi", age, s.178-184.

⁴⁵⁴ Aksi görüş için bkz Seer, "Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?", s.12.

objektif ve sübjektif bakımdan vergi idaresine yüklediği kabul edilmelidir. Bu kabul madde lafzının açık olmadığı kanaati ile kanuna uygun olarak “*kanunun ruhu, vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak*” bir yorumlamaya gidildiğinde ve tarihi yoruma konu edildiğinde de ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde değişiklik yapan 2365 sayılı kanunun madde gerekçesi⁴⁵⁵ madde lafzında net vurgulanmayan özneyi yani kimin ispat yükü altında olduğunu belirtmektedir. “*Vergiye tabi olay ve konuların tespitinde, bunların sadece ortaya çıkarılması yetmemekte, aynı zamanda bu olayların gerçekliğinin ispatlanması, delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir. Vergi adaleti ve güvenliğinin gereği de budur. Toplum hayatında vergi şuuru ne kadar yerleşmiş olursa olsun, bir kısım mükelleflerin mümkün olduğu kadar az vergi verme gayreti içinde 'buldukları ve bunu sağlamak için de vergiye tabi gelir ve işlemlerini, kanunların açık ve müsamahalı 'bulduğu imkânlardan faydalanmak veya kanunları hiçe saymak süratiyle gizledikleri ve vergiye tabi değilmiş gibi gösterdikleri bir gerçektir. Vergiciliğe düşen görev ise, gizlenen gelir ve işlemleri ortaya çıkarmak bunların gerçekliğini ispat etmek suretiyle gerekli verginin tahsilini temin etmektir.... Oysa ki, zamanımız vergiciliğinde ispatlama, her türlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmesi suretiyle yapılmaktadır. Gerçekten, vergi matrahının ve vergiye tabi olayların tespiti ve ispatlanması, bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılması ile mümkün olabilmektedir... Bu hüküm...vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın, gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gerektiğini belirtmektedir*”.

Vergi Usul Kanunu, yargılama kanunu değildir, idari usul kanunudur. Bu kanunun ispata ilişkin hükümlerinin muhatabı aslen hakim değil vergi idaresidir. Nitekim, ispatlama, delil ve yoruma ilişkin bu düzenleme, yargılama yaparken hakim tarafından taraflara bu madde esas alınarak paylaştırılsın diye değil vergi idaresine hukuka uygun vergilendirmenin tam olarak ne zaman yapılmış, ispatlanmış sayılacağı, hangi delillerle vergilendirme işleminin konusunun tespit

⁴⁵⁵ 2365 sayılı (kabul t.30.12.1980, RG t.31.12.1980, S.17207 (Mük.)) 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun gerekçesi için bkz https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf (01.08.2015).

edilmiş sayılacağı, hangi delillerle bu gerçeğe ulaşılacağı ve somut olaya uygulanacak usul hükümlerin nasıl yorumlanacağı konusunda görev ve bağlı yetki tevdi için kaleme alınmıştır. Usul hükmü olan ispat, idari rejimin gerek ve unsurlarına uygun olarak okunmalı ve yorumlanmalı, 3/B maddesinin idari rejime uygun olarak vergi idaresine tesis edeceği idari işlemin sebep unsuru başta olmak üzere tüm unsurlarını hukuka uygun olarak tesis ederken gerekli araştırma ve incelemeleri yapma görevi verdiği kabul edilmelidir⁴⁵⁶.

Bu kabul bağlamında yargı öncesi süreçte yani vergilendirme usulünde de ispat ve ispat ölçüsü söz konusudur. Re'sen araştırma ilkesinin Anayasa, kanunlar ve kanunilik kümesinde yer alan kaynaklarına konu hukuki dayanakları, yani vergilendirme usulüne ilişkin tüm mevzuat birlikte değerlendirilmelidir. Düzenleme bulunmama halinde medeni hukuka ilişkin genel kurala gitmek yerine, çok açık düzenleme getirmeyen maddenin yorumlanmasında, usuldeki yetki ve görevler birlikte değerlendirilerek, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin kimin tarafından tespit edileceğinden hareket edilmelidir. Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit de, gerçek mükellefi ve gerçek vergi borcunu tespit de vergi idaresinin kanuni görevi ve bağlı yetkisidir. O halde, vergilendirme usulündeki işlemleri tesis ederken hukuka uygunluğunu temin de, bunun ispatı, ispatsızlığın riski ve hukuka uygun vergilendirme usulü yürütüldüğüne ilişkin delil gösterme yükü de usulün yöneticisine aittir.

Medeni yargılama hukukunda Musielak tarafından sarkaç örneğiyle simgesel anlatıma konu edilen sübjektif ispat yükünün yer değiştirmesi üzerinden kanaatimizi izah etmekte⁴⁵⁷ fayda bulunmaktadır. Sarkacın üstündeki sabit bağlantı noktası objektif ispat yüküdür, objektif ispat yükü sabittir ve vergi idaresine aittir. Kendiliğinden hareket etmeyen sarkaç ise sübjektif ispat yüküdür, taraflar topuzu hareket ettirmede itici güç değildir, yani vergi idaresi delil gösterme yükünü yerine getirirse bu yerine getirme itici güç olup topuzu mükellefe itemeyecek, mükellef delil gösterme yükünü yerine getirirse tekrar itici güç olup vergi idaresine geri dönececek, sübjektif ispat yükü bir taraftan diğerine geçemeyecektir. Zira eşit

⁴⁵⁶ Turgut Candan, "II. Oturum Tartışmaları", **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144.Yıl**, age, s.273-274.

⁴⁵⁷ Atalay, age, s.21.

olmayan taraflar arasında, kamu gücü kullanılarak kanunda verilen görevlerin ifası için bağlı yetkiyle tesis edilen idari işleme mesnet delilleri gösterme yükü taraflar arasında gidip gelmez, yer değiştirmez. Sarkaç da topuz da vergi idaresi tarafındadır. Hakim tarafından re'sen araştırma yetkisine binaen uyumsuzluğun aydınlatılmasının zorunlu kılındığı durumlarda (Hukuk Muhakemesi Kanunu'nun 31. maddesindeki gibi) mükelleften belli bir delili sunmasının istenmesi de, topuzu mükellefe doğru itmez, bu talep ya da talep olmaksızın delil gösterme, mükellefin iddia etme ve somutlaştırma yükünden ibarettir.

Danıştay'ın bu kanaatimizi destekleyen az sayıdaki kararlarına değinmek önem arz etmektedir. Danıştay bazı kararlarında, isabetli bir şekilde vergilendirme usulünde hukuka uygun vergilendirme için vergi idaresi tarafından ispat yükü kendisinde olacak şekilde gerekli ve yeterli araştırma yapılması gerektiğini, aksi hali ve (özellikle ilk görünüş karinesinden yararlanıldığı hallerde) karine temelinin yerince araştırılmaksızın idari işlem tesisini hukuka aykırı bulmuştur:

*“...Olayda, davacının ihtilaflı yıl işlemlerinin incelenmesi sonucu, kayıtlı hasılat ile POS cihazı kullanılarak elde edilen hasılat arasında bulunan farktan, davacının kendi ve eşine ait kredi kartları ile yapılan çekişler ve katma değer vergisi indirilerek 19.239.609.306 TL. fark bulunmuştur. **İnceleme elemanınca bu farkın içinde maliyet de olabileceği dikkate alınmadan tamamı kazanç kabul edilmek suretiyle tarhiyat önerilmiştir.** Davacının kayıtlı mal maliyetinin 1.900.000.000. TL. olduğu açıktır. Kayıtlı hasılatı inceleme elemanınca bulunan kayıt dışı hasılatın eklenmesi sonucu 25.336.009.337 TL. hasılatı ulaşılmaktadır. Bu hasılat dikkate alındığında davacının karlılık oranı % 1200'leri geçmekte olup, bu oranın ticari icaplara uygun olmadığı görülmektedir. Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesine göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. İnceleme elemanınca, davacının faaliyet gösterdiği sektördeki karlılık oranının bu oranda olduğu yolunda bir iddia veya saptama mevcut değildir. Bu durumda, kayıt dışı hasılatın tamamı kazanç olarak kabul edildiğinde ortaya çıkan karlılık oranı ticari icaplara uygun görülmediğinden, mahkemece sektördeki karlılık oranının araştırılarak tespit edilecek oranın kayıt dışı hasılatı uygulanması suretiyle kayıt dışı kazancın tespiti gerekirken, bu husus araştırılmadan*

bulunan farkın tamamı matrah farkı kabul edilerek bu miktar üzerinden yapılan tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir...⁴⁵⁸,

“...Türk vergi sistemine göre genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununda usul ve esasları belirtilen tarh şekillerinin uygulanabilmesi için gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla ortaya konulması zorunludur. İhtilafa konu olayda, matrah farkı belirlenirken, ilacın ithal maliyeti tespit edilip defter ve belgelerle karşılaştırılarak matrahın tespitine etki eden faktörler açıkça ortaya konulmamıştır. Yurt dışında bulunan firmadan alınan 24.1.1994 günlü yazıda sözü edilen ilaçlara ait fiyatlardan daha yüksek bedelle ilaç ithal edildiği tespit olunamadığı gibi Dış İşleri Bakanlığı veya ekonomi ve ticaret müşavirlikleri gibi resmi kurumlar aracılığıyla ithal konusu ilaçların gerçek fiyatının ne olabileceği, Sağlık Bakanlığının izin verdiği diğer ithalatçı firmaların benzeri ilaçları hangi fiyattan ithal ettiği, hususları da araştırılmamıştır. Ayrıca ilaç satıcısı firmanın yurt dışında bulunması, sattığı ilaçların fiyatlarının ne olabileceği konusunda araştırma yapılmasını engellemez. Bütün bu araştırmalar yapılmaksızın belirlenen matrah, eksik incelemeye dayandığından, tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir...⁴⁵⁹,

“...Dava dosyasına temyiz aşamasında eklenen ve davacının ... ve ...'a yaptığı ödemelere ilişkin banka dekontları, tediye makbuzları ve ödemelerin muhtelif bankalara ait çeklerle yapıldığını gösterir banka bireysel müşteri hesap hareketlerine ilişkin dökümler ile davacının kaçakçılık suçundan yargılandığı Asliye Ceza Mahkemesince yaptırılan bilirkişi raporunun incelenmesinden, davacı tarafından ...'a yapılan toplam ödemenin %79' unun, ...'a yapılan ödemelerin ise %36'sının bankalar aracılığıyla yapıldığı tespit edildiğinden, davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve katma değer vergisini ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı idarece ispat edilmesi

⁴⁵⁸ Danıştay 4.Dairesi, t.28.04.2005, E.2004/2513, K.2005/763, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴⁵⁹ Danıştay 4.Dairesi, t.03.06.1998, E.1998/128, K.1998/2379, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen İdare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından Mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken...⁴⁶⁰,

“...Öte yandan davacı şirketin uyuşmazlık döneminde yüklendiği temizlik hizmetlerinin yerine getirilmesi için kullanılması gereken temizlik malzemelerinin miktarı ve tutarı araştırılarak defterine gider kaydettiği temizlik malzemelerinde fazlalık bulunduğu hususu hukuken **itibar edilebilecek nitelikte inceleme ve araştırma yapılarak tespit edilmeden** temizlik malzemelerini davacı şirkete satan ...nin **soyut ifadesinin esas alınması suretiyle** bu kişi tarafından düzenlenen faturaların yarısının mal alımı karşılığı olmadığı **varsayımına dayalı olarak** yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet bulunmadığından, mahkemece bu faturaların sahte olduğu varsayılarak davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir...”⁴⁶¹,

“...Dosyanın incelenmesinden, yükümlüye söz konusu faturaları düzenleyen Ltd. Şti.'nin 1996 yılı defter ve belgelerinin şirketin adresinde bulunamaması nedeniyle incelenemediği işyerinin düzenlenen faturalara ve beyan edilen matraha uygun ciroyu gerçekleştirebilecek nitelikte olmadığı, yüksek katma değer vergisi matrahı beyan edildiği halde çok az ödenecek katma değer vergisi doğduğu mal alımlarını sahte belgelerle belgelendirdiği yönündeki tespitlere dayanılarak davacı adına düzenlenen faturalar sahte kabul edilmiş ise de; Ltd. Şti.'nin satışlarının sahte olduğu yönünde bir tespit yapılmadığı, alışlarının sahteliğinden hareketle satışlarının da sahte kabul edildiği, adı geçen şirketin 22.5.1996 tarihli yoklama tutanağında da tespit edildiği gibi ihtilaflı dönemde adresinde faaliyette olduğu, katma değer vergisi beyannamelerini düzenli olarak verdiği, davacı adına düzenlenen faturaları yasal defterlere kaydettiği ve beyana dahil edildiği fatura konusu emtianın bedellerinin çekle ödendiği, nakliye faturalarının mevcut olduğu hususları göz önüne alındığında faturaların gerçek emtia alışlarını yansıttığı anlaşılmaktadır...Bu durumda faturaların sahteliği konusunda **somut bir tespit olmadığı tarhiyatın varsayımına dayandığı anlaşıldığından** cezalı katma değer vergisi

⁴⁶⁰ Danıştay 4. Dairesi t.30.06.2009, E.20008/2274, K.2009/3773, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴⁶¹ Danıştay 3.Dairesi, t.17.06.1999, E.1998/3148, K.1999/2538, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

tarhiyatının da terkinin gerekirken onanması yönündeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir... ”⁴⁶²,

“...Vergi inceleme raporunda davacıya fatura düzenleyen Limited Şirketi'nin 1996-1997 yıllarına ilişkin alışlarının hiç bir emtia hareketine dayanmayan belgelerle yapıldığı, envanter defteri ile alış ve satış faturalarını ibraz etmediği, ...'ın fatura içeriği nakliye hizmetini gerçekleştirecek aracının bulunmadığı, bazı faturaların kaybolduğu bir cilt faturanın ise beyana dahil edilmediği, işe başlama tarihinden önceki tarihler için fatura düzenlediği, nakliye işine ilişkin sevk irsaliyesi ve taşıma irsaliyesi bulunmadığı, alınan ve satılan emtia arasında fark bulunduğu, ...'in defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediği, işini yapacak araç ve gerecinin bulunmadığı, ... Limited Şirketi'nin alış ve gider faturalarının tümünün gerçeği yansıtmadığı aktifinde kayıtlı nakil vasıtası ve iş makinası olmadığı, beyan ettiği kapasitede iş yapmasının mümkün olmadığı tespit edilmiştir. Bu duruma karşın davacı kurum inceleme döneminde faaliyette bulunmuş, süresinde verdiği beyanname ile...matrah beyan etmiştir. ...Yukarıda alınan tespitler **inceleme elemanına gerçeği yansıtmadığını kabul ederek matraha dahil ettiği faturalarla ilgili olarak yapılması gereken gerçek giderin araştırılması gerektiğini ortaya koymaktadır.** Mahkeme tarafından uyuşmazlığın çözümünde böyle bir araştırma yoluna gidilmeden karar verilmiş olup davacı kurumun yaptığı işin özelliği de dikkate alınarak, gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırmak suretiyle gerçek giderin tespitine yönelik olarak yapılacak inceleme sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere kararın bozulması gerekmiştir... ”⁴⁶³,

“...Vergi mükellefleri bakımından, normal ve mutataz durum, mükellefiyetle ilgili olarak yapılan tüm hasılat ve giderlerin Vergi Usul Kanununda ve bu Kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yapılan idari düzenlemelerde öngörülen belgelerle tevsik edilmesidir. Olayda, davacının faiz karşılığı borç para verme işini gizlemek amacıyla ortağı ve müdürü bulunduğu ... Şirketince alivire usulü üzüm alımı yapıldığı şeklinde muvazaalı ticari işlem tesis edildiği kabul edilmek suretiyle cezalı tarhiyat yapılmış, mahkemece de bu doğrultuda hüküm tesis edilmişse de, davacı tarafından, **faiz karşılığı verildiği ileri sürülen paranın, alivire usulü üzüm alımına**

⁴⁶² Danıştay 9.Dairesi, t.16.10.2002, E.2002/2989, K.2002/4198, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴⁶³ Danıştay 3.Dairesi, t.27.03.2002, E.2001/1018, K.2002/1313, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

dayandığı, bu hususta düzenlenen para ve müstahsil makbuzları ile tevsik olunduğundan, söz konusu makbuzların ... Şirketinin kayıtlarına ticari alışveriş olarak kaydedilip kaydedilmediği, ayrıca ilgili yıl şirket kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmadığı hususları araştırılmadan olayda, muvazaa bulunduğu gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir... ”⁴⁶⁴,

“...Defter ve belgeleri üzerinde mal hareketine yönelik olarak hiçbir araştırma ve inceleme yapılmadan, sadece mal alım taraflarını düzenleyen firma ve şahıslar hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediklerine dair rapor bulunmasını esas alarak tarhiyat yapılamaz... ”⁴⁶⁵,

“...Sahte olduğu ileri sürülen faturalardan dolayı tarhiyat yapılabilmesi için fatura içeriği emtianın gerçekte alınıp alınmadığının, yapılan işte kullanılıp kullanılmadığının ve söz konusu giderlerin işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığının Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesine uygun bir incelemeyle ortaya konulması gerekmektedir... ”⁴⁶⁶,

“...Davacının işlemleri ile ilgili olarak ayrıntılı tespitler yapılmayıp, sadece mal alımında bulunduğu firmalar hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundan hareketle, bu firmalardan yapılan tüm alımların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılmıştır. Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna göre, davacı adına yapılan tarhiyatta, sadece faturaları düzenleyen firmanın adresinde bulunmaması gibi nedenlerle o firmanın düzenlediği tüm faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılması mümkün değildir... ”^{467 468}.

⁴⁶⁴ Danıştay 7. Daire, t.23.10.2000, E.2000/1130, K.2000/2903, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴⁶⁵ Danıştay 4. Daire, t.25.10.2000, E.2000/42, K. 2000/4381, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴⁶⁶ Danıştay 4.Dairesi, t.09.05.2001, E.2000/1327, K. 2001/1962 bkz <http://hasaneroksuz.blogcu.com/sahte-fatura-konusunda-danistay-kararlari/2917775> (01.06.2015).

⁴⁶⁷ Danıştay 4. Dairesi, t.06.02.2007, E. 2006/4226 K. 2007/224, <http://www.kazanci.com/> (01.06.2015). Kararda yer alan koyulaştırmalar vurgulama yapmak amacıyla tarafimca yapılmıştır.

⁴⁶⁸ Ve benzer yöndeki diğer kararlar için bkz: Danıştay 4.Dairesi, t.13.05.2004, E.2003/1953, K.2004/1060; Danıştay 7.Dairesi, t.27.02.2002, E.2000/6812, K.2002/779; Danıştay 7.Dairesi, t.23.01.2002, E.2000/7790, K.2002/252, Danıştay 4.Dairesi, t.16.03.2000, E.2000/89, K.2001/891; Danıştay 11.Dairesi, t.15.05.2000, E.1999/3766, K.2000/2071; Danıştay 4.Dairesi, t.30.11.1999, E.1999/574, K.1999/4298; Danıştay 9.Dairesi, t.03.03.1999, E.1998/1165, K.1999/900, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, t.17.06.2005, E. 2004/235 K. 2005/162 bkz <http://www.kazanci.com/>.

2.2.1.4. Ülke Örnekleri Üzerinden Vergi Usulünde İspat Yükü

Avusturya⁴⁶⁹, Belçika⁴⁷⁰, İspanya⁴⁷¹, Türkiye, Danimarka⁴⁷², İsveç⁴⁷³ ve İtalya'da⁴⁷⁴ ispat yüküne ilişkin kurallar mevzuatta düzenlenmiş olup, yazılı hukuka dayanmaktadır. Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Finlandiya ve Hollanda'da ise ispat yüküne ilişkin kurallar içtihat hukukundan kaynaklanmaktadır⁴⁷⁵. İspat yüküne ilişkin en yaygın uygulama, vergiyi doğuran ve arttıran olayın vergi idaresi, kesintiye tabi masrafların/giderlerin vergi mükellefi tarafından ispat edilmesi olup, bu uygulama Danimarka, Belçika, İspanya, Finlandiya, Hollanda ve Rusya'da da aynıdır.

İspat yüküne ilişkin uygulamalar değişik teorilere dayalıdır. İsveç, Hollanda, Rusya ve İspanya'da bu ilkenin kaynaklandığı teoriye göre, ispat yükü belirli bir vakıda bilgiye en kolay ulaşabilen tarafa ait olmalıdır. Danimarka'da teori, ispat yükünü diğer tarafı etkileyen bir hak talebinde bulunan tarafın üstlenmesi gerektiği yolundadır. Finlandiya'da ise kural, ispat yükünün, gerçek dikkate alınmadığı takdirde ağır, haksız sonuçlara maruz kalabilecek tarafın üzerinde kalmasını gerektirmektedir.

⁴⁶⁹ Johannes Heinrich, "Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report", EATLP Conference, May 2011, Athens, Greece", [http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Austria%20\(2\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Austria%20(2).pdf) (01.09.2015), s.1-7.

⁴⁷⁰ Michel Maus, "Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report", EATLP Conference, May 2011, Athens, Greece, <http://www.eatlp.org/uploads/public/Answers%20Belgian%20report%20%282%29.pdf> (01.09.2015), s.1.

⁴⁷¹ Maria Rodríguez-Bereijo León, "Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report", EATLP Conference, May 2011, Athens, Greece, <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Spain.pdf> (01.09.2015), s.1-4.

⁴⁷² Jane Bolander ve Jacob Graff Nielsen, "Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report", EATLP Conference, May 2011, Athens, Greece, <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Denmark%20-%20JGN%20-%20fin.pdf> (01.09.2015), s.1-3.

⁴⁷³ Stefan Olsson, "Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report", EATLP Conference, May 2011, Athens, Greece, <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Sweden.pdf> (01.09.2015), s.1-3.

⁴⁷⁴ Andrea Ballancin, "Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report", EATLP Conference, May 2011, Athens, Greece, <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Italy.pdf> (01.09.2015), s.1-6.

⁴⁷⁵ Gerard Meussen, Börje Leidhammar, Klaus-Dieter Druën, Daniel Drissen ve Giuseppe Marino, "General report EATLP Conference- Burden of Proof", 2-4 June 2011, Uppsala, Sweden, <http://www.eatlp.org/uploads/public/upsala/General%20report.pdf> (07.08.2015), s.3-5.

Norveç, Amerika Birleşik Devletleri ve Yunanistan vergi usul hukukuna göre, vergi mükellefi vergilendirmeye ilgili tüm gerçekleri ortaya çıkartmakla yükümlüdür. Norveç'te bu kural kendi kendine vergilendirme sisteminden, Yunanistan'da mükellefin kendi vergi beyanının doğruluğunu ispat etme yükümlülüğünden, Amerika Birleşik Devletleri'nde ise vergi mükellefinin hem gelir hem de gider konusunda vergi dairesinden daha fazla bilgi sahibi olduğu kabulünden kaynaklanmaktadır.

Danimarka, Fransa ve Finlandiya'da, vergi idaresi tahmini/takdiri kararda, re'sen tarhiyatta varsayımlarının doğruluğunu ispat etmek zorundadır. Vergi idaresi bunu başardığı takdirde, vergi mükellefi tarhiyatın gerçeğe dayanmadığını ispatlamak zorunda kalacaktır. Alman ve Türk usulüne göre ise, tahmini/takdiri karar, re'sen tarhiyat, vergi idaresinin vergisel durumları araştıramadığı, matrahi hesaplayamadığı durumlarda olasılık standardı esas alınarak yapılabilmektedir. Norveç hukukuna göre re'sen tarhiyat vergi idaresinin, vergi mükellefinin beyanına konu vergisel durumlardan daha başka bir senaryonun daha mümkün olabileceğini tespit ettiği takdirde yapılabilmekte, bu da vergi idaresinin, bir dereceye kadar, araştırma görevi olduğuna delalet etmektedir⁴⁷⁶.

Vergi usulünü kamusal güce dayalı vergilendirme temelinde kuran Avusturya Federal Vergi Kanunu (BAO) Bölüm 115'e göre, vergi idaresi vergilendirmeye ilgili gerçekleri ve hukuki olayları incelemekle yükümlüdür, bu çerçevede kamusal güce dayalı vergilendirme usulüne uygun olarak, vergilendirme usulünde ispat yükünü vergi idaresi taşımakta, mükellef ise Federal Vergi Kanunu Bölüm 119'a göre, ispat yükü vergi dairesi üzerinde olacak şekilde, etki eden konumunda sayısız ödevi yerine getirmek, yükseltilmiş düzeyde iş birliği yapmak zorundadır. Vergi ve gelir idaresi, birinci derece yargı mercii ve Bağımsız Senato Finans Komitesi temyiz mercii olarak vergisel durum ve önlerine gelen vakıalarla ilgili bütün gerçekleri araştırmak zorundadır.

Re'sen tarhiyatın, vergi matrahını tahmin yoluyla belirlenme zorunluluğu Federal Vergi Kanunu Bölüm 184'te, vergi matrahının belirlenemediği veya hesaplanamadığı durumlar için geçerli olacak şekilde düzenlenmiştir. Vergi Kanunu Bölüm 184 (2) ve (3)'te, vergi dairesinin vergi matrahını tahmini olarak

⁴⁷⁶ Meussen, Leidhammar, Dieter Druën, Drissen ve Marino, age, s.3-5.

belirleyebileceği (örneğin, vergi mükellefinin vergi matrahının tespiti için önemli olan, kendisi tarafından hazırlanmış beyannameleri yeterli düzeyde açıklayamaması veya gerçekler ile ilgili bilgi vermeyi reddetmesi. Buna ilaveten, vergi dairesinin, vergi matrahını vergi mükellefinin yasa gereği tuttuğu ve önemli derecede yanlış veya eksik olduğu tespit edilen ve biçimsel olarak doğruluğundan şüphe edilen defter veya kayıtlar üzerinden belirlemek zorunda kalması gibi) durumlar örnek olarak verilmektedir.

Vergi matrahının diğer yollar ve araçlarla hesaplanmasının mümkün olması halinde, vergi idaresi matrahını tahmin edemeyecektir. Avusturya Fedaral Vergi Kanunu'nda vergi idaresinin takdir yetkisi bulunmamakta olup, vergi tahmini için önemli olan tüm gerçekler dikkate alınarak vergi borcu değil, vergi matrahı tahmin yolu ile belirlenmektedir. Tahmin sürecinin amacı mümkün olduğunca doğruluğu en yüksek seviyede tutmaktır. Dolayısıyla, vergi idaresi tahmin sürecinin sonuçlarının akla yatkın olmasını sağlamalıdır. Vergi dairesinin, vergi matrahını tahmin yöntemiyle belirlerken hangi metodu neden kullandığını açıklaması gerekir. Vergi mükellefinin etki etme görevini reddetmesi, vergi idaresinin üstlenmiş olduğu vergisel durumu araştırma görevini bir tarafa bırakmasına sebep teşkil etmez⁴⁷⁷.

İdari Usul Kanunu'nda re'sen araştırma ilkesine ve idari işlemin ilgilisi açısından iş birliği ödevine yer vermesine rağmen, vergilendirme usulünde tamamen kendi kendini vergilendirme sistemini benimsediğinden bahsettiğimiz İspanya'da ispat yükünün dağılımı ile ilgili genel kural İspanya Genel Vergi Kanunu'nun 105. maddesinde "*sahip olduğu bir hakkı geçerli kılmak isteyenlerin bu hakkın altında yatan gerçekleri ispat etmesi gerektiği*" hükme bağlanmıştır. Kendini vergilendirme sistemini benimseyen İspanya vergi usul sisteminin mantığına uygun olan ispat yükü kuralı, vergi idaresi ve vergi mahkemeleri tarafından çoğunlukla, Rosenberg'in norm teorisine dayalı olarak vergi idaresinin vergiye tabi gelir kısmını ve vergi mükellefinin indirilecek gider kısmını ispat etmesi gerektiği şeklinde yorumlanmakta ve her bir tarafın kolaylıkla toplayabileceği delilleri temin etmesinin talep edilmesi kriteri ile birlikte uygulanmaktadır. İspanya vergi usulünde ceza muhakemesinin uygulanmasını ve idari yaptırım uygulanmasını gerektiren ihtilaflarda ise, vergi dairesinin "*şüpheden sanık yararlanır (in dubio pro reo)*" ilkesi gereğince, gerçekleri

⁴⁷⁷ Heinrich, age, s.1-7.

ortaya çıkartmak ve ispat etmekle yükümlü olduğu özel kural uygulanmaktadır. Bir hakkın varlığını ileri sürenin ispatla yükümlü olduğu genel kural dışında, karinelere uygulanan ve karinelerin varlığı halinde ispat yükünü tersine çeviren ikincil kurallar da mevcuttur. İspanya’da, vergi iadelerinde vergi mükellefi tarafından sağlanan veriler ve gerçek beyanların veya vergi idaresi tarafından yönlendirilen bilgi taleplerine verilen cevapların, aksi ispat edilmediği sürece (İspanya Genel Vergi Kanunu 108, 93 ve 94. maddeler gereğince), doğru olduğu kabul edilir. Bu ilkenin amacı vergi mükellefinin beyanlarını aksi ispat edilebilir karine haline getirmektir. Dolayısıyla, ikmalen vergi tarhiyatı söz konusu olduğunda, vergi idaresi vergi mükellefinin doğru ya da tam olmayan bilgi verdiğini ispat etmelidir. Yani hem gelir hem giderler açısından ispat yükü vergi idaresine ait olacaktır. Bu ilke, vergi idaresinin, vergilendirme işlemleri sırasında herhangi bir vergi mükellefi tarafından sağlanan bilgiyi diğer bir vergi mükellefi (üçüncü şahıs) aleyhine kullanmak istediği hallerde de geçerlidir. Böyle bir durumda, eğer vergi mükellefi üçüncü şahıs tarafından sağlanan bilginin yanlış/doğru olmadığını iddia eder ise, o zaman bu iddianın vergi dairesi tarafından doğrulanması gerekir. Dolayısıyla, vergi dairesi, üçüncü taraf ile ilgili bilgiyi temin eden vergi mükellefinden bu bilgi ile ilgili delil sunmasını isteyebilir. Re’sen yapılan tarhiyatlarda ise, vergi idaresinin re’sen tarhiyat altında yatan gerçekleri kesin olarak doğrulanması ve tespit etmesi mümkün görülmemektedir. Bu husus İspanya Genel Vergi Kanunu’nun 53. ve 58. maddelerinde ve 1065/2007 sayılı ve 27 Temmuz tarihli Kraliyet Kararnamesi’nin 193. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi mükellefinin defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemesi nedeniyle matrahın hesaplanması mümkün değilse, vergi idaresinin gerçekleri objektif olarak kanıtlaması mümkün olmayacaktır. Bu durumda dahi, her ne kadar vergi idaresinin ispat ölçüsünde azalma olsa dahi, vergi idaresi tahmininin “olasılığını” göstermek zorundadır. Vergi idaresinin matrahı takdir etmesini takiben, karşı ispat yükü vergi mükellefine geçecek ve o da tahminlerin doğru olmadığına dair delil sunacaktır⁴⁷⁸.

Kendi kendini vergilendirme sistemini uygulayan Amerika Birleşik Devletleri’nde ispat yükü ile ilgili genel kural, başlangıçta ispat yükünü vergi mükellefi taşıması ve vergi veya vergi miktarı ile ilgili yükümlülüğünü dava konusu yapması, IRS’nin vergi yükümlülüğü ve vergi borcu miktarı hakkındaki tespitlerinin

⁴⁷⁸ Bereijo León, age, s.1-4.

doğru olduğu varsayılmıştır. 1998 yılında yapılan bir değişiklikle vergi mükellefinin ispat yükünü kendi lehine kabul edilebilir delil sunarak ve bazı usul gerekliliklerine uyararak vergi idaresine devretmesi mümkün kılınmıştır. Bununla beraber, IRS'nin vergi mükellefinin vergi yükümlülüğünü ilgisi olmayan vergi mükelleflerinden temin etmiş olduğu istatistiki bilgiyi esas alarak tespit ettiği durumlarda, ispat yükü vergi idaresine geçmektedir. İspat yükünde kendi kendini vergilendirmeden, mükellefin ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanan sapmalar ispat yükünün yerini değiştirmemektedir. Mükellefin geniş bilgi beyanı gerekliliğine bakılmaksızın, vergi yükümlülüğünün kendi kendine beyanı ve kendi kendine takdirini öngörmektedir. Kendi kendini vergilendirme sistemi geçerli olduğundan, vergi mükellefinin gönüllü beyanının ispat yükü ya da ölçüsü üzerinde herhangi bir etkisi olmamaktadır⁴⁷⁹.

Genel olarak vergi kanunlarının ispat yükünün vergi idaresi ve vergi mükellefi arasındaki dağılımı konusunda izlediği sessiz kalma yöntemi, Avrupa Birliği hukuk kaynakları için de geçerlidir. Avrupa Birliği vergi hukuku, ispat kuralları veya ispat yükünün nasıl dağılacağı ile ilgili kurallar içermemekte, ispat yükünü dağıtma ve düzenleme görevini ulusal hukuka bırakmaktadır. Avrupa Birliği hukuku açık bir ispat ve delil kuralı öngörmemekte, ispat yükünü ne sürekli vergi idaresine ne de vergi mükellefine yüklemektedir ancak temel hak ve özgürlük temelleri ispat yükü riskinin vergi dairesi ile vergi mükellefi arasındaki dağılımını etkilemekte, taraflar arasında ispat yükü dengesini sağlamak için çoğu zaman orantılılık prensibi uygulanarak çözüm bulunmaktadır⁴⁸⁰.

2.2.2. İspat Ölçüsünün Azalması

2.2.2.1. Vergi Usulünde Kural Ölçü Tam İspat ve Kural Ölçünün Azalması: Yaklaşık İspat

İdari usul ilkesi olan re'sen araştırma her idari işlem tesisinde mutlak olarak aynı yoğunlukta uygulanamayacaktır. Bu yoğunluğu belirleyen etkenlerden biri,

⁴⁷⁹ Henry Ordower, "Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters", EATLP Conference, May 2011, Athens, Greece, [http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20USA.pdf\(01.09.2015\)](http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20USA.pdf(01.09.2015)), s.11-14.

⁴⁸⁰ Roman Seer, "Europäisches Steuerrecht Der Einfluss des europäischen Steuerrechts auf die Beweislast", **Internationale Wirtschaftsbriefe**, Heft 16/2012, http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/v1/cms/upload/Roman_Seer_IWB_2012_604.pdf (04.09.2015), s.604, 612.

işlemin hukuki değeri olup, temel hak ve özgürlüklere müdahalede bulunan vergilendirme işlemlerinin hukuki değeri gereği, işlemin sonuçlarının kişiler için ağırlığı nazara alınarak re'sen araştırma yoğunlaştırılarak, hukuka uygunluktan emin olunarak işlem tesis edilecek, usulün hızlı ve usul ekonomisine uygun yürütülmesi geri planda kalacaktır. Vergi idaresi araştırmanın getireceği külfete katlanmasına rağmen sonuca ulaşamıyorsa, idareden tüm çabalara rağmen imkansız isteniyorsa, araştırmanın yoğunluğu-derinliğinde, hukuka uygunlukla ilgili eminlik sınırı asla ikna ölçüsüne indirgenmeyecekse de, yaklaşık ispat ile yetinilebilecektir. Aynı nisbileşme, karineler gibi, durumun dış görünüşü ve işlem sebebinin doğruluğuna olan güvenin mevcut olmasına neden olacak etkenlerin mevcut olması halinde de geçerli olacaktır⁴⁸¹.

Bu bilgileri de uygulayarak **re'sen araştırma ilkesinin anlamından kaynaklanan üçüncü sonuç, verginin tespit ve tahsiliyle görevli vergi idaresinin objektif ve sübjektif ispat yükü altında olduğu, vergi idaresine ait olan ispat yükünün yer değiştirmedeği ve değiştiremeyeceği⁴⁸², mükellefin ispat yükü altında olmadığı, mükellefi ispat yükü altına sokacağı ileri sürülen belli durumların vergi idaresinin kural ispat ölçüsü olan tam ispatı, istisnai ispat ölçüsü olan yaklaşık ispata indirgeyeceği, ispat ölçüsünü azaltacağıdır.** Özellikle karineler bakımından kemikleşmiş yorum, görüş ve uygulamalardan son derece farklılık arz eden bu çıkarım, Anayasa ve kanunlara uygun olarak, kamusal güce dayalı olarak birel idari işlemlerle yürütülen vergi usulünün her adım ve işlemine hakim olması gereken re'sen araştırma ilkesinin temeli, amacı ve anlamının gereğidir. Türk mevzuat ve öğretisinde vergilendirme usulünde ispat, re'sen araştırma görevinin varlığı göz önünde tutularak açıkça kaleme alınmadığından, Alman Vergi Usul Kanunu düzenleme ve öğretisinden hareketle vergi idaresinin re'sen araştırma göreviyle yürüttüğü usulde, ispat yükü ve ispat ölçüsü netleştirilecektir. Re'sen araştırmanın kapsam ve anlamına ilişkin olan ispat ve ispat ölçüsünün azalması kavramları, vergi idaresinin önem taşıyan vergisel durumları nasıl ve ne ölçüde araştıracağını belirlemektedir.

⁴⁸¹ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.134-135. Akyılmaz'ın genel idari usule ilişkin açıklamaları vergi usulüne uygulanarak aktarılmıştır.

⁴⁸² Düzenlemeyi eleştirmesi ve gerekçeleri bakımından benzer görüş için Şanver, age, s.195.

Vergi usulünün yöneticisi olan vergi idaresinin yüzde yüz kanunlara uygun ve eşit vergilendirmeyi, “%100 doktrini” nin öngördüğü şekilde tüm vergisel durumları inceleyerek ve hukuka uygunluğunu kesin bir eminlikle ispat ederek yapmasını beklemek gerçekçi değildir⁴⁸³. Zira bir yılda dahi milyonlarca vergi dosyası düzenlendiği, ortalama bir gelir vergisi beyannamesinin dahi vergisel birçok konu içermekte olduğu düşünülürse vergi idaresinin tüm bunları ikna edici (kapsamlı) bir şekilde incelemesi mümkün değildir, bu doktrin bu nedenle kaçınılmaz şekilde uygulanamaz hale gelmekte ve bu ilkeye gerçek hayatta tam olarak bağlı kalınamamaktadır, bu doktrini (ve Alman Vergi Usul Kanunu § 85’i) somut olayların toplamına uygulanmasını teminat altına aldığı, vergi idaresine vergiyi doğuran her olayın araştırılması için yapısal bir uygulamanın temini görevi verildiği⁴⁸⁴ ve vergi idaresinin hukuken önemli olan vergisel durumları re’sen araştırmakla görevli kabul edilecektir.

Maddi gerçek üzerinden yürütülecek her somut birel vergilendirme işleminde ölçülülük ilkesi esas alınmak suretiyle, vergisel durum bakımından önem taşıyan tüm durumları araştırmak ve tespit etmekle görevli olan vergi idaresi, hukuken önem taşıyan olayları, gerçeği bulmakta etkili olma, kararını tam ispat ölçüsünde vermesini sağlama kriterlerini esas alarak belirleyecek, vergiyi doğuran olayın, mükellefin ve vergi borcunun hukuka uygun olarak kavranılması için neyin gerekli ve açıklığa kavuşturulma ihtiyacı içinde olduğu sorusu üzerinden gidecektir. Vergi idaresi serbest delil sistemi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesine uygun olarak yönettiği usul sürecinde, kullandığı araçlar vasıtasıyla ulaştığı sonuca uygun olarak usulü sonlandıracaktır.

%100 doktrinine uygun olarak tüm vergisel durumların tamamının incelenmesinin gerçekçi olmadığı ve önemli olanın üzerine gidilmesi kabul edilmekte ise de, vergisel durumun ne zaman ispatlanmış sayılacağı %100 doktrinine uygun olarak tespit edilecek, re’sen araştırma ilkesinin Anayasa ile hükme bağlanan kanunilik, idarenin kanuniliği ve eşitlik ilkeleri gereğince, vergi idaresi vergisel durumu tam ispat gerçekleştirdiğinde hukuka uygun vergilendirme yaptığı ispat

⁴⁸³ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.223-224, 234.

⁴⁸⁴ Roman Seer, “*Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*”, Tipke ve Lang, age, s.1111; Klein ve Rätke, age; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.223-224.

edilmiş olacaktır⁴⁸⁵. Böylelikle, vergilendirme usulünde esas alınan deliller ve tam ispat ölçüsü, yargının hukuka uygunluk denetiminde kullandığı delil ve (tam ispat) ispat ölçüsü ile uyumlu olma gereğini de karşılamaktadır⁴⁸⁶.

Vergi idaresi, tipiklik ilişkisinde objektif tereddüt başladığı anda açıklanma ihtiyacı olan önemli vergisel durumu, ispat açısından önem arz eden, maddi gerçeğe ulaşmaya yarayacak önemli durumları net bir şekilde ortaya çıkartana kadar re'sen araştırarak, tereddüt objektif olarak ortadan kalktığı ve ispat açısından önem arz eden durumlar tam ispat ölçüsü ile aydınlandığında araştırma sona erecektir. Vergi idaresinin vergisel durumu tam ispat ile tespit ve kavrama ölçüsü, araştırmanın önemli vergisel durumların kanuni düzenlemeye uygun olmasını sağlayacak derinlik ve ölçüye sahip olma zorunluluğu⁴⁸⁷, bu başlık altında irdelenecek hal ve durumlarda azalmakta, yaklaşık ispata indirgenmektedir. Öğreti⁴⁸⁸ ve yargı kararlarında mükellefi ispat yükü altında soktuğu kabul edilen bu durumlar, re'sen araştırma ilkesi ile kamusal güce dayalı olarak yürütülen vergi usulünde objektif ya da subjektif ispat yükünün mükellefe yükleneceği anlamına gelmemektedir. Yalnızca kanuna ve gerçeğe uygun vergilendirme yapmakla görevli vergi idaresinin araştırmasının kapsamında esas alacağı ispat derinliğini, ispat ölçüsünü azaltmaktadır.

Vergi idaresinin vergilendirme usulündeki asıl ispat faaliyeti açısından ispat ölçüsü, ispat faaliyetinin başarılı sayılma düzeyi, vakıayı hükme bağlayan hukuk kuralının somut vakıda gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitindeki “yeterli” sayılma düzeyidir⁴⁸⁹. Vergi idaresi vergisel durumları hukuka uygun olarak tespit ve bu tespitten hareketle vergilendirme usulünü hukuka uygun yönetmeden ibaret asıl ispat faaliyetini, aşağıda bahsi geçen bazı hallerde, azaltılmış (araştırma, tespit) ispat ölçüsü ile tamamlayacaktır. Vergi usulünde ispat ölçüsünün azalmasına cevaz veren

⁴⁸⁵ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s. 232-233, 235.

⁴⁸⁶ Tipke ve Lang, age, s.880-881; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.243, dn 201.

Yargı bakımından ele alınmakta ise de hukuka uygun vergilendirmenin değerlendirilmesinde hakim vicdani kanaatinin tam ispata ulaşmasının esas olduğuna ilişkin görüşler için bkz Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, age, s.33-35; Biyan, **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**, age, s.140-141; Baysal, age.

⁴⁸⁷ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.234-236, 243-244.

⁴⁸⁸ Bu görüşte olanlar için bkz dn 407.

⁴⁸⁹ Atalay, age, s.37-38; Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.387.

medeni yargılama hukukundaki gibi açık hüküm yoktur. Ancak, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünün doğasında var olan hukuka uygun işlem tesisinde, özellikle mükellefin birlikte etki ödevini yerine getirmemesinden kaynaklanan bazı haller nedeniyle vergi idaresinden imkansız talep edilir hale gelmişse, vergilendirme bağlı yetkisinin ve görevinin kullanılamaması, devletin vergi alacağından vazgeçmesi söz konusu olamayacağından, bu hallerde mükellefi ispat yükü altında bırakmak yerine, vergilendirme işlemlerinin tespiti için yaklaşık ispat ölçüsü ile yetinilmesi gerekmektedir. Vergi usulünün, karinelerin doğal etkisi ve re'sen tarhiyat gibi yollarla, aşağıda bahsedilen istisnai hallerde dolaylı olarak bazı hallerde ispat ölçüsünün azalmasına imkan tanıdığı kabul edilmelidir.

2.2.2.2. Karineler Nedeniyle İspat Ölçüsünün Azalması

Yargılama açısından önem taşıyan, karineye dayananın ispat yükü altında olmadığı şeklinde mutlak ve geniş şekilde değerlendiremeyeceğimiz, asıl ispat faaliyeti ve ispat yükü altında olan tarafı değil, ispat yükünün konusunu değiştiren kanuni karineler vergi usulü açısından da son derece önemlidir. Karine temeli ve karine sonucu olarak iki parçadan oluşan karineler, asıl ispat faaliyetini yürüten, ispat yükü altında olan vergi idaresinin, vakıanın varlığı (ya da yokluğu) sonucuna ulaştıracak karine temelini teşkil eden somut vakıaları ispat yükü altındayken, uygulanacak hukuk kuralının koşul vakıasını karşılayan somut vakıayı yani karine sonucunu ispat yükünden kurtulmasını ifade etmektedir. Nitekim, örneğin, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 190/2. maddesi bu durumu "*Kanuni bir karineye dayanan taraf, sadece karinenin temelini oluşturan vakıaya ilişkin ispat yükü altındadır. Kanunda öngörülen istisnalar dışında, karşı taraf, kanuni karinenin aksini ispat edebilir*" şeklinde, asıl ispat faaliyetini yürüten tarafın değişmediğini, asıl ispat faaliyetinde ispat ölçüsünün azalarak karine temelini ispatı ile yetinileceğini, kanuni karinenin ispatının ise (var olduğu kanuni karine ile kabul edilen vakıanın öyle olmadığını ispata yarayan, asıl ispat faaliyetinden bağımsız nitelikteki) aksini ispat faaliyeti anlamına geleceğini belirterek, kanuni karinenin ispat yükündeki rolünü hükme bağlamıştır⁴⁹⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin son fıkrası hükmünce "*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad*

⁴⁹⁰ Atalay, age, s.46-48; Pekcamitez, Atalay ve Özeker, age, s.370-372.

olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir". İspat ve ispat yükü kavramlarının sadece yargıya özgü kavramlar olduğu varsayıp hakimi inandırma faaliyeti üzerinden yorumlanan bu madde, lafzın içerdiği iki kelime nedeniyle, vergi usul sistemine uygun olmayacak şekilde, iddia edenin iddiasını ispatla yükümlü olma genel kuralının devamı olarak, karineler halinde ispat yükünün vergi idaresi ve mükellef arasında yer değiştirmesine temel olduğu şeklinde değerlendirilmektedir⁴⁹¹.

3/B madde lafzı, son paragrafı da dahil olmak üzere çok açık değildir, her ne kadar son paragrafta "ispat külfeti" terimine yer verilmiş olsa da yan yana gelen bu iki kelimenin taşıdığı anlam, kanunun tümü ve kamusal güce vergilendirme usulüne ilişkin Anayasa ve kanunilik kümesinde yer alan ve re'sen araştırma ilkesinin temelini oluşturan hükümlerle birlikte değerlendirildiğinde, lafızdaki anlaşılmalıdır. "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder*", "ispat külfeti" teriminin ifade ettiği anlam ve madde değişiklik gerekçesine konu edilişi malumumuzdur. Ancak, bu lafız, kanunun, Anayasa'nın, kanunilik kümesinde yer alan tüm düzenlemeler başta olmak üzere maddenin hemen üstünde yer alan diğer paragrafların ruhlarına ve lafızlarına, konuluşlarındaki maksada, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısına tümünden ve tamamen aykırıdır. Bu nedenle, bu düzenlemenin, artık sadece lafzi yorum yöntemiyle anlamlandırılmaması gerekmektedir.

Kanun koyucu vergilendirme usulüne ilişkin bu kanunu, bina inşa eder gibi tüm kısımlardaki denge, uyum ve tutarlılığı nazara alarak birbirine tam olarak uydurmuş olmalıdır ki, binanın taşıyacağı yüke dayanıklı olmasının sağlanması gibi, temel hak ve hürriyetlere müdahale edilen bu alanda, vergi idaresinin usul işlemlerini, hukuk devletine uygun şekilde yerine getirmesi temin edilebilsin. Vergilendirme usulünü yöneten tüm hükümler, gerek kendi içerisinde gerekse Anayasa ve diğer ilgili düzenlemelerle aynı mantık ve devamlılık içerisinde, lafız ve ruh bakımından birbirini tamamlamak ve dengelemek zorundadır⁴⁹². Vergilendirme usulü içerisinde temel hak ve özgürlüklere müdahale somutlaştığından, usulü ve hükümleri değerlendirilirken, Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilkeleri

⁴⁹¹ Bu görüşte olanlar için bkz dn 421.

⁴⁹² Ernest Hirş, "Pratik Hukukta İlmi İspat ve Tefsir", **AÜHFD**, Cilt:1, S.2, 1943, <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/982/1534.pdf> (16.08.2015), s.192-193.

gereğince vergilendirme ilkeleri, bu ilkeler temelinde kurulan vergi sistemi ve mali disiplin mantığı ve sistemi göz ardı edilmemelidir⁴⁹³. Anayasa'nın 8. ve 11. maddeleri vergi idaresine vergi kanunlarını Anayasa'ya uygun uygulama ve yorumlama yükümlülüğü getirmektedir, usulün vergi idaresi tarafından, hukuk devleti ilkesine, hukuk devletinden kaynaklanan kanunilik, idarenin kanuniliği, verginin mali güçle orantılı olması alt ilkelerine ve hukuka uygun olarak yürütülmesi Anayasal bir emirdir. Bu emir hukuk devleti ve mali güçle orantılı vergilendirme, kanunilik, idarenin kanuniliği alt ilkelerine Anayasa'da yer verilmesiyle gerçekleşmiş sayılmayacak, yasama fonksiyonun Anayasa'daki ilke ve kurallara uygun kanunlar yürürlüğe koyması, yürütme fonksiyonun parçası olan idarenin de kanun ve kanunilik kümesinde yer alan tüm düzenlemeleri Anayasa'ya uygun şekilde uygulaması ve yorumlaması ile hayata geçebilecektir⁴⁹⁴.

Bu nedenle, kanun koyucunun değişikliğe konu ederek yorum, delil ve ispata ilişkin olarak 3. maddesine getirdiği düzenlemelerden 3/B son paragrafa konu "ispat külfeti" kanaatimizce hayatın olağan akışı karinesine dayanarak asıl ispat faaliyetini yürüten vergi idaresine karşı mükellefin girişeceği "aksini ispat" faaliyeti ve yükünü ifade etmektedir. Kanun koyucunun geleneksel terminoloji üzerinden büyük kavram yapıları kullanmasından kaynaklanan bu durum, ilk bakışta açık ve belirli görünse de bu açıklık ve belirliliğe rağmen taşıdığı anlam, bu normun ve unsurlarının içerisinde bulunduğu çerçeveye aykırılığı nedeniyle, yoruma muhtaç hale gelmektedir⁴⁹⁵. Anayasa ve hukukun genel ilkelerine uygun olarak kanunlarla idareye verilen görevler, yerine getirilmesi zor olsa da kamusal görev niteliği arz etmektedir, idarenin tespit ettiği idari işlemlerin hukuka uygunluğuna ilişkin ispat yükü dava konusu edilsin ya da edilmesin idarededir. Zor olan bu görevin kişilere devri, vergi usulü açısından mümkün olmadığı gibi diğer kanunlar açısından da mümkün değildir. Bu nedenle, örneğin, Bankacılık Kanunu'nun⁴⁹⁶ ispat yükünü idareden alarak yer değiştiren ve ispat yükünü kişilere veren 137. maddesi başta olmak üzere bu yöndeki düzenlemeleri Anayasa'ya, hukuk devletine, hukukun genel ilkelerine

⁴⁹³ Güneş, "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler", age, s.174.

⁴⁹⁴ Başaran Yavaşlar, "Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler", age, s.404-405.

⁴⁹⁵ Birsenoğul, age.

⁴⁹⁶ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun kabul t: 19.10.2005, RG t.01.11.2005, S. 25983 (Mük.).

aykırılığı nedeniyle eleştirilmektedir⁴⁹⁷. Hukuk devletinde ispatı zor olanın idareden alınıp kişilere yüklenmesi mümkün değildir⁴⁹⁸.

Hukuk devleti ilkesi, bu ilkedен kaynaklanan alt ilkelerle birlikte yasama, yürütme ve yargı fonksiyonunun kararlarının temelini oluşturmaktadır. Anayasal düzen bunu emretmektedir. Cumhuriyetin niteliklerinden olan hukuk devleti Anayasa'nın değiştirilemeyecek ve değiştirilmesi teklif dahi edilemeyecek maddeleri içerisindedir. Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 148. maddesinden kaynaklanan anayasa değişikliklerini şeklen ve teklif, oylama çoğunluğu ile ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uygunlukları ile sınırlı olacak denetleme yetkisini, Anayasa'nın değiştirilmesi teklif edilemeyecek maddelerinde bir değişiklik öngörülmesi halinde, konumuz bakımından Anayasa'nın öngördüğü düzenin ve tüm normların bütünlüğünün hukuk devleti açısından önemini vurgulamasına dikkat çekici olacak suretle, yetkisi olmadığı halde esastan denetlediği eleştiri ve karşı oylarına maruz kalarak şu şekilde değerlendirmiştir: “...*Anayasa değişikliklerinin yukarıda belirtilen Anayasa normlarının bütünlüğünden doğan ve Anayasanın ilk üç maddesinde somutlaşan temel tercihe uygun olması gerekir.... Yürürlükteki Anayasamızın öngördüğü düzen, anayasal normlar bütünü ve bu bütünü somutlaştıran ilk üç maddede ortaya çıkan bir anayasal düzendir...*”⁴⁹⁹.

Anayasa Mahkemesi'nin hukuk devletini vurguladığı bir başka kararında da “...*Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan hukuk devleti ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir zorunluluktur... Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız kalmayacaktır. Gelir elde*

⁴⁹⁷ Bkz Öztürk, Tezcan, Erdem, Sırma, Saygılar Kırıt, Özaydın, Alan Akcan ve Erden, age, s.298.

⁴⁹⁸ Öztürk, Tezcan, Erdem, Sırma, Saygılar Kırıt, Özaydın, Alan Akcan ve Erden, age, s.298.

⁴⁹⁹ Bkz Anayasa Mahkemesi'nin t.05.06.2008, E.2008/16, K.2008/116 (RG t.22.10.2008, S.27032) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/> (16.08.2015); karar hakkında lehe ve aleyhe görüşler hakkında detaylı bilgi için bkz M. Zafer Üskül, “Türk Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa Değişikliklerinin Anayasa'ya Uygunluğunun Denetlenmesine İlişkin Kararları Üzerine”, **Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan**, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2012, s.679-709; Erdal Abdulhakimoğulları, “Anayasa Değişikliklerinin Yargısal Denetimi”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2012-3, <http://www.ankarabarusu.org.tr/site/ankarabarusu/tekmakale/2012-3/01.pdf> (16.08.2015), s.17-40.

*edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez...*⁵⁰⁰ değerlendirmesini yapmıştır.

Re'sen araştırma ilkesinin hukuki temelini arz eden tüm Anayasa ve mevzuat hükümlerinin kurduğu denge göstermektedir ki, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünü yönetmekle, kamu gücünü kullanarak vergiyi tarh, tahakkuk, tahsil etmekle görevli hukuk devletinin idari teşkilatına dahil kanuni vergi idaresi, kendisine tanınan araçları kullanarak araştırdığı hukuki ve maddi sebeplere dayanarak, hukuka uygun vergilendirme yapmak zorundadır. Bu sebepleri ispat yükü de, bu sebeplere ilişkin delilleri toplayarak ve bunlara dayanarak işlem tesis etme yükü de vergi idaresindedir, bu yük karineler halinde de mükellefe geçmeyecektir.

Kanuni karinelerin varlığı halinde, kanuni karineye uygun halin meydana geldiğinin yani karine temelini araştırılması, tespit edilmesi şartıyla, vergisel durumların karine sonucunun açıklanma ihtiyacı bulunmamaktadır. Karine temeli için yapılan derinlemesine araştırma ve tespit yükümlülüğü yerine getirildiği anda artık karine sonucu için ispat ölçüsü azalmakta, araştırma yapılması gerekli olmamaktadır⁵⁰¹. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin son fıkrasına konu edilen hayatın olağan akışı karinesi kaynağına göre kanuni, ispat edilebilirliğine göre ise adi karine niteliğindedir⁵⁰² ve vergilendirmeyle ilgili tüm işlemlerin "*iktisadi, ticari ve teknik*" icap ve "*normal ve mutad*" durumlara uygun olma zorunluluğundan hareket etmektedir⁵⁰³. Vergi idaresi tipiklik ilişkisinde objektif tereddüt nedeniyle başladığı vergisel durum araştırması kapsamında, açıklanma ihtiyacı olan önemli vergisel duruma ilişkin kanuni karine sebebiyle, bahsi geçen durum ve icaplara uygun olmayan olay ve işlemleri (karine temelini) tespit ettiği anda, ispat açısından önem arz eden, maddi gerçeğe ulaşmaya yarayacak tüm önemli durumları net bir şekilde ortaya çıkartma⁵⁰⁴ çabasına son verecektir. Böylece, karine sonucu ispat edilmiş sayılacak, karine temelini kavranması yeterli olacak, karine sonucunu irdelemeden,

⁵⁰⁰ Bkz Anayasa Mahkemesi'nin t.07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42 (RG t.06.04.1990, S.20484) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/> (01.02.2016). Kararda koyu renkle vurgulama tarafınca yapılmıştır.

⁵⁰¹ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.235.

⁵⁰² Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, age, s.84-87; Candan, I. Oturum, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu**, age, s.54; Şeker, age, s.247.

⁵⁰³ Candan, "Vergi Yargısında İspat – VII", age, s.42.

⁵⁰⁴ Klein ve Rätke, age; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.234-236, 243-244.

iktisadi, ticari ve teknik icapları analiz ederek, olayın özelliğine göre normal ve mutadı ortaya koyarak, esas aldığı bu ölçütlerle mükellefin işlemlerini karşılaştıracak ve tarhiyat yapacaktır.

Hayatın olağan akışı karinesi, öğretide ve Danıştay kararlarında maddenin lafzından hareketle ve neredeyse oybirliği ile kabul edildiğinin aksine, vergi idaresi lehine uygulanan ve mükellefi ispat yükü altında bırakan bir karine değildir. Zira hukuk devletinin kanuni vergi idaresi gerçeğe ve kanuna uygun vergilendirme göreviyle tesis ettiği idare işlemini, “bu icaplara uymamaktadır”, “normal ve mutad duruma aykırıdır” şeklindeki kolay, dayanaksız tespitlerle tesis edemeyecektir. Aynı şekilde, tarhiyat yapmadan ya da inceleme raporu tanzim etmeden önce mükellef ispat yükünü yerine getirmedi diyerek tarhiyat yapamayacak, inceleme raporunu ve tarhiyatı icapların analizini yaparak normal ve mutadı ortaya koyarak karine temelini tespit ettiği anda esas aldığı bu ölçütlerle mükellefin işlemlerini karşılaştırarak⁵⁰⁵ oluşturacaktır. Aynı mantiki tutarlılık ve devamlılıkla, idari işlemin hukuka uygunluğu denetlenirken de, denetlenen idari işleminin hukuka uygun olduğunun ya da olmadığına, vergiyi doğuran olayın icaplara uyup uymadığının, normal duruma aykırı olup olmadığına ispatını mükelleften bekleyemeyecek, idari işleminin hukuka uygunluğunu da karine temelini (oluşturan somut vakıayı) tespit için yaptığı araştırma ve deliller üzerinden ispat edecektir. Vergilendirme usulünde örneğin inceleme aşamasında mükellef, vergi idaresi tarafından azalan derinlik çerçevesinde yapılan araştırma için, vergiyi doğuran olayın hayatın olağan akışından farklı gerçekleştiğini, aksini ispat faaliyeti yürüterek her zaman her koşulda ileri sürebilecektir. Vergi idaresi nezdinde mükellef tarafından ileri sürülen hayatın olağan akışından farklılık konusunda objektif tereddüt oluşursa, vergi idaresi tekrar vergisel durumu kavrama ölçüsüne uygun olarak, araştırmanın önemli vergisel durumların kanuni düzenlemeye uygun olmasını sağlayacak derinlikte araştırma faaliyetine girişecektir.

Tüm kanuni karinelerin vergilendirme usulü bakımından vergi idaresinin re’sen araştırma görevini gerçekleştirme ölçüsü, derinliğine etkisi aynıdır. Vergi Usul Kanunu’nda (örneğin, emsal bedel karinesi, emsal ücret karinesi, yasak faaliyetlere ilişkin karine, kast karinesi, kusur karinesi, uzlaşmaya ilişkin karine), Gelir Vergisi

⁵⁰⁵ Şeker, age, s.247-248; Candan, I. Oturum, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu**, age, s.54-55.

Kanunu'nda (örneğin, ortalama kar haddi, hayat standardı esaslı, emsal kira bedeli esaslı), Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (örneğin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye), Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (örneğin, emsal kira bedeli karinesi) ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (örneğin, ihtiyat karinesi, bağışlama sayılan tasarruflar, ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğü⁵⁰⁶) yer alan karinelerin varlığı vergi idaresi tarafından önemli vergisel somut olay bazında şüpheye yer bırakmayacak şekilde tespit ve ispat edilene kadar araştırma sürdürülecek, karine temelinin (karine temelini oluşturan somut vakıanın) varlığı tespit edildiğinde, ispatlandığında araştırma sona erecek, karinenin varlığı anında artık vergi idaresinden karine sonucunun da hukuka uygunluğunu ispatı aranmayacak, araştırma ve tespit ölçüsü azalmış olarak kanuni karinenin öngördüğü sonuç gerçekleşmiş kabul edilerek vergilendirme işlemleri tamamlanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kaynağına göre fiili, ispat edilebilirliğine göre adi karinelere ilk görünüş karinesi, yukarıda bahsedilen kanuni karinelere farklı olarak, mükellefin ödevlerini yerine getirmiş olup olmamasına göre ispat yükü ve çabasının derinliğinde farklı rol oynayacaktır. Vergi ödevlisinin ödevleri nedeniyle ispat ölçüsünün azalmasına ileride değinilecektir ancak karine olması nedeniyle ve mükellefin matrahın bildirim, defter tutma ve belge düzenleme ödevi ve muhafaza ve ibraz ödevlerini kanuna uygun olarak yerine getirmesi halinde, vergi idaresinin vergilendirme usulünde maddi ve hukuka uygun işlem yapmayı teminen araştırma görevinin düzeyini artırma gerekliliğini belirtmek açısından ilk görünüş karinesi de bu başlık altında kısaca incelenecektir.

Vergi mükellefi defter tutma ve belge düzenleme ödevine uyarsa, beyan, defter ve belgeleri vergiyi doğuran olayla ilgili işlemleri, işlemlere mesnet belgeler mevcut ve kaydedilmiş olarak, hukuka uygun olarak yansıtırsa, vergi idaresi kural olarak bu belge ve beyanların doğru olduğunu kabul ederek vergilendirme yapacak, risk yönetim sistemi ve/veya tanınan diğer araçları kullanarak herhangi bir şekilde ön kabulün vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini yansıtmadığına ilişkin tereddüt başladığı anda, önemli vergisel durumu tereddüt ortadan kalkıncaya ve tam ispat ölçüsünde vergilendirmeyi sağlayacak derinlikte araştırarak ve gerçek mahiyeti

⁵⁰⁶ Vergi mevzuatında yer alan tüm kanuni karineler için bkz Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, age, 84-141.

tespit edecektir⁵⁰⁷. Neticeten ilk görünüş karinesi adı verilen bu fiili ön kabul, aynı diğer karinelere olduğu gibi aksini ispat edenin ispat yükü altında olduğu, mükellefi ispat yükü altında bırakan bir karine değildir. Mükellef bilgi verme, defter tutma ve belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevlerini biçimsel olarak yerine getirirmişse, vergi idaresi asıl ispat faaliyetiyle beyan ve kayıtların doğru olmadığını, vergiyi doğuran olayı yansıtmadığını tam ispat ölçüsünde ispat ederek vergilendirme işlemlerini tesis edecek, mükellef defter ve belge düzenine ilişkin ödevlerini yerine getirmese, ve bu nedenle tüm araştırmalara rağmen ortaya çıkan ispat zorluğu veya imkansızlığı aşılamıyorsa, vergi idaresinin ispat ölçüsü ileride değinileceği gibi yaklaşık ölçüsü ve derinliğe indirgenecektir.

2.2.2.3. Vergi Ödevlisinin Ödevleri Nedeniyle İspat Ölçüsünün Azalması

2.2.2.3.1. Vergi Ödevlisinin Birlikte Etki Ödevi

Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünün yürütücüsü, tüm somut durumlar bakımından milyonlarca vergiyi doğuran olayı ve vergi mükellefini tespit ve vergi borcunu tahsille görevlidir⁵⁰⁸. Bu görevin nicelik olarak ifade ettiği anlam, temel hak ve özgürlüklere zarar vermeden, Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirilme zorunluluğunun gerektirdiği nitelikte birlikte değerlendirildiğinde, vergi idaresinin çok zor bir işi, hukuka uygun olarak yerine getirmekle görevli olduğu ve günümüz şartlarında bu görevi tek başına yerine getirmesinin mümkün olmadığı açıktır. Kanun koyucu, vergi idaresine getirilen araçlara rağmen Anayasaya, mevzuata ve eşitliğe uygun vergilendirmenin, tüm vergisel durumları kapsayacak düzeyde, mükemmel şekilde yerine getirilmesinin henüz mümkün olmadığını ve vergi idaresinin karşı karşıya olduğu nitelik ve niceliksel zorluğun ancak vergiyi doğuran olayı gerçekleştirerek vergisel durumlarla doğrudan bağlantısı ve fazlaca bilgisi olan vergi ödevlilerinden alınacak destekle giderilebileceğini öngörerek, vergi ödevlilerine vergilendirme usulüne etki ödevi getirmiştir⁵⁰⁹.

⁵⁰⁷ Kaneti, **Vergi Hukuku**, age, s.55-56; Şeker, age, s.244.

⁵⁰⁸ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.50-66.

⁵⁰⁹ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.50-66.

Birlikte etki ödevi, vergi idaresinin bağlı yetki ile usulü yürütme görev ve sorumluluğunu ortadan kaldırmaksızın, vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve meslek mensuplarına getirilen hukuki yükümlülükler neticesinde vergi ödevlilerinin usule katılması, bu suretle vergilendirmede demokrasiyi gerçekleştirmeleri, hukuka, gerçeğe, eşitliğe uygun vergilendirme için vergi idaresi ile birlikte çalışmaları anlamına gelecektir⁵¹⁰.

Vergi Usul Kanunu'nda birlikte etki ödevi açıkça zikredilmemiştir ancak vergiyi doğuran olayı, mükellefi ve matrahı tespit ederek vergilendirme usulünü yürüten ve vergi alacağını tahsil eden, objektif ve sübjektif ispat yükünü taşıyan, vergisel durumlara ilişkin delilleri toplayan vergi idaresinin milyonlarca vergiyi doğuran olayı, mükellefi ve matrahı tek başına gerçeğe ve hukuka uygun olarak tespit etmesi mümkün olmadığından, kanunlarla (zaman zaman da kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecek şekilde Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisi kapsamında) başta mükellefler olmak üzere, başka kimselere birtakım ödevler öngörülmüş ve böylece, vergi idaresinin vergi usulünü yürütme görevi kolaylaştırılmaya çalışılmıştır. Bu yardım ve kolaylaştırma, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, bilgi vermek zorunda olan üçüncü kişiler ve meslek mensupları (SMMM ve YMM) açısından ödev niteliği halini almıştır⁵¹¹. Bu çerçevede, mükellefin yanı sıra vergi sorumlularına, bilgi vermek zorunda olan üçüncü kişilere, meslek mensuplarına (SMMM ve YMM) ve hatta belge almak zorunda olan nihai tüketicilere dahi ödevler öngörülmüştür.

Birlikte etki ödevinin başladığı yerde vergi idaresinin re'sen araştırma ve ispat yükümlülüğü sona ermeyecektir. Zira, re'sen araştırma ilkesi vergisel durumların maddi gerçeğe uygun olarak tespitini vergi idaresine yüklemektedir, usulün yürütülmesinde vergisel durumların tespiti, vergi ödevlilerinden, ödevlerinden, bu kapsamda sunduklarından veya sunmaktan imtina ettiklerinden bağımsız olarak vergi idaresinin görev alanındadır⁵¹². Vergilendirme usulü içerisinde mükellefe ve vergi ödevlilerine usulün gerçek mali gücü esas alarak, etkili ve hızlı yürütülmesini sağlamak üzere getirilmiş olan ödevler, ödevler yerine getirilsin ya da

⁵¹⁰ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.50-66.

⁵¹¹ Başaran Yavaşlar, "Vergi Hukuku I", age, 30.10.2015.

⁵¹² Pestalozza, age, s.186; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.232.

getirilmesin, vergi ödevlilerini ispat yükü altına sokmamakta, vergi idaresinin tüm vergilendirme usulünü hukuka uygun şekilde yürütülme görevini ortadan kaldırmamakta, vergi ödevlilerinin “etki eden” konumunu değiştirmemektedir⁵¹³. Vergisel durumun tespitinin vergi ödevlisinin ödevlerine bağlanması, ispat yükünün vergi ödevlilerine geçecek şekilde yer değiştirmesi mümkün değildir, re’sen araştırma ilkesi bunu yasaklamaktadır⁵¹⁴.

Vergi ödevlilerine verilen bu ödevler birlikte etki niteliğinde olup, ödevlerin kanuna uygun olarak yerine getirilip getirilmediği fark etmeksizin, vergi idaresinin hukuka uygun işlem tesis etme, vergi usulünü yürütme görevini ortadan kaldırmamakta, yalnızca vergi idaresinin iş yükünü azaltma ve usul ekonomisini etkin ve verimli şekilde yürütme amacına hizmet etmek suretiyle, belirtilen durumlarda vergi idaresinin yapacağı araştırmanın kapsamını daraltıp, ispat ölçüsünü azaltmaktadır.

2.2.2.3.2. Vergi Mükellefinin Ödevleri Nedeniyle

Vergi idaresi vergi usulünde yapacağı araştırma ve soruşturmalarla topladığı deliller sayesinde vergi usulünü hukuka uygun olarak yürütecektir. Vergi idaresinin ispat yükünü yerine getirmesine yardımcı olacak en önemli delillerden birisi de, re’sen araştırma ilkesinin doğasından gelmekte olan etki edenlerin yardımudur. Vergi idaresi bu yardım olmaksızın vergisel durumların aydınlatılması, tespit edilmesi görevini tam olarak yerine getiremeyecektir. Mükellefin vergilendirme usulüne taraf olarak katılımı, vergilendirmenin dayandığı durum ve olaylarla ilgili önemli gerçekleri en iyi bilen sıfatından kaynaklanmaktadır. Mükelleflerin vergi idaresi tarafından yapılan re’sen araştırmada durumun aydınlatılması için özel öneme sahip bilgileri sağlayarak yaptıkları yardım, mükellefler bakımından usule katılım ile,

⁵¹³ Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, age, s.394-395.

⁵¹⁴ Pestalozza, age, s.186; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.232.

dinlenilme hakkının gerçekleşmesi anlamını taşımaktadır⁵¹⁵. Böylelikle birlikte etki ödevi bir anlamda da birlikte etki (ispat) hakkını ifade etmekte ve içermektedir⁵¹⁶.

Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde vergi mükellefine, vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş vergi borcunu malvarlığından karşılama (ödeme) ödevine ek olarak, bilgi verme ödevi (bildirim ödevi ve talep üzerine bilgi verme ödevi), matrahın tespitine yönelik ödevler (defter tutma, belge düzeniyle ve kayıt düzeniyle ilgili ödevler) ile diğer, vergi kimlik numarası kullanma, vergi levhası alma, SMMM'lere beyannamelerin imzalatırılması ve YMM'den tasdik alma, incelemeye katlanma, ödemeleri banka ve benzeri finans kurumlarından yapma gibi başka bazı şekli ödevler yüklenmiştir⁵¹⁷. Bilgi verme ödevi kapsamındaki bildirim ödevi, defter tutma ve belge düzenleme ödevi ve muhafaza ve ibraz ödevi ispat ölçüsünün azalması bağlamında tez konumuzu yakından ilgilendirdiğinden bahsi geçen ödevler özelinde konu değerlendirilecektir.

Bilgi verme ödevi vergi idaresinin iş yükünü azaltan ve vergilendirme usulünü yürütmesine yardım eden önemli şekli ödevlerden biridir. Zira, Anayasa ile güvence altına alınan özel hayatın gizliliğine saygı gösterilmek suretiyle, anayasal vergilendirme ilkelerine ve vergi idaresine kanunlarla verilen görevlerin kanunlara uygun olarak yerine getirilerek vergi usulünün yönetilmesi ancak, vergi ödevlilerinin mükellefiyet, vergiyi doğuran olay, matrah, vergi borcu ile ilgili maddi gerçekleri, verileri, kayıtları, bulguları ve tüm bilgileri zamanında, eksiksiz ve doğru olarak vergi idaresine vermeleri ve beyan etmeleri ile mümkün olacaktır⁵¹⁸. Bilgi verme ödevi, kendiliğinden ve talep üzerine bilgi verme ödevini⁵¹⁹ kapsamaktadır. Bildirim ödevi de, kanunla getirilenler dikkate alındığında mükelleflerin kendiliğinden

⁵¹⁵ Badura, "Das Verwaltungsverfahren", age, s.518; Badura, "Die gegenwärtige Diskussion über das Verwaltungsverfahren in der Bundesrepublik Deutschland", age, s.34-35; Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.136-137 (Akyılmaz'ın genel idari usule ilişkin açıklamaları vergi usulüne uygulanarak aktarılmıştır); Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.126-127.

⁵¹⁶ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.67.

⁵¹⁷ Başaran Yavaşlar, "Vergi Hukuku I", age, 30.10.2015.

⁵¹⁸ Gülsen Güneş, "Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay", **Prof. Dr. Feridun Yenisey'e Armağan**, II. Cilt, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2014, s.1847.

⁵¹⁹ Talep üzerine bilgi verme ödevine ve kendiliğinden bildirim ödevinin Vergi Usul Kanunu'nun 150. maddesinde hükme bağlanan haline, vergi idaresinin elindeki bilgi toplama aracı olarak değinilmiştir. Bu başlık altında yalnızca ispat ölçüsünün azalması bakımından arz ettiği özel önem sebebiyle yalnızca bildirim ödevinin, vergi mükellefinin kendiliğinden bildirmek zorunda olduğu halinden bahsedilecektir.

bildirmek zorunda olduğu işe başlamanın (Vergi Usul Kanunu 153.madde), ikamet ve iş adresinde meydana gelen değişikliklerinin (Vergi Usul Kanunu 157.madde), iş ve işletme değişikliklerinin (Vergi Usul Kanunu 158.madde), işi bırakmanın bildirilmesi (Vergi Usul Kanunu 160.madde) ve matrahın bildirilmesi ödevi (özel vergi kanunları) ile Vergi Usul Kanunu'nun 150. maddesinde düzenlenen resmi makam, gerçek ve tüzel kişilerden ibaret vergi ödevlilerinin bildirim ödevi olarak ayrılabilir⁵²⁰.

Bilgi verme kapsamındaki matrahın bildirilmesi ödevi, vergi idaresi açısından vergilendirme usulünün yürütülmesinde esaslı bir yardımı, vergi mükellefi açısından ise vergilendirmede demokrasiyi gerçekleştiren “katılım - iş birliği” anlamına gelip, dinlenilme hakkının⁵²¹ vergi hukukundaki görünümünü teşkil etmektedir. Vergi idaresi, şekli ve maddi hukuk kurallarını harmanlayan idari usul ışığında vergilendirme işlemlerini tesis ederken, idari usulün kişilere tanıdığı bilgi edinme, hukuki dinlenilme hakkından kaynaklanan idari belgelere ulaşma ve usule katılım (savunma fırsatı verilmesi) gibi hak ve özgürlükleri sağlayarak vergilendirmede demokrasiyi gerçekleştirmiş olacaktır. Vergi idaresinin önceden belirlenmiş usul kurallarına bağlanması, kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkeleri, idarenin mali sorumluluğu, gereken yapısal önlemleri alma görevinin öngörülmesi olması hukuk devletinin güvencesi olmaya yetmemekte, tek taraflı, re'sen yürütüm gücüne sahip işlemler yapma yetkisine sahip vergi idaresinin kullandığı kamu gücünün mükelleflere dinlenilme (savunma) hakkı ve kapsamındaki iş birliği (katılma) hakkının tanınması ile dengelenmesi gerekmektedir⁵²².

Vergi usulünde, mükelleflere mümkün olduğunca vergilendirme işlemlerine katılma ve dayanağı olan maddi olaylarla ilgili önemli hukuki noktaları ifade etme, vergi idaresine karşı kendini savunma hakkı verilmesi, hukuk devletinin sonucu ve aynı zamanda güvencesidir⁵²³. Usul hızlı, rasyonel ve etkili yürütüldüğünde iyi işlemiş sayılacağından, mükellefe dinlenilme hakkı verilmesinin vergilendirme

⁵²⁰ Başaran Yavaşlar, “Vergi Hukuku I” age, 30.10.2015.

⁵²¹ Savunma hakkı olarak adlandırılan ve genel kabule uygun olarak “bilgi alma” ve “görüş bildirme” haklarından oluşan bu hakkı temel görünümü olan ve (bkz Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, age, s.144-145, 96) Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 28.09.1977 tarihli, (77) 31 sayılı Bireyin Yönetimsel İşlemler Karşısında Korunması Hakkında Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Kararı'na konu edilen beş temel ilkedeki biri olarak anılan adıyla kullanıyor olacağız.

⁵²² Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, age, s.16-17.

⁵²³ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.140-141. Akyılmaz'ın genel idari usule ilişkin açıklamaları vergi usulüne uygulanarak aktarılmıştır.

usulünün akışını keseceği düşünülmemelidir. Usulde hızdan önemlisi etkililik olduğundan, dinlenilme hakkı etkililiği tamamlamaktadır⁵²⁴. Bu sonuç ve güvence, vergi idaresinin vergilendirme usulüne mükelleflerin iş birliği ve katılımını sağlayarak vergilendirmede demokrasiyi gerçekleştiren beyan usulü ile somutlaşmaktadır⁵²⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde vergilendirme usulü işlemlerinden biri olarak “vergi alacağının kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlem” olarak tanımlanan tarh işlemine mesnet olacak matrahın tespitine yönelik farklı yöntemler bulunmaktadır⁵²⁶. Bu yöntemlerden biri olan beyan yöntemi vergi sistemimize ilk kez mülga 5342 sayılı Vergi Usul Kanunu ile girmiş, mükellefin iş birliği vurgusu genel gerekçede dikkat çekici şekilde yer almış, beyan üzerine tarh esasına dayanan sistemde “ikmalen ve re'sen tarhiyata, beyan üzerine tarhiyat esasını tamamlayan fer'i usuller” olarak yer verilmiş⁵²⁷, yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da bu esas korunmuştur. Beyan usulü, vergi idaresinin vergilendirme işlemlerine, mükelleflerin, matrahlarını ve kendileriyle ilgili olan ve vergi borcunun hesaplanmasında önem taşıyan mali ve kişisel bilgileri beyanname yoluyla yazılı bildirme-beyan etme ödeviyle, iş birliklerinin sağlanmasını öngörmektedir⁵²⁸. Bu iş birliği, aynı zamanda bir ödev niteliğinde olduğundan, zorunluluğa uymamaya yaptırım öngörüldüğünden “doğru ve gerçeğe uygun” olmak

⁵²⁴ Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, age, s.91.

⁵²⁵ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, age, s.135; Yıldırım ve Açar, age, s.1231.

⁵²⁶ İdarece takdir usulü, karine ve dış belirtiler usulü, götürü usul ve beyan usulü. Bkz Turan, age, s.72-77.

⁵²⁷ Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu gerekçesinde beyan yöntemi “*Tarh usullerinde yenilikler*” başlığı ile şu şekilde kaleme alınmıştır: “*Vergiler, ya mükellefle iş birliği yapmak suretiyle veya doğrudan doğruya vergi dairesi tarafından tarh edilir. Matrah unsurlarını mükellefe beyan ettirmek suretiyle bunların tarhiyata fiilen iştirakini sağlayan usulün günden güne taammüm ettiği ve hatta matrahı münhasıran karinelere ibaret olan vergilere bile sirayet ettiği bir vakıadır. Bu cereyan ve zaruret göz önünde tutularak yeni vergilerimiz prensip itibariyle «Beyan esasına» iptina ettirilmiş, yalnız bu prensip tahakkuk ettirilirken nazariyat vadisinde kalmayarak basit ve bazen en basit beyan şekil ve usullerine gidilmiştir. Yeni vergilendirme usulümüzde ikmalen ve resen tarhiyat «Beyan üzerine tarhiyat» esasını tamamlayan fer'i usullerdir. Bu usullerden her birinin ne gibi hallerde ve ne suretle tatbik edileceği tasarıda ayrı ayrı tespit edilmiştir*”. Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu genel gerekçesi için bkz <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (10.08.2015).

⁵²⁸ İdris Hakan Furtun, “Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, age, s.300, 302; Kaneti, **Vergi Hukuku**, age,s.112.

zorunda olup fiili ve adi bir karine olan beyanın doğruluğu (ilk görünüş) karinesinden faydalanmaktadır⁵²⁹.

Etkin olarak uygulandığında verginin kişiselleştirilerek ödeme gücüne göre tahsili imkanını veren ve ulaştırılması zor kesin, doğru bilgilere kolay ve hızlı olarak ulaştırılmasını sağlayarak vergilemede iktisadiliği de gerçekleştiren beyan usulünde⁵³⁰, mükellef (beyana dayanan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi özel tüketim vergisi... gibi) özel vergi türüne göre, örneğin gelir üzerinden alınan vergilerde gelirini, kazancını objektif safilik kurallarını ve takiben sübjektif safilik kurallarını uygulayarak matrahını hesaplamakta ve bildirmekte, vergi idaresi de bu bildirim konu matraha tarifeyi uygulayarak vergiyi beyana dayalı olarak tarh etmektedir⁵³¹. Tekrar belirtmek isteriz ki, yaygın kanaatin aksine, re'sen araştırma ilkesinin hukuki temelini ortaya koyan Anayasa ve kanunilik bloğundaki tüm hükümler çerçevesinde, özellikle tarhiyatın idari bir işlem olduğu vurgusundan hareketle, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine dayanan vergilendirme usullerinde, mükellefe birçok vergi türü bakımından matrahın bildirim ödevi getirilmiş olması, kural olarak beyana dayalı tarhiyatın benimsenmiş olması, mükellefe bildirim ödevi kapsamında beyan ettiği matraha vergi oranını uygulama ve ödeyeceği vergi borcunu da hesaplayarak beyannamesinde bildirme zorunluluğu getirmemektedir⁵³².

Vergi idaresi vergiyi doğuran her olayın araştırılması ve vergi matrahının gerçeğe uygun olarak tespiti için yapısal bir uygulamanın temini görevini⁵³³, elindeki araçlardan biri olan risk yönetim sistemi ile gerçekleştirmeye çalıştığından mükellefin vergi matrahını bildirim ödevini, gittikçe genişleyen tabanda elektronik ortama aktarmakta, elektronik ortamda beyanname gönderilmesi ve elektronik ortamda beyannamelerin kabul edilmesi, böylelikle beyanname ve ekinde ibrazı

⁵²⁹ Serkan Açar, "Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2012-2, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2012-2/15.pdf> (24.08.2015), s.376.

⁵³⁰ Yıldırım ve Açar, age, s.1229, 1235.

⁵³¹ Özgür Biyan, "Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Beyan Sistemi Çalışmıyor", <http://www.bumindogruso.com/yazdir.aspx?id=820>, (22.06.2015) .

⁵³² Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?-Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-", age, s.6-7. Aksi görüş için bkz Turan, age, s.76; Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 19. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2012, s.107.

⁵³³ Seer, "*Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*", Tipke ve Lang, age, s.1111; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.223-224.

gereken bilanço, gelir tablosu vb belgelerin elektronik ortamda alınmasıyla veri ambarına eklenen veri madenciliğine konu edilebilecek verilerin hızlı, zahmetsiz şekilde elde edilmesi mümkün olmaktadır. 5228 sayılı kanunun 3. maddesi⁵³⁴ ⁵³⁵ ile Vergi Usul Kanunu'nun 28. ve mük 257. maddelerinde yapılan değişiklikler (ve 340⁵³⁶, 346⁵³⁷, 351⁵³⁸, 357⁵³⁹, 367⁵⁴⁰, 368⁵⁴¹, 371⁵⁴², 373⁵⁴³ sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) çerçevesinde sınırlı olarak başlatılan elektronik beyannamenin uygulama alanı ve kapsamı sürekli genişletilmiş, 376 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵⁴⁴ ile herhangi bir had ile sınırlanmaksızın zirai, ticari ve mesleki faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici, vergi, muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu kılınmıştır⁵⁴⁵.

Genel vergi güvenlik önlemi olarak da adlandırılan ve Vergi Usul Kanunu'nun 148., 149. ve mükerrer 257/1-4. maddeleri ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin 350 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne⁵⁴⁶ konu edilmesi ile ortaya çıkan (362⁵⁴⁷, 381⁵⁴⁸ ve 396⁵⁴⁹ sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle açıklamalar getirilen), bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ve satışlarına ilişkin aylık bildirimleridir. 376 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre beyannamesini elektronik ortamda vermek

⁵³⁴ 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un kabul t.16.07.2004 RG t.31.07.2004, S. 25539.

⁵³⁵ **Vergi ödevlilerine, idari düzenlemelerle getirilen bu ödevlerin kanunilik ilkesi karşısındaki durumu III. bölümde, risk yönetim sistemi başlığı altında incelememize konu edilecektir. Tekrardan kaçınmak maksadıyla bu başlık altında kanunilik ilkesi kapsamındaki değerlendirmelere yer verilmemiştir.**

⁵³⁶ RG t.30.09.2004, S.25599.

⁵³⁷ RG t.03.03.2005, S. 25744.

⁵³⁸ RG t.13.10.2005, S. 25965.

⁵³⁹ RG t.02.03.2006, S. 26096

⁵⁴⁰ RG t.01.02.2007, S. 26421.

⁵⁴¹ RG t.01.03.2007, S. 26449.

⁵⁴² RG t.17.04.2007, S. 26496.

⁵⁴³ RG t.28.06.2007, S. 26566.

⁵⁴⁴ RG t.18.10.2007, S. 26674.

⁵⁴⁵ Özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, düzeltme beyannameleri vs in elektronik ortamda gönderilme zorunluluğuna ilişkin olarak bkz Özyer, age, s.117-123; ve düzenlemelerin kanunilik ilkesi açısından değerlendirilmesi için bkz Yunus Emre Yılmazoğlu, "Elektronik Ortamda Beyanname Verme Usulüne Bir Bakış", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt II*, age, s.747-810.

⁵⁴⁶ RG t.21.07.2005, S.25882.

⁵⁴⁷ RG t.17.08.2006, S.26262.

⁵⁴⁸ RG t.06.08.2008, S.26779.

⁵⁴⁹ RG t.04.02.2010, S.27483.

zorunda olan mükellefler, bunlara ilişkin belgenin türüne bakılmaksızın, katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışlarını mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu “Form Ba” ile bu haddin üzerinde mal ve/veya hizmet satışlarını ise mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim “Form Bs” ile elektronik ortamda bildirilmek zorundadır. Bildirimlerin kabulünden önce mükelleflerin elektronik ortamda bildirim verme zorunluluğunu araştıran vergi idaresi, elektronik ortamda bildirim vermek zorunda olan mükelleflerin kağıt ortamında bildirimlerini kabul etmemekle yükümlüdür.

Vergi matrahına ilişkin tüm belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi ve vergi borcunun elektronik ortamda tahsili ilişkin⁵⁵⁰ adım adım yürütülen çalışmaların bir diğer adımı da, bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyannameleriyle birlikte kesin mizanlarını da “Kesin Mizan Bildirim Formatı” na uygun olarak elektronik ortamda bildirme ödevlerini düzenleyen 403 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵⁵¹ ile atılmış, elektronik ortamda yerine getirilmesi zorunlu bir bildirim ödevi daha öngörülmüştür.

Mükellefin bir diğer şekli ödevi de defter tutma ve belge düzenleme ödevi, defter tasdiki ve belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan matbaalarda basılmasını da kapsamakta olup, mükellefin beyanının dayanağını teşkil eden tutulması zorunlu defterler⁵⁵² ve deftere kaydedilen işlemlere ilişkin belgeler böylelikle defter tutma ve belge düzenleme ödevi, beyan usulünün temelini oluşturmakta ve zorunlu unsurunu teşkil etmektedir⁵⁵³.

Defter tutma ödevi Vergi Usul Kanunu’nun 171 - 214. maddeleri arasında hükme bağlanmış olup, 172. maddede sayılan “Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçiler...” tutulması zorunlu defterleri, vergi uygulaması açısından 171. maddede düzenlenen “mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve

⁵⁵⁰ Mehmet Yüce, “Kesin Mizanın Elektronik Ortamda Bildirilme Zorunluluğu”, **Bilanço Dergisi**, S. 131, Ocak-Şubat 2011, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/131MYU.pdf> (24.11.2015).

⁵⁵¹ RG t.19.01.2011, S. 27820. Tebliğe göre “faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan; bankalar, finansal kiralama ve faktoring şirketleri, finansman şirketleri, sigorta şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, yatırım ortaklıkları ve aracı kurumlar, emeklilik yatırım fonları ile emeklilik şirketleri, “Kesin Mizan Bildirimi” verme yükümlülüğüne tabi değildirler”.

⁵⁵² Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, s.88.

⁵⁵³ Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, age, s.70.

hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek” amacını gerçekleştirecek şekilde tutmakla yükümlüdürler.

Yine risk yönetim sisteminin etkinleştirilmesi ve ileride elektronik ortamda denetimin yaygınlaştırılmasının alt yapısını sağlamak amacıyla Vergi Usul Kanunu’nun 175., mük. 242. ve mük.257. maddelerinin verdiği yetkiyle 1 sıra nolu Elektronik Defter Genel Tebliği⁵⁵⁴ çıkartılmış, elektronik defterlerin, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na göre tutulması zorunlu defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsamı öngörülmuş, şartları yerine getiren ve bilanço esasına göre defter tutmakla ödevli gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri yevmiye defteri ve büyük defterleri elektronik ortamda tutabileceklerdir. 421 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵⁵⁵ ise elektronik ortamda defter tutmakla yükümlü olanları düzenlemiştir⁵⁵⁶, bu uygulamanın kapsamı 454 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵⁵⁷ ile daha da genişletilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun “İspat Edici Kağıtlar” başlıklı 227. maddesinde “...bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar...” ifadesiyle düzenlenmiş ve fatura (229-232.maddeler), perakende satış vesikaları (233.madde), gider pusulası (234.madde), müstahsil makbuzu (235.madde), serbest meslek makbuzu (236-237.madde), ücretlere ait kayıt ve vesikalar (238-239.madde), diğer evrak ve vesikalar (240-242.madde), elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme (mük. 242.madde) şeklinde sıralanmıştır.

Elektronik fatura da, vergi idaresinin bilgi toplama aracı olarak, risk yönetim sistemine veri sağlayacak ve sadece anonim ve limited şirketlerin yararlanabileceği şekilde, Vergi Usul Kanunu’nun mük.242. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak

⁵⁵⁴ RG t.13.12.2011, S. 28141.

⁵⁵⁵ RG t.14.12.2012, S.28497.

⁵⁵⁶ Uğur Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2014, s.262, 267.

⁵⁵⁷ RG t.20.06.2015, S. 29392.

çıkartılan 397 sıra nolu Vergi Usul Genel Tebliği⁵⁵⁸ ile uygulamaya girmiştir. Sisteme kaydolun mükellefler tarafından elektronik ortamda düzenlenen, iletilen, muhafaza ve ibraz edilen elektronik fatura zaman içerisinde ihtiyari suretle anonim ve limited şirketlerin yanı sıra gerçek kişi mükellefleri de kapsamına almış, 421 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de elektronik fatura uygulamasına dahil olmakla yükümlü olanları düzenlemiştir⁵⁵⁹, bu uygulamanın kapsamı 454 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile daha da genişletilmiştir.

Genel hatlarıyla incelediğimiz mükellefe verilmiş olan, bilgi verme ödevi ve kapsamındaki bildirim ödevi, defter tutma ve belge düzenleme ödevi ve kapsamındaki defter tasdiki ve belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan matbaalarda basılması ödevi ile muhafaza ve ibraz ödevi başta olmak üzere mükellefe (ve vergi ödevlilerine) etki eden konumunda getirilmiş olan tüm ödevler birlikte etki ödevinden ibarettir.

Re'sen araştırma ilkesini ve birlikte etki ödevini açıkça düzenlemiş olan kamusal güce dayalı vergilendirme usulü temelinde kurulu Alman Vergi Usul Kanunu § 88 fıkra 1, cümle 3, araştırma yükümlülüğünün kapsamını somut olayın unsurlarına bağlamakta ve böylece araştırma yükümlülüğü vergi mükellefinin birlikte etki (iş birliği yapma) yükümlülüğü ile sınırlandırılmaktadır⁵⁶⁰. Vergi idaresinin re'sen araştırması ve kendi çabası ile sınırlı olarak vergisel durumu kavrayabilmesi nedeniyle, vergi idaresinin vergi usulünü yürütme görevi geniş anlamda vergi ödevlisinin birlikte etkisine/iş birliğine bağlıdır. Bu iş birliğine rağmen, nihai sorumluluk kamu yararı yeddiemini olarak vergi idaresinde kalmakta, kamu yararının yeddiemini görevi ile vergi idaresi konunun maddi gerçekliğinde sorumluluğu yüklenmektedir. Re'sen araştırma ilkesi, birlikte etki/iş birliği ilkesi ile daha etkin hale getirilmektedir. Bu ilkenin içeriği birçok iş birliği yapma/etki etme yükümlülüğünden oluşmakta, vergisel durumun aydınlatılmasında vergi mükellefini merkeze koymakta ve vergi mükellefine vergisel durumun tam olarak incelenmesi için iş birliği yükü yüklemektedir. Nihai sorumluluğun vergi idaresinde olması nedeniyle vergi mükellefi iş birliği yükümlülüğünü yerine getirmediğinde dahi vergi idaresi konuyu aydınlatmakla görevli kalmaya devam edecektir. Ancak re'sen

⁵⁵⁸ RG t.05.03.2010, S.27512.

⁵⁵⁹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.279-283.

⁵⁶⁰ Klein ve Rätke, age.

araştırma ilkesi ile iş birliği ilkesi değişken bir şekilde birbirlerine bağlı olacak suretle, vergi mükellefi vergi usulünde ne kadar az iş birliği yaparsa kural olarak vergisel durumuna müdahil olma olasılığı o kadar azalacaktır⁵⁶¹.

Tüm vergilendirme usulü bakımından geçerli olan re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde vergi idaresi araştırmanın türü ve kapsamı bakımından değerlendirme yaparken olası her durumu dikkate almak zorunda değildir. Kural olarak vergi idaresi vergi mükellefinin vergi beyanında verdiği bilgilerin tam ve doğru olduğundan yola çıkmalıdır⁵⁶². Beyanın doğruluğu karinesi (ilk görünüş karinesi) ancak bilgi verme ödevinin yerine getirilmediği, yanlış veya eksik olduğunu gösterir somut durumlar mevcut olduğunda geçersiz hale gelecektir⁵⁶³.

Birlikte etki ödevinin yerine getirilmemesi hali Alman vergi doktrininde de, ispat yükünü vergi idaresinden alıp mükellefe verilmesi bakımından değil ama, ispat ölçüsünü azaltıp azaltmadığı noktasında tartışılmaktadır. İsabetli olduğu kanaatinde olduğumuz ve doktrinde de taraftar bulan BFH'nin Alman Vergi Usul Kanunu § 162 II'nin öngördüğü re'sen tarhiyattan hareketle içtihatlaştırdığı kararlarına göre birlikte etki ödevinin yerine getirilmemiş olması hali de vergi idaresinin re'sen araştırma görevini ortadan kaldırmayacak, objektif ve sübjektif ispat yükünü vergi idaresi taşıyacak ancak ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle, imkansız talep edilir hale gelmişse, vergi idaresinin ispat ölçüsü azalacaktır. Alman Vergi Usul Kanunu § 162 I, cümle 1 ve II, cümle 1 hükmünce "*maliye makamı matrahı araştırmıyor veya hesap edemiyorsa, onu tahmin edecektir....Tahmin özellikle vergi ödevlisi kendi bilgileri hakkında yeterli açıklama yapmıyor, ...ya da § 90 II'deki birlikte etki ödevini ihlal ediyorsa yapılır*". Birlikte etki ödevinin yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan ispat zorluğu doğrudan araştırmadan vazgeçme ya da araştırmanın derinliğini azaltmaya sebep olmayacak, ispat zorluğuna rağmen, vergi idaresi temin edilmesi ve değerlendirilmesi mümkün, öngörülebilir bütün belirleme araçlarını kullanarak matrahı tespit etmek zorunda kalacak, re'sen araştırmaya rağmen sonuca ulaşamıyorsa matrahı tahmin edebilecektir. Birlikte etki ödevinin yerine getirilmemesi nedeniyle, vergi idaresi orantısız çaba harcamak zorunda kalıyor ve tüm araştırmalara rağmen eminlik derecesine ulaşamıyorsa, vergi idaresinin daha az

⁵⁶¹ Tipke Lang, age, s.1047-1048, 1096.

⁵⁶² BFH/NV, 05, 501, 834 (Aktaran: Klein ve Rätke, age).

⁵⁶³ Klein ve Rätke, age.

delille karar verme yetkisi devreye girecek, ispat ölçüsü yaklaşık ispat ölçüsüne indirgenecek, bu azaltmış ispat ölçüsü ile dahi vergisel durumun tespiti ve somut olay bakımından re'sen takdir de mümkün değilse, artık vergi idaresinden imkansız talep edilir hale geliniyorsa Rosenberg'in norm teorisinden⁵⁶⁴ hareket edilecektir. Vergi alacağını ve vergiyi doğuran olayı ortaya çıkaran, arttıran tüm durumlarda objektif ispat yükü vergi idaresindeyken, vergi alacağını azaltan veya ortadan kaldıracak tüm durumlarda objektif ispat yükü vergi mükellefine ait olacak yani vergisel duruma ilişkin olayın açıklanması kimin menfaatineyse objektif ispat yükü ona ait olacaktır⁵⁶⁵.

Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü ispat yükü ve ölçüsü BFH'nin içtihatlarına konu çıkarımla paraleldir. Mükellef birlikte etki ödevi kapsamında yer alan ve ilk görünüş karinesinden yararlanan bilgi verme, defter tutma ve belge düzenleme ve muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirmemezse objektif ve sübjektif ispat yükü yer değiştirmeyecek⁵⁶⁶, mükellefe geçmeyecek, yalnızca vergi idaresinin re'sen araştırma derinliği azalacak, ispat ölçüsü, yaklaşık ispat ölçüsüne inecektir. Kanaatimizce vergi idaresinin tam ispat ölçüsü ile yükümlü olduğu vergisel durumlar, mükellefin ödevlerini hiç ya da gereği gibi yerine getirmemesi, delil ikamesinin oldukça zor olması nedeniyle tüm çabalara rağmen aydınlatılmadığında, vergi idaresi ispat zorluğu veya imkansızlığı içine düşmüş kabul edilerek bu imkansızlık veya zorluk, mükellefi ispat yükü altında bırakarak değil, silahların eşitliği, hukuki dinlenilme ve savunma hakkının da gereği olarak ispat ölçüsü düşürülerek çözüme ulaştırılacaktır⁵⁶⁷.

Anayasa ve vergi mevzuatının öngördüğü re'sen araştırma ilkesi çok temel bir ispat kuralı getirmektedir. Vergi idaresi vergilendirme usulüne konu tüm işlemleri hukuka uygun olarak tespit etmeli, bu tespite mesnet olacak tüm araştırmaları yapmalı, emin olmalıdır. Vergi sisteminin temelinde öngörülmüş olan bu ispat kuralının keyfi olarak yer değiştirmesi, terse çevrilmesi hukuka uygun değildir, üstelik fiili karinelerin ispat yükünün paylaşılmasına ve ispat ölçüsüne etkisi

⁵⁶⁴ Norm teorisi hakkında detaylı bilgi ve açıklama için bkz Umar ve Yılmaz, age, s.49-88.

⁵⁶⁵ Pestalozza, age, s.192-193; Heintzen, "Vorlesung Steuerverwaltungsrecht", age, s.13-14; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.241-242, 244-247; Tipke ve Lang, age, s.881-883; Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, age, 29; Klein ve Rätke, age,

⁵⁶⁶ Bu karine özelinde değerlendirme için Karataş Durmuş, age, s.514.

⁵⁶⁷ Atalay, age, s.44, 124; Pekcanitez, Atalay ve Özekes, age, s.390.

medeni yargılama hukukunda dahi tartışılabilirken⁵⁶⁸, vergi hukukunda fiili karinelere bu rolü biçmek, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin özüne aykırı olacaktır. Azaltılmış ispat ölçüsüne ve re'sen araştırmasına rağmen vergi idaresi vergisel durumu açıklayamıyor, tespit edemiyor, re'sen tarhiyatı da hukuka uygun olarak tespit ettiğine ikna olmuyorsa, sübjektif ispat yükü sabit kalacak ancak objektif ispat yükü norm teorisinden hareket edilerek tespit edilecektir.

Bu çıkarım Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesindeki genel kuralın geçerli olduğundan hareket eden görüşün, süreci değil ama sonucu ile son kertede paralellik göstermiş olsa da, objektif ispat yükünün norm teorisine göre belirlenmesi kanaatimizce vergi idaresinden imkansızın istenmesi anlamına gelen çok istisnai hallerde söz konusu olacak, genel kural hali ile vergilendirme usulünde uygulama alanı bulamayacaktır.

2.2.2.3.3. Vergi Sorumlusunun Ödevleri Nedeniyle

Vergi sorumluluğu, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilerek vergi alacağını güvence altına almak, vergi idaresinin iş yükünü azaltmak, vergi alacağının hızlı ve kolay şekilde tahsilini sağlamak amacıyla, kanundan kaynaklanan ve bir başkasının vergi borcu için, vergi borcunun ödenmesi ve/veya bazı şekli ödevlerden sorumlu olmayı ifade eden, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde hükme bağlanan birlikte etki ödevliliği halidir⁵⁶⁹. Kanundan kaynaklanan hallerde vergi borcunun süresinde ve hukuka uygun olarak ödenmesine kadar, vergilendirme usulünde yer alan tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil gibi tüm idari işlemlerde vergi idaresinin muhatabı olan vergi sorumlusu, vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş vergi borcunu mükellefin malvarlığından karşılayarak ödeme ödevinin ve/veya bilgi verme ödevi, defter tutma ve belge düzenleme ödevi, muhafaza ve ibraz ödevi gibi mükellefle ilgili şekli ödevlerin de birlikte etki ödevlisi olacaktır⁵⁷⁰.

Vergi Usul Kanunu vergi kesenlerin, kanuni temsilcilerin ve mirasçılarının sorumluluğu olmak üzere üç çeşit vergi sorumluluğu öngörmüştür. Vergi Usul

⁵⁶⁸ Taşpınar, age, s.569-570.

⁵⁶⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, age, s.65; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.40-41; Başaran Yavaşlar, "Vergi Hukuku I", age, 26.11.2014; Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", age, s.186-187.

⁵⁷⁰ Erdoğan Öner, age, s.60; Oktar, **Vergi Hukuku**, age, s.70; Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", age, s.188.

Kanunu'nun 11. maddesinde hükme bağlanan, vergi mükellefi ile hukuki veya ekonomik ilişki içerisine giren, mükellefle devlet arasındaki vergi borcu ilişkisinde "bir başka kişi" olan vergi kesenin sorumluluğu, mükellefin üzerinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlamakta, mükellefe yapılacak ödemedeki kanunlarda belirtilen oranda hesaplanacak vergi borcunun mükellefin hak edişinden kesilerek mükellef nam ve hesabına vergi dairesine yatırılmasıyla ve yapılan bu işlemlerle ilgili tüm şekli ödevlerin yerine getirilmesiyle sona ermektedir⁵⁷¹. Ücret geliri üzerinden alınacak gelir vergisinde işverenin, faiz üzerinden alınacak gelir vergisinde kredi kurumlarının tipik örnek olarak verilebileceği vergi kesen sıfatıyla birlikte etki ödevi ile⁵⁷², mal bedeli ya da gelir mükellefin uhdesine geçmeden vergi kesintisi kaynağında yapılmakta, dolaysız vergilerin tahakkuk ve tahsili kolaylaşmakta ve hızlanmaktadır⁵⁷³.

Vergi sorumlularına getirilmiş olan ödevlerin ispat yüküne etkisi, kanuni temsilci vergi sorumlusu bakımından, vergi kesen vergi sorumlusu ve mirasçılarının vergi sorumluluğundan farklıdır. Kanuni temsilci vergi sorumlusunun ödevlerinin sonuçları, mükellefin vergi ödevine ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklama ve sonuçlarla aynı olacaktır. Mükellefin tüm ödevlerini yerine getiren, adeta mükellef yerine geçen kanuni temsilci vergi sorumlusunun birlikte etki ödevini yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan ispat zorluğu, doğrudan araştırmadan vazgeçme ya da araştırmanın derinliğini azaltmaya sebep olmayacaktır. İspat zorluğuna rağmen, vergi idaresi temin edilmesi ve değerlendirilmesi mümkün, öngörülebilir bütün belirleme araçlarını kullanarak matrahı tespit etmek zorunda kalacak, re'sen araştırmaya rağmen sonuca ulaşamıyorsa matrahı tahmin edebilecektir. Birlikte etki ödevinin yerine getirilmemesi nedeniyle, vergi idaresi orantısız çaba harcamak zorunda kalıyor ve tüm araştırmalara rağmen tam ispat ölçüsüne ulaşamıyorsa, vergi idaresinin daha az delille karar verme yetkisi devreye girecek, ispat ölçüsü yaklaşık ispat ölçüsüne indirgenecektir. Bu azaltmış ispat ölçüsü ile dahi vergisel durumun tespiti ve somut olay bakımından re'sen takdir de mümkün değilse, artık vergi idaresinden imkansız talep edilir hale geliniyorsa Rosenberg'in norm teorisinden

⁵⁷¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, age, s.66-67; Öncel, Kumrulu ve Çağan, age, s.80.

⁵⁷² Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.42.

⁵⁷³ Erdoğan Öner, age, s.61.

hareket edilecek, vergisel duruma ilişkin olayın açıklanması kimin menfaatineyse objektif ispat yükü ona ait olacaktır⁵⁷⁴.

Vergi kesen sıfatıyla vergi sorumluluğu ve mirasçılarının vergi sorumluluğunda, bu vergi sorumlularına verilen birlikte etki ödevi yalnızca vergi borcuna ilişkindir. Bu nedenle, kanuni temsilci vergi sorumlusu ve mükellef gibi ödevler yüklenmemiş bu vergi sorumlularının birlikte etki ödevini yerine getirmemesinin ispat yüküne ve ispat ölçüsüne etkisi bulunmamaktadır. Vergi idaresi, birlikte ödevini yerine getirmemiş vergi kesen vergi sorumlusu ve mirasçı vergi sorumlusu karşısında, tam ispat ölçüsü ile ispat yükü altında vergi usulünü yürütmekle görevli kabul edilmelidir.

2.2.2.3.4. Diğer Kişilerin Ödevleri Nedeniyle

Diğer kişilerin ödevlerinin ispat ölçüsüne etkisini, bu başlık altında önce meslek mensupları açısından, takiben de bilgi verme ile belge isteme ve alma zorunluluğu getirilmiş üçüncü kişiler bakımından ayrı ayrı değerlendireceğiz.

Ödevlerini vergi denetimine yardımcı olmak amacı ile sınırlayamayacağımız⁵⁷⁵, vergi usulünün yürütülmesinde birlikte etki ödevlilerinden biri de 3568 sayılı kanun⁵⁷⁶ kapsamında faaliyet gösteren meslek mensupları, SMMM ve YMM'lerdir ve meslek mensuplarının vergilendirme usulündeki etki eden konumları, görev ve yetkileri Vergi Usul Kanunu'nun mük.227.maddesi, 3568 sayılı Kanun ve kanuna dayanılarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerle belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na 4008 sayılı Kanun'un⁵⁷⁷ 6. maddesi ve "*Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinin en etkin tedbirlerinden birisi de belge düzeninin disiplin*

⁵⁷⁴ Pestalozza, age, s.192-193; Heintzen, "Vorlesung Steuerverwaltungsrecht", age, s.13-14; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.241-242, 244-247; Tipke ve Lang, age, s.881-883; Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, age, 29; Klein ve Rätke, age.

⁵⁷⁵ Aksi görüş için bkz Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2013, s.60.

⁵⁷⁶ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun kabul t.01.06.1989, RG t. 13.06.1989, S. 20194.

⁵⁷⁷ 4008 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 06.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun'un kabul t.24.06.1994, RG t.06.07.1994, S.21982.

altına alınması” nın sağlanması amacıyla⁵⁷⁸ eklenen “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları” kenar başlıklı mük.227. maddesi ile Maliye Bakanlığı’na “1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya, 2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, 3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya” ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkisi verilmiştir.

3568 sayılı Kanun *“işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ...”* (1.madde) amacıyla SMMM ve YMM’lere vergilendirme usulünde etki ödevi getirmiş, meslek mensuplarının müşterilerine hizmet sözleşmesi çerçevesinde vermiş oldukları hizmetin gereği gibi yerine getirilmesi, vergi usulünün hukuka uygun olarak yürütülmesine etkisi kapsamında kamu hizmeti niteliğine bürünecek ve kamu yararı tesis edilmiş olacaktır⁵⁷⁹.

3568 sayılı Kanun’un 2/A maddesi hükmünce SMMM mesleğinin konusu *“Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; a) ... ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. b) ... c)*

⁵⁷⁸ 4008 sayılı kanunun gerekçesi için bkz <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf> (20.08.2015).

⁵⁷⁹ Bumin Doğrusöz, “Ruhsatlı Meslek Mensuplarının -3568 sayılı Kanun Kapsamında- Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları”, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/01-BUMINDOGRUSOZ.doc> (24.08.2015); Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İnceleme Yetkisi Kavramı ve 3568 sayılı Kanun ile İlişkisi”, **EÜHFD**, Cilt:XV, S.2-3, 2011, http://www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2011_1_1.pdf (01.08.2015), s.2; 3568 sayılı Kanun’un 11., 14., 28., 47. maddeleri.

Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek...” tir. SMMM’lere “danışmanlık” ve “denetim”⁵⁸⁰ görevlerine ek olarak, 4 sıra nolu (ve bu tebliğde değişiklik yapan 5 ve 6 sıra nolu Genel Tebliğlerle) “*Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ*”⁵⁸¹ uyarınca aktif toplamı ve net satışları toplamı belirli hadleri aşmayan mükelleflerin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi beyannamelerini imzalatma zorunluluğu öngörülmesiyle, imzaladıkları beyannamelerden kaynaklanan vergi ziyai ve buna bağlı cezalardan müşterek ve müteselsil sorumlu tutulacakları şekilde, beyanname imzalama ödevi de getirilmiştir.

YMM’ler ise 3568 sayılı Kanun’un 2/B maddesi hükmünce, 3568 sayılı Kanun’un 2/A maddesinde sayılan danışmanlık ve denetim görevlerine ek olarak tasdik görevi de yapmaktadır. YMM’lerin denetim görevi, SMMM’lerin de aynı suretle sahibi olduğu, kaynağını 3568 sayılı Kanun’un 2/A-c bendi ve “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*”in 48. maddesinden alan mükellefin talebi üzerine yapılabilecek ve “finansal uygunluk denetimi” ile “faaliyet denetimi” nden ibaret “uygunluk (muhasabe) denetimi” ve kaynağını “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*”⁵⁸² ile 18 sıra nolu “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği*”⁵⁸³ nden alan “doğruluk (vergi) denetimi” nden ibarettir⁵⁸⁴.

YMM’lerin tasdik görevi ise 3568 sayılı Kanun’un “*Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk*” kenar başlıklı “...gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasabe prensipleri ile muhasabe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler” içerikli 12. maddesi ve

⁵⁸⁰ Tekin ve Çelikkaya, age, s.62.

⁵⁸¹ 4 sıra nolu Genel Tebliğ RG t.29.06.1997, S.23034; 5 sıra nolu Genel Tebliğ RG t.27.02.1998, S.23271; 6 sıra nolu Genel Tebliğ RG t.04.05.2013, S.28637.

⁵⁸² RG t.02.01.1990, S.20390.

⁵⁸³ RG t.30.07.1995, S.22359.

⁵⁸⁴ Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, İstanbul: On iki Levha, 2015, s.148-149; Tekin ve Çelikkaya, age, s.62; Yerlikaya, age, s.22.

tasdikın usul ve esaslarını düzenleyen “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” çerçevesinde yerine getirilecek olup, 12.madde hükmünce “...*kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikın kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilecektir*”. Ancak bu kabul, tasdikın bu niteliği elbette vergi idaresinin denetim ve re’sen araştırma görevini ortadan kaldırmamakta, ispat yükünün yerini değiştirmemektedir⁵⁸⁵. Zaten bu durum 12. maddenin devamında “*Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır*” ifadesiyle belirtilmiş ve aynı maddede tasdikten doğan sorumluluk “...*yaptıkları tasdikın doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikın doğru olmaması halinde, tasdikın kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar...*” şeklinde hükme bağlanmıştır.

SMMM’lere ve özellikle YMM’lere kamu görevlisi sıfatıyla⁵⁸⁶ yerine getirmek üzere verilen bu ödevler, vergi usulünün güvenilir bilgi⁵⁸⁷ ve belgeler üzerinden yürütülmesine katkı sağladığı kadar vergi idaresinin tasdik ve re’sen araştırma görevinin getirdiği iş yükünü de azaltmaktadır. SMMM ve YMM’lerin vergilendirme usulündeki birlikte etki ödevi de ilk görünüş karinesinden yararlanmakta olup usule etkileri, ispat yükünü vergi idaresinin üzerinden almamaktadır. Meslek mensuplarının ödevlerini biçimsel olarak tam ve doğru olarak yerine getirmeleri halinde, vergi idaresi kamu görevi sıfatıyla denetlenmiş, tasdik edilmiş bilgi ve belgelerin doğru olduğundan hareketle araştırma derinliğini ve ispat ölçüsünü azaltacak, ödevler tam ve doğru olarak yerine getirilmemişse vergi idaresinin ispat ölçüsü tam ispat ölçüsünde olacak ve re’sen araştırmanın derinliği, SMMM ve YMM’lerin bu ödevlere hiç sahip olmadığı süreçler kadar fazla olacaktır.

Meslek mensuplarının birlikte etki ödevini ihmal etmelerinin ispat ölçüsü ve re’sen araştırmanın derinliğine etkisi, mükellefin birlikte etki ödevini yerine

⁵⁸⁵ Aksi görüş için bkz Selim Bekçioğlu ve Hakan Arslaner, “Vergilendirme İşlemlerinde Yemin Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Sınırı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış** (Dergisi), S. 32, Ekim 2010, s.30.

⁵⁸⁶ SMMM ve YMM’ler kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu kapsamında faaliyette bulunmakta olup YMM’ler kamu hizmeti görmek üzere ve kamu görevlisi sıfatıyla görevlendirilmişlerdir. Bkz 3568 sayılı Kanun’un 11., 14., 28., 47..maddeleri.

⁵⁸⁷ Bekçioğlu ve Arslaner, age, s.34.

getirmemesi hali ile farklı sonuçlar doğurmakta, ters orantı arz etmektedir. Mükellefin ödevlerini hiç ya da gereği gibi yerine getirmemesi halinde vergi idaresinin ispat ölçüsü ve re'sen araştırma derinliği azalmakta, meslek mensuplarının birlikte ödevini yerine getirmemesi halinde ise aksine artmaktadır. Zira mükellef ödevlerini yerine getirmediğinde vergi idaresinden hiç düzenlenmemiş ya da usulüne uygun olmayan suretle düzenlenmiş defter ve belgeleri araştırması, orantısız bir çaba içerisine girmesinin beklenmesinden kaynaklanmakta ve mükellefin birlikte etki ödevini ihmali vergi idaresinin ispat ölçüsünü azaltmaktadır. Oysa meslek mensupları, vergi idaresinden daha fazla denetim araç, imkan ve yetkisine sahip değildir ve birlikte etki ödevlerini yerine getirmemeleri hali vergi idaresini orantısız bir çaba içerisine sokmamaktadır. Vergi idaresi iş yükünü azaltmak ve daha etkin bir vergi usulü yürütmek için meslek mensuplarına tevdi ettiği ödevleri kendisinden imkansız beklenmeden, re'sen araştırma yoluyla tespit edebilecektir. Bu nedenle ödevlerin yerine getirilmemesi hali ispat ölçüsünü ve araştırma derinliğini arttıracaktır.

Meslek mensuplarından başka bu başlık altında kısaca değineceğimiz bir başka birlikte etki ödevlisi diğer kişi de, bilgi verme ve belge isteme-alma zorunluluğu getirilmiş olan üçüncü kişilerdir.

Vergi idaresinin bilgi toplama faaliyeti çerçevesinde, III. bölümde detaylıca ödevlerinden bahsedeceğimiz Vergi Usul Kanunu'nun "*Yoklama ve İnceleme*" üst başlıklı yedinci kısmının "*Bilgi Toplama*" başlıklı dördüncü bölümünde bilgi verme yükümlülüğü öngörülen kamu idare ve müesseseleri ile resmi makamlar ve gerçek ve tüzel kişiler üçüncü kişi vergi ödevlilerinin ilk grubunu oluşturmaktadır.

İkinci grup ise, Vergi Usul Kanunu'nun "*Fatura kullanma mecburiyeti*" kenar başlıklı 232. maddesi uyarınca "*...Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak...*", "*Müstahsil makbuzu*" kenar başlıklı 235. madde hükmünce "*...satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almak...*" ve "*Makbuz mecburiyeti*" kenar başlıklı 236. maddeye göre "*...Serbest meslek erbabı mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak...*" mecburiyetinde olan

nihai tüketicilerdir. Bahsi geçen hükümlere göre, belge talep etmek ve almak zorunluluğu getirilen nihai tüketiciler, üçüncü kişi vergi ödevlisi olarak vergi usulüne katılmaktadır.

Diğer vergi ödevlilerinin son grubu ise, III. bölümce incelenecek olan 268 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁵⁸⁸ ile miktara bakılmaksızın ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle belgelendirme zorunluluğu getirilmiş olan, işyerini kiralayan kiracılarıdır.

Bu bağlamda, kanaatimizce, diğer kişiler başlığı altında incelediğimiz bu üç tür üçüncü kişi vergi ödevlilerinin ödevi, delil üreterek vergi idaresine yardımcı olmaktır. Delil üretme ödevinin yerine getirilmemesi halinin, vergi idaresinin ispat yükü ve ispat ölçüsüne bir etkisi bulunmamaktadır. Diğer kişilere getirilen bu ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle elde edilemeyen deliller, vergi idaresinin re'sen araştırma görevi ve araştırmasının derinliğinde herhangi bir azalmaya neden olmayacaktır.

⁵⁸⁸ RG t. 29.07.2008, S.26951.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

RE'SEN ARAŞTIRMADA ÖZEL USULLER

1. Vergi İdaresinin Tüm Vergi Türleri Bakımından Sahip Olduğu Özel Usuller

1.1. Genel Olarak

Vergi usulünde karar, vergilendirme işleminin tesisi yani “bilgi işlem süreci”, karara etki edecek önemli vergisel durumlara ilişkin bilgi ve belgelerin araştırılması, toplanması, gereksiz bilgilerin elenmesi, vergisel duruma ilişkin yeni bilgilere ulaşılması ile sürecelecek, tanımlanan soruna ilişkin bu bilgilerin değerlendirilmesi ile devam edecek ve kararın yapılandırılması ile nihayete erecektir. “Zor” bir görev olan vergi usulünü yürütme ve bu süreç günümüz vergi idaresi bakımından, özellikle risk yönetimi aracının beslediği, sayısız bilginin toplanıp derlendiği, işlendiği, değerlendirildiği, sürekli işleyen, yenilenen, gelişen bir mekanizma anlamına gelmektedir. Vergi idaresine bu süreci yönetebilmesi için, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıdığından ölçülü, vergisel durum için önemli ve zorunlu olan alanlarda, gereksiz delilleri toplamaktan kaçınarak, kullanabileceği önemli araçlar getirilmiştir⁵⁸⁹.

Beyan esaslı kayıt dışı kalınma riskini en çok taşıyan yöntemdir ve bu esasın benimsendiği sistemlerde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi sorun teşkil etmektedir⁵⁹⁰. Bu nedenle vergi denetiminin anlamı, kapsamı ve işlevi beyan esasının vergi ödevlilerine tevdi ettiği ödevlerin yerine getirilip getirilmemesi olarak algılanmaktadır. Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde vergi

⁵⁸⁹ Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, age, s.80-81, 128. Akyılmaz'ın genel idari usule ilişkin açıklamaları vergi usulüne uygulanarak aktarılmıştır.

⁵⁹⁰ Cemil Rakıcı, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Öleme Fonksiyonu”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:7, S.14, 2011, <http://www.ijmeb.org/index.php/zkesbe/article/view/36/28> (20.04.2015), s.347.

idaresine kanunlarla tanınan denetim araçlarının asli işlevi, re'sen araştırma görevinin, gerek ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi gerekse de somut durumun araştırılarak vergilendirme usulünün hukuka uygun yürütülmesinin sağlanmasıdır. Bu araçları salt, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasında süregelen ilişkide, alacaklılık ilişkisinden kaynaklanan karşıt menfaatler nedeniyle ödevlerin hiç ya da gereği gibi yerine getirilmeme riskinin bertarafına, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunun kontrolüyle beyan sisteminin etkin şekilde işleminin sağlanma amacına indirgememek gerekmektedir⁵⁹¹. Zira kendi kendini vergilendirme usulünde, bağımsız hareket alanı sınırlı olan vergi idaresinin görev ve yetkileri, vergi ödevlilerinin ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğini denetlemekten ibarettir. Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde ise, vergi ödevlilerine verilen ödevlerden biri de bazı vergi türleri bakımından beyanname vermektir ve kendi kendini vergilendirme usulünden farklı olarak, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde beyan esaslı matrahın bildirim ile sınırlı olup vergi borcunun hesaplanmasını kapsamamaktadır. Bu iki ayrı sistemin vergi idaresine yüklediği görev ve yetkilerden hareketle, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünü yürüten Türk vergi idaresinin görevi, beyan esasına uygun olarak bildirimlerde bulunan ödevlilerinin ödevlerini hukuka uygun olarak yerine getirip getirmediğini denetlemekle sınırlı değildir, kamusal gücü kullanan vergi idaresinin görevi burada sona ermez, ödevlerin denetimi de içerecek şekilde tüm vergilendirme usulü hukuka uygun olarak yürütülüp, yönetilince tamamlanır.

Vergi idaresi her türlü araştırmayı yaparak vergiyi doğuran olayı, mükellefi, matrahı, vergi borcunu tespit ve takiben tahsil işlemlerini yerine getirirken, bir yandan bilinmeyen ortaya çıkartarak ve bilinenin doğru ve gerçek olup olmadığını tespit edecek⁵⁹², hukuka uygun vergilendirme yapacaktır. Diğer yandan da hukuka uygun vergilendirme yapılma sürecine ödevler yüklenerek yardımcı olacağı

⁵⁹¹ Denetim araçlarının beyan sistemi ve vergi ödevlilerinin ödevlerinin denetlenme amacına özgülendiğine ilişkin görüşler için bkz Kaneti, **Vergi Hukuku**, age, s.165; Şeker, age, s.1; Özyer, age, s.275; İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları, 1987, s.15; Furtun, age, s.302; Ahmet Erol, **Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2010, s.13; Rakıcı, age, s.347; Cahit Şanver ve Salih Ateş Oktar, “Gelir Üzerinden Alman Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, <http://oaji.net/articles/2014/420-1393106904.pdf> (10.06.2015), s.3.

⁵⁹² Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.211-212, 326.

öngörülen ödevlilerin hukuka uygun davranıp davranmadıkları⁵⁹³ denetlenecektir. Vergi idaresinin vergi usulünü yürütürken kullandığı araçlar, temel hak ve özgürlüklere müdahalesi bakımından azdan çoğa doğru bilgi toplama, risk yönetim sistemi, yoklama, inceleme ve aramadır⁵⁹⁴. Bu araçlar Gelir İdaresi Başkanlığı ile 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁵⁹⁵ ile “vergi denetiminin tek çatı altında gerçekleştirilmesi amacıyla”⁵⁹⁶ Maliye Bakanlığı bünyesinde, merkez teşkilatındaki Danışma ve Denetim Birimleri’nden biri olarak kurulan, doğrudan bakana bağlı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı⁵⁹⁷ tarafından kullanılmaktadır.

Vergi idaresinin hukuk kurallarına uygun vergilendirme için vergisel durum ve olguları tespit etmek, araştırmak, delillere bağlamak için “adli kolluk” olarak kullanacağı bu araçlar, vergi ödevlilerini özellikle vergi kaçakçılığı suçu bakımından şüphe altına sokacak, isnad mahiyeti taşıyabilecektir. Bu nedenle vergi ödevlilerinin, “adil yargılanma hakkı” (ve bu hakkın kapsadığı “kanunla kurulan, tarafsız ve bağımsız bir mahkeme önünde yargılanma hakkı”, “makul sürede yargılanma hakkı”, “masumiyet karinesi” gibi alt haklar ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin içtihatlarla türeterek bu hakkın kapsamına aldığı “bir yargı yerine başvurma hakkı”, “davanın hakkaniyete uygun dinlenmesini istemek hakkı”, “silahların eşitliği”, “çekişmeli yargı hakkı”, “kendini suçlayıcı beyanda bulunmaya zorlanamama hakkı”, “kendi suçlamama hakkı” gibi güvenceler) (6.madde), “özel ve aile hayatına saygı hakkı” (8. madde) ve “mülkiyet hakkı” (1 Nolu Ek Protokol 1. madde) başta olmak üzere tüm hakları Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin ve 1

⁵⁹³ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.165.

⁵⁹⁴ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Hukuku II”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınlanmamış ders notları, 29.04.2015.

⁵⁹⁵ 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu’nca 07.07.2011 tarihinde kararlaştırılmıştır, RG t.10.07.2011, S. 27990.

⁵⁹⁶ Vergi Denetim Kurulu Tanıtım Broşürü, 25.02.2103, <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fKurumTanitimi.pdf> (30.04.2015).

⁵⁹⁷ Kamu yönetimi reformu kapsamında kurulan ve denetim birimlerini tek çatı altında birleştiren uygulama ve eleştiriler için bkz Ahmet Erol, “Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerinin 646 Sayılı KHK ile Birleştirilmesi Bir Reform mudur?”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 225, Eylül 2011, s.12-19; H.İbrahim Yumuşak ve Nazmi Karyağdı, “Gelir İdaresinin Denetim Ordusu Vergi Dairesi Müdürleri %87,5 Oranında Vergi Kaçağı Tespit Etti!”, 26 Mayıs 2014, <http://www.vergialgi.net/vergi-haber/gelir-idaresinin-denetim-ordusu-vergi-dairesi-mudurleri-875-oraninda-vergi-kacagi-tespit-etti/> (30.04.2015); Adnan Gerçek, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, S.224, Ağustos 2011, s.31-36; Soydan, age, s.396-401; Rakıcı, age, s.352-353.

Nolu Ek Protokol'ün koruma alanında yer alacak⁵⁹⁸, “suç isnadı” ve “medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyumsuzluk” kriterlerini sağladığı ölçüde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yargı denetimine de tabi olacaktır⁵⁹⁹.

1.2. Yoklama

Re'sen araştırma ilkesinin kanuni dayanaklarından biri olan Vergi Usul Kanunu'nun “*Yoklama ve inceleme*” başlıklı yedinci kısmının, “*Yoklama*” başlıklı birinci bölümünün “*Maksat ve yetki*” kenar başlıklı 127. maddesi, vergi idaresinin vergisel durumu tespit araçlarından biri olarak öngördüğü yoklamanın amacının “...mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek...” olduğunu düzenlemektedir. Vergilendirme usulünde vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefin sağlıklı tespiti, sürecin öznesinin doğru tespiti anlamına gelmektedir. Vergi idaresi “mükellefler (ve vergi sorumluları)”, “mükellefiyetle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzular” dan oluşan unsurları tanıma, saptama, araştırma, soruşturma, soru sorma-cevap alma, bilgi edinmeye çalışma faaliyetlerinden ibaret yoklama aracı ile tespit edecektir. Yoklamanın unsurları açısından tek tek giderek aracın maksadını nasıl hayata geçirdiğini sıralamak gerekirse, yoklamanın öznesi mükelleflerdir ve mükellefiyetini işe başladığını bildirmeyerek kurdurmayan mükelleflerin vergi idaresi tarafından araştırılarak mükellefiyetleri kurdurulur. Mükellefiyetini kurdurmuş olup da vergilendirilmemiş olan mükellefler de yoklama yoluyla tespit

⁵⁹⁸ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2000, s.112-113; Billur Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.143, Ağustos 2000, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=948 (01.08.2015); adil yargılanma hakkı ve güvenceler için Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar ve Rıfat Murat Önok, **İnsan Hakları El Kitabı**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2014, s.215-252.

⁵⁹⁹ Kanaatimizce bu araçlar **somut olayın özelliklerine göre** suç isnadı niteliğinde olabileceğinden bu kriter sağlanmaktadır. Suç isnadıyla ilgili suç isnadında bulunması gereken dört kriter ve vergi uyumsuzlukları için Bendenoun v Fransa; “Medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyumsuzluk” kriteri bakımından da zaman içerisinde disiplin cezalarıyla ilgili 28541/95 sayılı Pellegrin v Fransa, Vilho Eskelinen ve diğerleri v Finlandiya, 44759/98 sayılı Ferrazzini v İtalya kararları mahkemenin kriterlere bakışında yumuşama olduğunu göstermektedir. Bkz Durmuş Tezcan, “Kamu Denetiminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nden Kaynaklanan Sınırları”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, age, s.66-70. Devletlerin vergilendirme yetkisini kullanarak vergi borcu ödeme yükümlülüğü öngören düzenlemeler 6. madde koruması kapsamı dışında ise de vergi hukukundan ve vergilendirme usulünden kaynaklanan uyumsuzlukların tamamı 6. maddenin koruma kapsamı dışında değildir. Tezcan, Erdem, Sancakdar ve Önok, age, s.223-224. Vergi hukukundan kaynaklanan ihtilaflar özellikle mali yaptırımlar bakımından kriterler ve kararlar için bkz Durmuş Tezcan, “AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl**, Danıştay Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Ankara, http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105203.pdf (20.04.2015), s.17-31.

edilir. Yoklamada yapılan tespitlere göre mükellefiyetler kurdurulur, kaldırılır, değiştirilir, vergiyi doğuran olayın, vergi matrahına esas olacak bilgilerin toplanması ve doğruluklarının araştırılması ile vergisel durumun ortaya çıkartılmasına etki edecek olayların kavranılması da yoklama ile olacaktır.

127. madde uyarınca vergi idaresi yoklama aracı ile, “*günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek, günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak, nakil vasıtalarını durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak” yetkisine sahiptir. Vergi idaresi yoklama aracı ile maddede sayılanlar dışında mükelleflere ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylara, kayıtlara ve mevzulara ilişkin her türlü araştırma ve tespiti yapabilecek, bildirimlerin doğruluğunu, bildirimlerle ilgili maddi olayları, beyannamelerin verilmeme nedenlerini, günlük hasılatı, yazar kasa uygulamalarını, kayıt ve belge düzenini, belgesiz mal ve hizmetleri, levha uygulamalarını, mal ve hizmet akışını fiziken denetleyebilecek, araştırabilecek ve saptayabilecektir⁶⁰⁰. Yoklamanın mükellef ve mükellefiyetle ilgili durumların ortaya çıkartılmasını sağlayan yoklamanın etkinliği ve kapsamı, Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesinde 3239 sayılı Kanunla⁶⁰¹ yapılan değişiklik sonucunda maddi kontrol*

⁶⁰⁰ Söyler, age, s.20-50.

⁶⁰¹ 3239 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 sayılı Ücretli Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi

yetkilerinin de sağlanmasıyla genişletilerek, yaygın ve yoğun vergi denetimi de bu aracın kapsamına dahil edilmiştir. Yaygın ve yoğun vergi denetimiyle, yoklamanın mükellefiyetle ilgili maddi olaylar unsuru dahilinde vergiyi doğuran olayın meydana gelişi ve vergi kanunlarına uyumun güncel, dinamik ve etkin şekilde kavranılması amaçlanmıştır⁶⁰².

Mükellefe ek olarak vergiyi doğuran olayla ilgili de birçok hususu fiziken tespiti yarayan ve mükellefin bilgi verme (bildirim ve talep üzerine bilgi verme), defter tutma ve belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevlerinin yerine getirilip getirilmediği ve bu hususlara ilişkin delillerin toplanmasına yarayan⁶⁰³ yoklama⁶⁰⁴ aracını kullanmaya yetkili olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 128. maddesinde “*vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar, gelir uzmanları*” olarak belirlenmiştir. 130. madde hükmünce yoklama “*her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez*”, 131. madde hükmünce “*yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir*” ve 132. madde hükmünce “*...yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine tevdi olunur*”.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin “*Servislerin Görevleri*” kenar başlıklı ikinci bölümünde yer alan 11. madde hükmünce “*Ana Hizmet Birimleri*” nin altında yer alan “*Vergilendirme Bölümündeki Servisler*” den biri olan ve yoklama memurlarının bağlı olduğu *Sicil-Yoklama Servisi*'nin görevleri: “*a) Vergi dairesinin görev alanında faaliyet gösteren ve sürekli yükümlülüğü gerektiren vergilerden dolayı mükellef ya da sorumlu durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülüğe giriş, çıkış ve değişikliklerle ilgili yoklama işlemlerini yapmak ve sicil kayıtlarını tutmak...*” olarak belirlenmiştir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin “*Sicil İşlemleri*” başlıklı bölümü 8. maddeden 29. maddeye kadar detaylıca yoklama ve sicile ilişkin işlemleri düzenlemektedir.

Kanunu, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun İle 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Eki 1 aylık Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun'un kabul t: 11.12.1985, RG t.11.12.1985, S. 18955.

⁶⁰² Tekin ve Çelikkaya, s.139; Soydan, age, s. 163-165.

⁶⁰³ Erol, **Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları**, age, s.16-17.

⁶⁰⁴ Avrupa ülkelerinde yoklama ile ilgili detaylı bilgi için bkz Söyler, age, s.24-28.

Bireysel ve toplu olarak yapılabilen yoklamanın neticeleri, yoklama yapmaya yetkili olanların sisteme giriş külfetlerini azaltmak için elektronik ortama taşınmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın program koordinatörlüğünü yürüttüğü "10. Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi'nin Azaltılması Programı Eylem Planı" 'na konu "Mükellef Risk Yönetimi Projesi" çerçevesinde, bu hedef ile "37-Yoklama ve yaygın yoğun denetim faaliyetlerinin asli olarak tablet bilgisayarlar vasıtasıyla yerine getirilmesi ve bu suretle elde edilen verilerin eş zamanlı olarak analizi ve ilgili kurum ve kuruluşlar ile elektronik ortamda paylaşılması ve yoklama ve denetim faaliyetlerinde etkinliğin artırılması" nın amaçlandığı belirtilmiştir^{605 606}.

Vergi Usul Kanunu'nun "Elektronik yoklama" kenar başlıklı 132/A maddesi⁶⁰⁷ gereğince "Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır...". Aynı madde ile elektronik yoklamanın usul ve esaslarını belirlemeye yetkili kılınan Maliye Bakanlığı 453 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni⁶⁰⁸ yayınlamış ve elektronik yoklamaya duyulan ihtiyacı "Giriş ve Yetki" kenar başlıklı 1. maddede "günümüzde gittikçe artan ve karmaşıklaşan mükellef ve mükellefiyete ilişkin faaliyetlerin etkin ve hızlı şekilde kavranması ve kayıt altına alınması tüm vergi idareleri açısından büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması, bu faaliyetlerin dinamik ve organize bir yapıda

⁶⁰⁵ 10. Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi'nin Azaltılması Programı Eylem Planı, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf> (01.08.2015).

⁶⁰⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2014 yılı Performans Programı'nda da "e-Yoklama sistemi ile yoklama faaliyeti; klasik yoklama anlayışının dışında, mobil cihazlar ile yerine getirilecek, mükellefin her türlü uyumsuzluk durumlarına hızlı ve etkili bir şekilde müdahale imkanı sağlayacak, mükellefe ait istenilen bilgilere her noktadan anlık olarak ulaşılabilirliği mümkün kılacak, elektronik yoklama talebinde bulunan birimlere doğrudan bilgi aktarımına imkan verecek, mobil cihazlar yardımıyla kritik tebliğatların hızlı yapılmasını sağlayacak, görevli personelin daha etkin daha verimli hizmet üretmesini ve GPS ile personelin hangi noktada olduğunu görerek veya güzergahını belirleyerek denetim ve koordinasyonda etkinlik sağlayacak, denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin dijital ortamda (resim, video vs.) teminini ve sisteme aktarılmasını gerçekleştirebilecek bir sistem olarak" tasarlandığı belirtilmiştir.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2014_Performans_Programi.pdf (05.08.2015), s.57.

⁶⁰⁷ 132/A maddesi 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (kabul t: 27.03.2015, RG t.07.04.2015, S. 29319) 6. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenmiştir.

⁶⁰⁸ 453 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği RG t. 20.06.2015, S. 29392.

yürütülmesi ve gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esaslarının belirlenmesi zorunluluk haline gelmiştir” ifadeleriyle açıklamıştır. Madde başlığı her ne kadar elektronik yoklama ise de ve Televizyon haberlerine yoklamalar artık elektronik ortamda da yapılabilecek şeklinde konu edilse de, yeni düzenlemeler, yoklama yapmaya yetkili olanların ve sicil servisinde çalışan memurların sisteme girişteki iş yükünü azaltmak amacıyla getirilmiş olup, yoklama fiziken, iş yeri adresinde, bilgisayarla gelen ve bilgileri elektronik ortamdaki tutanağa işleyen, tespit ettiği delilleri dijital ortama aktaran, veri ambarındaki tüm bilgilere anlık olarak ulaşabilecek yetkili tarafından yapılacaktır⁶⁰⁹.

1.3. Bilgi Toplama

Vergilendirme usulünde vergi idaresi tarafından tesis edilen idari işlemlerin hukuka uygunluğu, maddi ve hukuki sebebin hukuka uygun olarak tespitine bağlıdır. İşlemin maddi sebebi, hukuki sebebin somut vergisel olayda uygulanmasını gerektiren, vergi idaresi tarafından delillerle ortaya çıkartılan olay, durum ve işlemlerdir. Şüphesiz vergi idaresi tarafından yapılacak her tür araştırma, tespit, denetim ve idari işlemin temelinde bilgi yer almaktadır. Vergisel durumlarla ilgili bilinmeyi bilindir kılma, bilinenin gerçeklere uygunluğunu denetlemenin hukuka uygun yapılabilmesi ancak hızlı, kapsamlı ve etkin bilgi toplanması ile mümkün olacaktır⁶¹⁰.

Vergi idaresinin tüm birel vergisel durumları tam olarak kavrayabilmesi için, vergisel durum ve işlemlerin gerçekleşmesine taraf olan, aracı olan, yetkili kurum olarak görev yapan tüm ekonomik aktörlerden, muhtelif kanallardan bilgi toplaması gerekmektedir⁶¹¹. Mükellef, vergiyi doğuran olay ve vergi borcunun tespiti amacıyla uygun olarak vergilendirmeye ilgili olmak zorunluluğu bulunan⁶¹², vergi ödevlilerinin bilgi verme ödevinin tersini ifade eden ve Anayasa'nın 13.

⁶⁰⁹ Ercan İzci, “Elektronik Yoklama Yapılmasına İlişkin VUK Genel Tebliği”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ercanizci/005/yazdir.php> (26.06.2015); Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (03.08.2015), s.104.

⁶¹⁰ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.326.

⁶¹¹ Cumhuriyet İnan Bilen, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I”, **Vergi Dünyası**, S. 330, Şubat 2009, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5235> (01.08.2015).

⁶¹² Ülke mevzuatlarına göre bilgi toplama ile ilgili örnekler için de bkz Cumhuriyet İnan Bilen, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi II”, **Vergi Dünyası**, S. 331, Mart 2009, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5268> (01.08.2015).

maddesindeki ölçülülük ilkesi başta olmak üzere sınırlamanın sınırlarına tabi olan vergi idaresinin bilgi toplama görevi, Vergi Usul Kanunu'nun "*Yoklama ve İnceleme*" üst başlıklı yedinci kısmının "*Bilgi Toplama*" başlıklı dördüncü bölümünde düzenlenmiştir. Vergi idaresinin ekonomik aktörlerden toplayacağı bilgiler, talep üzerine bilgi verme ve (kendiliğinden) bildirim olarak ikiye ayıracağımız şekilde hükme balanmıştır⁶¹³. Talep üzerine ve kendiliğinden bilgi verme ödevi de vergi idaresinin bilgi toplama araçlarıdır.

Talep üzerine bilgi verme, "*Bilgi verme*" kenar başlıklı "*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nun veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar...*" içerikli 148. madde ve "*Devamlı bilgi verme*" kenar başlıklı "*Kamu idare ve müesseseleri ... ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar*" içerikli 149. madde ile düzenlenmiştir.

Risk yönetim sistemi ile her geçen gün nitelik ve nicelik olarak çok sayı ve çeşitte bilgiye ulaşan vergi idaresine bilgi akışı sağlayan talep üzerine bilgi verme ödevlilerinden birisi, gerçek ve tüzel kişiler hakkında birçok mali bilgiye sahip olan ve Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesi hükmünce "*özel kanunlardaki mahremiyet hükümlerine dayanarak bilgi vermekten imtina edemeyeceği*" ve aksi halin özel usulsüzlük kabahati teşkil edeceği hükme bağlanan bankalardır. Vergi idaresi bankaların sahip olduğu müşterilerinin mali durumlarına ilişkin bilgileri, Vergi Usul Kanunu'nun 148. ve 149. maddelerine dayanarak geçici veya devamlı bilgi verme yükümlülüğü getirerek talep etme yetkisine haizdir⁶¹⁴.

Vergi idaresinin, gerçek ve tüzel kişiler hakkında birçok mali bilgiye sahip olan bankalardan daha fazla ve etkin bilgi toplayabilmesi için bilgi toplama faaliyetine tahsilat ve ödemelerin banka ve finans kurumları aracılığıyla yapılması

⁶¹³ Başaran Yavaşlar, "Vergi Hukuku II", age, 29.04.2015.

⁶¹⁴ Funda Başaran, "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu-Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, 2000, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=950 (23.11.2015), s.178-186.

ve bu kurumlarca düzenlenen belgelerle ödemelerin tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda vergi idaresinin parasal hareketleri, mükellefleri, vergiyi doğuran olayı ve matrahı araştırabilmesi için önemli bir araç ihdas edilmiştir. Bu araç daha önce 320 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶¹⁵ ile “...ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi...” amacına hizmet etmek üzere uygulamaya konulmuştur. 459 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶¹⁶ ile miktarı değiştirilen fatura almak zorunda olan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 7.000,00TL’yi aşan her türlü mal ve hizmet bedeli, avans, depozito, pey akçesi gibi tahsilat ve ödemelerin ve işletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemeler, aynı günde aynı kişi ve kurumlarla yapılan işlemler ile kısım kısım yapılan tahsilat ve ödemeleri de kapsayacak şekilde banka, özel finans kurumları ve posta idaresi aracılığıyla yapılacaktır. Ayrıca bu ödemeler, bu kurumlar tarafından düzenlenen hesap belgesi, dekont, alındı, hesap bildirim cetvelleri gibi belgelerle tevsik edilecektir. Bu zorunluluğa ilişkin açıklama ve miktar değişiklikleri 323⁶¹⁷, 324⁶¹⁸ (bu Tebliğ ile 8.000,00TL’yi aşan fatura tutarının, 8.000,00TL’nin altındaki taksitlerle ödenmesi halinde ödeme tutarları ne olursa olsun, yine bankalar, özel finans kurumları veya posta idaresi aracılığı ile yapılması zorunluluğu açıklanmıştır), 332⁶¹⁹ ve son olarak 459 (bu Tebliğ ile 8.000,00TL’lik sınır 7.000TL’ye indirilmiştir) sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.

268 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile vergi idaresinin bankalar üzerinden bilgi toplama faaliyeti genişletilmiştir. Her bir konut için aylık 500,00 TL ve üzerinde kira geliri elde edenler ile iş yerlerinde, iş yerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin de banka veya posta idarelerince düzenlenen, hesap belgesi veya hesap bildirim cetvelleri gibi belgelerle tevsiki zorunlu kılınmıştır. Kira geliri elde eden mükelleflerin, vergiyi doğuran olayın ve

⁶¹⁵ RG t.04.07.2003, S.25158.

⁶¹⁶ RG t.24.12.2015, S.29572.

⁶¹⁷ RG t.01.08.2003, S.25186.

⁶¹⁸ RG t.28.10.2003, S.25273.

⁶¹⁹ RG t.27.04.2004,S.25445.

parasal hareketlerin bankalar üzerinden araştırılarak kavranması mümkün hale gelmiştir.

Geniş kapsamlı sürekli bilgi verme yükümlülüğü olarak henüz yürürlüğe giren bir başka düzenleme de 464 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁶²⁰ düzenlenmiştir. Bu suretle, internet üzerinden mal ve hizmet satışı ile kiralama yapan mükelleflerin ve matrahlarının kavranması amacıyla, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarına, gerçekleştirmiş oldukları söz konusu işlemlere; bankalara internet üzerinden yapılan satış ve kiralama işlemlerine ait ödemelere; internet ortamında verilen ticari amaçlı reklam ve tanıtım hizmeti yürüten internet reklamcılığı hizmeti verenlere aracılık ettikleri reklam hizmetlerine; kargo ve lojistik İşletmelerine aracı hizmet sağlayıcılar tarafından yapılan gönderimlerde gönderici bilgileri yanında aracı hizmet sağlayıcının da bilgilerine ilişkin olarak, takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir.

Kendiliğinden bilgi verme ödevi ise, mükellefin bildirim ödevi ve “*Ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme*” kenar başlıklı, “*Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. 1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; 2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (...); 3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler); 4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (...)*” içerikli 150. maddede hükme bağlanan resmi makam ve mercilerin bildirim ödevinden ibarettir.

Vergi idaresi topladığı tüm bilgileri halihazırda re'sen araştırma ilkesinin usullerinden olan risk yönetim sistemi kapsamındaki araçlardan sayacağımız veri ambarına aktarmakta ve veri madenciliğine tabi tutmaktadır. Günümüz teknolojilerini çok iyi kullanarak hukuka uygun vergilendirmede etkinliğini arttıran vergi idaresi, topladığı bilgileri elektronik ortamda işleyebilmek için, bilgi toplama faaliyetini de elektronik ortamda gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Vergi idaresi Vergi Usul Kanunu'nun “*Yetki*” kenar başlıklı mükerrer 257/1 - 4. bent uyarınca

⁶²⁰ RG t.24.12.2015, S.29572.

Maliye Bakanlığı “*Bu Kanununun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye*” yetkili kılınmıştır. Vergi idaresi bu yetkisini çeşitli mükellef grupları hakkında düzenlemeler yaparak 403 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 413 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶²¹ ile kullanmış böylelikle bilgi toplama faaliyetini, risk yönetim sistemine dahil ederek, toplanan verilerden daha etkin suretle faydalanabilmek için özellikle mükellefin bilgi verme ödevini büyük ölçüde elektronik ortama taşımıştır.

Risk yönetim sistemi başlığı altında detaylı incelenecek süreçlerden önce, bu süreçlere başarıyla entegre edilebilecek bilgilerin toplanabilmesi amacıyla ticaret sicil kayıtları, tapu sicil kayıtları, Merkez Bankası kayıtları gibi birçok kaynaktan bilgi toplayan vergi idaresine bilgi akışı sağlayan araçlardan birisi de (vergi) kimlik numarasıdır. Vergi Usul Kanunu’nun 8.maddesine yapılan ekleme ilk kez 1995 yılında uygulanmaya başlayan (vergi) kimlik numarası kullanımı ile takiben “kamu

⁶²¹ RG t. 20.01.2012, S. 28179.

413 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’i ile kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elden eden gelir vergisi mükelleflerine getirilen, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili mükellef bildirimlerinin elektronik ortamda yapılma zorunluluğu ile beyanname bulunmayan elektrik ve doğalgaz aboneliğine ilişkin ve iş yeri kiralayanların iş yeri malikinin adres, telefon vb kişisel verilerinin istenmesi ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bkz Eda Özdiler Küçük, “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No:2**, 2012, İstanbul: On İki Levha, 2013, s. 159. Anılan Tebliğ aleyhine özel hayatın gizliliği ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle İSMMMO tarafından Danıştay 4. Dairesi’nde 2012/2327 Esas numarası ile açılan davada yürütmenin durdurulması talebi reddedilmiş olup dava an itibarıyla tetkik hakimine esastan havale edilmiş olup derdesttir. Bkz http://vatandas.uyap.gov.tr/danistay/portal_baslangic.uyap?param=user (02.08.2015).

idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişilere” “Maliye Bakanlığı’na belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında” (vergi) kimlik numarasının⁶²² tespit, kayıt ve bildirim zorunluluğu getirilmiştir “... vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması, düzenlenecek belge ve tutulacak kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyaının önlenmesinin sağlanması” (1. madde) amacıyla yürürlüğe konmuş 4358 sayılı Kanun⁶²³ uyarınca “Kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığınca belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlere muhatap veya taraf olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kimlik numarasını tespit etmek ve bu işlemlere ilişkin belge, hesap ve kayıtlarında vergi kimlik numaralarına da yer vermek zorundadırlar. Belirlenecek işlemlere muhatap veya taraf olan kişiler, vergi kimlik numaraları olmadığı takdirde, işlemlerin tamamlanmasından önce vergi kimlik numarası almak” zorundadırlar (2. madde). (Vergi) kimlik numarası uygulaması ile⁶²⁴ vergi idaresine sağlanan bilgiler, mükelleflerin, faaliyetlerinin, gerçek gelirlerinin ve vergiyi doğuran olayların kolayca ve geniş tabanlı olarak kavranılmasını sağlamaktadır⁶²⁵.

Vergi idaresi teknolojiyi de kullanmak suretiyle veri ambarına çok ve işlenebilir nitelikte bilgi toplama amacı ile hareket etmektedir. Vergi idaresinin bilgi toplama faaliyeti kapsamında, hatta en işlevsel bilgi toplama araçları olarak sayılabilecek olan, ancak aynı zamanda risk yönetim sisteminin kurulması ve etkin kılınmasında da neredeyse başrolü oynayan mükellefin bildirim ödevlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilme uygulamaları addedilecek elektronik beyanname, form Ba ve form Bs, elektronik fatura, elektronik bilet, elektronik

⁶²² (Vergi) Kimlik numarası kullanımı ve insan hakları hukuku bağlamında değerlendirilmesi hakkında detaylı bilgi için bkz Nihal Saban, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, age, s.249-274.

⁶²³ 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un kabul t.02.04.1998, RG t.04.04.1998, S.23307.

⁶²⁴ (Vergi) Kimlik numarası ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan Tebliğler 247, 262, 264 ve 3 seri nolu Tebliğler ile 4358 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan 1 ve 2 seri nolu Tebliğlerdir. Özyer, age, s.43-47.

⁶²⁵ Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimleri Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/> (01.08.2015). Ülkeler bazında otomasyon uygulamaları ve vergi idaresi reorganizasyon çalışmaları hakkında detaylı bilgi için de bkz.

defter ve elektronik kesin mizana, risk yönetim sisteminin bütünselliğine dikkat çekebilmek amacıyla risk yönetim sistemi başlığı altında yer verilecektir.

Mükellefe elektronik ortamda bildirim yükümlülüğü getirilmek suretiyle vergi idaresi tarafından yürütülen bir başka bilgi toplama faaliyeti de 413 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kurulan, faal olan kurumlar vergisi ve ticari kazanç (kazancı basit usulde tespit edilenler hariç), zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükelleflerini kapsayan mükellef bilgileri bildirim sistemidir. Bu bilgi toplama aracı, aynı zamanda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi bakımından re'sen araştırma ilkesini somutlaştıran ortak bir araç olduğundan, detayı tezimizin ilerleyen başlıklarına konu edilecektir.

Hukuka uygun vergilendirme usulünü yürütmek ve maddi gerçeği ortaya çıkartmakla yükümlü vergi idaresinin ulusal bilgi toplama mekanizmalarına ek olarak uluslararası bilgi değişimine de ihtiyacı bulunmaktadır. Mevzuatımızda bilgi değişimine ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun "*Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi*" kenar başlıklı, "*Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde...bilgi toplayabilir*" içerikli 152/A maddesi, (yoruma muhtaç) 5/4. madde ve Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un 12. maddesidir⁶²⁶. Uluslararası alanda ticaret ve sermaye akışının yaygınlaşması ve sınır ötesi finansal işlemler nedeniyle, vergi idarelerinin ulusal önlemleri ve denetimleri yetersiz kalmaya başlamıştır. Uluslararası alanda bilgi değişimine dayanan iş birliği ile vergi kayıp ve kaçığı, kara para aklanması, zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. OECD üyesi ülkeler bu iş birliğini OECD Model Vergi Anlaşması'nın⁶²⁷ 26. maddesi çerçevesinde, gizlilik ve karşılıklılık temelinde gerçekleştirmekte, bilgi değişimi anlaşmaları ile üye ülkeler arasında geniş kapsamlı bilgi alışverişi yapılmaktadır. Türkiye vergi cennetleri ile bilgi değişimi anlaşmaları akdetmeye başlamış ve halihazırda Jersey, Bermuda,

⁶²⁶ Ulusal ve uluslar arası mevzuat ve detaylı değerlendirmeler için bkz Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uluslar arası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, S.401, Ocak 2015, s.25-37.

⁶²⁷ OECD Model Tax Convention tam metni için bkz <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (03.08.2015).

Guernsey, Cebelitarık⁶²⁸ ve Man Adası ile bilgi değişim anlaşması akdetmiştir⁶²⁹. OECD Mali İşler Komitesi, bilgi değişim anlaşmaları dışında uluslararası idari yardımlaşma ile vergi idarelerinin etkin bilgi alışverişinin gerçekleşmesi için (kanaatimizce temel hak ve özgürlükler bakımından son derece tedirgin edici suretle) her türlü vergisel amaçla banka bilgilerine ulaşabilme izninin tüm OECD ülkelerince verilmesi, olanakların artırılması için çalışmalar yapmaktadır⁶³¹.

Şüphesiz vergi idaresinin hukuka ve maddi gerçeğe uygun vergilendirme yapabilmek için re'sen araştırma görevi gereği bilgiye, işlemine mesnet delile ihtiyacı bulunmaktadır. Bilgi toplama da ulusal ve uluslararası zeminde vergi idaresinin ihtiyacı olan bu bilgi akışını etkin ve dinamik şekilde yerine getirecek şekilde oluşturulacak ve kullanılacaktır. Ancak vergi idaresi kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin çevrelediği bilgi alanı içerisinde, ölçülülük, orantılılık ve gereklilik kriterlerini göz ardı etmeden re'sen araştırarak bilgi toplama ve işleme faaliyetlerini yerine getirecektir. Hukuk devletinin vergi idaresi “ne pahasına olursa olsun” delil elde etmeye çalışmayacak, hukuka aykırı suretle elde ettiği delilleri, zehirli ağacın meyvelerini⁶³², işlemine konu edemeyecektir. Re'sen araştırma yetki ve görevinin ve bu görevin uygulanması için tahsis edilmiş araçların vergi idaresi tarafından temel hak ve özgürlüklere zarar vermeden, hukuka uygun olarak kullanılması, delillerin hukuka uygun yol ve mecralardan toplanması gerektiği açıktır. Bu

⁶²⁸ Anlaşmalar, tarihleri ve bilgi değişimine ilişkin detaylı bilgi için bkz http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (01.08.2015); Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, S. 163, Temmuz-Aralık 2012, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/163/163-05.pdf (30.04.2015), s.76-94; Ateş Konca ve Elifcan Bilgin, “Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, **Vergide Gündem Dergisi**, Temmuz 2013, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1333698/tmmz2013_makale3.pdf (03.08.2015).

⁶²⁹ [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews\[tt_news\]=2166&tx_ttnews\[backPid\]=718&cHash=d648a80e2e](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews[tt_news]=2166&tx_ttnews[backPid]=718&cHash=d648a80e2e) (03.08.2015); Ramazan Kılıç, “Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasındaki İdari İşbirliği”, **Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler**, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2006, Antalya, <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373496-21-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf> (30.04.2015), s.71-89.

⁶³⁰ Avrupa Birliği ülkelerinin imzaladıkları bilgi değişim anlaşmaları, üye ülkelerin uyguladıkları bilgi değişim sistemleri Fiscalis ve Fiscus ile ilgili detaylı bilgi için bkz Feride Bakar, “Vergi İdareleri Arası İşbirliği: Fiscalis ve Fiscus”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt:4, No:2, 2012, http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_EBD/arsiv/2012_2/feride_bakar.pdf (30.04.2015).

⁶³¹ Detaylı bilgi ve bankalardan bilgi alınmasıyla ilgili ülke bazında detaylı değerlendirme ve mevzuat için bkz “Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Artırılması”, OECD Mali İşler Komitesi raporu, çev. Hesap Uzmanları Kurulu, <http://www.oecdbookshop.org/get-it.php?REF=5LMQCR2KLJKF&TYPE=browse> (30.04.2015).

⁶³² Seer, “*Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht*”, Tipke ve Lang, age, s.1115; Öztürk, Tezcan, Erdem, Sırma, Saygılar Kırıt, Özaydın, Alan Akcan ve Erden, age, s.146, 416.

bağlamda, Almanya’da (Kuzey Ren Vestfalya Eyaleti tarafından) mali istihbarat araçları vasıtasıyla yüksek bedeller karşılığında, İsviçre ve Lichtenstein’deki bankalarda bulunan gizli hesap sahiplerinin bilgilerinin yer aldığı CD’lerin satın alınması⁶³³ kanaatimizce re’sen araştırma görevi içerisinde bilgi toplama faaliyeti olarak değerlendirilemeyecektir⁶³⁴.

1.4. Risk Yönetim Sistemi

Risk yönetimi sistemi, sistemli ve vergisel durumların ortaya çıkartılması hedefine yönelmiş olarak, bilginin toplanması, işlenmesi, saklanması, sınıflandırılması, kullanılması, transfer edilmesi ve değerlendirilmesi süreçlerinden oluşan bir **bilgi yönetimi sürecidir**. Bilgi yönetim sürecinin alt yapı unsurlarından birisi de, temel ve yardımcı teknolojilerden oluşan, teknolojik alt yapıdır. Vergi usulü bakımından en önemli alt yapı unsuru, teknolojik alt yapı olduğundan, bilgi yönetim sürecinin (bu meyanda risk yönetim sisteminin de) bir software programı, bir yazılımdan ibaret olduğu sanılmaktadır⁶³⁵.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın raporlarına kayıt dışı ekonomin azaltılması amacının gerçekleştirilmesi için “karar destek ve yönetim bilgi sistemi” oluşturulması⁶³⁶ hedefi ile konu olan, vergi mevzuatında “risk yönetim sistemi” adıyla açıkça düzenlenmeyen, uygulamada elektronik vergi sistemi ve yönetimi,

⁶³³ Philip Kunig (çev.Yıldırım Taylar), “Kamusal Denetimin Hukuki Güvenlik İlkesinden Kaynaklanan Sınırları: Almanya”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, age, s.120; <http://www.yenihayat.de/politika/kara-para-cenneti-cehenneme-mi-donusuyor> (03.08.2015).

⁶³⁴ Aksi görüş için bkz Markus Heintzen (çev.Handan Çelik), “Alman Vergi Hukuku’ndaki Tahkikat Metotları”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, age, s.241.

⁶³⁵ Halil Zaim, “Bilgi Yönetimi Bir Düşünce Yapısı, Bir Yönetim Anlayışdır”, **Çerçeve Dergisi**, Ocak 2007, s.106-108.

⁶³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009 - 2011 Performans Programı, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2009PerformansProgrami.pdf> (01.08.2015), s.17; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılı Performans Programı, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf> (01.08.2015), s.28, 43; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf (01.08.2015), s.8; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Yılı Performans Programı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_Performans_Programi.pdf (01.08.2015), s.44; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Performans Programı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2014_Performans_Programi.pdf (01.08.2015), s.26; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Performans Programı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/GIB_2015_Performans_Programi.pdf (01.08.2015), s.81.

bilişim sistemleri denetimi gibi adlarla da anılan⁶³⁷ ve yazılım programından çok daha ötesi olan bilgi yönetim süreci, uygulandığı alandaki hedeflere ve bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için uygulanan sisteme bağlı olarak farklı görünümlere bürünmekte, özel ve kamusal alanda da uygulanagelmektedir⁶³⁸.

Bilgi yönetim sistemlerinin ortak özelliği belli bir amaca özgülenmeleri ve o amacın gerçekleştirilmesine uygun olarak sistemleştirilmeleridir. Vergilendirme usulü ve amaçlarından hareketle bilgi yönetim sistemi, vergi idaresinin hukuka uygun vergilendirme usulü yürütebilmesi ve riskli alanlarla mücadele edebilmesi için bir araçtır. Bu nedenle, sistemin ayırt edilmesi, amacının vurgulanması bakımından risk yönetim sistemi olarak anılması terminolojik olarak daha uygun görünmektedir. Bu nedenle biz tezimizde, bilgi yönetim süreci, karar destek ve yönetim bilgi sistemi, elektronik vergi sistemi ve yönetimi, bilişim sistemleri denetimi gibi adlarla anılan bu sistemi, risk yönetimi sistemi olarak adlandıracaktır.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 20. maddesinde yalnızca risk yönetim sisteminin aşamalarından - adımlarından biri olan risk analizine yer verilmişse de, mevzuatta risk yönetim sistemi bu adla, amacı, iş akışı gibi detayları da içerecek şekilde açıkça düzenleme bulmuş bir araç değildir. Ancak, aşağıda bahsi geçen mevzuat hükümleri ve eylem planları risk yönetim sisteminin re'sen araştırma ilkesinin özel usullerinden biri olacak şekilde, açık ve detaylı bir kanun hükmü ile izin kaydını gerçekleştirilememiş olarak, hayata geçtiğini açıkça işaret etmektedir.

Vergi idaresi yalnızca ödenmesi gereken vergileri tarh, tahakkuk ve tahsil etmekle değil, "*Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak*", "*Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli*

⁶³⁷ Mehmet Ali Ceylan ve Ahmet Tunali, "Bilişim Sistemleri Denetimi ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Bilişim Sistemleri Alanında Yaptığı Çalışmalar", <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-bilisim-sistemleri-denetimi-ve-gelir-idaresi-baskanliginin-bilisim-sistemleri-alaninda-yaptigi-calismalar--13-15.pdf> (01.11.2015); Tekin Akdemir ve Ersan Öz, "Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.187, Nisan 2004, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/elektronik-devlet-ve-vergi-yonetimi---i/7102> (04.12.2015), s.137; Abdullah Türk, "Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araştırma", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dumlupınar Üniversitesi SBE, 2010), s.68.

⁶³⁸ İbrahim Burak Aslanoğlu, "Gelir İdaresinde Risk Yönetimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 236, Mayıs 2008, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2187> (01.11.2015).

tedbirleri almak” ile de görevlidir⁶³⁹. Bu görev vergi idaresine vergi ödevlilerinin vergi kayıp ve kaçacağına yol açacak fillerde bulunmamasını sağlamak için değil, bunu önleyecek sistemin kurulması için verilmiştir ve bu sistemin, bilgi teknolojileri etkili şekilde kullanılarak, kurulması temel bir gerekliliktir. Bu sistem de beyannameler başta olmak üzere vergi idaresine ulaşan tüm bilgi ve belgelerin otomatik bilgi işlem süreçleriyle elektronik ortama kaydedilmesi, aktarılması, değerlendirilmesi, saklanması, işlenmesi ve kullanılmasını sağlayan risk yönetim sistemidir⁶⁴⁰.

Mali istihbarat olarak bildiğimiz işlev artık anlamını, kapsamını ve işlevini genişleterek ve artık bambaşka bir hale bürünerek risk yönetim sistemi halini almış, aşağıda yer verilen düzenlemeler çerçevesinde risk yönetiminin kurulması, geliştirilmesi böylelikle veri madenciliği ve verilerin ilgili kurum ve kuruluşlarla paylaşılması görevi, müdahalenin ölçüsü, sınırı, garanti, istisna ve kapsamına ilişkin hiçbir detayı içermeyecek şekilde, Gelir İdaresi Başkanlığı’na ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na verilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı “mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak ve işlemek” suretiyle elde ettiği ve veri ambarında sakladığı verileri “değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin” ve “ilgili birimlerin” kullanımına sunacaktır. Vergi Denetim Kurulu da “her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” ve “vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve iş birliğini sağlamak” suretiyle risk yönetim sistemi ve (ileride detaylandıracağımız üçüncü aşaması olan) belirlenen risklerin analizine ilişkin uygulamayı hayata geçireceklerdir.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un ana hizmet birimlerinden olan “*Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı*”nın 11. maddede hükme bağlanan görevlerinden “*a) İşlemlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli bilgi işlem sistemlerini kurmak, teknolojik gelişmelere uygun bir şekilde geliştirmek ve bilişim faaliyetlerini yürütmek, ...*

⁶³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un “görevler” kenar başlıklı 4. maddesinin f ve j bentleri; Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 6/h ve 17/c.

⁶⁴⁰ Badura, “Das Verwaltungsverfahren”, age, s.503; Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.223-224.

g) Tüm ekonomik faaliyetlere ilişkin ulusal mali bilgi alt yapısını tek merkezden geliştirmek, yönetmek ve bu bilgileri ilgili birimlerin kullanımına sunmak, h) Kurumsal veri tabanını oluşturmak ve ulusal veri alt yapısının hazırlanmasına katkıda bulunmak, ...i) Mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak ve işlemek, j) Vergilendirme, denetim, planlama ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele konularında veri sağlamak” ; yine ana hizmet birimlerinden olan “Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı”nın 13. madde ile düzenlenen görevlerinden “a) Uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek suretiyle mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak, b) Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak”,

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin “Kurulun görev ve yetkileri” kenar başlıklı 5. maddesinde sayılan görev ve yetkilerinden “b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek”,

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin danışma ve denetim birimi olarak öngördüğü “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”nın 20. maddede sayılan görev ve yetkilerinden “...b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek..., ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve iş birliğini sağlamak, d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak”,

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin “Vergi dairesi başkanlıklarının görevleri” kenar başlıklı 6. maddesi uyarınca “...ğ) Yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak, bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek, ...” ve “Denetim grup müdürlüğünün görevleri” kenar başlıklı 17. madde hükmünce “...ğ) Vergi denetim ve incelemelerinde

kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak..., 1) Denetim ve inceleme sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin istatistiki veriler oluşturmak” ile görevli ve yetkilidir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “*Vergi incelemelerinin yürütülmesi*” kenar başlıklı 4. maddesi “... 2) Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikayet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir” ve “*İncelemeye başlama*” kenar başlıklı 9. maddesi hükmünce “... (4) Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür”.

Risk yönetimi sisteminin hukuki temelini arz edeceği kanaatinde olduğumuz vergi idaresinin bu görevleri, vergi idaresinin raporlarına da, zaman zaman risk yönetim sistemi adıyla konu edilmiştir. Sistem öncelikle, kayıt dışı ekonomi ile mücadele eylem planlarına “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010”da⁶⁴¹ “zayıf alanlar” başlığı altında “yerel risk analizi çalışmalarının olmaması”, “risk analizi çalışmalarının tek çatı altında toplanması...” ile konu olmaya ve “risk analizi” olarak adlandırılmaya başlamıştır.

Daha sonraları, Avrupa Birliği Eşleştirme Projesi (The European Union Twinning Project) kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı, İngiltere ve Almanya ortak çalışması ile 2005 yılında proje olarak yürürlüğe konulan⁶⁴², mükelleflerin risk profillerinin oluşturulması, risk değerlendirme modelleri yaratılması, elektronik denetim sistemlerinin geliştirilmesi, istihbarat ağının genişletilmesi, etkin bilgi yönetimi sistemi kurulması suretiyle mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesi amacıyla

⁶⁴¹ “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf (01.08.2015).

⁶⁴² Mustafa Erdin ve Nilüfer Kibar, “Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdaresinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Arttırılmasında Genel Prensipler ile Yaklaşımlar”, **Vergi Dünyası**, S.325, Eylül 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5102> (01.11.2015).

ihdas edilen⁶⁴³ risk yönetim sistemi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın program koordinatörlüğünü yürüttüğü "2011-2013 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı"nda⁶⁴⁴ "Mükellef Risk Yönetimi Projesi" adını almıştır.

Nihayet "10. Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi'nin Azaltılması Programı Eylem Planı"nda risk analizine ilişkin mevzuat hükümlerinin halihazırda "Mükellef Risk Yönetimi Projesi" çerçevesinde yürütüldüğü vurgulanmış, eylem planının birçok maddesi bu projenin geliştirilmesine ayrılmış⁶⁴⁵, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları'nda yer yer risk yönetim sisteminden bahsedilmiştir⁶⁴⁶.

Risk yönetim sisteminin açık bir hukuki bir temeli ve izin kaydı bulunmamasıyla ilgili kanaatimizi belirtmeden önce, sistemin amacı ve işlevine değinmek gerekmektedir. Zira, risk yönetim sisteminin amaç ve işlevi netleştikten sonra, kanunilik ilkesinin ihlal derecesi ve kanaatimiz daha somut, daha anlamlı olacaktır.

Teknolojik alt yapı unsurunun aktif şekilde kullanıldığı vergilendirme usulünde risk yönetim sisteminin, vergi idaresine tüm vergisel durumları kavrayarak, hukuka

⁶⁴³ Ceylan ve Tunalı, age, s.130.

⁶⁴⁴ 2011-2013 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2011_2013.pdf (01.08.2015).

⁶⁴⁵ "... 7- "**Mükellef Risk Yönetimi Projesi**"yle **analize tabi tutulan** mükelleflerin vergisel ödevlere uyum düzeyleri belirlenecek, ...Mükelleflerin vergiye uyum düzeyleri risk odaklı yöntemlerle ölçülecek ve uyum düzeyi düşük mükelleflere yönelik tedbirler geliştirilmek, ... suretiyle gönüllü uyum teşvik edilecektir... 9- Vergiyle ilgili beyan ve bildirimle yönelik her türlü belge, mükellefler ve ilgili tarafların da görüşlerine başvurulmak suretiyle gözden geçirilecek, **analize uygun**, daha basit ve anlaşılır hale getirilecektir... Beyanname ve bildirimler, **analize uygunluk**, basitlik ve anlaşılabilirlik hususlarında, mükellefler ve ilgili birimlerin de görüşlerine başvurulmak suretiyle değerlendirilecek ve gerekli değişiklikler yapılacaktır...29- E-ticaret sektöründe çalışan aracı kurumlardan ... ve ilgili diğer kurum ve kuruluşlardan **elektronik ortamda veri alınmasına ve sektörde e-fatura kullanımının yaygınlaştırılmasına yönelik düzenlemeler yapılacak, bu bilgiler risk analizine tabi tutularak e-ticaret sektöründeki kayıt dışılığın ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine çalışılacaktır**... 30-Hem internet ortamında faaliyet gösteren sosyal medya kuruluşlarına yapılan ödemelere ait bilgilerin, hem de sosyal medya kuruluşlarının müşterilerine yaptığı ödemelere ait bilgilerin kavranması amacıyla banka ve benzeri ödeme kuruluşlarından **elektronik ortamda veri alınmasına ve bunların analiz edilerek vergi kayıp kaçığının önlenmesine yönelik** gerekli hukukî ve teknik altyapı çalışmaları yapılacaktır...35-Yoklama ve yaygın yoğun denetim faaliyetlerinin asli olarak tablet bilgisayarlar vasıtasıyla yerine getirilmesi ve **bu suretle elde edilen verilerin eş zamanlı olarak analizi ve ilgili kurum ve kuruluşlar ile elektronik ortamda paylaşılması ve yoklama ve denetim faaliyetlerinde etkinliğin artırılması amaçlanmaktadır**..." <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf> (01.08.2015).

⁶⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, age, s.157; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FVDK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf (01.08.2015), s.19.

uygun vergilendirmede yardımcı olma hedefini teminen, re'sen araştırma ilkesini somutlaştıracak şekilde, birbirine bağlı iki temel amacın gerçekleşmesine hizmet edecek şekilde kurulması gerektiği görülmektedir. İlk amaç, kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmakla yükümlü olan vergi idaresinin, tüm vergisel durumları kavramak, sebep unsurunu hukuka uygun olarak tespit etmek suretiyle birel idari işlemlerle yürüttüğü vergilendirme usulünü hukuka uygun olarak yürütmesini sağlamaktır. İkinci amaç ise, ilk amaca bağlı olarak vergi ödevlilerinin kendi kendilerine, herhangi bir yaptırıma maruz kalmayı beklemezsizin hukuka uygun olarak vergi borcunu ödemeleri ve birlikte etki ödevlerini gereği gibi yerine getirmeleri yani gönüllü uyumlarını sağlamak, gönüllü uyumun hiç ve/veya gereği gibi gerçekleşmediği, vergi idaresi bakımından riskli sayılacak alanları tespit etmek, tanımlamak ve uyum gösterilmeyen riskli alanlara odaklanarak bu alanların ve risklerin yönetilmesini sağlamaktır⁶⁴⁷. Vergi idaresi, risk yönetim sistemi kapsamında uygulamaya geçirdiği araçlara ilişkin tebliğlerde⁶⁴⁸ risk yönetim sisteminin ve bu sistem dahilinde uygulamaya konulan araçların amacını daha ziyade “... *Bu suretle işlemlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülerek kaliteli hizmet sunulması ve mükelleflerin vergisel uyumlarının artırılması...*” olarak işaret etmektedir.

OECD Mali İşler Komitesi'nin 2004 yılında yayımlanmış olduğu “Uyum Risk Yönetimi: Vergiye Uyumun Artırılması ve Yönetimi” rehberindeki bilgilerden hareketle risk yönetim sistemi ve aşamalarını kısaca tanımak gereklidir⁶⁴⁹. Vergi idaresi için risk, kanunda tanımlanan mükellefin, kanunda belirtilen vergiyi doğuran olayın, kanunda belirlenen vergi borcunun kavranılamaması, kayıt dışı kalması, vergi kayıp ve kaçağı meydana gelmesi olup bu risk de vergi idaresinin bahsi geçen görevlerini yerine getirebileceği şekilde yönetilmelidir. Risk yönetim sisteminin hedefleri, “vergi uyumunu esas alarak uyumsuz mükelleflere odaklanmak, idari etkinlik ve verimliliği arttırmak, kaynakları risklerin düzeyine göre dağıtmak, somut verilere dayanan değerlendirmeler yapılmasını sağlayarak şeffaf yönetim sağlamak” tır. Risk yönetiminin aşamaları, vergi idaresinin kanuna uygun olarak vergi usulünü yönetmesi amacıyla paralel olarak risklerin

⁶⁴⁷ Aslanoğlu, age.

⁶⁴⁸ Örneğin bkz 403 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

⁶⁴⁹ OECD: Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance tam metni ve metinde öngörülen risk yönetim aşamaları ve tablosu için (s.9) bkz <http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (01.08.2015).

belirlenmesi, risklerin önceliklendirilmesi-sıralanması, analizi, riske uygun müdahale yönteminin tespiti ve değerlendirmedir. İlk aşama olan belirlenecek riskler “kayıt riski, beyanname vermeme riski, ödememe riski, eksik beyan riski” olarak gruplandırılmakta ve risklerin belirlenmesinde “trend analizi, kamu anketleri, gelişmelerin izlenmesi, üçüncü taraflarla iş birliği, vergi idaresinin deneyimleri, rastgele denetimler, sondaj usulü incelemeler ve veri madenciliği”⁶⁵⁰ gibi kaynaklardan yararlanılmaktadır. Üçüncü aşama olan belirlenen riskin analizi, risklerin sayısı-sıklığı, ortaya çıkma olasılığı-ağırlığı ve vergi kaybının büyüklüğü-ağırlığı üzerine kuruludur. Bu aşama büyük verileri kullanmayı ve analiz etmeyi gerektirdiğinden bilgi işlem süreçlerinden yararlanılması önem arz etmektedir. Veri doğruluğu, güncelliği ve güvenliğinin önem arz ettiği risk analizinde vergi idaresine muhtelif kanallardan ulaşan tüm bilgiler kullanılmaktadır. Bilgiler, veri tabanındaki diğer bilgi ve verilerle karşılaştırılarak ve ilişkilendirilerek bir araya getirilir ve anlamlı hale gelerek seçilen kriter (her kriter bir skora sahip olacak şekilde belirlenir ve skorların toplamı risk düzeyini belirler) ve düzeylerde kullanılarak risk analizinin, “mükellefin özellikleri davranışının sebepleri, riskin sonuçları ve olasılığı, göstergeler ve değişkenler, riskin azaldığını ya da arttığını gösteren trendler, müdahale seçenekleri ve müdahalenin maliyeti, riskin vergi idaresinin amaçlarını etkileme düzeyi” hakkında sonuç vermesi beklenmektedir⁶⁵¹.

Risk yönetim sistemi, hukuka ve eşitliğe uygun vergilendirmenin temini için gerçeğe ve hukuka aykırı olabilecek vergisel durumlar riskini, vergisel durumların risk yönetimleri ile mümkün olduğunca sınırlamayı ve vergi idarelerinin re’sen araştırma ve kontrol yetkilerini buralara yoğunlaştırmayı sağlamaktadır. Vergi idaresi risk yönetim sistemi ile vergisel durumları sadece ciro/kazanç/gelir bağlamında değil kontrol ihtiyacını karşılayan başka risk parametreleri ile de yapabilecektir. Vergi ödevlilerinin şu ana kadarki vergi işlemlerinde somut olarak nasıl hareket ettiğini gösteren vergi hayatının-geçmişinin ve birlikte etki (iş birliği)

⁶⁵⁰ Tek başına anlamsız olan veri, bilgiye çevrilerek değer kazanacak ve istenen amaca hizmet edebilecektir. Bunu başaran ve verilerin analizini sağlayan veri madenciliğinde, sınıflama modelleri ve regresyon modelleri, kümeleme modelleri, birliktelik kuralları ve ardışık zamanlı örüntüler, bellek tabanlı yöntemler, yapay sinir ağları, karar ağaçları gibi yöntemler kullanılmaktadır. Bkz Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.550-561.

⁶⁵¹ Mustafa Erdin ve Nilüfer Kibar, “Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi”, **Vergi Dünyası**, S.323, 2008, s.68-77; Serkan Benk ve Kadir Kartalçı, “Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirilme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 1, 2015, <http://www.iibfdergi.ibu.edu.tr/index.php/ijesr/article/viewFile/691/992> (01.08.2015), s.43-59.

ödevini yerine getirme şeklinin (birlikte etki ödevinin yerine getirilmesi riskini bir derece azaltmakta, yerine getirmemesi riskini arttırmaktadır) risk yönetim sisteminde fonksiyonu önemlidir ve vergi ödevlilerinin şu ana kadarki vergisel yükümlülüklerine uyumunu gösteren uygunluk faktörü ile katı bir kontrol bağı kurmaktadır⁶⁵².

Türk vergi hukukunda bu genel başlık altında incelediğimiz tüm araçlar, yalnızca vergi ödevlilerinin ödevlerini yerine getirip getirmediğinin denetlenmesine ilişkin mekanizmanın araçlarına indirildiğinden⁶⁵³, risk yönetim sistemi de bilgi toplama, yoklama, inceleme ve aramanın tamamlayıcısı olarak addedilmekte ve aşamalardan biri olan risk analizi kapsamında yalnızca incelenecek mükelleflerin seçimine yarayan bir araç olarak kabul edilmektedir⁶⁵⁴. Kanaatimizce bilgi toplama ve risk yönetim sistemi de, vergi idaresinin elindeki diğer araçlar gibi, hukuka uygun vergilendirme amacına hizmet etmektedir. Şüphesiz bu görevin kapsamına vergi ödevlilerinin ödevlerini kanuna uygun olarak yerine getirip getirmediğinin denetlenmesi, bu denetlemeye hangi risk gruplarının tabi tutulacağına muhtelif yollarla belirlenmesi de girmektedir. Ancak yegane amaç bu değildir. Üst amaç, asli işlev, vergi idaresinin eşitlik, kanunilik ve idarenin kanuniliği ilkelerine uygun olarak vergilendirme usulünü yönetmek için re'sen araştırma görevini yerine getirmesi, kanunla ihdas edilen araçları kullanmasıdır.

Risk yönetim sistemi diğer araçlar gibi vergi idaresinin elinde bulunan re'sen araştırma araçlarından birisi de risk analizidir. Risk yönetim sistemini, mali istihbaratı da içerisine alarak genişleyen veri ambarı üzerinden incelemeye sevk edilecek mükellefleri tespit edecek bir araca indirgemek, sistemin, sadece bir adım ve işlevine odaklanmak anlamına gelecektir ki o işlev ve adım da aslında incelemeye sevk edilecek mükelleflerin tespitinden daha fazlasına hizmet etmektedir. Risk analizi ve bu adımı da ihtiva eden risk yönetim sistemi üst başlığı sadece, vergi dairesi tarama-kontrol bölümü memurları

⁶⁵² Tipke Lang, age, s.1050.

⁶⁵³ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi (Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü) Yayınları, 1979, s.3, 5, 41-42. Akdoğan eserinde Amerika Birleşik Devletleri'nde incelenecek bildirimlerin seçiminde o tarihte uygulanan elektronik araçların kullanım detaylarına da yer vermektedir.

⁶⁵⁴ Bu görüş için bkz Hayrullah Doğan ve Yüksel Yavuz, **Örneklerle Vergi İncelemeleri**, İstanbul: DT Denetim Yayını, 2014, s.81; Soydan, age, s.453-455 ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu'nun faaliyet raporları.

ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların beyanname ve eklerini usul ve şekil bakımından kontrol etme, tutarsızlık ve hataları tespit etme, takiben maddi vergi hukuku bakımından vergi borcunun hukuka uygunluğunu yine sadece beyanname ve ekleri üzerinden ön araştırmaya tabi tutmalarını ifade eden⁶⁵⁵, re'sen araştırma araçlarından biri olan beyanname revizyonunu karşılamamaktadır, sistem elektronik uygulama ve sistemlerle beyanname revizyonunu da kapsamına almıştır ancak ondan çok daha fazlasını ifade etmektedir⁶⁵⁶.

Beyan sisteminin demokratik vergilendirme için önemine ve gerekliliğine aynen iştirak etmekle birlikte yalnızca vergi idaresine verilen re'sen araştırma görevinin somutlaşmasının ve teknolojinin bu görev için sağladığı araç olan bilgi toplama ve risk yönetim sisteminin anayasal vergilendirme ilkelerine uygun vergilendirme için tamamlayıcı değil asli araç olduğunu vurgulamak bakımından aşağıdaki görüşe, yine kendi kanaatimizle harmanlayarak yer vermek isteriz: teknolojinin gelişme hızı ve gücünün yakın zamanda varacağı noktada, re'sen araştırma ilkesinin gerçekleşmesi için yardımcı olarak öngördüğü kanaatinde olduğumuz beyan sistemi, vergi ödevlilerinin ödevleri gibi unsurlara ihtiyaç duymaksızın, bahsi geçen araçlar ve risk yönetim sistemi verilerinin kullanımı ile *“idare mükellefe ödenecek vergisini hesaplayıp bildirebilecektir”*⁶⁵⁷. Biz de bu meyanda bu başlık altında risk yönetim sistemini, vergi idaresinin re'sen araştırma görevini yerine getirirken kullanmaya yetkili olduğu, her geçen gün etkililiği artan bir araç olarak irdeliyor olmaktadır.

Türk vergi usulü bakımından risk yönetiminin varlığını ve işleyişini, re'sen araştırma ilkesinin gerçekleşmesi için etkili bir araç olduğunu tespit için, genel bilgi, ilke ve süreçleri vergi usulünde somutlaştırmak gerekmektedir. Biz bu somutlaştırmayı önce Gelir İdaresi Başkanlığı, takiben de Vergi Denetim Kurulu özelinde değerlendireceğiz.

Risk yönetim sistemi için, veri yığınlarının arasındaki bağlantıyı ortaya çıkartarak, anlamlandırılmalarını sağlayan veri madenciliği teknikleri asli önem

⁶⁵⁵ Şeker, age, s.19-23, 49.

⁶⁵⁶ Dairenden dosya seçme sisteminin yerini aldığı belirtilen risk analizi görüşü yani dar anlamda değerlendirme için bkz Doğan ve Yavuz, age, s.81.;Soydan, age, s.453-455.

⁶⁵⁷ Görüş ve değerlendirmeler için bkz Murat Yılmazsoy, “Ba-Bs Uygulamasında “Mükellef Geri Bildirim Sistemi” ve Ba-Bs’lerin Büyülü Dünyası”, **Vergi Dünyası**, S.355, Mart 2011, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5235> (01.08.2015).

taşımaktadır. Kullanılacak çok sayıdaki verinin saklanması ve kullanım için hızla ulaştırılması önem arz ettiğinden ham bilgiyi içeren veri tabanları aracılığıyla, amaca hizmet edecek özet bilgi seçilip, ön işlemden geçirilerek veri ambarında saklanmakta, gerektiğinde ambardan alınarak veri madenciliğinde kullanılmakta, bu sayede ambarda bulunan çok fazla sayıdaki veriye dayanarak anlamlı sonuçlar elde ederek, keşfedilmemiş bilgileri yarı otomatik olarak ortaya çıkartmaktadır. Hukuka uygun vergilendirme ve bu amacın gerçekleşmesinde araç olan incelenecek mükelleflerin seçimine yarayan veri madenciliği teknikleri, özellikle de büyük verileri sorgulama yöntemiyle dallandırarak, kararları ve ihtimal dahilindeki tüm sonuç olasılıklarını grafiksel bazda çoklu seçeneğe dönüştürerek sunabilen karar ağaçları yöntemi kullanılarak, MERAK, SARP, VEGAS, SBS, KDVİRA ve Mükellef Karnesi gibi birçok proje oluşturulmuştur⁶⁵⁸.

Vergi idaresi, bu görev ve yetkilerini yani risk yönetim sistemini aşağıda bahsedeceğimiz adımlarla uygulamaya koyduğu otomasyon projeleri ve bu kapsamda kurduğu veri ambarları yoluyla hayat geçirmeye başlamış, alt yapıyı geliştirmiş, kapasitesini ve kapsamını genişletmiş, mükelleflerin kişisel nitelikte birçok verisini, ilgili kurum ve kuruluşlarla iş birliği çerçevesinde, web servisleri aracılığıyla paylaşır hale gelmiştir:

Gelir İdaresi Başkanlığı, iş yükünü azaltmak, etkin ve verimli faaliyet göstermek, çeşitli mecralardan bilgisayar ortamına gelen ve orada toplanan bilgilerden sağlıklı “karar destek ve yönetim bilgi sistemi” oluşturulması⁶⁵⁹ amacıyla vergi dairesi iş ve işlemlerin bilgisayarda yapılmasını öngören VEDOP’u (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) 1998 yılında hayata geçirmiş, bu suretle toplanan bilgiler üzerinden yönetim bilgi sistemi oluşturulmaya başlanmış, proje adım adım ilerletilmiş, VEDOP-2 kapsamına defterdarlıkların alınması, veri

⁶⁵⁸ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.554-555; Uğur Doğan, Fatma Ödevci ve Olcay Gül, “Veri Madenciliği ve Vergi İdarelerinde Kullanımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.236, Mayıs 2008, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2184 (01.11.2015); karar ağaçları yöntemi ve sahte belge düzenleme fiilinin tespitinde örneklendirilmesi ve yorumlanması için bkz Uğur Doğan ve Fatma Ödevci, “Riskli Mükelleflerin Karar Ağaçları ile Tespiti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.239, Ağustos 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/riskli-mukelleflerin-karar-agaclari-ile-tespiti/2234> (04.12.2015).

⁶⁵⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009 - 2011 Performans Programı, age, s.17; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılı Performans Programı, age, s.28, 43; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.8; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Yılı Performans Programı, age, s.44; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Performans Programı, age, s.26; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Performans Programı, age, s.81.

ambarının oluşturulması, elektronik beyanname, e-VDO (Merkez Vergi Dairesi Otomasyonu) pilot uygulaması, elektronik tahsilatın temellerinin atılması ile veri alt yapısı oluşturulmaya ve risk yönetim sistemi şekillenmeye başlamıştır. VEDOP zamanla yazılım değişikliklerinin gerçekleştirilmesinde zorluk, vergi dairelerinin yerel sunucularında bulunan veri tabanlarının bakım ve işletimlerinin tek elden yapılamaması, anlık verilerin bir gün sonra görüntülenebilmesi gibi sebeplerle yerini, vergi dairesinin vergilendirme (sicil-yoklama servisi, sürekli yükümlülükler vergilendirme servisi, süreksiz yükümlülükler vergilendirme servisi, ihtilafli işler servisi, diğer işlemler servisi), muhasebe (vezne servisi, muhasebe kayıt servisi), kovuşturma (icra servisi, satış servisi), tarama ve kontrol bölümlerinin ve bu bölümlerin tüm servislerinin fonksiyonlarının bilgisayarlarla gerçekleştirildiği, vergi dairelerini tek merkezden online olarak birbirine bağlayan e-VDO'ya bırakmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın zaman içerisinde uygulamaya soktuğu elektronik yoklama, elektronik beyanname, elektronik fatura, elektronik arşiv, elektronik bilet, ödeme kaydedici cihazlar, iade talep dilekçelerinin elektronik ortamda verilmesi, KDV İade Takip Sistemi, Ba-Bs sistemi gibi uygulama ve otomasyon projeleri, veri kütüğü oluşmasını da sağlamıştır. Bahsi geçen otomasyon projeleri ve bilgi toplama aracı ile muhtelif kanallardan gelen ve veri kütüğünü oluşturan bu bilgiler Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından saptanıp, seçilip, sistematize edilerek veri ambarına aktarılmaktadır⁶⁶⁰.

Veri ambarında bulunan, “vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükellefler (Form 11); Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nden alınan gayrimenkul alış-satış ve ipotekli işlemlere ait bilgiler; kredi kartı ile satış yapan mükelleflerin bilgileri; TC Merkez Bankası'ndan alınan bilgiler; Devlet Malzeme Ofisi'ne mal ve hizmet satan mükelleflere ilişkin alınan bilgiler; banka ve katılım bankalarından alınan kira geliri elde edenlere, teminat mektuplarına ait bilgiler ve diğer bilgiler; acente ve broker şirketlerinden; sigorta şirketlerinden; aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri, diğer borsa aracı kuruluşlarından; posta ve telgraf şirketlerinden; factoring şirketlerinden; tüketici finansman şirketlerinden; finansal kiralama şirketlerinden; yetkili müesseselerden (döviz büroları); ikrazatçılardan; kıymetli maden aracı

⁶⁶⁰ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.27-43, 47, 91,189,279,319; Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, age.

kuruluşlarından alınan bilgiler; Milli Eğitim Bakanlığı'ndan alınan özel sürücü kurslarına ait bilgiler, Gümrük Müsteşarlığı'ndan alınan ithalat bilgileri, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce mükelleflere yapılan ödemelere ilişkin alınan bilgiler, çek hesabı açtıran kişilerin çek defter bilgileri, Takasbank bilgileri; Adalet Bakanlığı'ndan UYAP projesi kapsamında alınan bilgiler” gibi, onlarca kalem bilgiden biri de bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ve satışlarına ilişkin bildirimlerdir (Form, Form Ba ve Form Bs)⁶⁶¹.

Gelir İdaresi Başkanlığı risk yönetim sisteminin tüm adımlarına hizmet ettiği kanaatinde olduğumuz “*vergisel uyumsuzlukları tespit etmek ve önlemek, verginin zamanında ve tam ödenmesini sağlamak*” görevini ve bu görevi “*veri ambarında bulunan veriler kullanılarak kayıt dışı işlemler ile eksik beyan edilen gelirlerin tespiti*” suretiyle ifa faaliyetini, risk analiz adımına indirgeyerek faaliyet raporlarına konu etmektedir. “*Denetim politikalarının oluşturulmasında yönetime karar desteği sağlanması ve denetim planlamasında doğru hedefler tespit edilmesine, sektörler itibariyle mükelleflerin büyüklükleri tespit edilerek sektör analizleri yapılmasına, mükellef olmayanları tespit ederek, mükellefiyetlerinin sağlanmasına, tahakkuk ve tahsilat analizleri yapılarak ödeme uyumu göstermeyen mükelleflerin tespitine ve haklarında tahsilatın hızlandırılmasına, mükelleflerin vergiye olan direncinin belirlenebilmesine, vergi denetimlerinin daha hızlı bir şekilde yapılması ve cari yıl işlemlerinin gözetiminin sağlanmasına*” yardımcı olacağı belirtilen ve “risk analiz faaliyetleri-çalışmaları” olarak tanımlanan, aslında vergi idaresinin vergi usulünü hukuka uygun yürütmesini sağlayan risk yönetim sistemi kapsamında bilgisayar programları aracılığı ile yürütülen birçok proje bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2010, 2011 ve 2012 yılına ait performans programları ve faaliyet raporlarında risk yönetim sistemi dahilindeki araçlara, kayıt dışı ekonomi ile mücadele proje ve faaliyetleri ile denetim etkinliğinin arttırılması başlığı altında risk analiz faaliyetleri olmak üzere iki ayrı başlık altında yer verilmiştir. Bu ayırımı göre risk yönetim sisteminin elektronik fatura, elektronik fatura kayıt sistemi, vergi kayıp ve kaçığının sektörel analizi ve raporlanması, vergi gelirlerini izleme ve analiz, tütün mamulleri ve alkollü içkilerde bandrollü ürün izleme sistemi araçları, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinlik sağlama amacına

⁶⁶¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılı Performans Programı, age, s.95-96; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Yılı Performans Programı, age, s.88.

hizmet etmekte ve bu başlık altında sıralanmaktadır. Denetim kapasitesi ve etkinliğinin artırılması amacıyla hizmet eden ve risk analiz faaliyeti alt başlığında konumlandırılan risk yönetim sistemi araçları ise Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK), Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursu Projesi, Potansiyel Mükellef Projesi, Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının Çapraz Analizi Projesi, Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi, Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi, Gayrimenkul Sermaye İradı Beyannamelerinin İdarece Önceden Düzenlenmesi Projesi, Değer Artış Kazancı Projesi, Konut Kredili Gayrimenkul Satışları Projesi, UYAP Verileri ve Avukatlar Analizi Projesi, Form - 11 İle Sahte Belge Kullandıkları Tespit Edilen Mükellefler Projesi, Ba-Bs Analiz Çalışmaları Projesi, POS Satışları İzleme Projesi, Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP), Sektör Bilgi Sistemi (SBS), Veri Ambarı Yönetimi (VERİA) gibi projelerdir⁶⁶². 2013 ve devamı yıllara ait performans programı ve faaliyet raporlarında ise daha isabetli olacak şekilde **bu ikili ayırım kalkmış, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinlik başlığı altında risk-uyum analiz faaliyetlerini de içerecek şekilde risk yönetim sistemi araçlarına**, Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi, elektronik bilet, Mükellef Karne Sistemi (Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi), Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi de eklenerek, yer verilmiştir⁶⁶³.

Vergi idaresinin bilgi toplama faaliyeti kapsamında elektronik ortamda veri ambarına bilgi sağlayan en önemli genel nitelikli risk yönetim sistemi araçları içerisinde yer alan, sistemin her iki amacını da gerçekleştirmeye yarayan elektronik beyanname, elektronik fatura, elektronik defter, elektronik kesin mizan ve elektronik bilete de, tekrardan kaçınarak ve ödev niteliğinden ziyade araç olarak sisteme katkısından hareketle kısaca değinmek gerekmektedir.

Risk yönetim sisteminin kurulma ve etkinleştirilmesinde ilk akla gelen uygulama **beyannamelerin elektronik ortama taşınmasıdır**. İsveç, Almanya,

⁶⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılı Performans Programı, age, s.68-87; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.46; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Yılı Performans Programı, age, s.71-86; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Yılı Performans Programı, age, s.71-83.

⁶⁶³ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013 Yılı Performans Programı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2013_Performans_Programi.pdf (01.08.2015), s.69-80; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Performans Programı, age, s.53-60; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Performans Programı, age, s.51-56.

Avustralya, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Brezilya, Singapur tam otomasyona geçme çalışmalarını neredeyse tamamlamışlardır⁶⁶⁴. Birçok Avrupa ülkesi ve risk yönetim sistemini uzun süredir başarı ile uygulayana Amerika için birçok beyanname türünde elektronik ortama geçiş oranı %70'lerde, Türkiye'de ise bu oran birçok beyanname bakımından neredeyse %100'dür⁶⁶⁵. Elektronik ortamda beyanname düzenlenmesi ve alınması, hukuka uygun vergilendirmenin temini için son derece önem arz etmektedir. Elden veya posta yoluyla gönderilen beyannamelerin sadece bir nüshaları üzerinde üstelik derinlemesine araştırma yapamayan vergi idaresi, beyannamelerin ikinci nüshalarını neredeyse hiç kontrol edemedi, birinci nüsha ile ikinci nüsha arasında farklılıklar olma, sürekli değişen beyanname formlarından eski olanın doldurulma, beyannamede farklı vergi türüne ilişkin bilgilerin yer alma, beyannamede hata ve eksiklik bulunması riskini ve bertaraf edemedi, vergi borcunu tahakkuk ettirmekteydi. Beyanname revizyonu re'sen araştırma ilkesinin bir gereği olarak işletiliyor ancak iş yükü altında yalnızca açık ve kolayca tespit edilebilen hususlar düzeltilebiliyordu. Beyannamelerin elektronik ortamda doldurulması suretiyle, sistemin hatalı matematiksel işlemlere izin vermemesi, beyanname ekinde ibrazı gereken gelir tablosu, bildirim, bilanço gibi belgelerin de elektronik ortamda alınmasıyla⁶⁶⁶, beyannameye konu birçok önemli veri doğrudan veri ambarına dahil edilerek bu veriler herhangi bir müdahale ya da işlem gereksiz otomatik olarak işlenmeye hazır hale gelmiş olmakta, kanuna ve gerçeğe uygun vergi borcunun tahakkuku hızlı şekilde gerçekleşmekte, neticeten re'sen araştırma sağlıklı ve etkin şekilde gerçekleşeceği için hukuka uygun vergilendirme büyük ölçüde sağlanmış olmaktadır.

Elektronik beyannamenin etkin bir re'sen araştırma aracı olarak kullanılmasını sağlayan bir başka mekanizma meslek mensuplarının aracılık sözleşmeleri ve sözleşmelere ilişkin bilgilerin elektronik ortamda bildirim zorunluluğu ile vergi idaresinin süresi içerisinde verilmeyen beyannamelerle ilgili bu kapsamdaki mükellef ve meslek mensuplarına mesaj yoluyla geri bildirimde bulunmasıdır. 405 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükmünce

⁶⁶⁴ Tekin Akdemir ve Ersan Öz, "Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 188, Mayıs 2004, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=1107 (01.11.2015), s.107-108.

⁶⁶⁵ Uğur Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 18.03.2010, <http://www.istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/540.pdf> (01.11.2015).

⁶⁶⁶ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.191-192.

uygulamaya konulan, elektronik beyannamenin aracılık eden meslek mensupları üzerinden gönderilmesi halinde, mükellefle akdedilen Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi ya da münferit durumlarda Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi'nin, bu sözleşmelerin süresi sonunda kendiliğinden sona erdiğinin ya da feshedildiğinin meslek mensupları tarafından internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda bildirilme zorunluluğudur. Meslek mensuplarına yüklenilen aracılık sorumluluğu nedeniyle elektronik beyannamelerin kanuni süresi içerisinde verilir verilmemesinin meslek mensupları tarafından takip edilmesi ve denetlenmesi sağlanmaktadır. Vergi idaresi de diğer yandan; meslek mensupları ya da mükellefler tarafından, kanuni süresi içerisinde elektronik ortamda beyanname verilmesine rağmen sistem üzerinden onaylama işlemi adımının yerine getirilmemesi nedeniyle gönderimi tamamlanmamış beyannameleri ve elektronik ortamda beyanname vermesi gerektiği halde kanuni süresi içerisinde beyanname vermeyen mükellef ve meslek mensuplarını araştırarak tespit etmekte, beyanname verme süresi sonundan itibaren bir hafta içerisinde, tespit ettiği mükellef ve meslek mensuplarına sistem girişinde mesaj yoluyla geri bildirim yapmaktadır⁶⁶⁷.

Genel vergi güvenlik önlemi olarak da adlandırılan, vergi idaresinin en önemli bilgi toplama araçlarından sayılabilecek, bu nedenle de risk yönetim sisteminin yapı taşlarından sayılabileceğimiz araç da, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını Form Ba ve mal ve hizmet satışlarını Form Bs ile, her ay elektronik ortamda bildirim yükümlülüğüdür. 2010 yılından beri her geçen sene bildirim haddi düşürülmekte olan Form Ba ve Form Bs'ler vasıtasıyla, mükellefler, denetim elemanının masa başından kalkmasına gerek olmaksızın ekran başından, tek tuşla, kolayca çapraz ve karşıt incelemeye tabi tutulabilmektedir⁶⁶⁸. 1.000.000'a yakın mükellef tarafından zorunlu olarak doldurulan formlara konu bilgiler veri havuzunda bulunan diğer bilgilerle karşılaştırılmakta, Maliye Bakanlığı tarafından diğer verilerle desteklenerek, bu bilgilere analizler uygulanarak vergi incelemesine tabi tutulacak

⁶⁶⁷ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.201, 709-711; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılı Performans Programı, age, s.39-40.

⁶⁶⁸ Cahit Şanver ve Oktar, age, s.7-9.

mükellef ve beyannameler seçilmektedir⁶⁶⁹. Risk odaklı denetim aracı olan Form Ba ve Form Bs'ler, bu bildirimde bulunmak zorunda olan mükellefler tarafından belirlenen haddi aşan her türlü mal ve hizmet alış satışı, mesnet belgenin türüne bakılmaksızın içerecektir⁶⁷⁰.

Vergi idaresinin risk yönetim sistemi dahilinde elindeki veri toplama araçlarından biri de elektronik fatura uygulamasıdır. 19.10.2015 tarihinde yapılan versiyon güncellemeleri sonrası⁶⁷¹, Form Ba ve Form Bs'ler gibi, kapsamı itibariyle veri toplama aracı olmaktan çıkarak kendi başına bir re'sen araştırma aracı haline gelen elektronik fatura uygulamasına, veri ambarına veri sağlama katkısından ziyade öne çıkan araç olarak, aşağıda ayrı bir başlık altında özel araç olarak yer verilecektir.

Elektronik beyanname, elektronik faturanın tamamlayıcısı olarak hayata geçirilen **elektronik defter uygulaması**, kağıt ortamında çok sayıda cilt, sayfa ve belge ile yürütülen, araştırılması, denetlenmesi uzun süren hantal bir süreci tedricen kaldırarak, risk yönetim sistemini işlevselleştiren bir başka araçtır⁶⁷². Vergi Denetim Kurulu'nun kullandığı elektronik denetim araçlarıyla elektronik ortamda denetlenerek⁶⁷³, hukuka uygun vergilendirmeye katkıda bulunacak elektronik defterin geçerliliği ve veri bütünlüğü, belirlenen standartlardaki bilgileri içerecek şekilde hazırlanarak vergi idaresine iletilen, vergi idaresi tarafından da mali mühür ile onaylanmış elektronik defter beratı ile sağlanmaktadır. Elektronik defterlerin içeriğine ilişkin veriler vergi idaresi tarafından transfer edilmemekte ve defterlere konu bilgilerin veri ambarına girişi yapılmamaktadır. Bu nedenle elektronik defterler üzerinde, elektronik beyanname ve elektronik faturadan farklı olarak, henüz içerik analizi yapılmamaktadır⁶⁷⁴.

Meslek mensuplarını "gönüllü maliye memuru" olarak çalışır durumda bıraktığı için eleştirilen bu elektronik uygulamaların devamı ve risk yönetim

⁶⁶⁹ Celal Çelik, "Ba ve Bs Formlarının Düzenlenmesi ve Bu Formların Maliye Bakanlığı Tarafından Kullanımı", **Vergi Dünyası**, S.331, Mart 2009, <https://www.vergidunyasi.com.tr/> (01.01.2015).

⁶⁷⁰ Neslihan İçten İnce, "Ba-Bs Bildirim Formları Soru-Cevap", 2010, http://www.muhasabetr.com/ekitap/haber_oku.php?haber_id=24 (30.04.2015).

⁶⁷¹ Doğan, "e-Fatura, KDV Beyannamelerini Ortadan Kaldırıyor mu?", age.

⁶⁷² Tahir Erdem, "Elektronik Defter Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 280, Ocak 2012, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/elektronik-defter-uygulamasi/4623> (04.12.2015).

⁶⁷³ Uğur Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 24.10.2013, age.

⁶⁷⁴ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.259-261, 275; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.79-80, 102.

sisteminin önemli parçası olarak uygulanagelen **elektronik ortamda yapılacak kesin mizan bildirimidir**. Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri, beyannameleriyle birlikte, kesin mizan bildirimini de, kesin mizan bildirim formatına uygun olarak elektronik ortamda yapacak ve formatta yer alan kesin mizan bilgileri doldurulmak suretiyle veri ambarına, “*alınan, verilen çek ve ödeme emri, hisse senetleri, menkul kıymetler, alacak senetleri, alacak senetleri reeskontu, kazanılmamış finansal kiralama geliri, verilen depozito ve teminatlar, diğer ticari alacaklar, şüpheli ticari alacaklar, ortaklardan alacaklar, iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan, personelden alacaklar, şüpheli diğer alacaklar, ticari mallar, diğer stoklar, stok değer düşüklüğü karşılığı, verilen sipariş avansları, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyeti, taşeronlara verilen avanslar, -gelecek aylara ait giderler, gelir tahakkukları, devreden katma değer vergisi, indirilecek katma değer vergisi, peşin ödenen vergi ve fonlar, iş avansları, personel avansları, sayım ve tesellüm noksanları, alacak senetleri, arazi ve arsalar, yeraltı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar taşıtlar, demirbaşlar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, özel maliyetler, banka kredileri, stok değer düşüklüğü karşılığı, kıdem tazminatı karşılığı, gelecek yıllara ait gelirler, yasal yedekler, statü yedekleri, özel fonlar, -kambiyo karları, kambiyo zararı, olağan dışı gelir ve kar-faiz gelirleri, bağlı ortaklık temettü gelirleri...*” gibi onlarca kalem bilgi de aktarılmış olacaktır. Kesin mizan bildiriminin de elektronik ortamda yapılması ile vergi matrahına ilişkin tüm belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi ve vergi borcunun elektronik ortamda tahsili ilişkin adım adım yürütülen çalışmaların⁶⁷⁵ bir diğer adımı daha tamamlanmış risk yönetim sistemi geliştirilmiştir.

Diğer uygulamalardan farklı olarak daha çok ulaştırma sektörünün baskısıyla elektronik ortama taşınan ve risk yönetim sisteminin bir aracı haline gelen **elektronik bilet** uygulamasının usul ve esasları 415 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶⁷⁶ ile düzenlenmiştir. Elektronik bilet kara ve deniz yolu ile şehirlerarası veya uluslararası yolcu taşımacılığı yapan mükelleflerden, elektronik ortamda bilet ve yolcu listesi düzenlemek isteyenler için ihtiyari olan bu uygulama

⁶⁷⁵ Yüce, age. Kesin mizan bildirim formatı için bkz <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.14684&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=403> (24.11.2015).

⁶⁷⁶ RG t.26.06.2012, S. 28335.

ile, 2011 yılı itibariyle 183 milyon yolcu taşıma bileti, 10 milyon yolcu taşıma listesi düzenlendiği esas alındığında⁶⁷⁷, vergi idaresinin elinde özellikle veri ambarına akışı sağlanan bilgi ve kurumlar vergisi ile katma değer vergisi matrahı bakımından önemli bir re'sen araştırma aracı daha ihdas edildiği söylenebilecektir.

Risk yönetim sisteminin amaçlarını hayata geçirecek olan ve yukarıda bahsedilen bilgi toplama araçlarından başka veri ambarında verilerin işlenmesi suretiyle riskli alanların analizine odaklanan araçlar da sistem dahilinde uygulanagelmektedir. Risk yönetim sistemi kapsamında Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından toplanan ve veri ambarında bulunan bilgilerin, Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından amaç ve konularına göre farklı otomasyon projeleri üzerinden analiz, istatistik, raporlama ve denetime konu edilmesini, ileride özel vergi türlerine özgülenmiş olanlar ayrıca inceleneceğinden, risk yönetim sistemini incelerken aslında detaylıca değindiğimiz, sistemin temelini teşkil eden, omurgasını oluşturan genel nitelikli kaynak uygulama olan veri ambarı (VERİA) ile, Sektör Bilgi Sistemi (SBS) ve Yönetim Bilgi Sistemleri (YBS) üzerinden açıklamak uygun olacaktır.

Vergi idaresi veri ambarı projesini, amacını ve işlevini şu şekilde izah etmektedir: “Veri ambarı projesi kapsamında, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, veri ambarına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktılarının incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması için veri ambarı oluşturularak (VERİA) bilgilerin değerlendirilmesi ve denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmıştır”⁶⁷⁸. Halihazırda toplanan ve işlenen sayısal büyüklüğü ve niteliğiyle veri ambarı kapasitesi en güçlü ülke vergi idarelerinden birisi olan Türk

⁶⁷⁷ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.339-342; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.80, 101.

⁶⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf (01.08.2015), s.50; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılı Performans Programı, age, s.60.

vergi idaresi⁶⁷⁹ bu suretle bilgi toplama aracı ile ulaştığı çok sayıdaki önemli veriyi ambarına atarak, bilgiyi risk yönetim sistemine dahil etmekte, uzun vadede bunları işleyerek vergi usulü için önem arz eden vergisel durumları, mal ve hizmet alım satımları ile para hareketlerini elektronik ortamda araştırabilmekte, tespit ve takip edebilmektedir.

Sektör Bilgi Sistemi (SBS), yerleşim ve faaliyet alanı kapsamında bilanço, gelir tablosu, beyanname, form Ba-Bs ve e-VDO'daki bazı bilgiler kullanılarak, en çok vergi ödeyen şirket, sektör ve bölgeleri, istisna ve indirimlerin etkilerini ve yoğunlaştığı sektörleri, devreden KDV'nin yüksek olduğu sektörleri ölçebilen, sermaye yapısı ve sektör ilişkileri, satışların bölgesel ve sektörel dağılımı ve yıllar bazında seyri, sektörlerin borçluluk ve finansal durum analizlerini yapabilen bir modeldir.

YBS (Yönetim Bilgi Sistemleri) merkez ve denetim birimlerine bilgi ve tahakkuk, tahsilat, borç, takip, sorgulama raporları ve istatistikleri sağlayan bu sisteme, mükelleflerin aciz hali, tasarruf tedbir şerhine ilişkin veri girişi de yapılabilmektedir⁶⁸⁰.

Vergi idaresinin veresiye defteri olarak tanımlayabileceğimiz şekilde, vergi alacağı dosyası olarak tuttuğu ve mükelleflerin sorgulanmasına imkan veren⁶⁸¹ Tahsilat Takip Sistemi ile; tahsilat protokolleriyle yetkilendirilen PTT ve bankalar tarafından Elektronik Tahsilat Sistemi kapsamında tahsil edilerek Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi (EBTİS) üzerinden vergi idaresine transfer edilen, ara ve kesin otomatik mutabakatlar sonucunda mükelleflerin dosyalarına otomatik olarak işlenen, doğrulukları teyit edilen vergi borçları⁶⁸² vergi idaresi tarafından değerlendirilmekte, belli bir meblağın üzerinde vergi borcu olan mükellefler bu sisteme, kütüğe kayıt edilmekte, vergi alacağının tahsili için vergi idaresinin yapması gereken işlemlerin (ödeme emri, tebliği, haciz varakası, cebri tahsil yollarının uygulanması mümkün mü vb gibi) ve aşamalarının izlenmesi, tespit

⁶⁷⁹ Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 18.03.2010, age.

⁶⁸⁰ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.139-141; Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, age; Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programı 2014, age; Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programı 2015, age, s.55; Uğur Doğan, "Vergi Teknolojileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 322, Temmuz 2015, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5634> (31.08.2015).

⁶⁸¹ "Mükellefe reyting notu geliyor", <http://www.isinsani.com/haberler/76-kamu/3079-mukellefe-reyting-notu-geliyor.html> (15.12.2015).

⁶⁸² Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, 47, 53-54.

edilmesi, Tapu ve Kadastro Bilgi İletişim Sistemi üzerinden (TAKBİS) mal varlığı araştırmasının kolayca yapılarak sonuçlarının girilmesi, mükellefin mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin, araçların, banka bilgilerinin araştırılması mümkün olmaktadır⁶⁸³.

Risk Yönetim sisteminin diğer öznesi uzmanlaşma ve işbölümü esasıyla 4 grup başkanlığına ayrılmış olan Vergi Denetim Kurulu'dur. Risk yönetim sisteminin Vergi Denetim Kurulu bakımından işleyişine de yer vermek gerekmektedir. Risk yönetimine ilişkin görev ve yetkiler, grup başkanlıklarınca VDK-RAMER'de VDK-RAS aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. VDK-RAS ile, *“her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Bu süreçte, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır. Risk analiz programları kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri objektif olarak belirlenmekte, incelenecek konu ve mükellefler Kurulun aktif işgücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınarak seçilmektedir. Risk analiz çalışmalarının etkin ve verimli şekilde yürütülmesi ve mükelleflerin risk durumlarının gerçeğe en uygun şekilde ortaya konulması amacıyla risk senaryosu hazırlama ve geliştirme çalışmaları Risk Analiz Merkezinde görevli müfettiş ve uzmanlarca gerçekleştirilmiştir. ... Denetim ve inceleme faaliyetlerinde kullanılmak ve rehberlik sağlamak amacıyla riskli mükellefler hakkında yürütülen analiz çalışmalarına ilişkin Risk Durum Raporları üretilmeye başlanmıştır. Risk Durum Raporlarında, müfettiş ve uzmanlar tarafından Risk Analiz Programı ile mevzuat hükümlerine göre analiz edilen her bir mükellef*

⁶⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.82-83; Mustafa Dakın, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 23.01.2014, <http://www.istanbulymm.org.tr/resimler/dosyalar/170.pdf> (04.12.2015), s.14.

hakkında riskli buldukları hususlar ile mükelleflere ait son beş yıldaki beyan ve inceleme bilgileri yer almaktadır....”⁶⁸⁴.

Vergi Denetim Kurulu'nun risk odaklı veri analizi stratejisi “... risk analizinin amacı sınırlı zaman ve kaynakların en uygun düzeyde kullanılarak denetim faaliyetlerinin verimliliğinin artırılmasını sağlamak, veri ambarında bulunan mevcut verilerin daha etkin bir şekilde analizlerde kullanılarak veri ambarının işlevselliğini arttırmaktır. Risk analiz sistemi ile incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçığı riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin belirlenmesi” üzerine kuruludur⁶⁸⁵. Ve risk analiz çalışmalarında kullanılacak verilerin temini ve en güncel bilgiler kullanılarak mükelleflerin analiz edilmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan web servisler aracılığı ile sağlanmaktadır.

Buraya kadar izah edilenler bağlamında amacını, işleyişini ve araçlarını incelediğimiz risk yönetim sisteminin kanunilik ilkesi karşısındaki durumunu değerlendirmek önem arz etmektedir.

Adımları-aşamaları gereği kişisel verileri toplayan ve işleyen risk yönetim sistemi, yalnızca kayıt dışı ekonomi, gönüllü uyum, denetim kavramlarıyla ilgili değildir. Veri madenciliğine tabi tuttuğu vergi ödevlilerine ait kişisel veriler ve bu verileri koruma yükümlüğü ile ilgili de çok yakın ilgili ve ilişkilidir. Kuşkusuz kişilerin mali bilgileri, kişisel veri kapsamına girmekte⁶⁸⁶ ve temelini Anayasa'nın 2., 6., 10., 17/1, 20. maddelerinden alan bir temel hak ve özgürlük olarak, 13. maddede öngörülen sınırlandırmanın sınırlarına tabi şekilde, Anayasal koruma kapsamındadır. Risk yönetim sistemi, vergi idaresinin vergilendirme görevini Anayasa'ya, kanunlara, eşitliğe uygun olarak yerine getirmesini sağlayarak kamu yararının gerçekleşmesine hizmet etmektedir. Ancak kamu yararı ve temel hak ve özgürlük olarak koruma altına alınan kişisel verilerin birlikte değerlendirilmesi,

⁶⁸⁴ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, age, s.27-28; <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo6QUtbogqxfQ==H7deC+LxBI8=&nm=1028> (01.08.2015).

⁶⁸⁵ <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=dg4k7r37yo5WlQ0FBuLHNw==H7deC+LxBI8=&nm=1032> (01.08.2015).

⁶⁸⁶ Kişisel verinin tanımı için bkz Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı'nın 3/ç maddesi <http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamaları/Tbmmkms/Tbmmkom/ki%C5%9Fisel%20veriler.pdf> (23.11.2015) ile Anayasa Mahkemesi kararları: t.09.04.2014, E.2013/122, K.2014/74 (RG t.26.07.2014, S.29072); t.25.12.2014, E.2014/74, K.2014/201 (RG t.23.05.2015, S.29364).

özel hayatın gizliliğinin, sınırlamanın sınırları gözetilmeksizin, kamu yararına feda edilmemesi gerekmektedir. Risk yönetim sistemi çerçevesinde yapılan müdahalenin, vergi idaresi tarafından kişilerin mali durumuna ait tüm verileri dilediği gibi toplamasına, işlemesine imkan verecek derecede sınırsız, aşırı, orantısız ve ölçüsüz olmaması gerekmektedir⁶⁸⁷.

Risk yönetim sisteminde kişisel verilerin vergi idaresi tarafından veri madenciliğine tabi tutulması izin kaydına bağlıdır ve bu izin kaydı vergi idaresinin kanunla açıkça yetkilendirilmiş olması veya vergi ödevlilerinin mali bilgilerinin işlenmesine izin vermiş olmasını gerektirmektedir. Anayasa'nın 13. maddesine uygun olarak vergi ödevlilerinin özel hayatları kapsamında yer alan mali durumlarına ilişkin kişisel verilerinin risk yönetim sistemi kapsamına alınması, kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla vergi usulünü yürüten vergi idaresine kanunla, ölçülü olarak yapacağı bu müdahalenin garanti, istisna ve kapsamına ilişkin tüm detaylarını içeren açık bir yetki verilmesi şartına bağlıdır⁶⁸⁸. Mevzuatımızda açıkça bu adla zikredilmemiş olan "risk yönetim sistemi" ne ilişkin izin kaydı, aşağıda bahsedilecek vergi idaresinin teşkilat kanunları ile gerçekleştirilmeye çalışılmış, vergi idaresinin vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla veri toplayacağı, bunları saklayacağı ve işleyeceğinden, hiçbir sınıra, ölçüye, somut kritere yer verilmeksizin, bahsedilmiştir. Kuşkusuz vergi idaresi Anayasa, kanunlar ve Anayasal ilkeler gereğince, temelini Anayasa ve kanunlardan alan re'sen araştırma görev ve bağlı yetkisini gerçekleştirmek için risk yönetimini kurmak ve etkin şekilde işletmek zorundadır. Ancak bu zorunluluk kaynağını, "vergi kayıp ve kaçacağını önlemek"⁶⁸⁹ gibi içerisine her türlü müdahale ve sistemi sığdırabileceğimiz kadar geniş, belirsiz kavramlardan değil, mutlak surette kişisel verilere yapılan bu müdahalenin ölçüsü ve sınırını, garanti, istisna ve kapsamına ilişkin tüm detayları içeren açık bir kanun hükmünden almalı, risk yönetim sisteminin kapsamı, işleyişi ve sınırları açıkça kanunda tanımlanmalıdır

⁶⁸⁷ Başaran, "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu-Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-", age, s.185-186.

⁶⁸⁸ Oğuz Şimşek, **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008, s.98, 106.

⁶⁸⁹ Anayasa Mahkemesi Maliye Bakanlığı'na geniş düzenleme yetkisi veren hükümleri, torba bir kavram olarak kullandığı, vergi kayıp ve kaçığına sebep olacak fiilleri engelleyerek vergi borcunun tam ve zamanında ödenmesini sağlamak amacı kapsamında değerlendirmiştir. Bkz Anayasa Mahkemesi'nin t.15.10.1991, E.1990/29, K.1991/37 (RG t.05.02.1992, S.21133); t.03.02.2011, E.2009/3, K.2011/31 (RG t.14.05.2011, S. 27934).

Bu bölümde, özellikle özel bazı vergi türleri bakımından tek tek bahsedeceğimiz araç ve uygulamalar, iş akışları ve detayları belirtilmeksizin, tebliğlerle yürürlüğe konulmaktadır. Hukuka uygun vergilendirme görevi nedeniyle vergi idaresinin etkin, günün koşullarına uygun olacak şekilde düzenlenip, değiştirilip uygulamaya konulacak şekilde dinamik araçlara ihtiyacı bulunmaktadır. Ancak, bu kabule rağmen hiçbir ana ilke ve çerçevenin kanunda yer almadığı araç ve uygulamaları tebliğlere konu ederek mükellefiyetler oluşturulması kanunilik ilkesine aykırıdır⁶⁹⁰. Kaldı ki kanunda hiçbir temel unsuru düzenlenmeyen hususlar, tebliğlerde de ödev kısmı hükme bağlanıp geçilmekte, araçların iş akışlarına bu düzenlemelerde de yer verilmemektedir.

Anayasa'nın 13. maddesine uygun olarak ölçülülüğe uygun olarak yürütülmesi gereken bilgi toplama ve sair yollarla veri kütüklerine kaydedilen kişisel veriler, vergi idaresi tarafından saklanarak, aktararak, işlenip karşılaştırılmak suretiyle yeni verilere dönüştürülerek veri madenciliğine konu edilmekte ancak risk yönetim sistemi ve risk analiz modellerine ilişkin detaylı hüküm içermeyen mevzuatımızda, kişisel verilerin vergi idaresi tarafından nasıl korunacağı ve işleneceğine ilişkin düzenlemeler de bulunmamaktadır. Anayasa'nın 20. maddesi ile koruma altına alınan ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinin de kapsadığı kişisel verilerin, Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyetine ilişkin 5. maddesi ile korunduğu ileri sürülmekte ise de, bu korumanın verileri korumaktan ibaret olduğu, veri sahibini korumadığı⁶⁹¹ kanaatindeyiz⁶⁹². Alman Vergi Usul Kanunu § 30'da hükme bağlanan vergi mahremiyeti kapsamında, vergi usulü için önemli olan bilgilerin mutlak surette vergi usulü ile sınırlı olacak şekilde vergi idaresinin iç alanında kalacağı taahhüdü ile korunan kişisel veriler, açıklık, belirlilik, ölçülülük ve sınırlamanın sınırlarına

⁶⁹⁰ Funda Başaran, **Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1999, s.43.

⁶⁹¹ Bekir Baykara, "Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilen Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi", **Vergi Dünyası**, S.404, Nisan 2015, s.4-15.

⁶⁹² Özdemir Küçük, "Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması", *age*, s.161-162; Saban, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", *age*, s.264-274;

tabi olacak şekilde Federal Anayasa Mahkemesi'nin kişisel verilere ilişkin olarak geliştirdiği özel formül ile koruma altında tutulmaktadır⁶⁹³.

Son olarak, bir ülke örneği teşkil edecek şekilde risk yönetim sistemini çok uzun zaman önce oluşturan Amerika Birleşik Devletleri'nden kısa da olsa bahsetmek önemlidir. Risk yönetim sistemini (Electronic Tax Administration) ve bu kapsamda elektronik beyanname uygulamasını 1986 yılında hayata geçiren, 1998 yılında yürüttüğü proje ile, projenin 2007 yılına kadar vergi beyannamelerinin %80'inin elektronik ortamda alınmasını ve takiben tüm beyannamelerin elektronik ortamda alınmasını gerçekleştirmeyi hedefleyen Amerika Birleşik Devletleri vergi idaresi IRS, bilgi işlem teknolojisini etkin şekilde uzun yıllardır başarıyla kullanmakta, risk yönetim sistemi sayesinde denetim ve beyanname konularında takdirle izlenmektedir⁶⁹⁴. Kendi kendini vergilendirme sistemi üzerine kurulu usulde, risk yönetim sistemi dar anlamda yani sadece mükellefe verilen ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin denetiminden ibaret bir işlev görmektedir. Amerika Birleşik Devletleri risk yönetim sistemini denetime özgüleyerek, çok çeşitli incelenecek beyannameleri seçme yöntemi geliştirmiştir. İncelenecek beyannamelerin seçim yöntemlerinden birisi de bildirimleri sınıflandırarak ve halihazırda hatalara ek olarak beyan edilmemiş gelir unsurlarını da tespit edebilen DIF (Discriminant Function System) yazılım programıdır. İki aşamadan oluşan DIF, önce beyannameleri bir puanlama sistemi ile sıraya dizer, bu puanlar, daha önce yapılan inceleme neticeleri, risk senaryoları, gelir ve harcama bilgileri gibi özel verilerden hareket edilerek ve sürekli güncellenerek olasılık prensibine göre arka plana girilmiş kriterler üzerinden, beyanların hatalı olma olasılıklarını inceleyen bir sistem tarafından bölmekte ve gözden geçirmektedir⁶⁹⁵.

⁶⁹³ Roman Seer (çev.Oğuz Şimşek), "Almanya'da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**, age, s.372-373, 380.

⁶⁹⁴ Akdemir ve Öz, "Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi-II", age, s.107-108; Yıldırım ve Açar, age, s.1251.

⁶⁹⁵ Nagel, age, s.78-80; Yıldırım ve Açar, age, s.1251-1253; Erkan Yetkiner, "ABD Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri", **Vergi Dünyası**, S.250, Haziran 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3085> (01.11.2015), Nazmi Karyağdı, "Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi", Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Kasım 2006, <http://www.sgb.gov.tr/Kitaplar/Amerika%20Birle%C5%9Fik%20Devletleri%20Gelir%20%C4%B0d%20aresi'%20nde%20Vergi%20%C4%B0ncelemesi.pdf> 30.04.2015), s.51-66 (1-107)

1.5. İnceleme

Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi İncelemeleri*" üst başlıklı ikinci bölümünün 134. maddesi hükmüne "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*". Vergi usulündeki tüm işlemleri hukuka uygun olarak yürütecek olan vergi idaresi inceleme aracıyla, kayıt içindeki mükellefin vergiyi doğuran olay ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeleri üzerinde hesap denetimi ve gerçeklik denetimi yaparak, defter ve belgelerden bu denetimleri gerçekleştirmek mümkün değilse araştırmalar sonucu elde edilen delillerden yararlanarak, matrahı ve bu suretle de ödenmesi gereken vergi borcunun miktarını, mali gücü tespit edebilecektir. İnceleme, diğer araçlar gibi, dar anlamından yani yalnızca beyan ve bildirimlerin doğruluğunun araştırılması, mükellefin ödevlerinin denetlenmesi fonksiyonundan ibaret değildir⁶⁹⁶. Hukuka uygun vergilendirme için gerçek vergiyi doğuran olayın, gerçek vergi borcunun, bu borcun hukuka uygun olarak ödenip ödenmediğinin, gerçek mali gücün tespitine yarayan bir araçtır⁶⁹⁷.

Vergilendirmenin hukuka uygun olarak yapılmasını temin eden araçlardan incelemeye yetkili olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde "*Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar...*" olarak; "*İncelemeye tabi olanlar*" ise 137. maddede "*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler...*" olarak belirlenmiştir.

Vergi idaresi "vergiyi en az maliyetle toplamak" ve tahsis edilmiş sınırlı kamu kaynağını "etkili, ekonomik ve verimli" olarak kullanma görevi⁶⁹⁸ gereği, (Anayasa'nın 17, 20, 48.maddeleri gibi) birçok temel hak ve özgürlüğe müdahale

⁶⁹⁶ Dar anlamda kullanım için bkz Akdoğan, age, s.3, 5, 41; Nas, age, s.1309-1310. Geniş anlamda kullanım için: IRS'e göre de incelemenin amacı geniş anlamda değerlendirilmekte ve mükellefin ödemesi gereken gerçek vergi borcunun tespiti olarak değerlendirilmektedir bkz Nazmi Karyağdı, "Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi", age, s.4,47-48. Almanya'da da incelemenin geniş anlamı için bkz Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.223-230, 248-250;

⁶⁹⁷ Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", age, s.394-396.

⁶⁹⁸ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu 1.madde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 1. ve 9. maddeler.

anlamı taşıyan inceleme aracını, (ölçülülük, gereklilik gibi) sınırlamanın sınırlarına uygun olarak kapsamını belirleyerek kullanmak zorundadır. Vergileri kanunilik, eşitlik ve idarenin kanuniliği ilkelerine uygun olarak (geniş anlamda) tahsil edebilmek için tüm vergisel durumların, tamamı üzerinde re'sen araştırma yapmakla görevli olan vergi idaresinin bu görevi, vergisel duruma ilişkin tüm somut olayları tamamen araştırarak yerine getirmesi fiilen-kapasite gereği mümkün değildir. Bu fiili zorluk, kamu kaynaklarının kullanımındaki bahsi geçen kurallar ve temel hak ve özgürlüklere müdahalenin sınırları ile birlikte değerlendirilmeli, tüm bu gereklilikler arasında mümkün olan en iyi dengenin kurulması sağlanmalı, incelenecek mükelleflerin seçiminde (kazancı yüksek işletmeler üzerine giderek) daha fazla vergi geliri sağlamak amacıyla hareket etmemelidir. Anayasa ve kanunlarla tevdi edilen görevleri kapasite yetersizliğini ileri sürerek yerine getirmekten imtina edemeyecek ve kanuni araçlar ve hükümleri tüm vergi ödevlilerine eşit olarak uygulamak zorunda olan vergi idaresinin, incelemeye tabi olacak mükelleflerin seçimi işte bu noktada önem arz etmektedir⁶⁹⁹. Vergi incelemesine tabi tutulacak mükellefler risk analiz sistemi sonuçlarına göre, ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi suretiyle, incelemenin genişletilmesi ve diğer kurumlardan gelen inceleme talepleri üzerine seçilmektedir⁷⁰⁰.

İncelemeye sevk, incelemenin kaynağına göre yapılan tasnifte, önceden planlanmış ve önceden planlanmamış incelemeler (“ihbarlı inceleme, çapraz inceleme, mahsup ve iade incelemeleri, tasfiye incelemeleri, muafiyet talebi incelemeleri ve diğer incelemeler”) olarak ayrılmaktadır⁷⁰¹. Önceden planlanmış incelemeler, Vergi Denetim Kurulu tarafından incelenecek mükellef ve konular; VDK-RAS kullanılarak mükellefler gruplar ve sektörler itibariyle, mükellefler, mükelleflerle iş ilişkisinde bulunanlar, finans kuruluşları, kamu kurum ve kuruluşları ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veri, bilgi, kayıt ve istatistik

⁶⁹⁹ Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-**, age, s.218-225.

⁷⁰⁰ Adem Bilgili, “Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler”, <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FEtkinlikler%2Fadembilgilisunum.pptx> (01.11.2015).

⁷⁰¹ İncelemenin kapsamına ve süresine (kısa-sınırlı ve tam inceleme), kaynağına ve yöntemine göre türleri ve inceleme ile ilgili detaylı bilgi için bkz Soydan, age.

üzerinden analiz ve mukayeselere tabi tutulmakta, risk alanları ve dereceleri objektif kriterler üzerinden belirlenmektedir⁷⁰².

Vergi Denetim Kurulu risk yönetim sisteminin adımlarından olan risk analizini, vergi incelemesi yapılacak mükelleflerin seçiminde bir yöntem, risk analizi sonuçlarını da inceleme gerekçesi olarak kullanmaktadır. Risk analiz merkezi risk analiz sistemini, veri ambarında bulunan bilgileri davranış takibi, sektör ortalamasından sapma, yanıltıcı ve hatalı bildirim, satışlar kaynaklı, muhasebe hesap, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, gider fazlalığı, yanıltıcı ve hatalı beyan, karşılaştırmalı bildirim ve beyan analizleri ve yanıltıcı ve hatalı değerlendirme kriterlerine göre işleterek analiz yapmakta ve bu kriterlerden sapma gösteren alanları riskli olarak belirleyerek incelenecek mükellefi seçmektedir⁷⁰³. Analizlere konu edilen risk unsurları önceki dönem beyannamelerin ve Form Ba ve Bs'nin verilmemesi, boş verilmesi, Form Ba ile Form Bs bilgileri arasında uyumsuzluk, katma değer vergisi beyannamesinde yer alan alım bedelleri ile Form Ba arasında ve satış bedelleri ile Form Bs arasında tutarsızlık, bu form ve beyannamelerin alım ya da satım yapılan mükelleflerin form ve beyannameleri ile çapraz kontrolü sırasında belirlenen tutarsızlıklar, mükellefin önceki dönem vergi borcunu kısmen ya da tamamen ödememesi, düzeltme beyannamesiyle önceki dönem katma değer vergisi beyannamesine konu matrahı ya da indirilecek katma değer vergisi matrahını çok arttırması, faaliyetini terk eden mükelleflerden mal ya da hizmet alımı, matrahta meydana gelen sıçramalar, önceki dönem kurumlar vergisi beyannamesinde ortaklık bilgisinin yer almaması, iletişim bilgilerinin geçersizliği, gibi davranışlar üzerinden belirlenmektedir⁷⁰⁴. Raporlarda ve beyanlarda, kullanılan risk kriterlerinin objektif kriterler olduğu belirtilmekte ancak bu kriter ve parametrelerinin neler olduğu, çıkış yolu bulunarak işlevsizleştirileceği endişesi ile, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği halde⁷⁰⁵, mükellefler ve kamuoyu ile paylaşılmamaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, dört farklı inceleme grubu üzerinden, risk yönetim sisteminin risk analiz aşamasını geliştirerek ve objektif yeni kriterler kullanarak her bir mükellef

⁷⁰² Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, age, s.27.

⁷⁰³ Bilgili, age.

⁷⁰⁴ Mehmet Mollaismailoğlu, “İncelenecek Mükellef Seçiminde Risk Analiz Uygulamaları”, <http://mollaismailoglu.com/genel/incelenecek-mukellef-seciminde-risk-analiz-uygulamalari/> (11.11.2015).

⁷⁰⁵ Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, age, s.405.

bazında risk profili oluşturulduğunu, risk bazlı denetim sayesinde incelenen mükellef sayısında % 350, tarhi istenen vergi miktarında % 120 oranında artış sağlandığını belirtmektedir⁷⁰⁶.

1.6. Arama

Olağan dışı bir denetim aracı olan aramalı vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nun "*arama yapılabilecek haller*" kenar başlıklı 142. maddesinde düzenlenmiş olup, mükellefler veya ilgili kişi ve kurumların üzerleri, iş yerleri ve konutlarında arama yolu ile araştırma, delil tespiti ve defter ve belgelere (ve istisnai hallerde "bilgisayarlara, bilgisayar program ve kütüklerine") el koyma; ihbar veya yapılan vergi incelemeleri sonucunda mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçeli yazı ile talebi üzerine sulh hakiminin arama kararı vermesi halinde mümkündür⁷⁰⁷.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nda⁷⁰⁸ tanımlanmayan arama⁷⁰⁹, Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmamış ancak arama yapılabilecek haller, aramada bulunan defter ve vesikalar, aramalı incelemenin tamamlanması düzenlenmemiş, 147. madde hükmünce açık düzenleme bulunmayan hallerde tamamlayıcı olarak Ceza Muhakemesi Kanunu⁷¹⁰ hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, bu suretle Anayasa ile koruma altına alınan "kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı" nı koruma hakkı (17. madde), özel hayatın gizliliği (20. madde) ve konut dokunulmazlığı (21. madde) gibi temel hak ve özgürlüklere müdahale eden aramanın, inceleme yönüne ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiş, tamamlayıcı hususlar için Ceza Muhakemesi Kanunu'na atıf yapılmıştır.

İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılabilecek aramalı inceleme aracı ancak; "mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa" yani Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen fiillerin vukuuna ilişkin emarelerin bulunması halinde, suç delillerinin elde

⁷⁰⁶ TÜSİAD Vergi Denetimi Çalıştayı yayınlanmamış Raporu.

⁷⁰⁷ Şeker, age, s.393-396; Erol, **Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları**, age, s.41-50.

⁷⁰⁸ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", **DEÜHFD**, Yıl:2003, Cilt:5, S.2, <http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-2/PDF/tasdelen6.pdf> (30.04.2015), s.162-163.

⁷⁰⁹ Vergi hukuku alanında aramaya ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi karar örnekleri için bkz 25.02.1993 tarihli, 10828/84 başvuru numaralı Funke v Fransa kararı; 25.02.1993 tarihli Mialhe v Fransa kararı ve Cremix v Fransa kararı, <http://hudoc.echr.coe.int/eng#> (02.01.2015).

⁷¹⁰ Arama ve el koymaya ilişkin hükümler "*Arama ve El Koyma*" üst başlıklı dördüncü bölümde 116-134. maddeler arasında düzenlenmektedir.

edilebileceği hususunda makul şüphe üzerine sulh ceza hakiminden (ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısından) alınacak izinle kullanılabilir, mükellefin ve ilgili diğer kişilerin eşyası, üzeri, konutu, iş yeri ve ona ait diğer yerler aranabilecek⁷¹¹, defter ve belgeler ile istisnai hallerde, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "*Bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve el koyma*" kenar başlıklı 134. madde hükmüne uygun olarak "başka suretle delil elde edilmesi mümkün olmayan hallerde", arama kararında açıkça yer almak kaydıyla özel bilgisayarlarda da arama yapılabilir ve bunlara el konulabilecektir⁷¹².

2. Vergi İdaresinin Bazı Vergi Türleri Bakımından Sahip Olduğu Özel Usuller

2.1. Özel Usullerin Genel Özellikleri

Vergi ödevlilerine günün teknolojileri kullanılarak vergi idaresine sağlanan usullerin tez konumuz bakımından önemi, bu araçların aslen re'sen araştırma ilkesinin gerçekleşmesine hizmet ediyor olmalarıdır. Vergi idaresinin re'sen araştırma görevini yerine getirmesine yardımcı olmak üzere, tüm vergi türleri bakımından tahsis edilen ortak usullere ek olarak, vergi türlerinin kendine özgü mahiyetini dikkate alarak, aslında çoğu risk yönetim sistemi kapsamında olan bazı usuller -teknolojik imkanlardan faydalanılarak- hazırlanmışlardır.

İfade ediliş gücü ve temellenmesi bakımından ceza hukukuna çok benzeyecek şekilde, kanuna dayanması ve kesin, güçlü bir lafızla düzenlenmesi gereken vergilendirmenin temel unsurlarından⁷¹³ mükellef, vergiyi doğuran olay ve matrahın hukuka uygun olarak tespit edilmesi ancak vergi idaresi tarafından yürütülen usule kapsamlı araştırmaların hakim olması ile gerçekleşebilecektir. Vergilendirmenin tüm temel unsurları hukuka uygun vergilendirmede aynı önemdedir, matrahın ne kadar araştırılması gerekli ise mükellef ve vergiyi doğuran olayın da o kadar araştırılması zorunludur. Buna rağmen, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi özelinde inceleyeceğimiz usullerin büyük çoğunluğu,

⁷¹¹ Ahmet Bumin Doğrusöz, "Aramalı İncelemenin İncelikleri", 24.12.2009, <http://www.bumindogrusoaz.com/m.aspx?id=492> (01.08.2015).

⁷¹² Soydan, age, s.520-521.

⁷¹³ Gülsen Güneş, "Hukuka veya Ahlakla Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi", **Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan**, age, s.240.

genel araçlar gibi, matrahın hukuka uygunluğunu kavramaya yönelik olup, vergiyi doğuran olay ve özellikle mükellefi tespitte özgülenmiş araç daha azdır. Oysa, vergi borcunun tesisinde ilk unsurlardan olan vergiyi doğuran olay, sebep unsuru olarak vergi borcunun talep edilebilmesi, usulün başlayabilmesi için harekete geçirici niteliktedir⁷¹⁴.

Katma değer vergisinde, gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde ağırlıklı olarak matrahın, dolaylı olarak da vergiyi doğuran olay ve mükellefin kavranması için ihdas edilmiş araçlar, tahsil işlemine kadar olan sürecin yürütülmesini sağlamaktadır. Biz tez kapsamımızda re'sen araştırma ilkesini somutlaştıran araçlara özellikle tahsil işlemine kadar olan süreç için yer vererek, bu başlık altında katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi bakımından vergi usulünün hukuka uygun yürütülmesini temin etmek üzere geliştirilmiş, çok önemli ve etkin araçları inceleyeceğiz.

2.2. Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Ortak Özel Usuller

2.2.1. Mükellef Karne Sistemi (Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi)

Mükellef Karne Sistemi vergi idaresi çalışanlarının hiçbir müdahalesi olmadan, bilgisayar vasıtasıyla otomatik olarak sanal profil oluşturma sistemidir⁷¹⁵. Bu sistem, beyan, sicil, ödeme ve performans olarak adlandırılan ana başlıklar altında, halihazırda 154 uyumsuzluk kriteri üzerinden, matematiksel ve istatistiksel yöntemler kullanarak, mükellefiyetlerin yerine getirilme şekli ve zamanını esas alarak ölçen derecelendirme aracı vasıtasıyla, maddi ve şekli ödevlerini yerine getirerek, vergi usulünü yürüten vergi idaresine birlikte etki ödeviyle yardımcı olan mükelleflerle, maddi ve şekli ödevlerini olması gerektiği gibi ya da zamanında yerine getirmeyen mükellefleri değerlendirerek puanlama yapmakta ve genel uyum notunu belirlemektedir. Mükellef Karne Sistemi, veri ambarında bulunan verilere göre aylık olarak mükelleflerin risk puanlarını belirlemekte, risk derecesini ölçerek uyum analizi yapmakta, sektör ve bölge bazında genel profiller çıkartmakta,

⁷¹⁴ Bedi Necmettin Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”, AÜSBFD, Yıl:1952, Cilt: 07, S.1, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/351/3644.pdf> (22.03.2013), s.52, 58.

⁷¹⁵ Doğan, Ödevci ve Gül, “Veri Madenciliği ve Vergi İdarelerinde Kullanımı”, age.

incelenecek risk puanı yüksek uyumsuz mükellefleri tespit etmekte⁷¹⁶, kayıt dışı ekonomiyi kavramada etkin bir araştırma kabul edilmektedir⁷¹⁷.

Mükellef Karne Sistemi, teknik olarak vergi usulünün daha en başında veri madenciliği yöntemleri ile tüm mükelleflerin davranış eğilimlerinden hareketle vergi mevzuatına uyumlarını derecelendirerek değerlendirilmesini sağlayan, objektif ve bilimsel kriterler üzerinden mükellef profilleri çıkartan, anlık raporlar üreten, ön uyarı yapabilen ve elektronik yoklama ile entegre çalışarak vergi daireleri arasında koordinasyon sağlamaya yarayan bir re'sen araştırma aracıdır⁷¹⁸. Bu araç bünyesinde, alt modülü olarak tasarlanan Katma Değer Vergisi Risk Analizi (KDVIIRA) ve bunun alt modülü olarak tasarlanan Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP) aracını da bulundurmakta⁷¹⁹, özellikle katma değer vergisi bakımından vergi usulünün yürütülmesine önemli bir araç olarak kaynaklık etmektedir.

2.2.2. Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP)

Sahte fatura, katma değer vergisi ödemelerini ve gelir vergisi ile kurumlar vergisi matrahlarını azaltarak gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayı, mükellefiyeti ve matrahı doğrudan etkiler şekilde, devlet teşvikleri kapsamına girebilmek, herhangi bir nedenle belgelendirilemeyen giderleri belgelendirmek, giderleri belgelendirilebilmesine rağmen vergi borcunu azaltmak, yansıma mekanizmasının uygulanmadığı faaliyet alanlarında üzerlerinde kalan yükü ortadan kaldırmak gibi amaçlara ulaşabilmek için kullanılmaktadır. Maliyetsiz yüksek kazançla, gerçek bir ilişkiye dayanmaksızın talep üzerine⁷²⁰

⁷¹⁶ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.472-476; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.106.

⁷¹⁷ Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 18.03.2010, age.

⁷¹⁸ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.472-476.

⁷¹⁹ Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 18.03.2010, age.

⁷²⁰ Fatih Gündüz, "Kayıt Dışı Mücadelede Sahte Belge Düzenleme Fiilinin Önemi", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 113, Eylül - Ekim 2012, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/113malicozum/11_fatihgunduz.pdf (04.12.2015), s.203-204; Alpaslan Yaşar, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye'deki Sahte Fatura Kullanımı Sorununa Yaklaşımı Üzerine Bir Araştırma", **Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi**, S.2, Cilt:4, 2015, http://journals.manas.edu.kg/mjsr/archives/Y2015_V04_I02/148f03249d107e4d0ab6a3d067919c2c.pdf (01.12.2015), s. 46-49.

düzenlenen sahte faturanın tespiti, hızla tesis edilip, fatura tanziminden sonra hızla terk edilen mükellefiyetlerin önüne geçilmesi için de önem arz etmektedir⁷²¹.

Katma Değer Vergisi İade Risk Analiz Sistemi içinde, onun alt modülü olarak çalışan bu usul, arka planda veri ambarındaki, mükellefler ve ticari ilişkide oldukları üçüncü kişiler tarafından verilen bildirim ve beyannamelerde yer alan bilgiler, elektronik faturalar başta olmak üzere tüm bilgilerin kullanıldığı sorgulamalar yapmaktadır. Bu verilere, sisteme önceden tanımlanmış Form Ba ve Form Bs üzerinden çapraz kontrol analizi, oransal olarak tahakkuk ve tahsilat üzerinde gerçekleştirilen analiz, matrah sıçramalarının, ödeme performansının ve beyanname ödevinin analizi, şirketlere kısa dönem ortak olanların analizi, hesaplanan ve indirilecek katma değer vergilerinin oransal analizinin örnek olarak sayılabileceği 70 adet risk kriteri uygulanmaktadır. Bunun sonucunda sistem mükellefleri, ihlalin şiddetine göre puanlandırarak tespit ve analiz etmekte, sayısal olarak sahte belge düzenleme riskini ölçmekte ve aylık olarak raporlamaktadır⁷²². Aylık raporlama ve risk ölçme özelliği ile vergi idaresi risk puanı yüksek olan mükellefleri olumsuz tespit kapsamında özel esaslara dahil ederek incelemeye almakta, bu sayede kısa sürede faaliyette bulunarak sahte belge düzenlemek isteyenleri de, sahte belgenin tanziminden önce tespit etmektedir⁷²³. Sahte Belge Risk Analiz Sistemi'nin %100 başarı oranı ile çalıştığı belirtilebilir. Çünkü, 2010-2013 yılları arasında riskli olarak belirlenip incelemeye sevk edilen mükelleflerden %97.4'ünün sahte belge düzenleyicisi olduğunu tespit etmiştir⁷²⁴.

2.2.3. Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS)

Vergi usulünde mükelleflerin ve mükellefler arası ilişkilerin doğru kavranması, kurumlar vergisi başta olmak üzere gelir vergisi ve katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay ve matrahın da hukuka uygunluğunun tespitinde önem arz etmektedir. Organize sahtecilik faaliyetine ilişkin şüpheli, anlamlı ve

⁷²¹ Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 18.03.2010, age.

⁷²² Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.485-488; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.110.

⁷²³ Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 18.03.2010, age.

⁷²⁴ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.486; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.49; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Yılı Performans Programı, age, s.87; "Sahte Evrakla Vurgun SARP Engeline Takıldı", **Milliyet Gazetesi**, 30.09.2012, <http://www.milliyet.com.tr/sahte-evrakla-vurgun-sarp-engeline%20takildi/gundem/gundemdetay/30.09.2012/1604391/default.htm> (01.11.2015).

dikkat çekici işlem ve ilişkiler çoğu zaman normal analiz sistem ve yöntemleri ile tespit edilememektedir. VEGAS, bir organizasyon dahilinde kurulan ortaklık ve ticari ilişkilerin alt ve yan dalları arasında meydana gelen bu ilişkileri, veri ambarındaki veriler yardımıyla tespit ederek, sistemde kullanılan semboller vasıtasıyla bütünsel ve grafiksel olarak yorumlanabilir şekilde görselleştirmektedir⁷²⁵.

Mükellefin risk durumunu, mükellefle ilgili genel bilgileri, mükellefler arasındaki ticari ilişkileri, sınırsız olarak alt, üst ve yan halkalara kadar görüntüleyebilen Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi, dört modülle programlanmıştır. İlk modül, form Ba ve Bs verileri üzerinden alt ve üst halkalarıyla beraber bilanço esaslı kapsamındaki mükellefleri ve bunların ticari ilişki kurduğu mükelleflerin ticari ilişkileri görselleştirmektedir. Ticari ilişki ve tedarik ağacının halkaları arasındaki tüm hatların tespit edilmesini sağlayan bu görselleştirme üzerinden, görselin her bir halkasındaki mükellef Sahte Belge Risk Analiz Programı devreye sokularak analiz edilebilmekte, riskli ve risksiz olanlar elenebilmekte ve risk durumlarıyla beraber raporlanabilmektedir. İlk modülün kullanılmasıyla ortaya çıkan analizi, alt, üst ve yan halkalarda bulunan mükelleflerden herhangi birinin ortağı olduğu tüm şirketleri ve o şirketlerin ortaklık yapılarını görselleştirerek destekleyen ikinci modül sayesinde ticari ilişkilerin tüm bağlantılarıyla kavranması ve analiz edilmesi sağlanmaktadır.

Üçüncü modül, daha ziyade katma değer vergisi indirim ve iade mekanizması kapsamında, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyicilerinin en altlardaki halkalarda saklandığı ilişkilerin tespiti için bir takım filtreler uygulamaktadır. Böylelikle bu modül, Form Ba ve Form Bs, katma değer vergisi beyannamesi, indirilecek katma değer vergisi, yüklenilen katma değer vergisi listelerinde tedarik ağacında bulunduğu görülen mükelleflerin riskini tespit etmeye çalışmaktadır. Son modül ise yine katma değer vergisi iadesi nedeniyle, belli filtrelemelerle mali müşavir hedefinde görselleştirme yaparak, riskli mükelleflerle

⁷²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılı Performans Programı, age, s.49-50; M. Çağlar Büyük, “Vergi Denetimi ve Risk Analiz Uygulamaları”, 08.01.2013, <http://www.kamugeliri.com/?p=317> (24.06.2015).

ilişki içerisinde bulunan mali müşavirleri ve ilişki içerisinde olduğu riskli mükelleflerin yoğunluğunu analiz etmektedir⁷²⁶.

2.2.4. Form Ba ve Form Bs

Bilanço esasındaki gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerince her ay yerine getirilecek bir bildirim ödevi olarak öngörülen, “Form Ba” (mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim) ve mal ve “Form Bs” (hizmet satışlarına ilişkin bildirim), genel vergi güvenlik önlemi⁷²⁷ olarak risk yönetim sisteminin önemli araçlarından birisidir. Form Ba ve Form Bs, gerçeğe aykırı şekilde eksik beyan edilen satış ve fazla beyan edilen alışların, katma değer vergisi iade taleplerinin doğruluğu ve gerçekliğinin, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının tespitini sağlamaktadır⁷²⁸. Form Ba ve Form Bs, vergi idaresinin, mükelleflerin özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisine konu faaliyetlerini kavrayarak hukuka uygun vergilendirme yapma görevini yerine getirmesinde etkin bir araçtır. Vergi idaresi re’sen araştırma aracı olan bu formlara konu aylık bilgiler üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini doğru kavrayarak⁷²⁹, mükelleflerin mal ve hizmet alım satım bilgilerini çapraz kontrole tabi tutabilmekte, mal ve hizmet akışını takip edebilmekte, sektör ve bölge bazında riskli alanları belirleyebilmekte, formlara konu veriler üzerinden detaylı analizler yapabilmektedir⁷³⁰.

Form Ba ve Form Bs, kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve hukuka uygun vergilendirmenin temini için, fatura üzerindeki bilgilerin doğruluğunu araştırabilen, böylece vergi idaresini fatura düzenlenmemiş alanları da tespit etmesini sağlayan bir usuldür. Bu kapsamda, vergi idaresine bildirilen bilgiler veri ambarına aktarılmakta ve bu veriler mükellefin katma değer vergisi beyannamesindeki verilerle, diğer mükellefler tarafından bildirilen formlara konu mal ve hizmet alım satım miktarlarıyla ve bankalardan ve mükelleflerden toplanarak veri ambarına konulan diğer verilerle karşılaştırılmakta, yapılan araştırmalar sonucu farklılıklar kolayca tespit edilebilmektedir.

⁷²⁶ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.490-495.

⁷²⁷ Cahit Şanver ve Oktar, age, s.7.

⁷²⁸ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.403.

⁷²⁹ Yılmazsoy, age, s.95.

⁷³⁰ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.403-404.

Mükelleflerin katma değer vergisi beyannamelerinde bulunan “bu döneme ait indirim katma değer vergisi tutarı”, “bu tutara ait alım tutarları” ile Form Ba ile bildirilen “toplam alım bedelleri” arasında ve katma değer vergisi beyannamesinde “beyan edilen matrah” ile Form Bs ile bildirilen “satış tutarları” karşılaştırılıp, beyanname ve formların kendi içerisinde tutarlılığı kontrol edilmektedir. Mükellef tarafından bildirilen Form Ba ve Form Bs, diğer mükelleflerin formlarında yer alan mal ve hizmet alım satım miktarlarıyla ve katma değer vergisi beyanlarıyla da çapraz kontrole tabi tutulmaktadır. Mükelleflerden birinin Form Bs ile aylık bazda bildirdiği satış bilgileri, o mükellefin satış yaptığını bildirdiği, alım yapan diğer mükellefin Form Ba bildiriminde alım kalemi olarak görünmeli ve her iki bildirim birbiriyle rakamsal olarak uyumlu olmalıdır. Fatura düzenleyen mükellef fatura bedelini hasılat veya gelir olarak beyan etmediyse, gerçekte var olmayan alım ve buna ilişkin miktarlar bildirimine ya da beyana konu edilmemişse, vergi ziyayı tespit edilmeyecek ve çapraz incelemede formlar arasında tutarlılık söz konusu olacaktır⁷³¹.

Yine Form Ba ve Form Bs ile katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda çapraz kontrolleri sayesinde, beyannameye konu edilmeyen katma değer vergisi miktarları, kayıtlara alınmayan mal veya hizmet alım satımları ile birlikte⁷³², özellikle Form Ba ve Form Bs bildiriminde yer alan alım satım muhatabı mükelleflerin, veri ambarında tutulan Form 11 (muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan ve düzenleyenlere ilişkin bilgi formu) durumları üzerinden⁷³³ yapılacak araştırmaların da yardımıyla, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan, düzenleyen mükelleflerin de araştırılması ve tespit edilmesi mümkündür⁷³⁴.

Risk yönetim sistemine, bir mükellef bakımından gelir ya da hasılat arz eden faaliyet ve işlemin, diğer mükellef bakımından gider ya da maliyet olması gerektiği, bildirimleri etkisiz kılmak için yapılan işlemlerin dikkat çekici hareket ve işlemlere sebep olacağı, stok miktarları ile tutarsızlık yaratacağı ve bir aşamada kayıt içi ekonominin kayıt dışı ekonomi ile etkileşerek kayıt dışı ekonomiyi ele vereceği

⁷³¹ Çelik, age.

⁷³² Türk, age, s.113.

⁷³³ Murat Çağlar, “Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi SBE, 2011), s.107-108.

⁷³⁴ Türk, age, s.113.

önermesinden hareketle Form Ba ve Form Bs de dahil edilmiştir. Bu usulle, mükellefin gelir veya kazancının temelini teşkil eden mal veya hizmet alım satımında gerçek bilgiye ulaşılması, bu sayede karşılıklı olarak taraflar arasında gelir, kazanç ile gider, maliyet verisinde eşitliğin tespit edilmesi mümkün kılınmıştır. Bu suretle, formların, katma değer vergisi kadar gelir vergisi ve kurumlar vergisi bakımından da önemli bir denetim işlevine sahip olması sağlanmıştır. Özellikle Form Ba ve Form Bs verilerine dayanılarak vergi idaresi tarafından kurgulanan ve şirketlerin ortaklık bilgileri ile formlara konu verileri birlikte kullanan “ *Holding-Şirket Ağaçları Analiz Programı*” ile yapılan analizler neticesinde, ortaklık yapısı sorgulanan holdingin bünyedeki gerçek ve tüzel kişiler arasındaki ilişki haritası, sermaye haritası ve holding-şirket ağaçları grafikleri elde edilmekte, ilişki haritasına dahil olan tüm aktörler arasında formlara konu tüm mal ve hizmet alım satım, fatura akışının, katma değer vergisi ödeme durumları, kar ve katma değer vergisinin grup içinde bırakılma çabası görüntülenerek araştırılabilmektedir⁷³⁵.

Vergi idaresi vergi usulünü hukuka uygun yürütebilmek için, ileride tespit edeceğimiz VERİA, KDVİRA gibi araçların tümünü besleyen Form Ba ve Form Bs aracını daha etkin kullanabilmek, basit dikkat hatalarının sebep olduğu mutabakatsızlık ve tutarsızlıklarla zaman kaybetmemek, dikkatsizlikle yapılan eksik ya da hatalı bilgiler üzerinden araştırma yürütmemek için, Ba-Bs Geri Bildirim Sistemi’nden de faydalanmaktadır. Aslında Form Ba ve Bs tasarlanırken onun tamamlayıcısı olarak kurgulanan bu sistem, ancak 2013’ten beri kısmen uygulanmaktadır. Bununla, bildirim formlarında yapılan mal alım/satımı ya da hizmet ifası gerçekleştiren/gerçekleştirilen mükelleflere ilişkin (vergi) kimlik numarası bilgilerinin girişinde sehven yapılan hata ve eksiklikler, geçmiş dönemlerde faaliyeti sona ermiş mükelleflerden alım yapıldığına ilişkin Form Ba’ya girilen hatalı bilgiler mükelleflere uyarı mesajı ile bildirilerek, onları düzeltmelerine imkan verilmesini sağlamaktadır⁷³⁶.

Şimdilik sadece faaliyeti terk eden mükelleflerden yapılan mal-hizmet alımları ile vergi kimlik numarası girişinde yapılan hataların düzeltilmesine izin veren bu sistemin iş akışının genişletilmesi, re’sen araştırma ilkesinin etkinliğinin

⁷³⁵ Yılmazsoy, age, s.93-96.

⁷³⁶ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, s.714-715.

arttırılmasını sağlayacaktır. Zira, vergi idaresi, vergi usulünü hukuka uygun yürütebilmek ve neredeyse usullerin tümünü besleyen Form Ba ve Form Bs aracını daha etkin kullanabilmek için, basit dikkat hatalarının sebep olduğu mutabakatsızlık ve tutarsızlıklarla zaman kaybetmemeli, dikkatsizlikle yapılan eksik ya da hatalı bilgiler üzerinden araştırma yürütmemeli ve bu suretle imkan varsa kullanılarak basit hatalardan arınmış gerçek veriler ambarda saklanarak analizlere konu edilebilmelidir. Eğer Ba-Bs Geri Bildirim aracının iş akışı, mükellefin bildirimlerini sisteme girmesini takiben ön analiz yapılması ve bu analiz sonucunda tespit edilen mutabakatsız, tutarsız sonuçların ilk önce mükellefe iletilmesi, geri bildirim alan mükellefin hata veya eksikliğin kaynağını tespit ederek bildirimini düzeltmesi ve düzeltilmiş bildirim sisteme yeniden yüklemesi şeklinde işletilirse, analizler de sağlıklı bildirimler, gerçek mutabakatsızlık ve tutarsızlıklar üzerinden, onlara odaklanarak yürütülebilecektir⁷³⁷.

Son olarak, yapılan araştırmalarda Form Ba ve Form Bs bildirimlerinin mükellefler nezdinde kayıt dışı ekonomiyi önleme ve vergi güvenliğinde etkinliğinin “4,08- etkili” olarak tespit edildiği belirtilmektedir⁷³⁸.

2.2.5. Elektronik Fatura

Elektronik fatura, sistemin ilk adımı olan ve tüm unsurlarla uygulamaya aktarılabilmesini sağlamak amacıyla oluşturulan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi’ni⁷³⁹ takiben yürürlüğe konulmuştur. Elektronik fatura, sisteme kaydolmuş kullanıcılar tarafından zorunlu olarak elektronik belge şeklinde düzenlenen, Gelir İdaresi Başkanlığı merkezi platformu üzerinden elektronik ortamda muhatabına iletilen, elektronik ortamda mali mühür veya elektronik imza ile imzalanarak kaynağı, veri bütünlüğü ve değişmezliği korunan, elektronik ortamda saklanan ve ibraz edilen, format ve standartları vergi idaresi tarafından tespit edilen bir belgedir. Elektronik fatura, faturayı tanzim eden gönderici tarafından düzenlendikten sonra, önce merkez platformundaki vergi idaresine ulaşmakta, vergi idaresi tarafından doğruluğu ve tamlığı araştırıldıktan sonra alıcının posta kutusuna düşmekte,

⁷³⁷ Yılmazsoy, age, s.94-95.

⁷³⁸ Cahit Şanver ve Oktar, age, s.8-9, 12-13.

⁷³⁹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.333; Mustafa Bulut ve Mefkure Seda Çalışkan, “Yönetimsel Yükler Bağlamında Gelir İdaresinde Otomasyon ve Elektronik Uygulamalar, **Vergi Dünyası**, S.336, Ağustos 2009, s.24.

ardından elektronik faturanın alıcıya teslim edildiği bilgisi vergi idaresi tarafından göndericiye bildirilmektedir. Vergi idaresinin faturalaşmanın merkezinde yer alarak doğruluğu ve gerçekliğini denetlediği ve veri topladığı elektronik fatura, risk yönetim sistemini etkinleştiren en önemli araçlardan birisidir. 397 ve 421 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamında, elektronik faturaya uzaktan erişim ve uzaktan denetim mümkün kılındığından⁷⁴⁰, vergi idaresi veri ambarına aktardığı bu bilgileri araştırmalarında kullanabilecektir. Özellikle mal ve hizmet alım satımları birbiriyle eşleşmesi gereken karşılıklı ilişkiler niteliğinde olduğundan, eşleşmeyen faturaları tespit edebilecek, alış ve satış faturalarının karşılaştırılmasıyla tüm katma değer vergisi miktarlarını kavrayabilecek, tedarik zincirinde yer alan faturalara ilişkin karşılıklı tüm bilgiler veri ambarında bulunduğu için faturalar tüm katmanlarda elektronik ortamda araştırılabilir, bu suretle katma değer vergisi ve gelir üzerinden alınan vergilerde gerçeğe ve hukuka uygun vergilendirme sağlanabilecek, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması hali de kolayca tespit edilebilecektir⁷⁴¹.

Vergi idaresi 397 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde saklı tuttuğu“...uygulamanın altyapısı ve işleyişini göz önünde bulundurarak, ... önceden haber vermek ve hazırlıklar için yeterli zaman tanımak kaydıyla, uygulama ile ilgili her türlü standart ile diğer teknik konularda genel veya özel değişiklikler yapabileceği gibi uluslararası standartlara uyma zorunluluğu” getirme yetkisini 19.10.2015 tarihinde kullanmış ve elektronik fatura standardını güncellemiştir. Yapılan bu versiyon güncellemesi ile, “satış” ve “iade” olarak belirlenen fatura tiplerine, “tevkifat”, “istisna”, “özel matrah” ve “ihraç kayıtlı” fatura tipleri de eklenerek, mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin tüm faturaların içeriği araştırılabilir, elektronik fatura standardı olan UBL ile elektronik faturanın sağladığı standart veri üzerinden, diğer iş süreçleriyle uyumlu çalışabilen, ulusal ve uluslar arası veri taşımaya imkan veren, entegre bir sürece sahip olunmuştur⁷⁴². Elektronik fatura uygulaması, risk yönetim sistemi kapsamında, mal veya hizmet sipariş edilişinden, bedelin tahsilatına kadar tüm süreçlere dahil edilebilecek bir uygulamadır. Tam

⁷⁴⁰ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.313-315; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.77-78, 102; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.11-12.

⁷⁴¹ Türk, age, s.88-89.

⁷⁴² Doğan, “e-Fatura, KDV Beyannamelerini Ortadan Kaldırıyor mu?”, age.

elektronik faturalaşmanın sağlanması⁷⁴³, vergi idaresinin re'sen araştırma görevini daha etkin şekilde yerine getirmesine hizmet edecektir. Versiyon güncellemesi ile yeni fatura tiplerinin kapsama eklenmesi ve elektronik faturadan sağlanan standart veriler sayesinde, vergi idaresi yalnızca satış ve iade faturalarına ilişkin ulaştığı veriler üzerinden yürüttüğü re'sen araştırmasını, “tevkifat”, “istisna”, “özel matrah” ve “ihraç kayıtlı” faturalara konu veriler üzerinden de yürütebilecek ve bu suretle özellikle katma değer vergisi beyannamesine konu olan tüm alım-satım bilgileri elektronik faturada yer alacağından, beyanname döneminden önce katma değer vergisine konu tüm bilgilere ulaşmış olarak sürdürecektir, ve hatta önceden hazırlanmış katma değer vergisi beyannamesi sürecini dahi uygulamaya sokabilecektir⁷⁴⁴.

2.2.6. Ödeme Kaydedici Cihazlar’dan (ÖKC) Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar’a

Katma değer vergisinde vergi usulünün hukuka uygunluğu, bu vergi türünün birçok halkada gerçekleşen yansıma mekanizması nedeniyle, işlemlerin üretim ya da dağıtım zincirinin tüm aşamalarında kayıt içi olması halinde mümkün olacaktır. Vergi idaresi açısından mal ve hizmetlerin tesliminin herhangi bir halkasında meydana gelen kayıt dışılığın, kendisinden sonra gelen tüm halkaları da doğrudan etkilemesi nedeniyle kavranamayan kar, hasılat ve katma değer vergisinin gerçeğe uygun olarak kayıt içinde vergilendirilmesinin sağlanması için ihdas edilen re'sen araştırma araçlarından birisi de ödeme kaydedici cihazlardır. Ödeme kaydedici cihazlar aynı zamanda mükellefler açısından kayıt ve belge düzenleme işlemlerinde kolaylık da sağlamaktadır⁷⁴⁵.

⁷⁴³ Uğur Doğan, “e-Fatura Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 300, Eylül 2013 http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=5124 (01.11.2015); Uğur Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 24.10.2013, <http://www.istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/84.pdf> (01.11.2015).

⁷⁴⁴ Doğan, “e-Fatura, KDV Beyannamelerini Ortadan Kaldırıyor mu?”, age.

⁷⁴⁵ Mustafa Akıl, “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.131, Ağustos 1999, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/-ek--katma-deger-vergisi-mukelleflerinin-odeme-kaydedici- cihazlari-kullanmaları-mecburiyeti-hakkında-kanun-yorum-ve-aciklamaları/799> (04.12.2015), s.7-8.

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun⁷⁴⁶, I, 2, 3, 4, 6, 7, 9, 10, 50, 68 seri nolu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği başta olmak üzere birçok tebliğ ve sirkülerle düzenlenen ödeme kaydedici cihaz kullanım ödevi, 1984 yılında gelir üzerinden alınan vergiler ve katma değer vergisinde kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla yürürlüğe konulmuştur. Ödeme kaydedici cihazlar, 1992 yılı itibariyle perakende satış yapan (satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışında kalan kimselere satan veya aynı kimseleri hizmet veren) birinci ve ikinci sınıf tacirlerin tümünün, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura kullanmak mecburiyetinde bulunmadıkları satışlarının belgelendirilmesi için öngörülmüştür. Bu cihazlar, mükellefin ad soyad veya ünvanı, adresi, vergi kimlik numarası, vergi dairesi, satıma konu malın cinsi, bedeli, katma değer vergisi oranı ve bunlara ilişkin toplamı, işlem tarihi, fiş numarası, ödeme kaydedici cihazın sicil numarası ve onaylandığına ilişkin mali sembolü içerecek şekilde satış fişi üretecek, bu yazılı bilgileri silinemeyecek, değiştirilemeyecek suretle saklayacak ve gün bazında (Z raporu) ve dönemsel bazda bu bilgileri raporlayacak şekilde imal edileceklerdir.

İmal edilen ödeme kaydedici cihazlar, üretimi takiben satışa arzından önce sicil numarasını da içeren bir tutanakla mühürlenirler. Cihaz, ancak ödeme kaydedici cihazı kullanmaya ilgili izin yazısı sahibi mükelleflere, satış faturasında bu izin yazısının bilgilerini de içerecek fatura ile satılabilir. Sürecin bu şekilde işleyip işlemediği, ödeme kaydedici cihazı satın alan mükellef tarafından, vergi dairesine ibraz edilen alış faturası ile denetlenir.

Ödeme kaydedici cihazlar, belirlenen hükümlere uygun olarak katma değer vergisi mükelleflerin satışını yaptığı tüm mal ve hizmet çeşitlerine uygun olarak değişen katma değer vergisi oranlarını dikkate alacak, vergilendirilmiş satış bedeli toplamından ayrı olarak katma değer vergisi tutarını hesaplayacak, vergisiz işlem yapamayacak, değişen vergi oranlarına uyum sağlayacak şekilde uyarlanacak,

⁷⁴⁶ 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un kabul t.06.12.1984, RG t. 15.12.1984, S.18606.

hafızasına aldığı bilgileri silinemeyecek, değiştirilemeyecek suretle saklayacak şekilde programlanmak zorundadır⁷⁴⁷.

Ödeme kaydedici cihazları kullanmak zorunda olanlar, cihazlardan bir iş günü içerisinde 00:00 – 24:00 saatleri arasında, birbirini takip eden sıra numarasıyla, yapılan satış, ifa edilen hizmete ilişkin bilgileri, elde edilen hasılatı, tahsil edilen katma değer vergisi bilgilerini içeren ve gün sonunda alınması zorunlu olan günlük kapanış fişini (Z raporu), beyanda bulunulan aya ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesine eklenecek şekilde her ay alacaktır. Bu usul, kayıtlı bilgilerin tarih ve gün sayısı, genel katma değer vergisi tahsilatı ve genel hasılatla ilişkin mali hafıza raporunu üreten⁷⁴⁸, vergi idaresinin vergi usulünü hukuka uygun yürütmesi için tahsis edilmiş önemli bir araştırma aracıdır.

Zaman içerisinde gelişen teknoloji, ödeme kaydedici cihazların kaydettiği satış ve tahsilata ilişkin bilgilerin, elektronik ortamda vergi idaresinin uzaktan erişimi ile anlık olarak izlenebilmesini ve yönetilebilmesini, güvenlik standartlarının artırılarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için cihazların işlevlerinde yapılacak değişikliklerle vergi usulünün daha sağlıklı yürütülebilmesini, cihazların risk yönetim sistemindeki diğer araçlarla daha uyumlu çalışmasının sağlanmasını, bankacılık kartları kullanılarak gerçekleştirilen perakende teslim ve hizmetlerin tahsilatı ile düzenlenecek belgelerin birleştirilerek başka bir etkin araç daha ihdas edilmesini mümkün kılmıştır. Bu sebeplerle vergi idaresi ödeme kaydedici cihazların, tasarlanan yeni nesil ödeme kaydedici cihazlara kademeli olarak dönüştürülmesini uygulamaya koymuştur⁷⁴⁹.

69⁷⁵⁰ ve 70⁷⁵¹ seri nolu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğler, 01.01.2016'dan itibaren yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu getirmiştir. 426 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷⁵² ile dönüşüm süreçleri, onay ve kayıt süreleri, cihazların teknik özellikleri, yaptırımlar

⁷⁴⁷ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, s.365-370; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.104.

⁷⁴⁸ Akıl, age, s.59-61.

⁷⁴⁹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, s.377-378.

⁷⁵⁰ RG t.11.04.2012, S.28261.

⁷⁵¹ RG t.06.06.2012, S.28315.

⁷⁵² RG t.15.06.2013, S.28678.

düzenlenmiş, 427 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷⁵³ ile dönüşüm süreci değiştirilmiş, 435 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷⁵⁴ ile yeni nesil ödeme kaydedici cihazın ürettiği fişler ile banka POS belgeleri birleştirilmiş, böylelikle ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu olan mükelleflerin satış fişi tanziminde kullandıkları bu cihazları ile bankalardan kredi kartı ile ödeme yapılan alışverişlerde kullanılmak üzere sağladıkları POS cihazının yerine getirdiği bankacılık işlemleri taşınabilen tek bir cihazda bir araya getirilmiştir. Yeni nesil ödeme kaydedici cihazın, bankacılık kartlarıyla yapılan mal satışı ve hizmet ifasına ilişkin olarak ürettiği fişte, hem zorunlu mali bilgileri hem de POS cihazı harcama belgesinde (slip) bulunması gereken bilgileri birlikte içermesi zorunlu tutulmuştur⁷⁵⁵. POS cihazı ile ödeme kaydedici cihazın birleştirilmesi suretiyle, bankacılık kartları ile yapılan satış ve hizmet ifalarında POS cihazı harcama belgesine ek olarak kart sahibi adına yasal süresi içerisinde tanzimi gereken faturaların gereği gibi ya da hiç düzenlenmemesi nedeniyle meydana gelen kayıt dışılık, bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde POS cihazı harcama belgeleri ile deftere kaydı yapılan fatura bedelleri toplamı arasında meydana getirilen uyumsuzluk ortadan kaldırılmaktadır. Bankacılık kartı ile yapılan satış ve hizmet ifası kanuni defterlere kaydı gerektirecek şekilde aynı cihazla gerçekleştirilerek, aynı belgeye konu edilerek vergi ziyanının önlenmesi, hukuka uygun vergilendirmenin temini sağlanmaktadır⁷⁵⁶.

Çeşitleri EFT-POS özellikli, basit bilgisayar bağlantılı, akaryakıt istasyonlarında kullanılan pompa kasa, sinema giriş bileti ve yolcu taşıma bileti düzenleyen ödeme kaydedici cihazlar olarak belirlenen yeni nesil ödeme kaydedici cihazların farklı bileşenleri bulunmaktadır. Günlük hafıza bileşeni, farklı oranlarda katma değer vergisine tabi malların satışı, hizmetlerin ifasından elde edilen hasılatı, ödeme türlerine göre hasılatı, toplam katma değer vergisi hasılatı, müşterilere verilen toplam satış fişi sayısı, fatura tanzim edilmiş satışlar toplamını, cihazın veri

⁷⁵³ RG t.29.06.2013, S.28692.

⁷⁵⁴ RG t.03.04.2014, S.28961.

⁷⁵⁵ Erhan Gümüş, “Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Yeni Bir Önlem: Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Zorunluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.310, Temmuz 2014, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kayit-disi-ekonomiyi-onlemede-yeni-bir-onlem-yeni-nesil-odeme-kaydedici-cihaz-kullanma-zorunlulugu/5356> (04.12.2015).

⁷⁵⁶ Yunus Şengöz, “Kredi Kartı ile Mal ve Hizmet Satışlarında Kayıtdışılık ve Önlenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.226, Temmuz 2007, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kredi-karti-ile-mal-ve-hizmet-satislarinda-kayitdisilik-ve-onlenmesi/2057> (04.12.2015).

tabanı adlı bileşeni üzerinden kaydetmekte, sorgulamakta, düzenlemekte ve raporlamaktadır. Diğer bir bileşen ana işlemci ile bağlantısı olan mali hafıza bileşeni ise, günlük satış ve hizmet ifaları ile katma değer vergisi tahsilatları toplamını, veri tabanı bileşeni üzerinden kaydetmekte, sorgulamakta, düzenlemekte ve raporlamaktadır. Yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar z raporlarını, günlük hafıza ve fiş bilgilerini, veri tabanında saklanan satışlara ilişkin bilgileri, vergi idaresinin belirlediği sektör ve mükellef üzerinden bilgileri anlık olarak raporlayacak ve vergi idaresine iletacaktır.

Mali hafızası korumalı olarak, tahrip edilmedikçe çıkartılamayacak şekilde cihaz şasisine sabitlenmiş olan yeni nesil ödeme kaydedici cihazların, değiştirilme veya çıkartılma gibi işlemlere tabi tutulamayacak şekilde üretilmeleri zorunlu tutulmuştur. Bu cihazlar, vergi idaresi tarafından uzaktan erişilebilen, bilgi isteme gereksiz mükelleflerin mali bilgilerine ulaşım sağlayan, belirtilen adreste aktif kullanımının vergi idaresi tarafından izlenebildiği, kaydedilen bilgilerin mal-hizmet veya mükellef gruplarına göre anlık ve dönemsel olarak vergi idaresine gönderilebildiği, oluşan arızaların vergi idaresine bildirildiği, EFT-POS özellikli olanların bankacılık uygulamaları sistem üzerinden gerçekleştirilebilen özelliktedir. Bu suretle vergi idaresi, sistem üzerinden cihazı kullanma mecburiyeti bulunan tüm mükelleflerin, cihazlara kayıtlı tüm bilgilerine, talepte bulunması gereksiz uzaktan erişebilmekte, anlık ve dönemsel olarak⁷⁵⁷ re'sen araştırma yapabilmekte, katma değer vergisi, kurumlar vergisi ve gelir vergisi bakımından matrahın hukuka uygunluğunu sağlayabilmektedir.

2.2.7. Kredi Kartı Yoluyla (POS) Yapılan Satışların İzlenmesi ve Değerlendirilmesi Sistemi ve Bu Sistem Dahilinde Nakit Satışların ve POS Tefecilik Faaliyetlerinin İzlenmesi ve Değerlendirilmesi

Vergi idaresi bilgi toplama faaliyeti kapsamında bankalardan 2 seri nolu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği'ne⁷⁵⁸ uygun olarak, üye iş yeri sıfatıyla POS cihazı temin eden mükelleflerin bu cihazlarla yaptıkları satış ve hizmet ifalarına ilişkin bilgileri aylık dönemlerde almaktadır. Böylece, bankacılık kartları ile

⁷⁵⁷ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, s.3379-380; Beytullah Yurttutan, "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.322, Temmuz 2015, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/yeni-nesil-odeme-kaydedici-cihazlar/7996> (04.12.2015).

⁷⁵⁸ RG t. 19.06.2001, S. 24437 (Mük.).

yapılan alışverişler yoluyla elde edilen hasılatla ilişkin bilgilerin veri ambarına aktarılması sağlanmış, bu bilgiler mükelleflerin kurumlar vergisi, gelir vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilerle karşılaştırılmak suretiyle matrahın gerçeğe uygun olarak kavranılması için etkin ve sağlıklı araştırmaların yapılmasını mümkün kılmıştır.

Vergi idaresi bankalardan aldığı POS cihaz satış bilgilerini, mükellefin katma değer vergisinin “kredi kartı ile tahsil edilen teslim ve hizmetlerin KDV dahil karşılığını teşkil eden bedel” başlıklı 45. satırında yer alan miktarla, elektronik ortamda bulunan mükellefin diğer beyannameleri ve ekindeki bilanço, gelir tablosu, Form Ba-Bs, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım, örtülü sermaye formları gibi belge ve tablolarında yer alan verilerle otomatik olarak karşılaştırmakta, çapraz analizlere tabi tutmakta, yaptığı araştırmalar sonucunda bankalardan alınan POS satış bilgileri ile uyumsuzluk bulunan mükellefleri incelemeye sevk etmektedir.

Bu araç, 2008 yılından itibaren risk yönetim sisteminin etkinliğe sağladığı katkıdan hareketle, mükellefler tarafından internet vergi dairesi üzerinden katma değer vergisinin doldurulmasından önce sorgulanabilecek bir ekrana dönüştürülmüştür. Vergi idaresi, bilgi toplama faaliyeti kapsamında bankalardan aldığı POS cihazları satış hasılatı tutarları da esas alarak yaptığı re’sen araştırma neticesinde mükellefin katma değer vergisinin 45 numaralı satırında beyan etmesi gereken toplama ulaşmakta ve beyanname döneminden önce mükelleflerin bu bilgileri sorgulamasına imkan vermektedir. Mükellefin bu satırı vergi idaresi tarafından otomatik olarak hesaplanan bedelden farklı olarak doldurması halinde sistem “*Başkanlığımızca bankalar tarafından bildirilen ...dönemi son günü itibariyle işlemleri yapılmış kredi kartı satış tutarı toplamınız ..TL’dir. Bu tutar ile 45 nolu kredi kartı ile tahsil edilen teslim ve hizmetlerin KDV dahil karşılığını teşkil eden bedel alanına yazdığınız tutar arasında uyumsuzluk bulunmaktadır*” içerikli otomatik uyarı vermek suretiyle POS satışlarının hukuka uygun beyan edilmesi sağlanmaya çalışılmakta, uyarıya rağmen farklı tutarın beyan edilmesi

halinde mükellef uyumsuz kabul edilerek araştırmaya tabi tutulmakta ve incelemeye sevk edilmektedir.⁷⁵⁹.

Vergi idaresi POS satışları aracını re'sen araştırmalarında aylık olarak izleme ve değerlendirmek dışında **nakit satışların izlenmesi** ve değerlendirilmesi için de kullanılmaktadır. POS cihazları üzerinden yaptıkları satışların vergi idaresi tarafından araştırılarak matrahın kavranması bu cihazlar üzerinden yapılan satış ve hizmet ifalarını kayıt içine almış, 2008 yılı ve izleyen yıllar üzerinde yapılan analizler sonucunda çarpıcı şekilde mükelleflerin beyannamelerine konu nakit satış ve hizmet ifa bedellerinin ani dūřuř gōsterdięi, gider ve maliyetlerin de arttığı tespit edilmiştir. Vergi idaresi nakit yapılan satış ve hizmet ifalarında belge dūzenleme ödevinin yerine getirilmemesi suretiyle katma değer vergisi, kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahının aşındırılmasının önlenmesi, gerçek matrahın kavranması amacıyla aynı bölgede faaliyet gōsteren aynı sektörler üzerinden, sektör bazında yıllık nakit satış ve ifa oranlarını, sektörden sapma değeri üzerinden araştırmakta ve nakit satışları kayıt içine almaya çalışmaktadır.

Vergi idaresi POS satışları üzerinden matrah araştırma aracını, re'sen araştırmalarında POS satışları ve nakit satışları aylık olarak izleme ve değerlendirmeye ek olarak bu cihazlar kullanılarak yapılan tefecilik faaliyetlerinin tespitinde de kullanılmaktadır. Vergi idaresi **POS'lu Tefecilik Projesi**'ni bir re'sen araştırma aracı olarak uygulamaya almış, yaptığı araştırma ve analizler sonucunda genellikle külçe altın, kontör satışı gibi özel matrahlı sektörlerde cep telefonu ve kontör ticareti ile kuyumculuk faaliyetiyle iştigal etmek üzere kurulan mükelleflerin, bu faaliyetlerinde kullandıkları POS cihazlarını kullanarak, izin almadan kayıt dışında kalarak ivaz karşılığı ödünç para vermek suretiyle tefecilik yaptıkları tespit edilmiştir.⁷⁶⁰. Özel matrah şekline tabi işlem yapan sektör ve mükellefler mercek altına alınmış, mükelleflerin stok devir hızı analizleri, banka

⁷⁵⁹ Uğur Doğan, "Kredi Kartı Yoluyla (POS) Yapılan Satışların Takip ve Denetiminde Yeni Dōnem: Beyan Öncesi Kontrol imkanı ve Otomatik Uyarı Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.249, Haziran 2009, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kredi-karti-yoluyla--pos--yapilan-satislarin-takip-ve-denetiminde-yeni-donem-beyan-oncesi-kontrol-imbk%C3%A2ni-ve-otomatik-uyari-sistemi/2519> (04.12.2015); Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, s.635-648.

⁷⁶⁰ Uğur Doğan, "Kredi Kartı Yoluyla (POS) Yapılan Satışların Aylık Bazda Takip ve Denetiminin Nakit Satışların Beyanına Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.270, Mart 2011, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kredi-kartiyla--pos--yapilan-satislarin-aylik-bazda-takip-ve-denetiminin-nakit%E2%80%9D-satislarin-beyanina-etkisi/3864> (04.12.2015); Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.648-658.

bilgileri, form Ba-Bs bildirimleri üzerinden yapılan analiz ve araştırmalar sonucunda 1.215 mükellef incelemeye sevk edilmiřtir⁷⁶¹.

2.2.8. Serbest Meslek Faaliyeti İcra Eden Hekimlerin Kredi Kartı ile Yapılan Ödemelerde POS Cihazı Kullanma Zorunluluğu

379 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Teblięi⁷⁶², serbest meslek faaliyetinde bulunan tüm hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil) iş yerlerinde POS cihazı bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılacak ödemeleri, mevzuata uygun teknik özellikteki POS cihazı kullanarak tahsil etmeleri zorunlu tutulmuştur. 382 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Teblięi⁷⁶³ ve 40 nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile bu usule ilişkin açıklamalar getirilmiştir. Gün sonunda Z raporu alınacak olan POS cihazının üzerinde mükellef bilgileri, tarih, saat, sıra no, vergi dahil tutarı, hizmetin cinsi vb. bilgiler ile “serbest meslek makbuzu yerine geçen belge hükmünde” olduğuna ilişkin ibare yer alacak şekilde ürettiği fişler, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş “Serbest Meslek Makbuzu” olarak kabul edilecektir.

Serbest meslek faaliyeti kapsamında sağlık hizmeti veren hekimlerin kredi kartı ile yapılan ödemeleri iş yerlerinde bulundurmak zorunda oldukları POS cihazları ile tahsil etme zorunluluğu, gelir vergisi ve katma değer vergisi bakımından hukuka uygun matrahın tespit edilmesini sağlamaktadır. Çünkü, POS cihazının ürettiği belgedeki bilgiler vergi idaresinin veri ambarına aktarılmakta bu bilgiler,-vergi idaresinin bilgi toplama faaliyeti çerçevesinde- bankalardan aldığı bilgiler ve mükellefin beyanname ve bildirimlerinde yer alan bilgilerle karşılaştırılarak denetlenmektedir.

2.2.9. UYAP (Ulusal Yargı Ağı Projesi) Verileri ve Avukatlar Analizi Projesi

Vergi idaresi, serbest meslek kazancı elde eden avukatların gelir vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerinin hukuka uygunluğunu araştırmak amacıyla, UYAP bilgi sistemi üzerinden veri ambarına aktarılan bilgileri analiz ederek

⁷⁶¹ Büyük, age.

⁷⁶² RG t.05.01.2008, S. 26747.

⁷⁶³ RG t.30.05.2008, S.26891.

araştırmalarında kullanmaya başlamıştır. UYAP bilgi sistemi, "...Adalet Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatının, bağlı ve ilgili kuruluşlarının, adli ve idari tüm yargı ve yargı destek birimlerinin donanım ve yazılım olarak i otomasyonunu ve benzer Şekilde bilgi otomasyonu sistemlerini kurmuş kamu kurum ve kuruluşları ile dış birim entegrasyonunu sağlayan" bir sistemdir⁷⁶⁴.

Adli ve idari yargıda dava açmak, icra takibine geçmek başta olmak üzere avukatlar tarafından yerine getirilecek tüm faaliyetlerin sistem dahilinde yürütüldüğü UYAP'tan, vergi idaresinin veri ambarına "açılan davalar, başlatılan icra takipleri, bunlara ilişkin olarak UYAP Avukat Portalı üzerinden yatırılan dava harcı, derdest davaların bilirkişi ve tanık, ücretleri ile keşif yolluğu, ıslah harcı, pul ve benzeri giderleri, dava safahatinde verilen tüm dilekçeler, dava dosyaları hakkında" bilgiler aktarılmaktadır. Vergi idaresi UYAP'tan aktarılan veriler ile, beyannameler, bankalardan bilgi toplama faaliyeti çerçevesinde alınan hesap hareketleri, kayıtlı gayrimenkul ve araç, bankalar aracılığıyla kullanılan kredi miktarları ve kořulları⁷⁶⁵ başta olmak üzere veri ambarında bulunan tüm bilgileri kullanarak matrahı, dolaylı olarak da mükellefi ve vergiyi doğuran olayı araştırmakta, analiz etmekte ve riskli alanları tespit etmektedir.

2010 yılında UYAP entegrasyonunu takiben 81 ilde başlatılan denetimlerde⁷⁶⁶, UYAP'tan alınan veriler, özellikle serbest meslek faaliyeti kapsamında verilen hizmet nedeniyle doğan katma değer vergisi bakımından, vekalet ilişkisinin başında hiçbir kısmi ödeme tahsil edilmemiş olmasına rağmen, takip edilen dava veya işle ilgili olarak dilekçenin mahkemeye ibrazı ile hizmetin gerçekleşerek vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği, hizmetin tamamlandığı an doğması gereken vergiyi doğuran olayın, gerçeği kavramayacak Şekilde değerlendirildiği tespit edilmiřtir⁷⁶⁷. Zaman içerisinde TBB'nin ve baroların girişimleriyle UYAP'tan alınan veriler doğrultusunda araştırma yapılırken, Avukatlık Asgari cret Tarifesi'ne uygun uygulamalar yapılması sağlanmış,

⁷⁶⁴ Genel Bilgi, <http://www.uyap.gov.tr/Genel-Bilgi> (17.12.2015).

⁷⁶⁵ Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi 2014, İzmir Barosu Başkanlığı, http://baro.izmirbarosu.org.tr/IzmirBaro/pdf/yayinlar/06032015/baro%20avukat%20vergi%20inceleme_4.pdf (17.12.2015); Volkan Aksu, "Vergi Dairesi İncelemelerine İlişkin Makale", 16.10.2014, <http://ahenk hukuk.com.tr/Makale/26/vergi-dairesi-incelemelerine-iliskin-makale> (17.12.2015).

⁷⁶⁶ "Maliyeden Sıkı Denetim", <http://www.muhasabenet.net/2010-2101-maliyeden%20onemli%20denetimler.html> (17.11.2015).

⁷⁶⁷ TBB, "Duyuru No:2010/39", 27.05.2010, <http://eski.barobirlik.org.tr/haberler/?kat=5&sayfa=851> (17.12.2015).

talimat dosyaları, Yargıtay-Danıştay bozması sonrasında yeni esas numarası alan dosyalar, birden fazla davacısı olan dosyaların ayrı ayrı dosyalar gibi nitelendirilmesiyle yapılan yanlış uygulamalar düzeltilmiştir⁷⁶⁸.

2.2.10. Elektronik Ticaretin İzlenmesi

İnternet kullanımının yaygınlaşması, sermaye gerektirmeksizin bilgisayar başında ticari faaliyette bulunabilme imkanı gibi cezbedici sebeplerle hacmi her geçen gün artan elektronik ticaretin kavranması, çok ciddi rakamlara ulaşan⁷⁶⁹ vergi kayıp ve kaçığının önlenerek hukuka uygun bir vergi usulünü işletileceği anlamına gelmektedir. Vergi idaresi kayıp ve kaçığın ciddi oranda olduğu elektronik ortamda ticari faaliyetle, muhtelif araçlarla kavranmaya çalışılan klasik ticari faaliyet arasında eşitliği sağlamak istemiş; bu amaçla araştırmalar yapmış ve çalışma sonuçlarını rapor haline getirmiştir.

Bu raporda, 2011 yılında internet üzerinden banka kartları üzerinden 20 milyar lira tutarında alışveriş yapıldığı, bedellerin tahsilinde yurtdışındaki bankalardan alınan ya da banka dışı araçlara ait sanal POS'ların kullanıldığı, tahsilatın elektronik platformun sanal POS'ları aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde satışların izlenemediği, sitede satıcıya ilişkin ticaret ünvanı ve adres bilgilerine yer verilmemiş olması nedeniyle mükelleflerin tespit edilemediği bildirilmiştir. Raporu takiben raporda yer alan tespitler doğrultusunda etkin ve sürdürülebilir bir strateji için harekete geçilmiş ve elektronik ticareti etkin şekilde izleyerek kayıt dışılığı engellemiş ülkelerden olan Hollanda vergi idaresi ile iş birliği gerçekleştirilmiştir⁷⁷⁰.

Bu kapsamda vergi idaresi, elektronik ticaretle iştigal eden mükellefleri, vergiyi doğuran olayı ve matrahlarını kavrayabilmek için 8 ülkenin katılımı ve uluslar arası bir konsorsiyum tarafından geliştirilen, vergi idaresi tarafından tanımlanan komut, kelimeler üzerinden elektronik ticaret siteleri ile ilgili tarama ve filtreleme yaparak, internet sitelerini ya da elektronik ağ üzerinde çalışan sayfaları

⁷⁶⁸ TBB, "UYAP -UBAP Hizmetleri İle İlgili Bilgilendirme", <http://www.barobirlik.org.tr/Detay.aspx?ID=11924> (17.12.2015).

⁷⁶⁹ 2015 yılında 62 milyar lira olacağı öngörülmüştür.

⁷⁷⁰ "E-ticarete sıkı denetim geliyor", 03.03.2013, <http://www.sabah.com.tr/ekonomi/2013/03/03/eticarete-siki-denetim-geliyor> (04.12.2015); Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.661-664.

tanımlayan, analiz eden, bilgi toplayan Google tipi bir arama motoru olan web robotu Xenon'u, re'sen araştırma aracı olarak satın almıştır⁷⁷¹. Vergi idaresi bir yandan Xenon ile bilgi toplayarak tespit ettiği internet üzerinden mal, hizmet satışı ve kiralama yapan mükellefleri, diğer yandan da bilgi toplama faaliyeti kapsamında kavramaya çalışmaktadır. 433 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷⁷² ve 464 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan belli bir brüt satış hasılatı üzerinde olan mükelleflere elektronik arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiş, bu mükelleflerin internetten yaptıkları satışlara ait elektronik arşiv faturalarını elektronik ortamda iletmek ve söz konusu faturalarda gösterilmesi istenen bilgilere yer vermeleri zorunlu tutulmuştur. Vergi idaresi bilgi toplama faaliyeti çerçevesinde 464 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sürekli bilgi verme yükümlülüğüne tabi kıldığı aracı hizmet sağlayıcılarından, bankalardan, internet reklamcılığı hizmet alıcılarından, lojistik ve kargo şirketlerinden aldığı bilgiler üzerinden internet üzerinden mal ve hizmet satışı, kiralama yapan mükellefleri çapraz kontrole tabi tutarak ve analiz ederek, kayıt dışı elektronik ticaret mükelleflerini ve matrahlarını araştırmakta, tespit etmektedir. Araştırmalar sonucunda uyumsuz olarak tespit edilen mükellefler elektronik posta, mektup vb yollarla gönüllü uyuma davet edilmekte, gönüllü uyumun sağlanamaması halinde tespit edilen mükellefler incelemeye sevk edilmektedir⁷⁷³.

2.2.11. Konut Kredili Gayrimenkul Satışlarının İzlenmesi ve Değerlendirilmesi

Gayrimenkul alım satım işlemlerinde gayrimenkul değerlerinin gerçek alım satım bedeli üzerinden beyan edilmemesi ve gayrimenkul satım işlemine rağmen beyanname verilmemesi suretiyle meydana gelen hukuka gerçeğe aykırı vergisel durumların kavranması için vergi idaresi, özellikle banka konut kredisi kullananlara

⁷⁷¹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.667-669; “Maliye Bakanlığı 89 bin Euro'ya Xenon Dijital Casusluk Programı Aldı”, Hürriyet Gazetesi, 22.07.2014, <http://www.hurriyet.com.tr/maliye-bakanligi-89-bin-euroya-xenon-dijital-casusluk-programi-aldi-26862932> (04.12.2015).

⁷⁷² RG t.30.12.2013, S.28867

⁷⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.103-104; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013 Yılına Ait Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf (01.04.2015), s.79-80; Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.668-669; Ahmet Can Şit, “Maliye Bakanlığı'na Göre E-Ticaret 4-5 Milyar TL”, 20.05.2013, <http://webrazzi.com/2013/05/20/maliye-bakanligina-gore-e-ticaret-4-5-milyar-tl/> (04.12.2015).

gayrimenkul satanları araştırmakta ve izlemektedir. Vergi idaresi, banka konut kredili satışları, veri ambarındaki bilgiler, özel olarak takip edilen banka konut kredisi kullananlara ilişkin bilgiler ve TAKBİS üzerinden sağlanan bilgiler üzerinden izleyerek, banka konut kredisi kullanan alıcılara gayrimenkul sattığı halde hiç beyanname vermeyen, tespit edilen konut kredisi ve ekspertiz raporlarında gayrimenkul işin belirlenen değerlerden farklı alım satım bedeli üzerinden veya tapu harcına esas teşkil eden tutarlardan farklı olacak şekilde beyanname veren mükellefleri riskli olarak değerlendirip analiz ederek, satılan gayrimenkullerin gerēek bedelini ve gerēek mükellefleri kavramaktadır⁷⁷⁴.

Bu araştırma, gerēek kişiler tarafından yapılan satışlarda değer artış kazancı ya da sürekliliğe bağlı olarak ticari kazanç üzerinden gelir vergisi, sermaye şirketleri tarafından aktiflerinde bulunan gayrimenkullerin satışları nedeniyle kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bakımından önem arz etmekte, matrahı, vergiyi doğuran olayı ve mükellefi hukuka uygun olarak kavramaya hizmet etmektedir.

2.2.12. VEDEBİS (Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi) Kapsamında Yürütölen Elektronik Teftiş Faaliyetleri

Vergi Denetim Kurulu, fonksiyonlarından biri olan teftiş faaliyetlerini, vergi daireleri tarafından risk yönetim sistemi çerēevesinde uygulanan elektronik uygulamalarda karşılaşılan riskleri tespit etmek, değerlendirmek ve katkı sağlamak amacıyla elektronik bir teftiş uygulaması olan VDK-DEBİS'in (Vergi Denetim Kurulu Denetim Bilgi Sistemleri) bileşeni VEDEBİS üzerinden yapmaktadır. VEDEBİS'in re'sen araştırma aracı olarak vergi usulünün hukuka uygun yürütölmesine katkısı, hiyerarşik denetimin sağladığı etkinlik ve verimlilikten daha fazlasıdır. VEDEBİS üzerinden vergi daireleri elektronik teftişe tabi tutularak, vergi idaresi tarafından mükellef dosyası üzerinden yapılan re'sen araştırmalara kuşbakışı bakılmakta, vergileme sürecindeki iş ve işlemler bütünsel olarak tüm mükellefler bakımından araştırılmakta, bu suretle farklı risk kriterleri esas alınarak

⁷⁷⁴ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, age, s.44; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyet_Raporu_2013.pdf (01.04.2015), s.50; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2Fvergi+denetim+kurulu_2005_13.pdf (01.04.2015), s.49.

yapılan çapraz kontrollerle risk yönetim sistemi uygulamalarının etkin olarak kullanılıp kullanılmadığı ve sistemin en az hata ile çalışmasına katkı sağlanması, hukuka uygun vergilemede riskli alanlara geniş perspektiften bakılarak boşlukların giderilmesi sağlanmaktadır.

Vergi idaresi tarafından mükellef ve işlem esaslı olarak yürütülen araştırma faaliyetine merkezden ve bütünsel olarak bakmak üzere geliştirilen VEDEBİS, münferit olaylar yerine usulü, sistemin usulün yürütülmesine katkısını ve sistemden elde edilen verilerin usulün yürütülmesinde doğru şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit etmektedir. VEDEBİR ayrıca, yeni risk alanları meydana gelip gelmediğini, mevcut verileri belirlenmiş kriter ve risk göstergeleri üzerinden seçip yeniden değişik program ve uygulamalara tabi tutmak suretiyle araştırarak ve analiz ederek tespit etmektedir. VEDEBİS aracı ile vergi dairelerinin işlemleri üzerinden yapılan araştırmalar sonucunda 413.858.300,19TL'nin hazineye intikali sağlanmıştır⁷⁷⁵. Böylelikle, veri ambarındaki verileri VEDEBİS üzerinden farklı metotlarla yeniden değerlendirerek bütünsel olarak vergi usulünü mercek altına alana vergi idaresi, mükellef bazında yapılan re'sen araştırmalara kuşbakışı bakarak yeniden araştırmaya tabi tutmakta, mükellef, vergiyi doğuran olay ve matrahın hukuka uygunluğunu bu araç üzerinden tekrar kontrol etmektedir.

2.2.13. Vergi Denetim Kurulu-Sigma Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı

Kayıt saklama gereksinimlerini karşılamak üzere 431 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷⁷⁶ ile oluşturulan bu aracın asıl işlevi, tez konumuz kapsamı dışında kalan özel tüketim vergisinde tedarik zincirini denetlemektir⁷⁷⁷. Tebliğ ile getirilen, Tebliğ'in ekinde yer alan konular itibarıyla belirlenen asgari içeriklere uygun kayıtları, mükelleflerin tüm faaliyetlerine ilişkin olarak elektronik ortamda oluşturma ve istenildiğinde ibraz etmek üzere elektronik ortamda muhafaza etme zorunluluğudur. Bu zorunluluğa tabi olanlar, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ekinde yer alan (I) sayılı liste kapsamında mükellefiyeti olanlar, özel tüketim vergisi mükellefiyeti olmasa dahi Petrol Piyasası Kanunu, Doğal Gaz Piyasası Kanunu,

⁷⁷⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, age, 31s., 48-51; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013, age, s.25-26, 37-38, 53-55; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012, age, s.51-55.

⁷⁷⁶ RG t. 29.12.2013, S.28866.

⁷⁷⁷ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, age, s.32.

Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu kapsamında faaliyet gösteren mükellefler ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu ekinde yer alan (III) sayılı listenin B cetvelinde yer alan ürünlerle ilgili olarak belirtilen belgeleri almış gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmişse de, bu aracın katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin kavranmasındaki etkinliği göz ardı edilememiş ve bu başlık altında re'sen araştırma aracı olarak yer verilmiştir.

Artan faaliyet hacimleri nedeniyle vergi usulü ile ilgili kayıtların mükelleflerin kullandıkları muhasebe programlarına göre değişen niteliği vergi idaresi tarafından yapılan araştırmaları zorlaştırmış, mükelleflerin kayıtları arasındaki farklılıklar, bu kayıtların elektronik ortamda izlenmesi ve araştırılmasında yeknesak bir belirleme yapılmasını gerektirmiştir. 431 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan asgari kayıt saklama gereksinimini belirleyen konular, satışa, alışı, mal stoklarına ilişkin envanterlere, ithalat ve ihracata, üretime ve Gümrük Tarife Pozisyonu'na ilişkin olacak şekilde son derece detaylı olarak belirlenmiştir. Satışa, alışı, mal stoklarına ilişkin envanterlere, ithalat ve ihracata, üretime ve Gümrük Tarife Pozisyonu'ndan ibaret her bir konuda, fatura ve fatura yerine geçen belgeler, ilk madde malzeme, mamul, yarı mamul, ara girdi ve ticari mal mevcutlarına, üretim faaliyetlerine ilişkin birçok esaslı unsurdan oluşan verinin, belirlenen kayıt saklama gereksinimleri ile yeknesak şekilde elektronik ortamda alınması, sürekli olarak izlenmesi, değerlendirilmesi, araştırılması, analiz edilmesi, çapraz kontrole tabi tutulması suretiyle tedarik zinciri tüm halkaları itibariyle kavranacak ve katma değer vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin hukuka uygunluğu etkin şekilde araştırılabilecektir.

2.2.14. İade Talep Dilekçelerinin Elektronik Ortamda Alınması

Bildirim ödevi kapsamında bulunan beyannamelerden hiçbirisini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilmemiş olan mükellefler bakımından ihtiyari, diğer mükellefler bakımından zorunlu olacak suretle, 429 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷⁷⁸ uyarınca, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Özel İletişim Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamındaki mahsup ve iade hakkı doğuran işlemler ile

⁷⁷⁸ RG t. 10.10.2013, S. 28791.

5303 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Çerçeve Anlaşma⁷⁷⁹ ve 5824 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan IPA Çerçeve Anlaşması'na⁷⁸⁰ uygun olarak iade ya da mahsup hakkı doğuran Avrupa Birliği mali yardımları kapsamındaki vergilerle ilgili olarak nakden veya mahsuben yapılması öngörülen iade talepleri elektronik ortamda yapılmaktadır.

İade talep eden mükellef ve/veya yetkilendirilmiş meslek mensubu tarafından internet vergi dairesi linki üzerinden gerçekleştirilecek işlemlerde, Tebliğ ekinde yer alan matbu dilekçeler doldurulacak, eklenmesi gereken belgeler de eklenerek elektronik ortamda başvuru tamamlanacaktır. Henüz elektronik ortamda kabul aşaması tamamlanmadığından elektronik ortamda verilmesi mümkün olmayan (global liste vs gibi) belgeler⁷⁸¹, evrak kayıt numarası/iade dosya numarası belirtilerek elektronik ortamda yapılan iade talep başvurusuyla ilgisi sağlanarak vergi dairesine elden teslim edilecektir.

Elektronik ortamda yapılacak iade talep dilekçeleri için, ilgili özel vergi türünün mevzuatına uygun olarak iade talebi için belirlenen esasları içerecek şekilde ayrı ayrı standart formlar hazırlanmış ve bu formlara 429 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer verilmiştir. Tez konumuz kapsamında yer alan özel vergi türlerine özgü olarak hazırlanarak Tebliğ'e eklenmiş standart formlar "Kesinti yoluyla ödenen vergilerden doğan gelir veya kurumlar vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1A), geçici vergiden doğan gelir veya kurumlar vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1B), fazla veya yersiz olarak ödenen gelir/kurumlar vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1C), ihracat istisnası nedeniyle doğan katma değer vergisinin nakden

⁷⁷⁹ "Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği Arasındaki Mali İşbirliği Çerçevesinde Temin Edilecek Mali Yardımların Uygulanmasına İlişkin Çerçeve Anlaşma"nın onaylanması 22.02.2005 tarih ve 5303 sayılı Kanunla (RG t.26.02.2005, S. 25739) uygun bulunmuştur.

⁷⁸⁰ Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) ile Temin Edilen Yardımın Uygulanması Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetine Sağlanan Avrupa Topluluğu Mali Yardımlarıyla İlgili İşbirliği Kuralları Hakkında Çerçeve Anlaşma"nın onaylanması 03.12.2008 tarih ve 5824 sayılı Kanunla (RG t.07.12.2008, S. 27077) uygun bulunmuştur. Bkz <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081207.htm/20081207.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081207.htm> (24.11.2015).

⁷⁸¹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.454.

veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Katma Değer Vergisi İade Talep Dilekçesi (2A), ihracat istisnası dışındaki tam istisnalar nedeniyle doğan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Katma Değer Vergisi İade Talep Dilekçesi (2B), kısmi tevkifat uygulamasına ilişkin katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Katma Değer Vergisi İade Talep Dilekçesi (2C), indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Katma Değer Vergisi İade Talep Dilekçesi (2D), katma değer vergisi beyannamesinden bağımsız olarak yapılacak katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Katma Değer Vergisi İade Talep Dilekçesi (2E), fazla veya yersiz ödenen katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Katma Değer Vergisi İade Talep Dilekçesi (2F)...” olarak adlandırılmıştır⁷⁸².

Vergi idaresi, iade başvurularını elektronik ortamda yapmak zorunda olan mükelleflerin başvurularını elektronik ortamda yapıp yapmadıklarını, vergi idaresine elektronik ortamda ibraz edilmesi gereken belgelerin elektronik ortamda ibraz edilip edilmediğini, elden teslim edilen belgelerin elektronik ortamda verilmesi gereken belgelerden olup olmadığını ve takiben iade talebinin mevzuatta aranan şartları taşıyıp taşımadığını araştırarak iade talebini değerlendirecektir.

2.3. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Ortak Özel Usul: Mükellef Bilgileri Bildirim Sistemi

Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde ortak olan bir araç tespit edilmiştir, bu da Mükellef Bilgileri Bildirim Sistemi’dir.

413 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bildirim ödevi olarak yürürlüğe konulan bu araç uyarınca, bildirim verme süresi olarak belirlenen 1 Nisan-31 Mayıs tarih aralığında faal olan kurumlar vergisi ve ticari kazanç (kazancı basit usulde tespit edilenler hariç), zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri, her yıl merkez ve her bir şube için ayrı ayrı olacak şekilde mükellef bilgilerini, 31 Mayıs günü saat 24.00’a kadar internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda bildirecek ve onaylayacaklardır. Mükellefler aynı

⁷⁸² 429 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.109.

şekilde, hatalı yapılan bildirimlerini elektronik ortamda düzenleyecekleri düzeltme bildirimini ile yapacaklardır.

Yalnızca istatistiki amaçlarla tutulduğu, burada istenen bilgilerin çoğunun diğer bildirim ödevlerinde zaten verildiği belirtilerek eleştirilen⁷⁸³ bu araç, mükellefi ve faaliyetini kavramaya yönelmiştir. Mükellefin ticaret sicil kayıtlarının, faaliyet alanı ve sektörünün, adresinin, ortaklık yapısının doğru ve güncel olması, meydana gelen değişikliklerin vergi idaresi tarafından kavranması ve doğru bilgiler üzerinden analizlere tabi tutulması bakımından önemlidir. Bu sistemin amacı, ekonomik faaliyetlerin daha iyi kavranabilmesi için mükelleflere ait verilerde meydana gelen değişikliklerin güncel olarak takip edilmesinin sağlanması, eksikliklerin giderilmesi, doğruluklarının teyit edilmesidir. Bildirim ekranında “mükellef ve işyeri ile bilgiler” başlığında yer alan, vergi kimlik numarası, vergi dairesi, soyad, ad, ticaret ünvanı, uyruk, işyeri türü, açılış yılı, niteliği, işyeri sicil numarası, kayıtlı bulunduğu ticaret sicil memurluğu, ticaret sicil numarası, sanayi sicil numarası, bağlı bulunduğu oda ve sicil numarası bilgilerinin, “faaliyet, çalışan ve abonelik bilgileri” başlığında yer alan irtibat telefonu, elektronik posta adresi, web adresi başlıkları, faaliyet kodu ve brüt satışlar, iş yeri mülkiyet durumu bilgilerinin⁷⁸⁴, güncel ve doğru şekilde girilmesi vergiyi doğuran olay ve mükellefi kavramak için önemlidir. Ancak, “faaliyet, çalışan ve abonelik bilgileri” ekranında yer alan elektrik ve doğalgaz abonelik bilgilerinin üstelik bu detayda talep edilmesi amaç ve araçla orantılı olmadığı gibi, bu bildirimde bulunmakla ödevli yaklaşık 2.500.000 mükellefin⁷⁸⁵ özel hayatının gizli alanına da müdahale niteliği taşımaktadır.

⁷⁸³ Ümit Ayfer, “Mükellef Bilgileri Bildirimi ve Ceza Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.311, Ağustos 2014, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/mukellef-bilgileri-bildirimi-ve-ceza-uygulamasi/5368> (04.12.2015), s.33.

⁷⁸⁴ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.411-434.

⁷⁸⁵ Ayfer, age, s.33-35.

2.4. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerden Katma Değer Vergisine Özgü Özel Usuller

2.4.1. Özel Usullerin Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleriyle Birlikte Değerlendirilmesi

İndirim ve iade mekanizması, malın teslimi ve hizmetin gerçekleştirilmesinden ibaret olan vergiyi doğuran olayın, nihai tüketici üzerinde gerçekleşmesine kadar, zincirin her halkasında meydana gelen katma değer vergilendirildiği, her halkada hesaplanan katma değer indirilecek vergiden fazla olması halinde farkın katma değer vergisi olarak vergi idaresine ödendiği, indirilecek verginin hesaplanan katma değerden fazla olması halinde sonraki döneme devrettiği⁷⁸⁶, kanunda öngörülen usul ve şartların varlığı halinde mükellefin düşük oranlı veya istisna edilmiş mal ve hizmetler nedeniyle indirilemeyen katma değer vergisini nakden veya mahsuben iade almaya hak kazandığı⁷⁸⁷ bir mekanizmadır. Hukuka uygun vergilendirme için, indirilecek katma değer vergisi - hesaplanan katma değer vergisinin karşılaştırılması, araştırılması gereken, her katma değer vergisi dönemi sonunda devlet ve mükellef arasında vergi alacağı-vergi borcu ilişkisi meydana gelen⁷⁸⁸, beyanname ve iade talep dilekçelerine konu edilen bilgilerin uyumu, önceki-sonraki dönem bağlantıları, indirim ve iade konusu edilen belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge niteliğinde olup olmadığının⁷⁸⁹, talep konusu yapılan indirimin mükellefin faaliyetlerine ilişkin gerçek harcamalar olup olmadığının tespitinin önem arz etmektedir. Katma değer vergisi sisteminde, iade ve indirim mekanizması sistemin doğasında hak ve ödev olarak var olmakta, indirim ve iade, mülkiyet hakkına dayanan bir hak olarak korunmaktadır⁷⁹⁰.

Toplam vergi geliri içerisinde önemli paya sahip olan katma değer vergisinde, iade-indirim mekanizması çerçevesinde mükelleflere yapılan iadeler katma değer

⁷⁸⁶ Eray Asil, “KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi”, **Vergi Dünyası**, S. 315, Kasım 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841> (01.11.2015).

⁷⁸⁷ Türk, age, s.113.

⁷⁸⁸ Asil, age.

⁷⁸⁹ Türk, age, s.114.

⁷⁹⁰ Billur Yaltı, “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analizine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.258, Mart 2010, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2739 (01.11.2015).

vergisinin neredeyse dörtte birine yaklaşmaktadır⁷⁹¹. Katma değer vergisinde bir dönem Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine dayanılarak düzenlenen 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁷⁹² kapsamında özel esaslara tabi olarak işlemleri yürütmek için vergi idaresi tarafından, inceleme, yoklama ve vergi idaresi tarafından yapılan araştırmalarda, daha çok varsayıma dayanarak soyut kriterler üzerinden şüpheli durumda kabul edilen mükelleflerin kara liste diye de adlandırılan kod (olumsuz mükellefler) listesine kaydedilerek iade talepleri reddedilmekteydi. Bu re'sen araştırma aracı, olumsuz mükellef olarak listeye giren mükelleflerden mal ve hizmet teslim alan diğer mükelleflerin de haklarında araştırma yapılmadan otomatik olarak listeye dahil edildiği, kod listesine giren mükelleflerin, tesadüfen öğrenmedikleri sürece, listeye alındıklarından haberdar olamadıkları, vergi idaresi tarafından dokuz koda bölünmüş bir iç takip sistemi olarak izah edilen ve önceleri Danıştay tarafından da icrai, kesin bir idari işlem olmadığından bahisle⁷⁹³ hukuka uygunluğu denetlenmeyen bir usuldü. Fişleme olarak nitelendirilebilecek şekilde iade ve indirim hakkını somut kriterlere dayanmadan ortadan kaldıran bu usul, uygulamada birçok mükellefin ticari itibarını zedelemiş, kanuna ve gerçeğe uygun olan iade hakkının reddedilmesine yol açmıştır⁷⁹⁴.

Kod listesi uygulamasının hukuka uygun vergilendirmeyi sağlamayacak bir araç olarak kullanımı ve uygulamada meydana gelen sorunlar Danıştay tarafından da⁷⁹⁵ sonradan tespit edilmiş ve icrai, kesin bir idari işlem olarak hukuka uygunluğu denetlenerek isabetli şekilde “*Davacı, mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıtığı faturaları düzenleyen kişi hakkındaki tespitlerden hareketle ‘Haklarında Rapor Bulunmamakla Birlikte Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullandığı veya Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar’ listesine alınmış ise de gerek davalı idarenin gerekse bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların*

⁷⁹¹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.447.

⁷⁹² RG t.23.11.2001, S. 24592.

⁷⁹³ Bkz Danıştay 3. Dairesi, t. 19.01.2009, E. 2008/986, K. 2009/14; t.04.02.2009, E. 2007/14912, K. 2009/241; t.10.11.2008, E. 2007/4191, K. 2008/3495.

⁷⁹⁴ Yaltı, “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analizine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, age; “Kod Uygulaması, Hukuki Niteliği ve Koddan Kaçış Yolları”, <http://nexiaturkey.com.tr/content/kod-uygulamasi-hukuki-niteliği-ve-koddan-kacis-yollari> (01.11.2015)

⁷⁹⁵ Danıştay 4. Dairesi t.27.3.2008, E. 2007/3328, K. 2008/1162. (Aktaran: Mürşide Korkut, “Maliye Bakanlığı'nın Düzenlediği Kod Listelerine İlişkin Düzenleme”, **Hukuk Gündemi Dergisi**, S.2009-3, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/hgdmakale/2009-3/3.pdf> (01.12.2015).

mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının, hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler listesi olarak adlandırılan listede yer almasına dair işlemin” hukuka aykırı olacağına⁷⁹⁶ karar verilmiştir. Danıştay tarafından kod listesinin re’sen araştırma aracı olduğu ancak bu amaca hizmet edemediği, gerçek ve yeterli araştırma yapılmaksızın kod listesine alınan mükelleflerle ilgili otomatik işlemlerin hukuka aykırılık arz ettiğine ilişkin son derece isabetli kararlar alınarak uygulamanın araç niteliğini yerine getirmediği ve hukuka aykırı vergilendirmeye sebep olduğu aşağıdaki şekilde karara bağlanmıştır:

“... davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaları düzenleyen ... Ltd. Şti. hakkında bilinen adreslerinde bulunamadığı, alışlarının büyük bölümünün sahte faturalarla belgelendirildiği, dolayısıyla bu şirketin düzenlediği faturaların gerçek bir alım satıma dayanmadığı yolundaki rapora dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan dava rapordaki tespitler yeterli görülerek reddedilmiştir. Ancak, bu firma ile ilgili tespitlerin alışlarına dayandırılması ve davacı tarafından ödemelerin büyük bölümünün müşteri çekleriyle veya internet üzerinden banka havalesi yoluyla yapılmış olması hususları da dikkate alındığında, davacının katma değer vergisi indiriminde kullandığı faturaların gerçek mal alışlarına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, davacıya fatura düzenleyen firma hakkındaki raporun vergilendirme açısından yeterli bulunarak tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir”⁷⁹⁷.

Re’sen araştırma ilkesi, katma değer vergisinde indirim ve iade mekanizmasının hukuka uygun olarak yürütülmesini ve mükellef tarafından talep edilen iadenin bir hak olduğu göz ardı edilmeden. ancak gerçeğe uygunluğundan

⁷⁹⁶ Danıştay 4. Dairesi t.14.01.2008, E.2007/4095, K.2008/1 (Aktaran: Hasan Hacıgöl, “Mali İdarenin ‘Olumsuz Mükellefler Listesi ya da Koda Alma’ Uygulaması ve Hukuksal Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 192, Aralık 2008, s. 272-276).

⁷⁹⁷ Danıştay 4. Dairesi, t.15.04.2009, E.2008/6038, K.2009/1973 (www.kazanci.com).

emin olunarak gerçekleştirilmesini emreder. Katma değer vergisinde en sorunlu alanlardan biri vergi iadesi olduğundan, idae özellikle haksız iadelerin önüne geçmesine imkan sağlayacak araçları kullanmaya odaklanmış durumdadır.

2.4.2. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVIIRA)

2010 yılı itibariyle kağıt ortamda ve mükellefler tarafından teslim edilen CD'lerle kısmen elektronik ortamda alınmaya başlanan, iade talebi ekinde talep edilen liste ve tabloların formatlarında yeknesaklık sağlanamamıştır. Kağıt üzerinde gözle yapılan araştırma ve kontrollerle önce şekle takiben gerçeğe ve hukuka uygunluğu tespit edilmeye çalışılan iade talepleri, talepler üzerinde gerçekleştirilen re'sen araştırmaların yoğunluğunun farklılık arz etmesi, iade sürecinin uzaması gibi nedenlerle uygulamada farklı değerlendirmelere tabi tutulmuş ve bu farklı uygulamalar sorun yaratmıştır⁷⁹⁸. Vergi usulünün gerçek mahiyetine uygun olarak yürütülmesinde engel teşkil etmeye başlamıştır. Kuşkusuz iade hakkının hukuka uygun olarak kullanılması, talep edilen iade tutarının mükellef tarafından doğru hesaplanması, iadesi talep edilen mal alımı ya da hizmet ifasının gerçek olduğunun tespit edilmesi, iade konu işlemlerde mal satışı ya da hizmet ifası gerçekleştiren mükellefin kim olduğu ve bunlara ilişkin katma değer vergisinin ödenip ödenmediği gibi birçok sorunun doğru ve gerçeğe uygun olarak cevaplanmasına bağlıdır⁷⁹⁹. Bu da bu süreçte vergi idaresinin araştırma görevini tam olarak yerine getirmesini gerektirir. Ancak, araştırmanın tek tek kağıt ortamında ya da etkinliği tam olarak sağlanamamış elektronik uygulamalarla etkin şekilde yapılması çok mümkün değildir. Uygulamada kod listesi nedeniyle yaşanan sorunlar da eklenince, katma değer vergisi iade hakkının hukuka uygun olarak yerine getirilmesinin sağlanması, sistemin etkinleştirilmesi için karma değer vergisi iadesi risk analiz sistemi ihdas edilmiştir. Sistem, katma değer vergisi beyannamesinin ve iade talebi ile iade talebine mesnet liste ve tabloların da elektronik ortamda alınması ile işlemektedir.

⁷⁹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Yılı Performans Programı, age, s.86; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.47; Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.447-448.

⁷⁹⁹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.447-448; Uğur Doğan, "KDV İadelerine İlişkin Bazı Listelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 258, Mart 2010, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2752 (05.10.2015).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "*KDV İadesinde Ortak Hususlar*" başlıklı IV. bölümünde düzenlenen "*İade Talep Dilekçesi*" kenar başlıklı 7.1. maddede de 429 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne yapılan atıfla vurgulandığı üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine uygun olarak, faaliyetlerine ilişkin gerçek harcamalarına istinaden iade talep eden mükellefler katma değer vergisi iadesine ilişkin standart talep dilekçelerini elektronik ortamda verecektir. Mükellefler iade taleplerine mutlak suretle; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 7.2. maddesi ve 60 nolu Katma Değer Vergisi Sirküleri'nin⁸⁰⁰ 6.2. maddesinde düzenlenen şekilde İndirilecek Katma Değer Vergisi Listesi ile ve 7.3. maddesi ve yine 60 nolu Katma Değer Vergisi Sirküleri'nin 6.2. maddesinde düzenlenen, "*esas itibariyle iadesi talep edilen katma değer vergisi hesaplama tablosunda yer alan hesaplamalara konu olan vergili mal ve hizmet alışlarına ilişkin katma değer vergisinin dayanak belgeler itibariyle listelenmesinden*" ibaret olduğu belirtilen Yüklenilen Katma Değer Vergisi Listesi ile satış faturaları listesi ve iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesini de internet vergi dairesi üzerinden göndereceklerdir.

Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi, 429 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan standart form ile internet vergi dairesi üzerinden iade talebinde bulunan mükellefin karşısına otomatik olarak işlemin türüne göre elektronik ortamda gönderilmesi gerekli listelere ilişkin linkleri çıkartmakta, elektronik ortama entegresi henüz sağlanamayan belgelerin iade başvurusuyla ilgisi sağlanarak vergi idaresine elden teslim edilmesi gerekmekte, ekrana gelen linklerdeki doldurulması gereken indirilecek katma değer vergisi listesi, yüklenilen katma değer vergisi listesi, gümrük çıkış beyannameleri listesi, satış faturaları listesi gibi listelerin tamamının doldurulması üzerine sistem üzerinden onaylama yapılabilmekte, sistem onaylama işlemini takiben Katma Değer Vergisi İade Talebine İlişkin İnternet Vergi Dairesi Liste Alındısı görüntülenebilmekte ve bu alınının çıktısı alınabilmektedir.

⁸⁰⁰ 08.08.2011 tarihli, KDVK-60/2011-1 sayılı, "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulamasına ilişkin mevcut sirkülerlerin birleştirilmesi ile uygulamada tereddüt edilen hususlara yönelik açıklamalar" konulu ve bu sirküler için bkz <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>. Bu sirküler, 27.01.2010 tarihli, KDVK-53/2010-1 sayılı, Katma değer vergisi (KDV) iade taleplerinde bazı belgelerin elektronik ortamda alınması ve değerlendirilmesi konulu 53 nolu Katma Değer Vergisi Sirküleri'ni de bünyesinde birleştirerek yürürlükten kaldırmıştır.

Sistemin mükellefe yüklediği, iade talebi ve eklerini elektronik ortamda yerine getirmesine ilişkin ödevin gerçekleşmesi üzerine, mükellefin iade talebine konu, defter ve belgelerin özeti olarak addedilebilecek, yüklenmiş bu listeleri elektronik ortamda denetlemeye yarayan program devreye girmektedir. Bu süreçle, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde hükme bağlanan iadenin gerçekleşmesi için yapılması gereken genel ve özel esaslara ilişkin araştırmalar yapılmaktadır. Katma değer vergisi beyannamesini elektronik ortamda vermiş olan mükellefin, internet vergi dairesi üzerinden gönderdiği iade talep dilekçesi ve ekindeki listeler aynı gün, veri eşleştirme suretiyle çapraz kontrolle birlikte hiyerarşik kümeleme, regresyon analizi, kural tabanlı analiz gibi veri madenciliği teknik ve modellemelerini de kullanarak risk analizi yapabilen Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi üzerinden, mal alım-satımı ve hizmet ifası bilgileri ile iadenin alt ve üst halkalarındaki alıcı, satıcı ve hizmet ifa edenleri, ithalat ve ihracat verilerini, katma değer vergisi beyannamelerini, teminat mektubu bilgileri de denetlenmek suretiyle analiz edilmektedir.

Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi iade talebine mesnet listelerin veri ambarına aktarılmasını takiben 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin I. bölümünde düzenlenen genel esaslar kontrollerini, yüklenilen ve indirilecek katma değer vergisi listelerinde mükerrer fatura kontrolü, alt mükelleflere ait faturaların beyan tutarlılığı ve faturaların belge basım bilgileri kontrolü, banka kesin teminat mektubu kontrolü, beyan edilen ve listeleştirilen yüklenilen katma değer vergisi kontrolü, yüklenilen katma değer vergisi listesindeki faturaların tarih kontrolü, önceki dönemden devreden katma değer vergisi kontrolünün örnek olarak verilebileceği gibi 50 farklı noktada yapabilmekte ve analiz edebilmektedir. Yine her bir iade talebi mevzuata uygunluk şartlarını taşıyıp taşımadığının kontrolü bakımından 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Tebliği'nin II. bölümde düzenlenen, iade talep eden mükellefin, bu mükellefin ortak veya kanuni temsilci olduğu şirketlerin, mükellef şirketlerin ortakları ve kanuni temsilcilerinin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu, verilmeyen katma değer vergisi beyannamesi kontrolleri, olumsuz tespit kontrollerinin örnek olarak verilebileceği 20 farklı noktada özel esas kontrollerini

de sağlayabilmektedir⁸⁰¹. Vergi idaresinin kağıt ortamında veya ekrandaki verilerden hareketle uzun sürelerle yayılacak şekilde elle yaptığı kontrollerinin çoğunu sistem üzerinden otomatik olarak yaparak⁸⁰² ve bu suretle bütün olarak katma değer vergisi mükelleflerini puanlayarak, her bir mükellefin risk analiz profillerini çıkartabilmektedir. Bu sistem, vergi idaresinin yapması gereken diğer araştırma ve kontrolleri ortadan kaldırmadan, gerekliliği azaltmadan, sistem üzerinden yapılması mümkün araştırmaların bir kısmını otomatik olarak gerçekleştirmekte, üretilen raporlara rağmen, vergi idaresinin iadeyi hukuka uygunluk yönünden araştırma yükümlülüğü devam etmekte, rapor olumlu ise doğrudan iade kararı verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Mükellef Karne Sistemi'nin alt modülü olan Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahları bakımından da önem arz eden ancak özellikle indirim-iade mekanizmasının hukuka uygun işleminde de çok etkili olacak sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini tespit etmek üzere oluşturulan, daha detaylı analizler yapabilen Sahte Belge Risk Analiz Programı'nı da alt modül olarak barındırmakta, zincirde olumsuz mükellef olup olmadığı beşinci alt halkaya kadar analiz edilebilecek şekilde işletilmektedir⁸⁰³.

Analiz sonucunda üç temel türde rapor oluşturulmaktadır⁸⁰⁴. Detay rapor adı da verilen Katma Değer Vergisi Kontrol Raporu dört tablodan oluşmaktadır. İlk tablo, iade hakkına sahip mükellefin adres ve iletişim bilgileri, sicil kaydı, sermayesi, ortaklık yapısı, kullandığı kredi, adına tescilli araç gibi mali bilgileri ile iade talep edilen katma değer vergisine ilişkin genel bilgileri içeren tablo-1'dir. İkinci tablo, bu sistemin alt modülü kabul edilen sahte belge risk analiz programı üzerinden analiz edilerek sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi nedeniyle incelemeye sevk edilen mükelleflere ilişkin tespit bilgilerini içeren tablo-2'dir. Tablo-2'nin altında 3 tablo yer almaktadır. Bu tablolardan ilki, iade talep eden mükellefin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemesi nedeniyle vergi incelemesinde olması halinin vergi dairesine raporlanmasında

⁸⁰¹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.447-464.

⁸⁰² Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Performans Programı, age, s.54; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.107; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013 Yılı Performans Programı, age, s.78.

⁸⁰³ Doğan, İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu, 18.03.2010, age.

⁸⁰⁴ Raporlarla ilgili açıklamalar Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.447-466'dan hareketle yapılmaktadır.

kullanılan tablo-2/a'dır. İkinci tablo, listeler üzerinden yapılan analizlerde sahte belge düzenleme ve kullanma riski tespit edilen, tedarikçi mükelleflere ilişkin olarak düzenlenen, birinci alt mükellef halkasında yer alan, doğrudan mal veya hizmet alınan mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi nedeniyle olumsuz tespit yapılarak vergi incelemesine sevk edilmiş ve incelemeye tabi tutulmakta olan mükelleflerin vergi dairesine raporlanmasında kullanılan tablo-2/b'dir. Son tablo ise, ikinci alt mükellef halkasında yer alan, doğrudan mal veya hizmet alımından önceki halkada yer alan ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi nedeniyle olumsuz tespit yapılarak vergi incelemesine sevk edilmiş ve incelemeye tabi tutulmakta olan mükelleflerin vergi dairesine raporlanmasında kullanılan tablo-2/c'dir.

Tablo-3, tablo-2'de raporlanan iade talep eden mükellef ve alt mükelleflerle ilgili olarak 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin özel esaslar bölümünde düzenlenen doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar ile doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri safhadan önceki safhalarda yer alanlar hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar hakkında işlemler yapılarak talep edilen iadenin vergi incelemesi sonucunda karara bağlanması gerekmekte ise bu tablo kullanılarak vergi idaresine bildirim sağlanır ve incelemeye sevk edilir. Tablo-4 ise iade talep eden dış ticaret sermaye ya da sektörel dış ticaret şirketi bir mükellef söz konusu olması halinde ihracata aracılık eden mükelleflere ilişkin genel bilgileri içermektedir.

Sistemin verdiği ikinci rapor, özet rapor adı da verilen, iade talebinin kontrol ve analizini takiben detay rapor ile tespit edilen eksiklik ve yanlışlıkların vergi idaresi tarafından mükellef veya meslek mensuplarına bildirilmesini amaçlayan katma değer vergisi iadesi kontrol raporudur.

Son rapor türü ise, vergi mevzuatına göre katma değer vergisi iadesi talep eden tüm mükelleflerin objektif ve istatistiksel yöntemlerle profillerini belirleyen, davranış biçim ve eğilimlerini tespit eden, mükelleflerin önceki dönem liste ve bildirimlerine konu bilgileri, iade talep edilen döneme ait bilgilerle ve hatta bu bilgilerin tamamını il ve sektör bazında diğer mükelleflerin bilgileri ile karşılaştırabilen, örnek olarak dönemler itibariyle aide tutarındaki ani yükselmelerin analizi, mükellefin alım yaptığı firmalardaki değişimlerin analizinin

sayılabileceği 25 farklı türde analiz yapabilen ve bu analizlerin sonucunu detaylı grafiklerle vergi idaresine raporlayabilen makro analiz raporudur⁸⁰⁵.

Böylelikle, iade talebine ilişkin listelerin veri ambarına atılmasıyla, iade talep eden mükellefler ve bağlantılı yüzlerce alt mükellef hakkında detaylı ve doğruluk oranı çok yüksek kontrol ve analiz işlemleri yapılmaktadır. Analiz sonucunda, iade talebinin mevzuatın aradığı esasları sağlayıp sağlamadığı tespit edilip, detaylı ve çeşitli raporlar halinde vergi idaresine bildirilerek, yapılan analiz sonucunda, iade talep eden mükellefin incelemeye sevki gerektiği tespit edilirse, tespit edilen riskli alanlar da belirtilmek suretiyle raporlanmaktadır⁸⁰⁶. Listelerin oluşturulmasında sorunlar yaşanmakta ve özel esaslara tabi mükelleflerden mal veya hizmet satın alanlarla ilgili geçmişte yaşanan bazı sıkıntılar devam etmekte, ayrıcabu sistem mükellef ve meslek mensuplarına büyük bir iş yükü getirmekteyse de⁸⁰⁷, hukuka uygun vergilendirmenin gerçekleştirilmesine hizmet ettiği şüphesizdir.

2.4.3. Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi

2010 yılında uygulamaya geçirilen katma değer vergisi iadesi analiz sisteminin, hukuka uygun suretle iade taleplerini değerlendirmesi, etkin ve hızlı iade süreci yürütmesi için, sistemin talep edilen iadenin tüm aşamalarını takip etmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bu suretle, bunu sağlamak için 2014 yılında katma değer vergisi iade takip sistemi hayata geçirilmiştir.

İade takip sistemi, 429 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne uygun olarak elektronik ortamda yapılan katma değer vergisi iade talebi ve yukarıda bahsedilen mevzuata uygun olarak elektronik ortamda verilen liste ve belgelerin sisteme aktarılmasından, iadenin gerçekleştirilmesine kadarki tüm aşama ve işlemlerin merkezdeki birimler, vergi dairesi ve mükellefler tarafından izlenmesine olanak veren bir usuldür. İade dosyasının akibetinin izini sürmeye yarayarak, talep dosyasının ne kadar sürede sonuçlandırıldığı, işlemlerin hızı, il ve vergi daireleri bazında neticelenen, devam eden iade dosyalarının dağılımlarının görüntülediği,

⁸⁰⁵ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.447-466.

⁸⁰⁶ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.447-466; Uğur Doğan, “KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 288, Eylül 2010, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4816 (01.11.2015), s.53-61; Doğan, “KDV İadelerine İlişkin Bazı Listelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi”, age.

⁸⁰⁷ Sebahattin Kadem, “KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlar”, 11.03.2014, <http://www.verginet.net/dtt/1/kdv-iade-sorunlar.aspx> (01.12.2015).

sektör ve dönemler bazında iade analizlerinin yapılabildiği, böylelikle vergi idaresi bakımından hiyerarşik denetimin ve bu suretle etkinlik, verimlilik⁸⁰⁸ bazında otokontrolün de sağlanarak hukuka uygun vergilendirme görevinin yerine getirilmesinde takip sisteminin de tamamlayıcı bir araç olarak hizmet ettiği söylenebilmektedir.

2.5. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere Özgü Özel Usuller

2.5.1. Genel Olarak

Mükellefin matrahının verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun şekilde tespiti için, öncelikle elde edilen gayrisafi gelirden gelirin elde edilmesiyle bağlantılı giderlerin indirilmesi (objektif safılık ilkesi), ardından mükellefin kendisi ve -medeni hukuk çerçevesinde- bakmakla yükümlü olduğu kişiler için yapmak zorunda olduğu zorunlu yaşam giderlerinin indirilmesi (sübjektif safılık ilkesi) gerekir⁸⁰⁹. Çoğunlukla matrahın tespitine ve matrahın hukuka uygun olmadığı tespitiyle incelenmeye sevk edilecek riskli mükelleflerin tespitine hizmet eden re'sen araştırma araçları, özellikle kurumlar vergisi bakımından da matrahın tespitine, daha çok objektif safılık ilkesine uygunluğun sağlanmasına imkan verir niteliktedirler.

Gerçek kişilerin elde ettikleri geliri, eşitlik ilkesinin gerçekleşmesini sağlayacak şekilde, mali güç karşılaştırma kriteri üzerinden vergilendirmesi gereken hukuk devletinin kanuni vergi idaresi de, gelir elde eden mükellefleri ve gerçekten elde ettikleri geliri araştırmak ve tespit etmek zorundadır. Gelir vergisi bakımından vergi idaresine gelir vergisine özgü olarak sağlanan re'sen araştırma araçları, iki tane olup, kurumlar vergisinden biraz daha farklı olacak şekilde sadece matrahı tespite yönelik değildir, etkin olarak mükellefi ve vergiyi doğuran olayı da kavramaya yaramaktadır.

Katma değer vergisinde ve gelir vergisine özgülenen araçlar dolaylı da olsa mükellefi ve vergiyi doğuran olayın araştırılmasına da hizmet etmekte iken kurumlar vergisi bakımından yalnızca matrahın kavranması önemsenmiş ve esas

⁸⁰⁸ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.469-470; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Performans Programı, age, s.54-55; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.109.

⁸⁰⁹ Başaran Yavaşlar, "Vergi Hukuku I", age, 16.02.2014-23.02.2014.

alınmıştır. Kurumlar vergisine özgü usuller, özellikle de transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin araçlar, aynı zamanda katma değer vergisinde matrahın kavranmasına da hizmet etmekle birlikte, asıl uygulama alanı kurumlar vergisi olduğundan ve kurumlara özgü niteliği daha ağır bastığından bu başlık altında incelenmesi tercih edilmiş, ortak usul olarak incelenmemiştir.

2.5.2. Gelir Vergisine Özgü Özel Usuller

2.5.2.1. Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme ve Değerlendirme Sistemi

Vergi idaresi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde tahdidi olarak belirlenmiş olan mal ve haklardan ibaret iktisadi kıymetlerin bir kira sözleşmesi çerçevesinde kiralanması suretiyle elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarını⁸¹⁰ araştırmak için Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme ve Değerlendirme Sistemi'ni kullanmaktadır. Banka, MERNİS, PTT, TAKBİS, sigorta şirketleri, elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketlerinden bilgi toplama faaliyeti kapsamında toplanarak veri ambarına eklenen verilerin izlenmesi, araştırılması, çapraz kontrollere tabi tutulması, analiz edilmesi sonucunda beyanname vermeyen mükellefleri ve gerçeğe uygun beyan edilmeyen matrahları tespit etmektedir. Vergi idaresi bu aracı kullanarak 2014 yılı itibariyle hukuka uygun vergilendirmeye tabi tutulmayan 367.247 mükellef tespit etmiştir⁸¹¹.

Sebebi tespit edilememekle birlikte, Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme ve Değerlendirme Sistemi'nin veri ambarı içerisinde seçtiği bilgilerden hareketle halihazırda adı kadar geniş bir uygulama alanı olmadığı, tüm gayrimenkul sermaye iratlarını izlemediği ve değerlendirmedeği, gayrimenkul sermaye iratları içerisinde yalnızca gayrimenkul kiralalarını bu yöntemle araştırdığı anlaşılmaktadır.

2.5.2.2. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi

Kamusal güce dayalı vergilendirme sistemleri bakımından re'sen araştırma ilkesinin gelir vergisinde somutlaştığı bir araç niteliğindeki önceden hazırlanmış

⁸¹⁰ Başaran Yavaşlar, "Vergi Hukuku I", age, 16.02.2014 .

⁸¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.84; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Performans Programı, age, s.50, 52, 56; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013 Yılı Performans Programı, age, s.80.

kira beyanname sistemi, ilginç şekilde, teze konu ilkenin sınırlı bir alanda, dar kapsamda rol oynadığı kendi kendini vergilendirme sisteminde de gönüllü uyumu sağlama, mükelleflerin kendi kendini vergilendirme ödev ve sorumluluklarını kolaylaştırmada araç olarak uygulanmaktadır. Hangi sistemi uygularsa uygulasin teknolojinin getirdiklerinden faydalanarak vergi usulündeki görevlerini yerine getirmeye odaklanan vergi idareleri, daha kaliteli hizmet sunmak, sistemin kendisine verdiği usulü başından sonuna kadar yürütme ya da sadece vergilendirme usulünün hukuka uygunluğunu denetleme görev ve sorumluluğunu daha etkin şekilde yerine getirmek, daha kaliteli hizmet sunmak için risk yönetim sistemini kurmakta ve işletmektedir. Risk yönetim sisteminde yer alan birçok elektronik uygulama aracı her iki vergilendirme sistemi için ortaktır. Ancak önceden düzenlenmiş kira beyanname sistemini ilginç kılan, sistemlerin, öznelerin görev ve sorumlulukları ve bunların sınırının aynı olmaması gerekliliğine rağmen, bu aracın her iki sistemde ortak ve neredeyse aynı unsurlarla kullanılıyor olmasıdır. Bu dahi ülkelerin vergi türlerine göre her iki sistemden birini kullanılabildiği, kendi kendini vergilendirme sisteminin beyan usulü olarak algılandığı⁸¹² kanaatimizi güçlendirmektedir. Bu araç her iki sistemde ortak unsurlarla uygulanabilir ancak nihayetinde bu aracın amacı ve yardımın niteliği her iki sistem açısından farklıdır. Bu fark da, önce aşağıda aracı ve unsurlarını Türkiye uygulaması ile açıkladıktan sonra, vergi idaresinin vergi usulündeki rolünün tespitinden hareketle belirleyeceğimiz amaç ve sınırı ile ortaya konulacaktır.

Bu usule kayıt dışı ekonomi ve vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele eylem planlarının uygulama aracı olarak tam otomasyona geçme VEDOP-2 çalışmaları kapsamında veri ambarına sağlıklı bilgi akışı sağlamak için faaliyet raporunda değişim yönetimi (bilgisayar destekli denetim çalışması) kapsamında yer verilmiştir. O dönemde vergi istihbarat merkezi tarafından gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin tespiti çalışmaları sonucunda, 53 ilçe belediyesinden 2003

⁸¹² “...Pursuant to Section 1(1) of the Tax Control Act (Skattekontrolloven), all taxpayers in Denmark are in principle required to submit an annual self-assessment of their income...” bkz Jane Bolander ve Inge Langhave Jeppesen, “Surcharges and Penalties in Tax Law: Denmark”, <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Denmark.pdf> (05.06.2015), s.1; OECD Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group Information Note, “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, age, s.10.

yılından önce tapu tescili gerçekleşen gayrimenkul ve sahipleri hakkında bilgi toplanmış ve veri ambarına aktararak izlenmeye başlanmıştır⁸¹³.

Hızlı bir şekilde veri ambarında toplanan ve işlenen veriler, OECD ülkelerinin birçoğunda uygulanagelen önceden hazırlanmış kira beyanname sisteminin oluşmasını sağlamıştır. Bu suretle, 414 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁸¹⁴ ile 2011 takvim yılından itibaren yalnızca gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri) elde eden mükelleflerin beyannamelerinin vergi idaresi tarafından önceden doldurulup mükelleflerin onayına sunulacağı bu araç hayata geçirilmiştir. Vergi idaresi kira geliri elde ederek **vergiyi doğuran olayı** gerçekleştiren **mükellefleri** ve **matrahı**, mükellefin daha önceki dönemlere ait beyannamelere konu bilgiler ve banka, PTT, MERNİS, TOKİ, TAKBİS, sigorta, inşaat, elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketleri gibi üçüncü taraflardan veri ambarına aktarılan ve işlenen veriler üzerinden kavramakta, bu bilgileri kullanarak beyannameyi, beyanname döneminden önce otomatik olarak elektronik ortamda hazırlamakta ve mükellefin onayına sunmaktadır⁸¹⁵. Vergi idaresi, mükellefin sicil, adres ve iletişim bilgileri, kira geliri elde edilen gayrimenkule ve kira gelirinin tür ve tutarına ilişkin tüm bilgiler ile gider türü, indirim, vergi kesintisi, vergi hesaplama, beyan özeti gibi beyanname unsurlarını re'sen araştırarak önceden oluşturmaktadır. Bu usul, gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri) elde edip, ilk defa mükellefiyet tesis ettirecek mükellefleri de kapsamaktadır. Daha önce mükellefiyeti bulunmayan mükellefler, elektronik ortamda kendileri için vergi idaresi tarafından hazırlanan beyannamelerini yine elektronik ortamda onaylayarak mükellefiyet tesis ve tahakkuk işlemlerini gerçekleştirebilmektedirler.

İnternet vergi dairesi üzerinden önceden hazırlanmış kira beyannamesini görüntüleyen gayrimenkul sermaye iradı mükellefi, vergi idaresi tarafından önceden doldurulmuş beyannameyi kabul edip etmemekte serbesttir. Mükellef bu bilgileri inceleyecek, varsa yanlışlık, eksiklik ve hataları değiştirerek giderecek,

⁸¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005 Yılına Ait Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelir-idaresi-baskanligi-2005-yili-faaliyet-raporu> (01.11.2015), s.104.

⁸¹⁴ RG t. 18.02.2012, S. 28208.

⁸¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Performans Programı, age, s.56; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.84; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.68; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012 Yılı Performans Programı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2012_Performans_Programi.pdf (01.04.2015), s.83.

eksiklik, hata ve yanlışlık yoksa aynen tüm ekranları takip ederek hesaplamasını yapacak, takiben onayına sunulan tahakkuk bilgilerini onaylayacaktır. Bu suretle elektronik ortamda tahakkuk işlemi gerçekleşecek ve tahakkuk fişi aynı anda elektronik ortamda mükellefe tebliğ edilecektir. Diğer araçlar bakımından gerçekleştiğini çoğu zaman söyleyemeyeceğimiz şeffaflık ilkesi, bu araçta sağlanmış, mükellefin internet vergi dairesi üzerinden beyannamesini, tahakkuk fişi ve düzeltmeleri, üçüncü taraflardan toplanan bilgileri ve bunlardan ibaret dijital tarh dosyasını görüntülemesi mümkün kılınmıştır⁸¹⁶.

Önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi, dar anlamda denetim için değil hukuka uygun vergilendirmenin temini için var olan re'sen araştırma görevinin yerine getirilmesinin etkili bir aracıdır. Vergi idaresi OECD ülke örneklerini de incelemek aktarmak suretiyle, veri ambarında bulunan mükellefin geçmiş dönem beyannameleri ile üçüncü taraflardan gelen bilgileri araştırarak, beyanname döneminden önce mükellefle araştırma sonuçlarını paylaşacak şekilde beyanname hazırlamış, tespit ettiği 1,5 milyon mükellefe bilgilendirme mektubu göndermiştir. Vergi idaresi re'sen araştırmaları sonucunda tespit ettiği vergiyi doğuran olay, mükellef ve matrahı elektronik ortama aktararak hazırladığı beyannameler ile iki yılda; 766.000 kişinin ilk kez beyanname vermesini, beyan edilen kira gelirinde sene bazında 5 milyar TL artış sağlamış⁸¹⁷, hukuka uygun vergilendirme için etkin bir araç ihdas etmiştir.

Önceden hazırlanmış kira beyanname aracının, kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi ve kendi kendini vergilendirme sistemi açısından ortak üst amacı elbette eksik ya da yanlış bilgileri içerecek şekilde verilen beyannamelerin

⁸¹⁶ 414 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.583-614; Uğur Doğan, “E-Beyannameden İdarece Önceden Doldurulmuş Beyanname Sistemlerine Geçişte İlk Adım Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.282, Mart 2012, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/e-beyannameden-idarece-onceden-doldurulmus-beyanname-sistemlerine-geciste-ilk-adim-onceden-hazirlanmis-kira-beyanname-sistemi%E2%80%9D/4670> (04.12.2015), s.59-64; Uğur Doğan ve Nilüfer Kibar, “Önceden Doldurulmuş Vergi Beyannamesi Sistemleri: Danimarka ve İsveç Yaklaşımları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.238, Temmuz 2008, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/onceden-doldurulmus-vergi-beyannamesi-sistemleri-danimarka-ve-isvec-yaklasimlari/2214> (04.12.2015); Gelir İdaresi Başkanlığı, Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi 2014-Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf (04.12.2015); İmdat Türkay, “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 135, Mart 2015, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-mart-sayi-135_mdergi_8794a-00_/onceden-hazirlanmis-kira-beyanname-sistemi.html (17.11.2015).

⁸¹⁷ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.617.

önüne geçmektedir⁸¹⁸. Bu ortak üst amaca rağmen, bu aracın her iki sistemdeki işlevlerinin tespiti için önceden hazırlanmış kira beyannamenin sistemine göre farklılaşan amaçlarının ve bu aracın tarafların sorumluluğuna etkisi bakımından sınırının irdelenmesi gerekmektedir. Her iki sisteminde mutlak ve katı uygulanmadığı ve bu şekilde anlaşılmaması gerektiği kanaatimizi tekrar ederek, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde vergi idaresi hiçbir yardım almaksızın tüm süreci yürütme görevine sahip olmadığı, mükellefin bir kenarda öylece beklemesinin beklenemeyeceği gibi kendi kendini vergilendirme sisteminde de vergi idaresinin bir kenarda bekleyerek, hiçbir denetim ve araştırma görevi almaksızın tüm sürecin mükellef tarafından yürütülmesinin beklenemeyeceğini belirtmek gerekmektedir. Sistemler esneyerek diğerine benzer özellikleri sürecine katabilmekte ancak bu süreci yürüten, yöneteni, tarafların görev, ödev ve sorumluluklarının niteliğini değiştirmemektedir.

Kendi kendini vergilendirme sisteminde mükellef vergi usulünü yürütmekte, bu sürecin yürütülmesini sağlayacak birçok asli ödevi, örneğin beyanname ödevi bazında değil, sorumluluk tüm sürece tahmil olacak şekilde yerine getirmektedir. Bu sistemde beyanname verme ödevi matrahın bildiriminden ibaret değildir, mükellef matraha nispet ve oranları da kendisi uygulayarak vergi borcunu hesaplamaktadır. Mükellef ilgili dönemde bildirim ödevini yerine getirmek için, her dönem birçok bilgiyi tek tek girmek, karmaşık hesaplamalar yapmak durumundadır. Yorucu, caydırıcı, dikkatsizlikle yapılabilecek hatalara açık olan bu ödev, vergi idaresi tarafından, kendi kendini vergilendirme sisteminden kaynaklanan çokça ödevin yükünü yüklenmiş ödevli-mükellefe yardımcı olmak amacıyla, veri ambarında denetlemek için bulundurulmuş bilgileri kullanarak önceden hazırlanmaktadır. Vergi idaresi re'sen araştırma ilkesi ile elde ettiği verileri denetlemek için kullanacakken, mükellefin bildirim ödevine ve süreçte yüklendiği çokça ödevle ilişkin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacak şekilde, mükellefe yardımcı olmak için kullanmaktadır. Yani vergi usulünde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin hiçbirinde idari işlem tesis etmeyen, kamu gücü kullanmayan vergi idaresi, sorumluluk yine mükellefte ait olacak şekilde, mükellefe ait bir ödevin ağır yüküne yardımcı olarak gönüllü uyumu sağlamayı amaçlamaktadır.

⁸¹⁸ Doğan ve Kibar, age.

Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde ise vergi usulündeki tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerini kamu gücü kullanarak tesis ettiği idari işlemlerle yürüten vergi idaresi, mükelleften birlikte ödevi çerçevesinde yardım almakta ancak sürecin hukuka uygun olarak yürütülmesinden aynen sorumlu olmaya devam etmektedir. Mükellefe verilen bildirim ödevi gibi ödevler, ödev bazında değerlendirilir ve mükellefin ödevini yerine getirip getirmemesi vergi idaresinin usulü yürütme görevini, bu görevden kaynaklanan sorumluluğunu etkilemez, azaltmaz. Vergi idaresi, önceden hazırlanmış kira beyanname aracı ile, re'sen araştırmalarının sonuçlarını mükellefle önceden paylaşarak, mükellefin vergi idaresinin usulü yürütmesine yardımcı olma ödevine yardımcı olmakta, tesis edeceği idari işlemleri önceye alarak hukuka uygun vergilendirme görevini hızlı ve etkin yerine getirmeyi amaçlamaktadır. Usulü yürütmekle görevli ve sorumlu olan yine ve tek başına vergi idaresidir, yardımcı olma ödevine yardımcı olunan da mükelleftir.

Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde usulü yürütmekle görevli sorumlu vergi idaresi, kendisine yardımcı olarak atanan mükellefin, birlikte etki ödevine yardımcı olarak, eksik ya da yanlış beyan edilen bilgileri önceden bertaraf etmekte, usule ilişkin sorumluluğunu tam olarak yerine getirmeye çalışmaktadır.

Bu bilgi ve kanaatten hareketle 414 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği “*Sorumluluk*” kenar başlıklı 5. maddesi ile düzenlenen “... üçüncü taraflardan elde edilen bilgiler ve diğer bilgiler kullanılarak hazırlanan ve İnternet Vergi Dairesi'nde onaya sunulan beyannameler, mükellefler tarafından kontrol edilecek; eksiklik, hata veya yanlışlıkların bulunması halinde mükelleflerce düzeltilerek onaylanacaktır. Bu kapsamda Başkanlık tarafından doldurulan ve mükelleflerce elektronik ortamda onaylanan **beyannamelerin içeriğinin doğruluğundan mükelleflerin sorumlu olacağı tabiidir**” hükmünü nasıl anlamak gerektiğini irdelemek gerekmektedir. **Maddede beyannamenin içeriğinin doğruluğundan doğal olarak mükellefin sorumlu olduğu özellikle belirtilmiştir. Önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi nihayetinde, vergi sistemindeki diğer beyannameler gibi, mükellefin beyanda bulunma ödevi kapsamında yer alan, mükellefin, diğer beyannamelerinde olduğu gibi,**

bildirim ödevinden ne kadar sorumlu ise o kadar sorumlu olacağı ancak her durumda vergi idaresinin idari işlemlerle yürüteceği usulün bir aracıdır.

Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde, mükellef birlikte etki ödevini yerine getirsin ya da getirmesin, vergi idaresi vergilendirme işlemlerini yerine getirmek, vergi usulünü, hukuka uygun olarak yürütmekle görevlidir. Mükellefe verilen birlikte etki ödevi, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde vergi idaresinin bu görev ve bu görevin yerine getirilmesine ilişkin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Mükellefin şekli bildirim ödevi kapsamında yer alan beyanname verme ödevinin kağıt ortamında ya da elektronik ortamda yerine getirilmesi, vergi idaresinin, görevinin gereği olarak yürüteceği re'sen araştırmalarının sonuç ve tespitlerini, mükellef henüz ödevini yerine getirmeden önce mükellefle paylaşması ya da hiç paylaşmaksızın bu görevini ifa etmesi, vergi idaresinin görevini ve sorumluluğunu ortadan kaldırmaz, değiştirmez, hiçbir suretle farklılık arz etmez. Bu bakımdan tebliğde bahsi geçen sorumluluğu, doğal olarak mükellefin yardım niteliğindeki birlikte etki ödevi kapsamındaki bildirim ödevi sorumluluğu olarak anlamak gereklidir.

2.5.3. Kurumlar Vergisine Özgü Özel Usuller

2.5.3.1. Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Saptanması

Transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mal ve hizmet alım satımlarında uygulanan fiyat ve bedelleri yani transfer fiyatlandırmayı, ticari ve iktisadi çerçeveye uygun olarak belirleyerek ve değerlendirerek temel prensiplerinin ortaya konulmasını sağlayarak⁸¹⁹, amacı kar elde etmek olan sermaye şirketinin sahip olduğu haklardan vazgeçmek suretiyle ilişkili kişiye menfaat aktararak, ilişkili kişiler lehine ivazsız, emsalinden düşük veya çok yüksek bedeller karşılığında edimde bulunarak transfer fiyatlandırma yapmasının, örtülü kazanç sonucunu doğuracağını⁸²⁰ kabul etmektedir. Bu suretle

⁸¹⁹ Cihangir Özçelik, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Fiyat Aralığı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.284, Mayıs 2012, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitiminda-emsal-fiyat-araligi%E2%80%9D/4723> (04.12.2015).

⁸²⁰ Serkan Açar, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s.133-134.

de, vergilendirilmeden transfer edilmek istenen kurum kazancının bir güvenlik önlemi olarak önüne geçerek, vergilendirilecek gerçek kurum kazancının kavranmasına hizmet etmektedir⁸²¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" kenar başlıklı 13/1. maddesi hükmünce kurumların "...*ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış...*" sayılacaktır. Bir mal veya hizmet alım satımının transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılması, soyut olayla somut olaydaki koşulların örtüşmesine, maddeden hareketle somut olay bakımından mükellefin amacından ibaret subjektif unsur ile maddede sayılan ilişkili kişilerle, emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil edecek ve hazine zararına sebep olacak şekilde, karşılıksız değer ya da farklı bedeller üzerinden menfaat aktarılmasından ibaret olan objektif unsurların gerçekleşmesine bağlıdır⁸²².

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı özel güvenlik önleminin bel kemiği niteliğindeki⁸²³ unsuru olan emsallere uygunluk ilkesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/3. maddesinde "...*ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması...*", karşılaştırma kriteri üzerinden, emsal kanuni ölçüt alınarak, tanımlanmıştır.

Vergi idaresinin bu karmaşık süreci etkin şekilde yürütebilmesi için daha fazla bilgi toplaması zaruridir. Ülke uygulamalarına bakıldığında kontrol bağına ilişkin detaylı düzenleme ve kriterlerin öngörüldüğü, ancak mevzuatımız bakımından geniş ve kapsamlı bir alanı ifade eden ilişkili kişi ve kontrolünü⁸²⁴ re'sen araştırmak zorunda olan vergi idaresinin, kurumlar vergisi için öngörülen bu

⁸²¹ Özçelik, age.

⁸²² Açar, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, age, s.99.

⁸²³ Ayşe Tuba Berk, "Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.284, Mayıs 2012, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/bir-transfer-fiyatlandirmasi-acmazi-uygun-emsal-tespiti-uzerine-tartismalar-ve-oneriler/4725> (04.12.2015).

⁸²⁴ Gökçe Gücüyener, "Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 309, Haziran 2014, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/transfer-fiyatlandirmasi-mevzuatinda-iliskili-kisi-kavrami/5331> (04.12.2015).

özel güvenlik aracını uygulaması, hukuka uygun matrahın tespiti için mükellefler tarafından kullanılan emsali araştırması, tespit etmesi, denetlemesi gerekmektedir. Bu araştırmanın önemini ve uluslar arası alanda bu araştırmanın zorluğunu öngören kanun koyucu Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/3. maddesi ile mükelleflerin birlikte etki ödevini arttırmış, kapsamlı yeni ödevler getirerek “*emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması*” nı da zorunlu tutmuştur⁸²⁵. Bu zorunluluğun önemini madde gerekçesinde “*bu doğrultuda seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır*”⁸²⁶ şeklinde vurgulanmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Karar belgelendirme ödevini ve kapsamını 19. maddede düzenlemiş, 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ de 7.maddesi ile bu kapsamda yer alan ödevlerin detaylarını hükme bağlamıştır. Buna göre transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında mükellefin belgelendirme ödevi yıllık belgelendirme ve peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin belgelendirme olarak başlıklandırılmaktadır. Tez konumuzu ilgilendiren yıllık belgelendirme ödevinin kapsamında bir form ve rapor bulunmaktadır. Mükellefler bir hesap dönemi içinde yurt içinde ve yurt dışındaki ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak, kuruma ilişkin genel bilgiler, transfer fiyatlandırması kapsamındaki ilişkili kişilere ilişkin bilgiler, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler, transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemlerde kullanılan yöntemler, kurumun yurtdışı iştiraklerine ilişkin bilgiler, ilişkili kişilerden (iştirakler dahil) temin edilen borçlara ilişkin bilgiler gibi bilgilerin bulunduğu “*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form*”u doldurmak ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde göndermek zorundadırlar.

Yıllık belgelendirme ödevinin kapsamında bulunan rapor ise Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'dur. Bu rapor, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi

⁸²⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “Önsöz”, **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**, age, s.vi.

⁸²⁶ <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1170.pdf>.

Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler tarafından faaliyet alanı, işlevleri, varlıkları, riskleri, stratejileri, faaliyet gösterdiği pazara ve ekonomik koşullarına ilişkin genel bilgiler, ilişkili kişilere ilişkin vergi kimlik numaraları, iletişim bilgileri, ilişkili kişilerin faaliyet alanı, işlevleri, varlıkları, riskleri, stratejileri, faaliyet gösterdiği pazara ve ekonomik koşullarına ilişkin detaylı bilgiler, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlere ve sözleşmelere ait detaylı bilgiler, karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin detaylar, seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmışsa buna ilişkin bilgiler, seçilen yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak yöntemin seçilme gerekçeleri ve uygunluğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar, emsallere uygun bedelin saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler ve sonuç başlığından ibaret, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve vergi idaresi tarafından talep edilmesi halinde ibrazı zorunlu olan içeriktedir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamak zorunda olmayan kurumlar vergisi mükellefleri de vergi idaresi tarafından talep edildiğinde verilmek üzere, faaliyetlerinin tanımı ve sektör, işlevleri, varlıkları, riskleri, stratejileri, organizasyon ve sermaye yapısı, ilişkili kişilerle ilgili genel bilgiler ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler, ürün fiyat listeleri ve üretim maliyetleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont vb belgeler, ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri, ilişkili kişilere ait özet mali tablolar, şirket içi fiyatlandırma politikası, ilişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler, emsallere uygun fiyat ya da kar marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler, emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer bilgi ve belgeleri hazır bulundurmamak zorundadırlar⁸²⁷.

⁸²⁷ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar ; 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ; Zihni Kartal, "Transfer Fiyatlandırması Nasıl Belgelendirir", **Vergi Dünyası**, S.317, Ocak 2008, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4903> (04.12.2015); Cuma Adıbeş, "Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.284, Mayıs 2012, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/transfer-fiyatlandirmasinda-belgelendirme/4724> (04.12.2015); Erkan Yetkiner, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme", **Vergi Dünyası**, S.315, Kasım 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4828> (04.12.2015).

Kapsamlı belgelendirme ödevi benzer şekilde Alman Vergi Usul Kanunu § 90/3 (ve GAufzV § 1, fıkra 2, cümle 2) ile de getirilmiştir. Kanuni bir karine olan transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımında belgelendirme ödevi, kurumlar vergisi mükellefinin, yurt içinde veya yurt dışındaki ilişkili kişilerle kurduğu ticari ilişkileri kayıt altına alarak vergisel durumu belgelendirmesi, ilişkili kişilerle emsallere uygun bedeller üzerinden işlem gerçekleştirmek için ciddi çaba harcadığını göstermesi için öngörülmüştür. Mükelleflerin ilişkili kişilerle emsallere uygun bedeller esas alınarak işlem gerçekleştirmek için ciddi çaba harcadıklarının belgelendirilmesi amacına hizmet eden belgelendirme ödevinin; ispat yükünü vergi idaresinden alıp mükellefe verdiğinin kabul edilemeyeceği, bu ödevin ispat yükünün yer değiştirmesine sebep olmadığı, diğer birlikte etki ödevlerinde olduğu gibi, § 162/3 hükmünce belgelendirme ödevinin yerine getirilmemesi halinde, objektif ispat yükü altında olan vergi idaresinin emsal bedeli tespit etmesi imkansız hale gelmişse, ispat ölçüsünün azalacağı ve kabul edilebilir emsal bedel üzerinden matrahın düzeltileceği hükme bağlamıştır⁸²⁸.

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde bedelin emsallere uygun olup olmadığının, değilse uygun olan bedelin ne olduğunun re'sen araştırılması matrahın kavranması için önem arz etmektedir. Emsal bedelin tespiti ve mükellefin uyguladığı emsal bedelin uygunluğunun araştırılması oldukça uzun süren (43 ülkenin araştırmayı fiili tamamlama ortalaması 540 gündür), karmaşık bir süreç olduğundan tarafların risk profillerinin çıkartılması ve faaliyet gösterilen sektörün araştırılması, riskin tanımlanmasına ve tespitine fayda sağlamaktadır⁸²⁹. Sınırlı kaynaklarla doğru araçları kullanmak zorunda olan vergi idaresi, transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımını tespit için veri ambarında bulunan tüm bilgi, beyanname ve bildirimleri, gümrük verilerini, emsal aramak için karşı incelemeleri kullanacak, (mükellef davranışlarından izlenebilen, tekrarlanan işlemlerden, arızı ancak karmaşık ve önemli işlemlerden doğan riskler gibi) risk

⁸²⁸ Roman Seer (çev. Funda Başaran Yavaşlar), “Bağlı İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi-Yükümlülükleri Sınırlandırma Gereği”, **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**, age, s.214-217; Stephan Rasch (çev. Funda Başaran Yavaşlar), “Almanya’da Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler ve Bunların Uygulanması”, **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**, age, s.96.

⁸²⁹ Abdulkadir Demirci, “Transfer Fiyatlandırması Açısından İncelemeye Tabi Tutulma(ma)sı Gereken İşlem ve Mükellefler”, **Vergi Dünyası**, S.374, Ekim 2012, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=7800> (04.12.2015), s.105-118.

başlıkları ile sınıflandırdığı riskler üzerinden⁸³⁰, (karlılık, tekrar eden belli ödeme tipleri, kurumun kazancı ve alım satım işlemleri içerisinde ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin payı, mükellefin ilişkili kişiyi kontrol edebilir pay oranına sahip olup olmadığı, yönetim ücreti, kurumsal hizmet gibi ödemelerin şirket karına oranı, kurumun düşük vergi kapasitesi gibi) belirlediği risk göstergelerini kullanarak araştırmasını yürütecektir⁸³¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/3. maddesinde geçen “*kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması*” ifadesinden hareketle ve belgelendirme ödevinin kapsamının genişliği nedeniyle, mükellef tarafından tespit edilen ve uygulanan emsal bedelin, emsale uygun olduğunu ispat yükünün öncelikle mükellefe ait olduğu ileri sürülmektedir⁸³². Kanaatimizce⁸³³ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükelleflere getirdiği detaylı belgelendirme ödevi, vergisel durumun belgelendirilmesinden yani birlikte etki ödevinden ibarettir ve vergi idaresinin ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde süreci anlaması, emsal bedelin tespit ve hesaplama ayrıntılarını görerek matrahı kavramasına hizmet etmektedir. Vergi idaresi vergilendirme işlemlerinin gerçeğe uygunluğunu, emsal bedeli ciddi bir araştırma faaliyeti sonucunda tespit ederek sağlayabilecektir. Bu özel zorunluluğun⁸³⁴ gereği gibi yerine getirilebilmesi için Kanun, mükelleflere detaylı belgelendirme ödevi getirerek, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların matrahlarını hukuka uygun olarak kavramak, transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılma çalışmalarını araştırmak, tespit etmek ve matrahı düzelterek engel olmakla görevli ve yetkili vergi idaresine, bu zor görevinde yardımcı olmak amacıyla, bir araştırma

⁸³⁰ Can Doğan, “Transfer Fiyatlandırmasına Bağlı Riskleri İzleme Rehberi”, 2013, http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/TF-CanDogan-12062013.pdf (04.12.2015).

⁸³¹ Demirci, age, s.117-118.

⁸³² Bu görüşte olanlar için bkz Bilici, age, s.247; Ertürk ve Esen, age, s.262-263; Özgür Toros, “Yeni Transfer Fiyatlandırması Mevzuatına Göre Ekonomik Analiz”, Dünya Gazetesi, 16.05.2009, http://www.dunya.com/news_detail.php?id=&id=47780; Serdar Pehlivan ve Ali Rıza Gökbunar, “Transfer Fiyatlandırmasında Denetimin Etkinliği: Sorun ve Çözüm Önerileri”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:2010, Cilt:8, S.2, <http://www.arastirmax.com/system/files/dergiler/123831/makaleler/8/2/arastirmax-transfer-fiyatlandirmasinda-vergi-denetiminin-etkinligi-sorun-cozum-onerileri.pdf> (04.12.2015), s.180; Elif Cenkeri, “Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:2011, S.1, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/jusosbil/article/view/1023004747/1023004326>, s.25.

⁸³³ Benzer görüş için bkz Açar, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, age, s.933.

⁸³⁴ Akkaya, “Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı-İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar”, age, s.35.

aracı ihdas etmiştir. Belgelendirme ödevi, son derece karmaşık olan transfer fiyatlandırma ilişkisinde kuralların etkin şekilde uygulanmasını sağlamak, hukuka uygun vergi usulü temini için, vergi idaresinin araştırma yükümlülüğüne yardımcı olacak bir araç niteliğindedir⁸³⁵.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kaynağına göre kanuni, ispat edilebilirliğine göre ise adi karine niteliğindedir^{836 837}. Vergi idaresi diğer kanuni karinelerde olduğu gibi karinenin varlığını, şüpheye yer bırakmayacak şekilde tespit ve ispat edene kadar araştırmasını sürdürecektir. Vergi idaresi emsal bedel araştırması ve takiben karşılaştırılabilirlik analizini re'sen yapacak, araştırmalar sonucunda ilişkili kişiler arasında mal veya hizmet alım ya da satımında, olması gereken emsal bedelden farklı bir bedelin uygulandığını yani karine temelinin varlığını tespit ettiği anda, kanuni karinenin öngördüğü sonucu gerçekleşmiş kabul ederek ve emsallere aykırı olarak tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan matrahı, indirilemeyecek gider sayarak, vergilendirme işlemlerini tespit ettiği emsal bedeli esas alarak, birincil, ek, karşı ve ikincil düzeltme⁸³⁸ işlemleriyle tamamlayacaktır. Mükellef de aksini ispat faaliyeti yürüterek her zaman her koşulda, karine temelinin gerçekleşmediğini, uyguladığı emsal bedelin emsallere uygun olduğunu, vergi idaresi tarafından tespit edilen emsal bedel üzerinden yapılan düzeltme işleminin hukuka aykırı olduğunu ileri sürebilecektir.

2.5.3.2. Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli Projesi (MERAK)

Her mükellefin, sektörün ve bölgenin mali ve ekonomik anatomisini ortaya çıkartan⁸³⁹, projektör tutan⁸⁴⁰ Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli her bir mükellefi, faaliyette bulunulan bölge (il, ilçe) ve sektör (üst sektör, alt sektör, en alt sektör), meslek kodu, bağlı olduğu vergi dairesi gibi farklılıkları üzerinden

⁸³⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları”, **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**, age, s.295.

⁸³⁶ Özdiler Küçük, **Vergi Hukukunda Karineler**, age, s.127; Candan, I. Oturum, **Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu**, age, s.54; Şeker, age, s.247.

⁸³⁷ Aksı, kesin kanuni karine görüşü için bkz Akkaya, “Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı-İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar”, age, s.34.

⁸³⁸ Leyla Ateş, **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.84-85.

⁸³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.51.

⁸⁴⁰ Büyük, age.

kapsamlara ayırmaktadır. Sistem 25 farklı kapsamda 25 farklı büyüklük elde etmekte, bölgesel ve sektörel farklılıklardan doğan riskleri, o bölge ve sektörde faaliyet gösteren tüm mükellefler için esas olarak farklı bakış açılarının da dikkate alınmasını sağlamaktadır.

Kapsamlara ayrılan mükellefler, veri ambarında bulunan bilanço, gelir tablosu kalemleri, beyanname bilgileri, Form Ba-Form Bs bilgileri, sahte belge düzenleyen ve kullanan, YMM değiştirenler gibi vergi idaresi tarafından sistemde oluşturulan bilgileri, yıllara göre artış ve azalış kalemleri⁸⁴¹, dönem içinde oluşan hareketlerin izlenmesi olanağı sağlayan kesin mizan bilgileri⁸⁴², rasyolar başta olmak üzere ortalama 900 adet bilginin (ölçütler kümesi) matematiksel ve istatistiksel yöntemlerle analiz edilmesiyle katmanlaştırılmaktadır. Bu katmanlaştırmanın amacı, riskli alanları oluşturan ölçütler üzerinden aynı özellikte olanların karşılaştırılması, büyük mükelleflerle büyük mükellefler, küçük mükelleflerle küçük mükellefler arasında değerlendirme yapılarak, tüm mükelleflere aynı şekilde uygulandığında aynı sonucu veremeyecek olan risk ölçütlerinin, büyüklüklere, sektörler, bölgelere göre farklılaştırılmış mükelleflere uygulanarak doğru sonuca ulaşılmasıdır. Farklılıklarına göre kapsamları, farklılıklarına göre verileri üzerinden farklı büyüklüklere göre katmanlaştırılan mükellefler, kendi katmanındaki mükelleflerle benzer özellik taşımakta, bu sayede aynı kapsamda, aynı katmanda bulunan mükelleflere ait veriler arasında farklılık olması halinde sistem her farklılık için, sinyal vermekte, alınan sinyaller toplamı, o mükellefin kendi kapsam ve katmanındaki diğer mükelleflerden farklılık derecesini böylelikle risk puanını oluşturmaktadır. Riskleri, veri ambarındaki veriler (ölçütler kümesi) esas alınarak kapsamlarına uygun olarak büyüklükleri belirlenerek konumlandırılan mükelleflerin, bu konumlandırmadan, büyüklükten sapma derecelerine göre, nesnel risk analizleriyle belirlenen mükelleflerden, risk derecesi, sinyal toplamı yüksek olanlar araştırılması gereken mükellefler olarak öncelikle incelemeye alınmaktadır⁸⁴³.

⁸⁴¹ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.516-518.

⁸⁴² Yahya Arıkan, “Vergi İncelemesinde Risk ve Dikkat Dönemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 25.03.2011, archive.ismmmo.org.tr/docs/basin/2011/ym/25032011.doc (01.07.2015).

⁸⁴³ Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, age, s.515-523; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Yılı Performans Programı, age, s.87; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu, age, s.10-11.

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Re'sen araştırma ilkesinin hukuki temelini, amacını ve anlamı ile ilkeyi, özellikle bazı vergi türleri bakımından, vergi usulünde somutlaştıran özel usulleri incelediğimiz tez çalışmamız sonucunda özetle aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

1. Devletin kamu hizmetlerini ve üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu geliri, temel finansman kaynağı olarak vergilerden sağlaması, devletin Anayasa ile korunan temel ve hak ve özgürlüklere müdahale alanını genişletmekte ve bu suretle hukuk devleti ilkesi, kaynağını devletin egemenlik gücünden, temelini Anayasa'dan alan vergilendirme yetkisi ve mali egemenlik alanında daha da önemli hale gelmektedir. Devlet bakımından Anayasal vergilendirme yetkisinin sonucu olarak tahsili emredilen vazgeçilemez nitelikte bir alacak, mükellef bakımından ise ödev ve borç teşkil eden vergi borcunun tahsili, vergi usulü ile sağlanmakta, dolayısıyla Anayasa'dan kaynaklanan vergilendirme yetkisi vergi usulünde somutlaşmaktadır.

2. Ülke hukuklarının, vergilendirme usulünün yürütülmesinde, vergi idaresinin görev ve sorumlulukları ile vergi ödevlilerinin yükümlülük ve sorumluluklarını belirlemek bakımından öngördüğü iki temel vergilendirme sistemi bulunmaktadır.

3. Vergilendirme usulü sistemlerinden biri kendi kendini vergilendirme (öz değerlendirme - bireysel değerlendirme - self assessment) usulüdür. Kendi kendini vergilendirme sisteminde **vergi usulünü, sorumluluk kendisine ait olacak şekilde, mükellef yürütmekte**, vergi borcunu mükellef hesaplamakta ve ödemekte, vergi usulündeki işlemleri mükellef tesis etmektedir. **Özne, egemen, sorumlu olarak vergi usulünde ve usulde yer alan işlemlerde neyin, nasıl yapılması gerektiğini mükellef bilmektedir. Mükellef bu sistemde, vergi usulünü “sadece kontrol eden” durumundaki vergi idaresine açıklamaktadır.** Kendi kendini vergilendirme sisteminde mükellefin ödevi, işbirliğinden, vergilendirmenin temellerini açıklamaktan çok daha fazlasıdır. Vergi borcu mükellef tarafından tespit edilmekte

ve mükellef, vergi usulünün uygulama gücünü, kendisine karşı kendisi kullanmaktadır.

4. Vergilendirme usulü sistemlerinden ikincisi ve sonuncusu kamusal güce dayalı vergilendirme (idari vergilendirme - idari değerlendirme) usulüdür. Bu sistemde **vergilendirme usulünü vergi idaresi yürütmektedir.** Vergi ödevlileri, vergi borcunun temellerine ilişkin beyanname vermek ve diğer ödevleri yerine getirmek suretiyle usulün yürütülmesinde vergi idaresine yardımcı olmaktadır. Ancak, bu yardımlar, **vergi idaresinin özne, mükellefin nesne olarak yer aldığı usulün, vergi idaresi tarafından, idari işlemlerle yürütüldüğü, sorumlu olanın vergi idaresi olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.** İdari teşkilata dahil olan, mali sorumluluğu bulunan, bağlı yetkilerle donatılarak, kamu gücü kullanabilen, asli görevi re'sen hareket ederek hukuka uygun vergilendirme yapmak olan vergi idaresi, idari rejime tabi bir hukuk sistemi içerisinde, bu sisteme uyumlu olarak çalışan vergi usulünü yürütmekle görevli ve sorumludur.

5. Bu iki sistemden birini saf bir şekilde uygulayan bir ülke –tespit ettiğimiz kadarıyla- bulunmamaktadır. Sistemlerin kendi içerisinde gösterdikleri esneklik ve farklılıklar sonucunda, bir sisteme ait olması gereken özellik, diğer sistemde de uygulanabilmektedir. Aynı şekilde, uygulanan sistem gereğince vergi ödevlisinde ya da vergi idaresinde olması gereken yükümlülük, diğer sistemin özelliğine benzeyecek şekilde yer değiştirebilmektedir.

Her ne kadar, bir sisteme ait unsurun/unsurların diğer sistemde de uygulanıyor olması, öğretilerde karma bir vergilendirme usulü sisteminin var olduğu görüşünü oluştursa da, bu görüşe katılmadığımızı belirtmek isteriz.

Zira, sistem yöntemler düzeni olduğuna göre, vergilendirme usulü de, vergi sisteminin içerisinde, genel hukuk sistemi ve vergi sistemiyle uyumlu olacak şekilde yer almak zorunda olan, daha küçük bir sistemdir. Hangi sistem uygulanırsa uygulansın, vergilendirme usulünün amacı genel bir ifadeyle hukuka uygun vergilendirmedir. Bu amacı gerçekleştirmek için uygulanan yöntemler düzeni yani vergi usul sistemi, Anayasa, genel hukuk sistemi ve vergi sistemine uygun olarak belirlenecektir. Böylelikle, her sistem kendi içerisinde bir üst sisteme uyumlu nitelikte olacaktır.

Kamusal güce dayalı vergilendirme usulü ile kendi kendini vergilendirme usulü birbirinden ayrı sistemlerdir. Usule ilişkin bu sistemler, genel hukuk sistemi, vergi sistemi ve takiben de vergi usulünde yer alan her bir işlem ile de bütünlük arz edecek, böylece amacına ulaşacak düzende-yolda işleyecektir. Dolayısıyla, büyükten küçüğe, genelden özele tüm parçalara bakıldığında sistem bütünlük arz edecek ve bu bütünlük özel vergi türleri bakımından da değişmeyecektir.

Bu çerçevede, vergilendirme sistemlerinin özellikleriyle ilgili iki sonuca ulaşmış bulunmaktayız. Bunlardan ilki, iki temel vergilendirme sistemi olduğu ve özellikle, beyan usulü ve beyanname verme ödeviyle varlığı gerekçelendirilen, karma sistemin oluşmadığı kanaatimizdir. Beyanname ödevi, usulün yürütülmesine yardım niteliğindedir. Bu ödev kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin yürütücüsü ve sorumlusunu değiştirmemektedir. Dolayısıyla, beyan usulü ve beyanname ödevi, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünü, kendi kendini vergilendirme usulüne dönüştürmemektedir. Zira, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde, vergi usulü, vergi idaresinin sorumluluğunda, idari işlemlerle yürütülmektedir. Mükellefin beyannamesinde vergi borcunu hesaplama ve bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır. İkinci kanaatimiz ise, vergilendirme sistemlerinden yalnızca biri üzerine inşa edilen bir usul benimsenebileceği, bu usulün de tüm vergi türleri bakımından ortak olabileceği, özel vergi türlerinin bazılarında kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi uygulanırken, bazı özel vergi türlerinde kendi kendini vergilendirme sistemi uygulanamayacağıdır.

6. Hangi sistem uygulanırsa uygulansın, vergi usulünü kim yürütürse yürütsün kaynağını Anayasa'dan alan vergilendirme yetkisi kullanılmak ve vergi borcu tahsil edilmek zorundadır. Kendi kendini vergilendirme sistemi de vergi usulünün hukuka uygun yürütülmesini, devletin vergi alacağını tahsil etmesini amaçlamakta, hiçbir suretle vergi alacağından vazgeçilmesine cevaz vermemektedir. İki sistem arasındaki farklara rağmen, vergi idaresinin vergi usulündeki görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi ve hukuka uygun vergilendirme yapılabilmesine hizmet eden re'sen araştırma ilkesi, her iki vergilendirme usulü sisteminde de etkin rol oynamaktadır. Şöyle ki;

Mükellef tarafından asli ödevlerle yürütülen kendi kendini vergilendirme usulü, vergi idaresi tarafından **re'sen araştırma ilkesi ile doğrulanmakta,**

denetlenmekte, mükellef tarafından ödevlerin hiç yerine getirilmemesi halinde idari yaptırımlara ek olarak vergi matrahı re'sen belirlenmekte ve vergi borcu, vergi borcu miktarı kadar tarh edilmektedir. Öyle ise, kendi kendini vergilendirme sisteminde re'sen araştırma bir denetleme (doğrulama) ilkesine dönüşmekte, süreci yöneten mükellefin ödevlerinin denetimi işlevi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Re'sen araştırma ilkesi, kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde vergi usulünün tüm aşama ve işlemlerinde, hazırlık ve karar aşamalarının tamamında, idarenin görevi, bağlı yetkisi ve asli bir işlev olarak başrolde dir.

7. Türk vergi usulü kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine dahildir ve usulün yürütülmesinde re'sen araştırma ilkesi uygulanmaktadır. Açık bir düzenlemeye konu edilmemiş olsa dahi Türk vergi usulü bakımından re'sen araştırma ilkesinin birçok hukuki temeli bulunmaktadır. “Devletin temel amaç ve görevleri” (kenar başlıklı 5. madde), “cumhuriyetin nitelikleri” (kenar başlıklı 2. madde), “idarenin bütünlüğü ve kamu tüzel kişiliği” (kenar başlıklı 123. madde), “merkezi idare” (kenar başlıklı 126. madde), “bakanlıkların kurulması ve bakanlar” (kenar başlıklı 113. madde), “anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü” (kenar başlıklı 11. madde), “yürütme yetkisi ve görevi” (başlıklı 8. madde), “tüzükler” (kenar başlıklı 115. madde), “yönetmelikler” (kenar başlıklı 124. madde), “görev ve sorumlulukları, disiplin kovuşturulmasında güvence” (kenar başlıklı 129. madde), “genel ilkeler” (kenar başlıklı 128. madde) ve “yargı yolu” (kenar başlıklı 125. madde) maddelerine konu anayasal temeller ışığında, kuvvetler ayrılığı, hukuk devleti niteliği ve tüm gerekleri, vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi idaresinin kanuniliği ve idarenin mali sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, vergi usulündeki birel idari işlemlerin kanunlara uygun, doğru ve eksiksiz olarak tesis edilmesi gerektiği açıktır.

Anayasa ile temellenen ilke, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Devlet Memurları Kanunu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu ile de temellenmektedir. İlkenin idari düzenlemelerdeki temelleri de, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, Vergi

Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği ve Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'ndeki birçok hükümde düzenlenmiştir.

8. Re'sen araştırma ilkesinin amacı (her iki sistem bakımından da) anayasaya uygun vergilendirme usulüdür. İlke, kamusal güce dayalı vergilendirme usulü çerçevesinde, eşitlik, kanunilik, idarenin kanuniliği, hukuki güvenlik, demokrasi ilkesi ve dolaylı da olsa sosyal devlet ilkesine uygun vergilendirmenin gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir.

9. Re'sen araştırma ilkesinin anlamı, vergi usulünün re'sen hareketle, görevi gereği vergi idaresi tarafından başlatılması, yürütülmesi ve idari karara konu edilmesidir. İlke gereğince vergi idaresi usulün hukuka uygun olarak yürütülmesinde tek başına sorumludur. Bu nedenle ispat yükü de vergi idaresindedir. Bu anlamın bizi götürdüğü sonuçlar önemlidir ve aşağıda bu sonuçlar detaylandırılacaktır.

10. İdari rejime tabi Türk hukuku bakımından re'sen araştırma ilkesi, idari usul ilkesi olarak, vergi usulü bakımından ön araştırma faaliyetinden çok daha fazlasıdır. Bir benzetme yapmak gerekirse, ilkenin vergi idaresine verdiği görev, kanun koyucunun Cumhuriyet savcısına verdiği, *bir suçun işlendiğini öğrenmesi halinde maddi gerçeği araştırma, suçun işlendiği hakkında yeterli şüpheye ulaşması halinde kamu davası açma* ve açılan kamu davasını yürütme görevine çok benzemektedir.

İlkenin, görev ve görevden doğan sorumluluk bakımından benzetilebileceği bir başka alan da, medeni yargılama hukukudur. Hakime (istisnai hallerde) **yargılamanın başlatılması ve yargılamanın kapsamına ilişkin sürecin yürütülmesinde** görev veren re'sen hareket ilkesi, vergi idaresinin usulü başlatması, sürdürmesi, yürütmesi ve sonuçlandırmasına benzemektedir.

11. Re'sen hareket, re'sen araştırma ile aynı anlama gelmemekle birlikte, vergi usulünde re'sen araştırma ilkesi, usulün re'sen hareketle başlatılması ve yürütülmesini de gerektirmektedir. Vergi idaresi idari rejim, idare işlevi ve kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin gereği olarak, vergi usulünü re'sen hareket ilkesi ile yürütmektedir. İdari işlevin ve idari rejimin unsurlarından birisi olan "re'sen hareket etme" nin kapsamında bulunan idarenin re'sen araştırma görevi, vergi usulünün görev gereği re'sen başlatılmasını, yürütülmesini ve icra edilmesini kapsadığı kadar süreç boyunca ilgililerin taleplerinden bağımsız olarak araştırma

yapma ve delil toplamakla görevli olmayı da kapsamaktadır. Böylelikle, re'sen araştırma ilkesi sadece bir delil toplama faaliyeti, ispat yükü sorunu değildir. İlkeyi böyle anlamak, ilkenin dar anlamından hareket etmek anlamına gelecektir. Kanaatimizce, re'sen araştırma ilkesi geniş anlamda, vergi idaresinin vergi usulünü yürütme görevini ifade etmektedir. Şüphesiz bu görevin yerine getirilmesinde vergi idaresinin re'sen araştırma zorunluluğu da bulunmaktadır.

12. Vergi idaresinin hukuk kuralını uygulama görevi, o hukuk kuralını uygulayabilmek için koşul vakıaların somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit ve bu gerçekleşmeden hareketle işlemi hukuka uygun tesis etmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla, vergi idaresi, vergilendirme işlemlerini tesis edebilmek için, daha işlemin tesisi aşamasında ispatla yükümlüdür. Bu meyanda, re'sen araştırma ilkesinin anlamından kaynaklanan bir başka sonuç da, idari işlemine mesnet tüm malzemeleri, işlem tesisi aşamasında toplamak zorunda olan vergi idaresinin, hem objektif hem de sübjektif ispat yükü altında olduğudur. Böylelikle, vergi idaresi hukuk kurallarına ve talep edilen hukuki sonuca uygun vakıaların somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediği iddiasında bulunan tarafa düşen usule ilişkin bir yük anlamına gelen objektif ispat yükünü taşıyacak, bu usulü yükü yerine getiremezse iddiasını ispat edememiş sayılarak aleyhine karar verilme riski ile karşı karşıya kalacaktır. Aynı şekilde, vergi idaresi, ispat faaliyetini başarıyla sürdürebilmek için usul ve dava malzemelerini hazırlamak, delilleri ikame etme, sağlama, gösterme yükü altında olarak, sübjektif ispat yükünü de taşımaktadır.

13. Bu durumda, vergi hukukunda ispat kavramı salt yargılamaya ilişkin bir kavram değildir. Kamu gücü kullanılarak tesis edilen vergilendirme işlemlerinde hukuka uygunluğun ispatı yalnızca yargılamamanın konusuna girmemektedir. İspat, ispat yükü ve ispat ölçüsü kavramları, hukuk devleti, anayasal vergilendirme ilkeleri ile idarenin genel esasları, idarenin bütünlüğü, hiyerarşi ve hiyerarşi gücünün verdiği denetleme yetkisi kapsamında, idari usulü de çok yakından ilgilendirmektedir.

14. İspat yükünün paylaşılmasına ilişkin kanaatimiz, İdare Hukuku ve Vergi Hukuku'nda ileri sürülen görüşlerden tamamen farklıdır. Re'sen araştırma ilkesi gereğince, vergi usulünde ve bu usulün hukuka uygunluğunun idari yargı nezdinde denetlenmesinde, vergi idaresi "asıl ispat" faaliyetini, objektif ve sübjektif ispat yükü altında yürütmektedir. Mükellef ise vergi usulünde ve bu usulün hukuka

uygunluğunun idari yargı nezdinde denetlenmesinde, yeni ve bağımsız olarak değerlendirilemeyecek, vergi idaresinin asıl ispat faaliyetine karşı, iddia edilen vakıanın çürütülmesi, şüphe uyandırılması amacıyla ve ona bağlı olacak suretle “karşı ispat” faaliyetini, objektif ve sübjektif ispat yükü altında olmaksızın yürütmektedir.

Vergi usulünü başlatmak, yürütmek ve sonuçlandırmakla görevli olan vergi idaresi, bu görevleri re’sen araştırma ilkesi ile yerine getirecektir. Vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı, mükellefi, matrahı tespit etmek ve maddi gerçeğe ulaşmak için re’sen araştırma yapması, delil toplaması, idari işlev gereği de zorunlu olmakla birlikte tek başına yeterli değildir. Bu nedenle vergi ödevlileri de “ilgili” olarak bu sürece ortak edilmiştir. Ancak bu ödevler, aşağıda detaylandırılacağı üzere, kamusal güce dayalı vergi usulünde işbirliği ödevi ile sınırlıdır, hiçbir suretle usulün mükellef tarafından yürütülmesi, mükellefi ispat yükü altında bırakacağı anlamına gelmemektedir.

15. Bu bağlamda, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan durumların iddia edilmesi halinde, çoğunluk görüşünden farklılık arz edecek şekilde, ispat yükünün mükellefe yüklenemeyeceği kanaatindeyiz. Re’sen araştırma ilkesi gereğince, vergi usulünün yürütülmesinde sorumlu vergi idaresidir. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesini lafzi yorum yöntemi ile değerlendirmek mümkün değildir. Madde, sistematik ve amaçsal yorum yöntemleri birlikte uygulanarak değerlendirildiğinde, kanuni karilerin varlığı halinde de vergi idaresinin objektif ve sübjektif ispat yükü altında olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Mükellef, vergi idaresi tarafından kanuni karine nedeniyle ispat edilmiş sayılan karine temelinin çürütülmesine yönelik olarak, hukuki sonuca engel olmak amacıyla, karinenin aksini ispat faaliyetini, yine objektif ve sübjektif ispat yükü altında olmaksızın yürütecektir.

16. Re’sen araştırma ilkesinin hukuki temelini arz eden tüm Anayasa ve mevzuat hükümlerinin kurduğu denge göstermektedir ki, kamusal güce dayalı vergilendirme usulünü yönetmekle, kamu gücünü kullanarak vergiyi tarh, tahakkuk, tahsil etmekle görevli hukuk devletinin idari teşkilatına dahil kanuni vergi idaresi, kendisine tanınan araçları kullanarak araştırdığı hukuki ve maddi sebeplere dayanarak, hukuka uygun vergilendirme yapmak zorundadır. Bu sebepleri ispat yükü de, bu sebeplere ilişkin

delilleri toplayarak ve bunlara dayanarak işlem tesis etme yükü de vergi idaresindedir. Bu yük karineler halinde de mükellefe geçmeyecektir. Neticeten, **uygulamada ve öğretilerde mükellefi ispat yükü altına sokacağı ileri sürülen belli durumlar, yalnızca vergi idaresinin kural ispat ölçüsü olan tam ispatı, istisnai ispat ölçüsü olan yaklaşık ispata indirgeyecek yani ispat ölçüsünü azaltacaktır.**

17. Karineler dışında, vergi idaresinin ispat ölçüsünü azaltan başkaca haller de bulunmaktadır. Vergi ödevlilerinin, kanuni temsilci vergi sorumlularının ve meslek mensupları ile bilgi vermek ve belge almak ödevi verilmiş diğer kişilerin ödevleri nedeniyle, bazı durumlarda vergi idaresinin yapacağı araştırmanın kapsamı daralıp, ispat ölçüsünü azalacak, tam ispat ölçüsü yaklaşık ispata inecektir. Beyan usulü ve beyan ödevinin kendi kendi vergilendirme sistemiyle karıştırılmaması gerektiğini özellikle vurgulamak için tekrar etmek isteriz ki, birlikte etki ödevinin başladığı yerde vergi idaresinin re'sen araştırma ve ispat yükümlülüğü sona ermeyecektir. Zira, re'sen araştırma ilkesi vergisel durumların maddi gerçeğe uygun olarak tespitini vergi idaresine yüklemektedir, usulün yürütülmesinde vergisel durumların tespiti, vergi ödevlilerinden bağımsız olarak vergi idaresinin görev alanındadır.

18. Vergi idaresine, re'sen araştırma ile vergi usulünü başlatması, yürütmesi ve sonuçlandırması için sağlanmış önemli özel usuller bulunmaktadır. Bu usullerden yoklama, bilgi toplama, risk yönetim sistemi, inceleme ve arama tüm vergi türleri bakımından ortak olan usullerdir. Ancak, bunların yanı sıra aslında risk yönetim sistemi içerisinde yer almalarına rağmen, iş akışları ve uygulamadaki etkinlikleri nedeniyle tek başına bir özel usul haline gelen araçlar da bulunmaktadır. Veri ambarından beslenen elektronik fatura, Form Ba ve Bs, yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, katma değer vergisi risk analiz sisteminin örnek olarak verilebileceği bu usuller, vergi usulünün hukuka uygun yürütülmesini sağlayan elektronik vergisel uygulamalardır. Bu usullerden bazıları tez konumuz kapsamındaki gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde ortak olarak uygulanabilmektedir.

19. Re'sen araştırma ilkesini özel vergi türleri bakımından somutlaştıran bu etkin ve önemli araçlar sayesinde vergi idaresi, katma değer vergisi gibi karmaşık ve çoklu bir ilişkide dahi, önceden hazırlanmış beyanname uygulamasına geçebilecek seviyeye gelmiştir. Vergi idaresinin vergi usulünü yürütme görevinde böyle etkin araçlara ihtiyacı olduğu tartışmasızdır. Ancak, risk yönetim sistemi, bu sistemi ve diğer

usulleri besleyen veri ambarı ve ilkeyi somutlaştıran bu uygulamaların iş akışları herhangi bir kanuni temele dayanmamaktadır. Elektronik kökenli bu usuller, idari düzenlemelere konu edilerek mükellefe yeni ödevler getirilmektedir. Temel hak ve özgürlüklerine böylesine müdahale edebilen bu usullerin, idari düzenlemelerle yürürlüğe sokulması kanunilik ilkesine aykırıdır. Üstelik bu usullerin iş akışları da tamamen mevzuat dışı tutulmaktadır. Her şifrenin bir deşifresi vardır kaygısıyla vergi idaresi bu usullerin işleyişini, mekanizmasını ve kriterlerini gizli tutmaktadır. Bu kaygı kısmen anlaşılabilirse de, bu usullerin en azından temel çerçevelerinin kanunla belirlenmesi gerekmektedir.

20. Son olarak, kanaatimizce Türk Vergi Usul Hukuku'nun dayandığı kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi idarenin etkinliği, mükelleflerin gönüllü uyumu ve usul maliyetleri bakımlarından faydalı, etkin bir sistemdir. Ülke hukuklarında genel eğilim kendi kendini vergilendirme sistemine geçmek, bu suretle uyum maliyetlerini azaltmak ve idarenin etkinliğini arttırmak yönünde olsa da, yukarıda bazı araştırma sonuçlarıyla birlikte yer verdildiği üzere, kendi kendini vergilendirme sistemi, asli amaçlarının çoğunu yerine getirememektedir. Neticeten, sistemlerin idarenin etkinliği ve gönüllü uyum bakımından sonuçları birbirinden farkı değildir.

21. Kanaatimizce, Türk Vergi Usul Hukuku'nda da kamusal güce dayalı vergilendirme usulünün, öğretide ileri sürüldüğü gibi, vatandaşın zeka ve karakter yapısına güvenilmemesi nedeniyle benimsenmiş olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Aynı şekilde kendi kendini vergilendirme sistemini benimseyen ülkelerin de vatandaşlarının zeka ve karakter yapılarına çok güvendikleri için kendi kendini vergilendirme sistemini tercih ettikleri görüşüne katılmak olanaklı değildir. Kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminin bir gelenek olduğu doğrudur. Bu gelenek, Anayasa'nın öngördüğü idari rejimden başlayarak yerleşmiş bir hukuk sistemi ve bu sistemle uyumlu olarak kurgulanmış vergi sisteminden kaynaklanmıştır. Anayasa'dan kaynaklanacak şekilde, idari rejimin idareye verdiği görevler, idare tarafından yerine getirilecek ve görevlerin yerine getirilmesinde kamu gücü kullanılacaktır. İdari rejim mali egemenlik alanında da kamu gücü kullanarak, re'sen harekete geçerek usulü yürütme görevini vergi idaresine vermiştir.

Her iki sistemin de faydaları ve amaçlarını gerçekleştirme başarısının benzer olduğu belirtilmektedir. Vergi yaptırım hukuku başta olmak üzere birçok etkenle

bağlı olan kayıt dışı ekonominin önlenmesi, vergi kayıp ve kaçağının azaltılması ve usulün amaçlarını gerçekteştirmesi, tek başına vergilendirme usulünde benimsenen sisteme bağlı değildir. Vergi usulünde benimsenen sistem hangisi olursa olsun, sistem tek başına bu amaçların tamamının gerçekteştirilmesine hizmet edememektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR, MAKALELER VE TEBLİĞLER:

ABDULHAKİMOĞULLARI, Erdal. “Anayasa Değişikliklerinin Yargısal Denetimi”. Ankara Barosu Dergisi. S. 2012-3. (Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2012-3/01.pdf>). s.17-40.

ADIBEŞ, Cuma. “Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme”. Vergi Sorunları Dergisi. S.284. Mayıs 2012. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/transfer-fiyatlandirmasinda-belgelendirme/4724>).

AĞAR, Serkan. **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.** Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2011.

AĞAR, Serkan. “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”. (Erişim: <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>).

AĞAR, Serkan. “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”. TBB Dergisi. Sayı: 62. 2006. (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-62-202>). s.262-297.

AĞAR, Serkan. “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”. TBB Dergisi. Sayı: 67. 2006. (Erişim:<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-67-278>). s.285-316.

AĞAR, Serkan.“Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”. Ankara Barosu Dergisi. S. 2012-2. (Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2012-2/15.pdf>). s.361-392.

AKBULUT, Emre. **Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi.** İstanbul: Beta Yayıncılık. 2013.

AKÇAOĞLU, Ertuğrul. “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”. Ankara Barosu Dergisi. Yıl: 70. Sayı: 2012-2. (Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2012-2/07.pdf>).

AKDEMİR, Tekin ve ÖZ, Ersan. “Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi-I”. Vergi Sorunları Dergisi. S.187. Nisan 2004. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/elektronik-devlet-ve-vergi-yonetimi---i/7102>). s.132-137.

AKDEMİR, Tekin ve ÖZ, Ersan. “Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi-II”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 188. Mayıs 2004. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=1107). s.107-116.

AKDOĞAN, Abdurrahman. Vergi İncelemesi. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi (Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü) Yayınları. 1979.

AKILLIOĞLU, Tekin. Yönetim Önünde Savunma Hakları. Ankara: Türkiye ve Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları. 1983.

AKILLIOĞLU, Tekin. “Bireyin Yönetimsel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz”. Amme İdaresi Dergisi. Cilt: 14. S. 3. Eylül 1981. s.37-56.

AKILLIOĞLU, Tekin. “Yönetimsel İşlemlerde Gerekçe İlkesi”. Amme İdaresi Dergisi. Cilt: 15. Sayı: 2. 1982. s.7-19.

AKILLIOĞLU, Tekin. “Danıştay Kararlarına Göre Uygulamada Temel Haklar (2)”. AÜSBFD. Cilt: XXXVIII. S. 1-4. 1983. (Erişim: http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/38/1/tekin_akillioglu.pdf).s.123-137.

AKKAYA, Mustafa. Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım. Ankara: Turhan Kitabevi. 2002.

AKKAYA, Mustafa. “Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtım-İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar”. **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**. 06 Mart 2012. İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi. 2013.

AKKAYA, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”. AÜHFD. Cilt: 46. Sayı: 1-4. 1997. (Erişim:<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/296/2694.pdf>). s.185-208.

AKIL, Mustafa. “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları”. Vergi Sorunları Dergisi. S.131. Ağustos 1999. (Erişim:<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/-ek--katma-deger-vergisi-mukelleflerinin-odeme-kaydedici-cihazlari-kullanmalari-mecburiyeti-hakkinda-kanun-yorum-ve-aciklamalari/799>). s.7-80.

AKSU, Volkan. “Vergi Dairesi İncelemelerine İlişkin Makale”. 16.10.2014. (Erişim: <http://ahenk hukuk.com.tr/Makale/26/vergi-dairesi-incelemelerine-iliskin-makale>).

AKYILMAZ, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü.** Ankara: Yetkin Yayınları. 2000.

AKYILMAZ, Bahtiyar. “Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun”. **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu.** 17-18 Ocak 1998. Ankara: Başbakanlık Basımevi.

AKYILMAZ, Bahtiyar, SEZGİNER, Murat ve KAYA, Cemil. **Türk İdare Hukuku.** Ankara: Seçkin Yayınları. 2013.

ALANGOYA, Yavuz. **Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler.** İstanbul: Fakülteler Matbaası. 1979.

ALBAYRAK, Süleyman. **Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi.** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi SBE. 2011.

APARI, Veysel. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü. (Erişim:<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Harf/R>).

ARIKAN, Yahya. “Vergi İncelemede Risk ve Dikkat Dönemi”. Mali Çözüm Dergisi. 25.03.2011. (Erişim: archive.ismmmo.org.tr/docs/basin/2011/ym/25032011.doc).

ASİL, Eray. “KDV İadesi Dünya Uygulamaları ve En İdeal KDV İade Sistemi”. Vergi Dünyası. S. 315. Kasım 2007. (Erişim: http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4841).

ASLAN, Zehreddin. “Türk İdari Yargı Sisteminde Re’sen Araştırma İlkesi”. İÜSBFD. Sayı: 23-24. Ekim 2000-Mart 2001. (Erişim: http://www.journals.istanbul.edu.tr/iusiyasal/article/view/1023011434/1023010694). s.53-58.

ASLANOĞLU, İbrahim Burak. “Gelir İdaresinde Risk Yönetimi”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 236. Mayıs 2008. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2187).

ATALAY, Oğuz. **Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı.** İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını. 2001.

ATAY, Ethem. “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”. Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl. Danıştay Sempozyumu. 11 Mayıs 2007. Ankara. (Erişim: http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105217.pdf). s.13-95.

ATEŞ, Leyla. **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme.** Ankara: Turhan Kitabevi. 2011.

AYFER, Ümit. “Mükellef Bilgileri Bildirimi ve Ceza Uygulaması”. Vergi Sorunları Dergisi. S.311. Ağustos 2014. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/mukellef-bilgileri-bildirimi-ve-ceza-uygulamasi/5368).s.33-35.

AZRAK, Ali Ülkü. “İdari Usul ve Yasalaştırılması”. **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (İkinci Kitap).** 1-4 Mayıs 1990, Ankara: Danıştay Matbaası. 1991.

AZRAK, Ali Ülkü. **Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi.** Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE. 1964.

BADURA, Peter. “Das Verwaltungsverfahren”, **Allgemeines Verwaltungsrecht.** Berlin: De Gruyter Recht. 2002.

BADURA, Peter. “Die gegenwärtige Diskussion über das Verwaltungsverfahren in der Bundesrepublik Deutschland”. Juristische Arbeitsblätter. 13. Jahrgang. 1981.

BAKAR, Feride. “Vergi İdareleri Arası İşbirliği: Fiscalis ve Fiscus”. Ekonomi Bilimleri Dergisi. Cilt:4. No:2. 2012. (Erişim:http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_EBD/arsiv/2012_2/feride_bakar.pdf).s.35-44.

BALLANCIN, Andrea. “Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report”. EATLP Conference. May 2011. Athens, Greece. (Erişim:<http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Italy.pdf>).

BALTA, Tahsin Bekir. **İdare Hukuku I Genel Konular.** Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi. 1970.

BAŞARAN, Funda. **Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları.** İstanbul: Beta Yayıncılık. 1999.

BAŞARAN, Funda. “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu-Müşteri Sırrını Saklama Yükümlülüğü ile Özel Usulsüzlük Suçu Arasında Bir Gri Bölge-”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 143. 2000. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=950). s.178-195.

BAŞARAN, Funda. “Vergilendirme Ahlakı ve Hayat Standardı Esası”. Mükellefin Dergisi. Lebib Yalkın Yayınları. S.99. Mart 2001. s.93-110.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. Gelir Vergilendirmesinin Temelleri. Ankara: Seçkin Yayınları. 2011.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü-Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-. Ankara: Seçkin Yayınları. 2013.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”. Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu. 28-29 Mayıs 2007, Ankara: Seçkin Yayınları. 2009. s.147-202.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler”. Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu. 2010. İstanbul: On iki Levha. 2012.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Önsöz”. Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı). 26-27 Nisan 2010, Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”. Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı). 26-27 Nisan 2010, Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Önsöz”. Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı). 06 Mart 2012, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi. 2013.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları”. Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı). 06 Mart 2012, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi. 2013.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?-Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-”. Legal Mali Hukuk Dergisi. S.94. Ekim 2012. s.1-13.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Türk Vergi Hukukunda Uluslar arası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası. S.401. Ocak 2015. s.25-37.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak- Vergi Hukukunda- Yasallık İlkesi”. Hukuk Güvenliği. Kamu Hukukçuları Platformu IV. Toplantısı. 8-9 Kasım 2013. Ankara. (Erişim:http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/HUKUK_GyVENL_.pdf) . s.189-238.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Türk Vergi Hukukunda Uluslar arası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası. S.401. Ocak 2015. s.25-37.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. Vergi Hukuku I. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınlanmamış ders notları. 2014.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. Vergi Hukuku II. İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınlanmamış ders notları. 2015.

BATUN, Mehmet. **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat.** Ankara: Seçkin Yayınları. 2012.

BAYAR, İbrahim Nihat. “Vergi Yargısı”. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 30. Yılında İdari Yargı Sempozyumu. Ankara Barosu. AÜHF. 9 Mart 2012. Ankara. (Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/idari-yargi-sempozyumu-9-mart-2012-ankara.pdf>).

BAYKARA, Bekir. “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilen Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”. Vergi Dünyası. S.404. Nisan 2015. s.4-15.

BAYSAL, Fadime Eda.“Vergi Hukukunda İsbat Ölçüsü ve Özellikleri”. (Erişim: <http://www.turkvergi.org/yazlar/90-yazlar/f-eda-baysal/2134-vergi-hukukunda-isbat-olcusu-ve-ozellikleri.html>).

BEKÇİOĞLU, Selim ve ARSLANER, Hakan. “Vergilendirme İşlemlerinde Yemin Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Sınırı”. Muhasebe ve Denetime Bakış (Dergisi). S. 32. Ekim 2010. s.29-52.

BENK, Serkan ve KARTALCI, Kadir. Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirilme”. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt 11. S. 1, Yıl: 11, 2015. (Erişim:<http://www.iibfdergi.ibu.edu.tr/index.php/ijesr/article/viewFile/691/992>). s.43-59.

BERK, Ayşe Tuba. “Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar ve Öneriler”. Vergi Sorunları Dergisi. S.284. Mayıs 2012. (Erişim:<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/bir-transfer-fiyatlandirmasi-acmazi-uygun-emsal-tespiti-uzerine-tartismalar-ve-oneriler/4725>).

BEREKET, Zuhale. **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay.** Ankara: Yetkin Yayınları. 1996.

BİLEN, Cumhuri İnan. “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I”. Vergi Dünyası. S. 330. Şubat 2009. (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5235>).

BİLEN, Cumhuri İnan. “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi II”. Vergi Dünyası. S. 331. Mart 2009. (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5268>).

BİLGİLİ, Adem. “Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler”.(Erişim:<http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FEtkinlikler%2Fadembilgilisunum.pptx>).

BİLGİN, Pertev. **İdari Hukuku Ders Notları - İdari Yargıya Giriş.** İstanbul: İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. 1995.

BİLİCİ, Nurettin. “Transfer Fiyatlandırması Düzeltme İşlemlerine Karşı Yargısal Korunma İmkanları ve İspat Sorunu”. **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**. 06 Mart 2012, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi. 2013.

BİRSENOĞUL, Hakan. “Vergi Hukuku Uygulamasının Temel Sorunu: Norm ve Somut Olay Arasındaki Uçurum”. E-Akademi. Sayı:20. Ekim 2003. (Erişim: <http://www.e-akademi.org/makaleler/hbirsenogul-2.htm>).

BİYAN, Özgür. **Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil**. Ankara: Adalet Yayınevi. 2012.

BİYAN, Özgür. “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”. DEÜHFD. Cilt:12. Özel Sayı. İzmir: 2012.(Erişim: <http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/2-ozgurbiyan.pdf>). s.27-55.

BİYAN, Özgür. “Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Beyan Sistemi Çalışmıyor”. (Erişim: <http://www.bumindogrusoaz.com/yazdir.aspx?id=820>).

BOLANDER, Jane ve LANGHAVE JEPPESEN, Inge. “Surcharges and Penalties in Tax Law: Denmark”. (Erişim: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Denmark.pdf>).

BOLANDER, Jane ve NIELSEN, Jacob Graff. “Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report”. EATLP Conference. May 2011.Athens. Greece. (Erişim:<http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Denmark%20-%20JGN%20-%20fin.pdf>).

BOLAYIR, Nur. **Hukuk Yargılamasında Delillerin Toplanmasında Tarafların ve Hakimin Rolü**. İstanbul: Vedat Yayıncılık. 2014.

BULUT, Mustafa ve ÇALIŞKAN, Mefkure Seda. “Yönetimsel Yükler Bağlamında Gelir İdaresinde Otomasyon ve Elektronik Uygulamalar. Vergi Dünyası. S.336. Ağustos 2009. s.12-25.

BÜYÜK, M. Çağlar. “Vergi Denetimi ve Risk Analiz Uygulamaları”. 08.01.2013. (Erişim: <http://www.kamugeliri.com/?p=317>).

CAN, İsmail. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”. Maliye Dergisi. Sayı:145. Ocak-Nisan 2004. (Erişim: http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf).

CANBAZOĞLU, Kerem. “Vergilendirme ve Vergi Alacağıın Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”. TBB Dergisi. Yıl: 23. Sayı: 89. Temmuz-Ağustos 2010. (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2010-89-625>). s.154-195.

CANBAZOĞLU, Kerem ve ALTAY, A. Eren. “Vergi Davası: Kuramsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme”. AÜHF (Zabunoğlu Armağanı). Ankara. 2011. (Erişim: <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/841.pdf>). s.177-222.

CANDAN, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu.** Ankara: Adalet Yayınevi. 2011.

CANDAN, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma.** Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006.

CANDAN, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü (Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri)”. (Erişim: www.adanasmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc).

CANDAN, Turgut. “I. Oturum”. Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu. TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi-II. 24 Kasım 2010. İstanbul.

CANDAN, Turgut. “Vergi Yargısında İspat – I”. Maliye Postası Dergisi. Sayı: 231. 15.04.1990. s.53-56.

CANDAN, Turgut. “Vergi Yargısında İspat – VII”. Maliye Postası Dergisi. Sayı: 237.15.07.1990. s.42-46.

CANDAN, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”. Danıştay Dergisi. Yıl: 14. Sayı: 54-55. Ankara: Yarı Açık Cezaevi Matbaası, 1984. s.31-40.

CANDAN, Turgut. “II. Oturum Tartışmaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144.Yıl. (Erişim:<http://www.danistay.gov.tr/sempozyum/2012/145.sempozyum.pdf>).

CANDAN, Turgut (çev.). “Tek Taraflı İdari İşlem”. İdari Yargı (Dergisi). S. 10. 1979. s.17-29.

CANDAN, Turgut (çev.). “Tek Taraflı İdari İşlem”. İdari Yargı (Dergisi). S. 11. 1980. s.3-16.

CENKERİ, Elif. “Uluslar arası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar”. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. S.1. Yıl:2011. (Erişim: <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iusosbil/article/view/1023004747/102300436>).s.2 3-32.

CEYLAN, Mehmet Ali ve TUNALI, Ahmet. “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Bilişim Sistemleri Alanında Yaptığı Çalışmalar”. (Erişim: <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-bilisim-sistemleri-denetimi-ve-gelir-idaresi-baskanliginin-bilisim-sistemleri-alaninda-yaptigi-calismalar--13-15.pdf>).

ÇAĞAN, Nami. Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları. 1982.

ÇAĞAN, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. AÜHFD. Cilt:37. S.1-4. 1980. (Erişim: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>). s.129-151.

ÇAĞLAR, Murat. Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir Üniversitesi SBE. 2011.

ÇELİK, Celal. “Ba ve Bs Formlarının Düzenlenmesi ve Bu Formların Maliye Bakanlığı Tarafından Kullanımı”. Vergi Dünyası. S.331. Mart 2009. (Erişim: <https://www.vergidunyasi.com.tr/>).

ÇELİKKAYA, Ali ve BİŞGİN, Aytül. “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”. Maliye Dergisi. S. 163. Temmuz-Aralık 2012. (Erişim:http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/163/163-05.pdf).s.76-94.

DAKIN, Mustafa. İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu. 23.01.2014. (Erişim:<http://www.istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/170.pdf>).

DEMİRCİ, Abdulkadir. “Transfer Fiyatlandırması Açısından İncelemeye Tabi Tutulma(ma)sı Gereken İşlem ve Mükellefler”. Vergi Dünyası. S.374. Ekim 2012. (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=7800>). s.105-118.

DEMİRKOL, Selami ve BEREKET BAŞ, Zuhale. Teori ve Pratikte İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü. Ankara: Beta Yayıncılık. 2007.

DÍAZ, Antonio López. “Surcharges and Penalties in Tax Law”. (Erişim:<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Spain.pdf>).

DOĞAN, Can. “Transfer Fiyatlandırmasına Bağlı Riskleri İzleme Rehberi”. 2013. (Erişim: http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/TF-CanDogan-12062013.pdf).

DOĞAN, Hayrullah ve YAVUZ, Yüksel. Örneklerle Vergi İncelemeleri. İstanbul: DT Denetim Yayını. 2014.

DOĞAN, Uğur. Elektronik Vergisel Uygulamalar. Ankara: TÜRMOB Yayınları. 2014.

DOĞAN, Uğur. “e-Fatura, KDV Beyannamelerini Ortadan Kaldırıyor mu?”. Para (Haftalık Ekonomi) Dergisi. 15 – 21 Kasım 2015. (Erişim:<http://www.ideateknoloji.com.tr/Sites/1/upload/files/scan-109.pdf>).

DOĞAN, Uğur. e-Fatura Uygulaması”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 300. Eylül 2013. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=5124).

DOĞAN, Uğur. “Kredi Kartı Yoluyla (POS) Yapılan Satışların Takip ve Denetiminde Yeni Dönem: Beyan Öncesi Kontrol imkanı ve Otomatik Uyarı Sistemi”. Vergi Sorunları Dergisi. S.249. Haziran 2009. (Erişim:<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kredi-karti-yoluyla--pos--yapilan-satislarin-takip-ve-denetiminde-yeni-donem-beyan-oncesi-kontrol-imb3%A2ni-ve-otomatik-uyari-sistemi/2519>).

DOĞAN, Uğur. “Kredi Kartı Yoluyla (POS) Yapılan Satışların Aylık Bazda Takip ve Denetiminin Nakit Satışların Beyanına Etkisi”. Vergi Sorunları Dergisi. S.270. Mart 2011. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kredi-kartiyla--pos--yapilan-satislarin-aylik-bazda-takip-ve-denetiminin-nakit%E2%80%9D-satislarin-beyanina-etkisi/3864>).

DOĞAN, Uğur. “İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu”. 24.10.2013. (Erişim: <http://www.istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/84.pdf>).

DOĞAN, Uğur. “KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 288. Eylül 2010. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4816).s.53-61.

DOĞAN, Uğur. “KDV İadelerine İlişkin Bazı Listelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 258. Mart 2010.(Erişim:http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2752).

DOĞAN, Uğur. “Vergi Teknolojileri”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 322. Temmuz 2015. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5634>).

DOĞAN, Uğur. İstanbul YMM Odası Aylık Toplantı Raporu. 18.03.2010. (Erişim: <http://www.istanbulymmoo.org.tr/resimler/dosyalar/540.pdf>).

DOĞAN, Uğur ve ÖDEVÇİ, Fatma. “Riskli Mükelleflerin Karar Ağaçları ile Tespiti”. Vergi Sorunları Dergisi. S.239. Ağustos 2008. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/riskli-mukelleflerin-karar-agaclari-ile-tespiti/2234>).

DOĞAN, Uğur, ÖDEVCI, Fatma ve GÜL, Olcay. “Veri Madenciliği ve Vergi İdarelerinde Kullanımı”. Vergi Sorunları Dergisi. S.236. Mayıs 2008. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2184).

DOĞAN, Uğur. “E-Beyannameden İdarece Önceden Doldurulmuş Beyanname Sistemlerine Geçişte İlk Adım Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”. Vergi Sorunları Dergisi. S.282. Mart 2012. (Erişim:<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/e-beyannameden-idarece-onceden-doldurulmus-beyanname-sistemlerine-geciste-ilk-adim-onceden-hazirlanmis-kira-beyanname-sistemi%E2%80%9D/4670>). s.59-64.

DOĞAN, Uğur ve KİBAR, Nilüfer.“Önceden Doldurulmuş Vergi Beyanname Sistemi: Danimarka ve İsveç Yaklaşımları”. Vergi Sorunları Dergisi. S.238. Temmuz 2008. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/onceden-doldurulmus-vergi-beyanname-sistemleri-danimarka-ve-isvec-yaklasimlari/2214>).

DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin. “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”. **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu.** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını. 2000.

DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin. “Ruhsatlı Meslek Mensuplarının -3568 sayılı Kanun Kapsamında- Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları”. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Sempozyumu. (Erişim: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/01-BUMINDOGRUSOZ.doc>).

DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin. “Aramalı İncelemenin İncelikleri”. 24.12.2009. (Erişim: <http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=492>).

DOĞRUSÖZ, Ahmet Bumin. “Vergi Hukuku ve İlkeler”, Referans Gazetesi, 11.06.2009.

DURAN, Lûtfi. İdare Hukuku Ders Notları. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982.

DURAN, Lûtfi. İdare Hukuku Meseleleri. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1964.

EHRKE RABEL, Tina, GRILL, Sandra ve SCHINNERL, Marcus. Surcharges and Penalties in Austrian Tax Law”. (Erişim: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Austria.pdf>).

ERDEM, Tahir. “Elektronik Defter Uygulaması”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 280. Ocak 2012. (Erişim:<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/elektronik-defter-uygulamasi/4623>).

ERDİN, Mustafa ve KİBAR, Nilüfer.“Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi”. Vergi Dünyası. S.323. 2008. s.68-77.

ERDİN, Mustafa ve KİBAR, Nilüfer. “Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Arttırılmasında Genel Prensipler ile Yaklaşımlar”. Vergi Dünyası. S.325. Eylül 2008. (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5102>).

EREN, Hayrettin ve ŞİŞMAN, Gülden.“İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”. Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt I. Ankara:AÜHF Yayınları. 2009. (Erişim: <http://auhf.ankara.edu.tr/kitaplar/armaganlar/prof-dr-mualla-oncele-armagan/>).

ERGÜN, Çağdaş Evrim.“Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”. AÜHFD. Cilt: 55. Sayı: 2. (Erişim: <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2006-55-02/AUHF-2006-55-02-Ergun.pdf>). s.65-89.

ERKUT, Celal. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği.** Ankara: Danıştay Matbaası. 1990.

EROL, Ahmet. **Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları.** İstanbul: İSMMMÖ Yayınları 2010.

EROL, Ahmet.“Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerinin 646 Sayılı KHK ile Birleştirilmesi Bir Reform mudur?”. Yaklaşım Dergisi. S. 225. Eylül 2011.

ERTÜRK, Adnan ve ESEN, Muhittin. “Transfer Fiyatlandırmasında Denetim Yöntemleri, Özellikle Bir Bilgi Bankası Sistemini Gerçekleştirme Olasılığı”. **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**. 06 Mart 2012, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi. 2013.

EVREN, Çınar Can. “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”. **Prof.Dr.Atilla Özer’e Armağan**. GÜHFD. Cilt: XII. Sayı:1- 2. 2010. (Erişim: http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/12_tam.pdf). s.701-723.

FEYZİOĞLU, Bedi Necmettin. “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”. AÜSBFD. Cilt: 07. S.1. Yıl:1952. (Erişim:<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/351/3644.pdf>). s.52-89.

FURTUN, İdris Hakan. “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”. **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**. 26-27 Nisan 2010, Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

GEDİK, Doğan. “Kabahatlerde Soruşturma Usulü”. Terazi. Yıl: 5. S. 51. Kasım 2010. s. 137-148.

GERÇEK, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

GERÇEK, Adnan. “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”. **Yaklaşım Dergisi**. S.224. Ağustos 2011.

GERÇEK, Adnan. “Çağdaş Eğilimleri Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”. (Erişim: <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>).

GİRİTLİ, İsmet, BİLGİN, Pertev, AKGÜNER, Tayfun ve BERK, Kahraman. **İdare Hukuku**. İstanbul: Der Yayınları.2011.

GÖZLER, Kemal ve KAPLAN, Gürsel. **İdare Hukuku Dersleri**. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. 2014.

GÖZLER, Kemal ve KAPLAN, Gürsel. “İdarî Eylemlerden Kaynaklanan Zararlara İlişkin Davalar Adli Yargının Görev Alanına Sokulabilir mi? (HMK m.3 ve TBK, m.55/2 Hakkında Eleştiriler)”. Terazi Hukuk Dergisi. Yıl: 6. S. 63. Kasım 2011. (Erişim:<http://www.idare.gen.tr/gozler-kaplan-hmk-m3.htm>).

GÖZTAŞ, Kenan. **İdari Yargıda İspat.** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Kültür Üniversitesi SBE. 2011.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve TAN, Turgut. **İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I.** Ankara: Turhan Kitabevi. 2014.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve TAN, Turgut. **İdare Hukuku Cilt II- İdari Yargılama Hukuku.** Ankara: Turhan Kitabevi. 2006.

GÜCÜYENER, Gökçe. “Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı”. Vergi Sorunları Dergisi. S. 309. Haziran 2014. (Erişim:<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/transfer-fiyatlandirmasi-mevzuatinda-iliskili-kisi-kavrami/5331>). s.68-73.

GÜMÜŞ, Erhan. “Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Yeni Bir Önlem: Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Zorunluluğu”. Vergi Sorunları Dergisi. S.310. Temmuz 2014. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kayit-disi-ekonomiyi-onlemede-yeni-bir-onlem-yeni-nesil-odeme-kaydedici-cihaz-kullanma-zorunlulugu/5356>).

GÜNDAY, Metin. **İdare Hukuku.** Ankara: İmaj Yayınevi. 2011.

GÜNDAY, Metin. “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanun Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”. İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü (Sempozyumu). 11-12 Mayıs 2001, Ankara: Danıştay Yayınları, 2003.

GÜNDAY, Metin. “İdari Yargının Görev Alanının Anayasal Dayanakları”. Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt: 14. 1997. s.347- 354.

GÜNDÜZ, Fatih. “Kayıt Dışı Mücadelede Sahte Belge Düzenleme Fiilinin Önemi”. Mali Çözüm Dergisi. S. 113. Eylül - Ekim 2012. (Erişim: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/113malicozum/11_fatihgunduz.pdf). s.201-207.

GÜNEŞ, Gülsen. **Verginin Yasallığı.** İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2008.

GÜNEŞ, Gülsen. “Vergi Mahremiyeti İlkesi ve Sayıştay”. **Prof. Dr. Feridun Yenisey'e Armağan II. Cilt.** İstanbul: Beta Yayıncılık. 2014.

GÜNEŞ, Gülsen. “Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”. Prof. Dr. Selim Kaneti'ye Armağan. İstanbul: Aybay Yayıncılık. 1996.

GÜNEŞ, Gülsen. “Vergi Hukukunda Deliller”. İÜHFM. Cilt: LI. Sayı: 1-4. 1985. s.475-494.

GÜNEŞ, Gülsen. “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”. Vergi Sorunları Dergisi. Yıl: 31. Sayı: 237. Haziran 2008. s.163-178.

GÜNEŞ, Gülsen. **Vergi Hukukunda İsbat.** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE. 1984.

HACIGÜL, Hasan. “Mali İdarenin ‘Olumsuz Mükellefler Listesi ya da Koda Alma’ Uygulaması ve Hukuksal Durumu”. Yaklaşım Dergisi. S. 192. Aralık 2008. s. 272-276.

HEINRICH, Johannes. “Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report”. EATLP Conference. May 2011. Athens, Greece. (Erişim: [http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Austria%20\(2\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Austria%20(2).pdf)).

HEINTZEN, Markus. Vorlesung Steuerverwaltungsrecht. İnternette yayınlanmış ders notu. 2008. (Erişim: http://www.uni-potsdam.de/verwaltungs_und_steuerrrecht/Steuerw%2003.pdf).

HEINTZEN, Markus. çev. ÇELİK, Handan. “Alman Vergi Hukuku’ndaki Tahkikat Metotları”. **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**. 26-27 Nisan 2010. Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

HİRŞ, Ernest. “Pratik Hukukta İlmi İspat ve Tefsir”. AÜHFD. Cilt:1. S.2. 1943. (Erişim: <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/982/1534.pdf>). s. 192-199.

İBİŞ, Recep. Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2013.

İÇTEN İNCE, Neslihan. “Ba-Bs Bildirim Formları Soru-Cevap”. 2010. (Erişim: http://www.muhasibetr.com/ekitap/haber_oku.php?haber_id=24).

İZCİ, Ercan. “Elektronik Yoklama Yapılmasına İlişkin VUK Genel Tebliği”. (Erişim: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ercanizci/005/yazdir.php>).

İZGİ, Ömer ve GÖREN, Zafer. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu Cilt I. Ankara: TBMM Basımevi. 2002.

JAMES, Simon ve ALLEY, Clinton. “Tax Compliance, Self-Assessment And Tax Administration”. Paper number: 26906. Posted 22, November 2010. (Erişim: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/26906/>).

JAMES, Simon. “Self-Assessment and the UK Tax System”. Australian Tax Forum. Volume: 13. Issue:2. 1997. (Erişim: <http://www.heinonline.org/HOL/Print?collection=journals&handle=hein.journals/aus-traxrum13&id=209>).

KABOĞLU, İbrahim Ö. Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar). İstanbul: Legal Yayıncılık. 2012.

KABOĞLU, İbrahim Ö. “Hukuk Devleti Üzerine”. Mülkiyeliler Birliği Dergisi. S. 107. Mayıs 1989. S.53-57.

KABOĞLU, İbrahim Ö. “Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım)”. Anayasa Yargısı Dergisi. Cilt: 8. 1991. (Erişim: http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg8/kaboglu.pdf). s.291-320.

KADEM, Sebahattin. “KDV İadelerinde Yaşanan Sorunlar”. 11.03.2014. (Erişim: <http://www.verginet.net/dt/1/kdv-iade-sorunlar.aspx>).

KANETİ, Selim. Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1989.

KANETİ, Selim. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”. Vergi Dünyası. Yıl: XI. Sayı: 131. Temmuz 1992.

KANETİ, Selim. “Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”. İktisat ve Maliye Dergisi. Cilt:XXXIII. Sayı:3. Haziran 1986.

KARAHANOĞULLARI, Onur. İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme). Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

KARAHANOĞULLARI, Onur. “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”. Prof. Dr. Gözübüyük’e Armağan. Ankara: Turhan Kitabevi. 2005. (Erişim: <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislemniteligindeyargikararlari.htm>).

KARAKOÇ, Yusuf. Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları. 2007.

KARAKOÇ, Yusuf. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi. İzmir: DEÜHF Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997.

KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”. GÜHFD. Cilt:XVIII. Yıl: 2014. Sayı: 3-4. (Erişim: http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_20.pdf). s.505-528.

KARTAL, Zihni. “Transfer Fiyatlaması Nasıl Belgelenir”. Vergi Dünyası. S.317. Ocak 2008. (Erişim:<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4903>).

KARYAĞDI, Nazmi. “Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi”. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Kasım 2006. (Erişim:<http://www.sgb.gov.tr/Kitaplar/Amerika%20Birle%C5%9Fik%20Devletleri%20Gelir%20%C4%B0daresi'%20nde%20Vergi%20%C4%B0ncelemesi.pdf>).s.1-107.

KELLEÇİ, Fatma. **Türk Vergi Yargısında İspat ve İspat Araçları.** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi SBE. 1992.

KILIÇ, Ramazan. “Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasındaki İdari İşbirliği”. Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler. 21. Türkiye Maliye Sempozyumu. 10-14 Mayıs 2006. Antalya. (Erişim: <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373496-21-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>).

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar.** Ankara: Siyasal Kitabevi. 2012.

KIRBAŞ, Sadık. “Vergi Yargısında Kanıtlama”. **Prof. Dr. Selim Kaneti' ye Armağan.** İstanbul: Aybay Yayıncılık. 1996. s.185-198.

KLEIN, Franz ve RÄTKE, Bernd. Abgabenordnung Kommentar. 2014. (Erişim: https://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata%2fkomm%2fkleinkoao_12%2fao%2fcont%2fkleinkoao.aop88.htm).

KONCA, Ateş ve BİLGİN, Elifcan. “Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”. Vergide Gündem Dergisi. Temmuz 2013. (Erişim: http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1333698/tmmz2013_makale3.pdf).

KORKUT, Mürşide. “Maliye Bakanlığı’nın Düzenlediği Kod Listelerine İlişkin Düzenleme”. Hukuk Gündemi Dergisi. S.2009-3. (Erişim: <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/hgdmakale/2009-3/3.pdf>).

KUMRULU, Ahmet Gürcan. **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik.** Ankara: Betacopy. 1989.

KUMRULU, Ahmet Gürcan. “Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin “Takdire” Saptırılması”. **Prof. Dr. Gürkan Çelebican’a Armağan.** Ankara: AÜHF Yayınları. 2011. s.307-313.

KUMRULU, Ahmet Gürcan. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”. AÜHFD. Cilt: 36. Sayı: 1-4. 1979. (Erişim: <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1979-36-01-04/AUHF-1979-36-01-04-Kumrulu.pdf>). s.147-162.

KUNIG, Philip. çev. TAYLAR, Yıldırım. “Kamusal Denetimin Hukuki Güvenlik İlkesinden Kaynaklanan Sınırları: Almanya”. **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı).** 26-27 Nisan 2010. Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

KUYUMCU, Volkan. “Türkiye’de İdari Usul Çalışmaları ve Sorunlar”. Ankara: TC Başbakanlık Yayını. 2010. (Erişim: <http://www.igb.gov.tr/kutuphane/volkankuyumcu.pdf>).

LAI, Ming-Ling ve CHOONG, Kwai-Fatt. “Self-assessment Tax System and Compliance Complexities: Tax Practitioners’ Perspectives”. Tax Practitioners’ Perspectives, in proceedings of 2009 Oxford Business & Economics Conference Program. St. Hugh's College. Oxford University. Oxford. 2009.

LANG, Joachim, çev. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”. **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu.** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını. 2000.

MAZZA, Stephen W., LEDERMAN, Leandra ve JOHNSON, Steve R. “Surcharges and Penalties in Tax Law: United States”. (Erişim: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf>).

MERİÇ, Nedim. **Medeni Yargılama Hukukunda Tasarruf İlkesi (Hukuk Muhakemeleri Kanunu Çerçevesinde).** Ankara: Yetkin Yayınları. 2011.

MEUSSEN, Gerard, LEIDHAMMAR, Börje, DIETER DRUËN, Klaus, DRISSEN, Daniel ve MARINO, Giuseppe. “General report EATLP Conference- Burden of Proof”. 2-4 June 2011. Uppsala, Sweden. (Erişim: <http://www.eatlp.org/uploads/public/uppsala/General%20report.pdf>).

MAUS, Michel. “Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report”. EATLP Conference. May 2011. Athens, Greece. (Erişim:<http://www.eatlp.org/uploads/public/Answers%20Belgian%20report%20%282%29.pdf>).

MOLLAİSMAİLOĞLU, Mehmet. “İncelenecek Mükellef Seçiminde Risk Analiz Uygulamaları”. (Erişim: <http://mollaismailoglu.com/genel/incelenecek-mukellef-seciminde-risk-analiz-uygulamalari/>).

MUTLUER, Mehmet Kamil. Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler. Ankara: Turhan Kitabevi. 2011.

NAGEL, Sibylle. Selbstveranlagung im Britischen und Amerikanischen Steuerrecht. Frankfurt: Peter Lang. 2003.

NAS, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”. AÜHFD. Cilt: 61. Sayı: 4. 2012. (Erişim: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1761/18671.pdf>).s.1307-1336.

ODER, Burak ve AYANOĞLU, Taner. İdare Hukuku I. İstanbul Bilgi Üniversitesi yayınlanmamış ders notları. 2006.

ODYAKMAZ, Zehra. “Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar”. GÜHFD. Cilt: 1. S. 2. 1997. (Erişim: http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/1_2_1.pdf). s.1-21.

ODYAKMAZ, Zehra, KAYMAK, Ümit ve ERCAN, İsmail. Anayasa Hukuku, İdare Hukuku. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2012.

OEHLER, Gerhard. Untersuchungsgrundsatz, Praxis der Kommunalverwaltung. E 4 a Bund. (Erişim: https://beck-online.beck.de/Default.aspx?vpath=bibdata/komm_pdk/PdK-Bu-E4a/AO/cont/PdK-Bu-E4a.AO.p88.htm).

OĞURLU, Yücel. “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”. Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi. 75’inci Yıl Armağanı. Cilt:II. Sayı:2. Ankara. 1998. (Erişim:http://www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/1998_6.pdf). s.120-133.

OKTAR, Salih Ateş. **Vergi Hukuku.** İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2011.

OKTAR, Salih Ateş. “Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”. **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu.** 2010. İstanbul: On iki Levha. 2012.

OLSSON, Stefan. “Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report”. EATLP Conference. May 2011. Athens, Greece. (Erişim:<http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Sweden.pdf>).

ONAR, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt.** İstanbul: Hak Kitabevi İsmail Akgün Matbaası. 1966.

ONAR, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları II. Cilt.** İstanbul: Hak Kitabevi İsmail Akgün Matbaası. 1966.

ONAR, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları III. Cilt.** İstanbul: Hak Kitabevi İsmail Akgün Matbaası. 1966.

ORDOWER, Henry. “Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report”. EATLP Conference. May 2011. Athens, Greece. (Erişim: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20USA.pdf>).

OZANSOY, Cüneyt. “Türkiye İdaresinin Sorumluluğunda Kamu Hukuku Erozyonu”. **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (Birinci Kitap)**. 1-4 Mayıs 1990, Ankara: Danıştay Matbaası. 1991.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi. 2010.

ÖNER, Cihat. “Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”. **TBB Dergisi**. Kasım-Aralık 2014. Sayı:115. (Erişim:<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1430>). s. 243-276.

ÖNER, Erdoğan. **Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayınları. 2015.

ÖZAY, İl Han. **Günlük Yönetim**. İstanbul: Alfa Basım Yayım. 2002.

ÖZAY, İl Han. “İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Kanun Taslağının Kısa Tarihçesi”. **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (Prof. Dr. Pertev Bilgen’e Armağan)**. Cilt:13. S.1-3. İstanbul: Fakülteler Matbaası. 2003.

ÖZAY, İl Han. “Demokratik Yönetim ve Yönetimde Demokrasi”. **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**. 17-18 Ocak 1998. Ankara: Başbakanlık Basımevi.

ÖZCAN, Hüseyin. **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**. İstanbul: Alfa Yayınevi. 1993.

ÖZÇELİK, Cihangir. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Fiyat Aralığı”. **Vergi Sorunları Dergisi**. S.284. Mayıs 2012. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitiminda-emsal-fiyat-araligi%E2%80%9D/4723>).

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda. **Vergi Hukukunda Karineler**. Ankara: Adalet Yayınevi. 2011.

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda. “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”. **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No:2**. 2012. İstanbul: On İki Levha. 2013.

ÖZKAN, Gürsel. “İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri”. **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu.** 17-18 Ocak 1998. Ankara: Başbakanlık Basımevi.

ÖZKAN, Şener. **Vergi Yargılama Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi.** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi SBE, 2005.

ÖZTÜRK, Bahri. **Ceza Muhakemesi Hukukunda Koğuşturma Mecburiyeti (Hazırlık Soruşturması).** Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi. 1991.

ÖZTÜRK Bahri, TEZCAN, Durmuş, ERDEM Mustafa Ruhan, SIRMA, Özge, Yasemin F. Saygılar KIRIT, ÖZAYDIN Özdem, AKCAN Esra Alan ve ERDEN Efser. **Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku.** Ankara: Seçkin Yayınları. 2014.

ÖZYER, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması.** İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. 2014.

PALIL, Mohd Rizal. **Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self Assessment System in Malaysia.** Unpublished Doctorate Thesis. Department of Accounting and Finance Birmingham Business School The University of Birmingham. 2010. (Erişim:<http://etheses.bham.ac.uk/1040/>).

PEHLİVAN, Serdar ve GÖKBUNAR, Ali Rıza. “Transfer Fiyatlandırmasında Denetimin Etkinliği: Sorun ve Çözüm Önerileri”. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:8. S.2. Yıl:2010. (Erişim:<http://www.arastirmax.com/system/files/dergiler/123831/makaleler/8/2/aras-tirmax-transfer-fiyatlandirmasinda-vergi-denetiminin-etkinligi-sorun-cozum-onerileri.pdf>). s.175-194.

PEKCANITEZ, Hakan, ATALAY, Oğuz ve ÖZEKES, Muhammet. **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı.** Ankara: Yetkin Yayınları. 2013.

PESTALOZZA, Christian Graf Von. “Der Untersuchungsgrundsatz”. **Verwaltungsverfahren.** Festschrift Zum 50-Jaehrigen Bestehen Des Tichard Boorberg Verlags, München: Richard Boorberg Verlag, 1977.

RAKICI, Cemil. “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Önlleme Fonksiyonu”. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:7. S.14. 2011. (Erişim: <http://www.ijmeb.org/index.php/zkesbe/article/view/36/28>). s.345-362.

RASCH, Stephan, çev. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda.“Almanya’da Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeler ve Bunların Uygulanması”. **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**. 06 Mart 2012. İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi. 2013.

REDEKER, Konrad. “Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkung der Beteiligten im Verwaltungsprozeß”. Deutsches Verwaltungsblatt. 15. Januar 1981.

BEREIJIO LEÓN, Maria Rodríguez. “Questionnaire The Burden of Proof in Tax Matters-National Report”. EATLP Conference. May 2011. Athens, Greece. (Erişim: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Spain.pdf>).

SABAN, Nihal. Vergi Hukuku. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2009.

SABAN, Nihal. “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”. **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**. 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 2000.

SABAN, Nihal. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”. Danıştay Dergisi. Yıl:22. Sayı:82-83. 1992. s.5-11.

SANCAKDAR, Oğuz. İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı. Ankara: Seçkin Yayınları. 2011.

SANCAKDAR, Oğuz. “Türk Hukukunda Gerekli Denetimin Yapılmamasına Bağlı Hukuki Sonuçlar”. **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**. 26-27 Nisan 2010. Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

SARICA, Ragıp. İdari Kaza (Cilt I- İdari Davalar). İstanbul: Kenan Matbaası. 1949.

SEER, Roman. “Selbstveranlagung - Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?”. **Selbstveranlagung-Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?.** Berlin: Deutsches Wissenschaftliches Institut der Steuerberater Symposium, 2014.

SEER, Roman. (in TIPKE, Klaus ve LANG, Joachim) “Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht”. **Steuerrecht.** Köln: OVS Verlag, Dr.Otto Schmidt. 2013.

SEER, Roman. “Europäisches Steuerrecht Der Einfluss des europäischen Steuerrechts auf die Beweislast”. Internationale Wirtschaftsbriefe. Heft 16/2012. (Erişim: http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/v1/cms/upload/Roman_Seer_IWB_2012_604.pdf). s.604-612.

SEER, Roman, çev. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Bağlı İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi-Yükümlülükleri Sınırlandırma Gereği”. **Uluslar arası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu (Bildiri Kitabı).** 06 Mart 2012. İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınevi. 2013.

SEER, Roman, çev. ŞİMŞEK, Oğuz. “Almanya’da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması”. **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı).** 26-27 Nisan 2010. Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

SEZGİNER, Murat. İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı. Ankara: Yetkin Yayınları. 2000.

SEVİĞ, Veysi.“Genel İdari Usul Kanun Tasarısı”. Referans Gazetesi. 01.03.2008. (Erişim:http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HBR_KOD=91496).

SONG, Young Dahl ve YARBROUGH, Tinsley E. “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”. Public Administration Review. Volume: 38. September. - October, 1978. (Erişim: <http://www.jstor.org/stable/975503>).

SOYDAN, Başar. Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. İstanbul: On iki Levha. 2015.

SOYDAN, Billur Yaltı. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”. **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu.** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını. 2000.

SÖNMEZ, Mehmet. “Vergi Davasında Re’sen Araştırma İlkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi”. Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144.Yıl. (Erişim: <http://www.danistay.gov.tr/sempozyum/2012/145.sempozyum.pdf>).

SÖYLER, İlhami. **Türk Vergi Hukukunda Yoklama.** Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları. 1987.

ŞANVER, Cahit ve OKTAR, Salih Ateş. “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”. Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi. Yıl:1. Cilt:1. Sayı:3. (Erişim: <http://oaji.net/articles/2014/420-1393106904.pdf>). s.1-23.

ŞANVER, Salih. “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”. **Prof.Dr.Reşat Kaynar’a Armağan.** İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi. 1981.s.183-196.

ŞEKER, Hasan NeziH. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi.** İstanbul: Beta Yayıncılık. 1994.

ŞENGÖZ, Yunus. “Kredi Kartı ile Mal ve Hizmet Satışlarında Kayıtdışılık ve Önlenmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. S.226. Temmuz 2007.(Erişim:<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kredi-karti-ile-mal-ve-hizmet-satislarinda-kayitdisilik-ve-onlenmesi/2057>).

ŞENLEN SUNAR, Süheyla. **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları.** İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları. 1997.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet ve GERÇEK, Adnan. **Vergi Hukuku.** Bursa: Ekin Basım Yayın. 2010.

ŞİMŞEK, Oğuz. **Anayasa Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması.** İstanbul: Beta Yayıncılık. 2008.

ŞİRİN, Zafer Ertunç. “Vergi Hukukunun Anayasal Temellerinin Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Değerlendirilmesi”. **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu.** 2010. İstanbul: On iki Levha. 2012.

ŞİŞMAN, Gülden. “Demokratik Ülkelerin Anayasalarında Yasallık, Mali Güce Göre Vergilendirme ve Eşitlik İlkelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Yıl: 2009. Cilt: 17. Sayı:2. s.31-48.

ŞİT, Ahmet Can. “Maliye Bakanlığı’na Göre E-Ticaret 4-5 Milyar TL”. 20.05.2013. (Erişim: <http://webrazzi.com/2013/05/20/maliye-bakanligina-gore-e-ticaret-4-5-milyar-tl/>).

TAŞDELEN, Aziz. “Vergisel Arama”. DEÜHFD, Cilt:5. S.2. Yıl: 2003. (Erişim:<http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz5-2/PDF/tasdelen6.pdf>). s.159-191.

TAŞDELEN, Aziz. “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”. AÜHFD. Cilt: 56. Sayı: 1. 2007. (Erişim: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/268/2416.pdf>). s.279-312.

TAŞDELEN, Aziz. “Vergisel Açından Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi”. AÜHFD. Cilt: 53. Sayı:2. 2004. (Erişim: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/278/2516.pdf>). s.141-175.

TAŞPINAR, Sema. “Fiili Karinelerin İspat Yükünün Dağılımındaki Rolü”. AÜHFD. Cilt: 45. Sayı:1-4. (Erişim: <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/browse/1152/1740.pdf>). s. 533-572.

TAYLAR, Yıldırım. “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”. Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt II. Ankara:AÜHF Yayınları. 2009. (Erişim: <http://auhf.ankara.edu.tr/kitaplar/armaganlar/prof-dr-mualla-oncele-armagan/>). s.1189-1222.

TAYLAR, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”. Vergi Dünyası. S. 307. Mart 2007. s.196-214.

TEKBAŞ, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. DEÜHFD. Cilt: 12. Özel sayı. 2010. (Erişim: <http://webb.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/5-abdullahtekbas.pdf>).

TEKİN, Fazıl ve ÇELİKKAYA, Ali. **Vergi Denetimi.** Ankara: Seçkin Yayınları. 2013.

TEZCAN, Durmuş, ERDEM, Mustafa Ruhan, SANCAKDAR, Oğuz ve ÖNOK, Rıfat Murat. **İnsan Hakları El Kitabı.** Ankara: Seçkin Yayınları. 2014.

TEZCAN, Durmuş. “Kamu Denetiminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nden Kaynaklanan Sınırları”. **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı).** 26-27 Nisan 2010. Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

TEZCAN, Durmuş. “AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı”. Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl. Danıştay Sempozyumu. 11-12 Mayıs 2006. Ankara. (Erişim: http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105203.pdf). s.17-31.

TEZEL, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”. Prof.Dr.Reşat Kaynar’a Armağan. İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi. 1981.s.251-268.

TIPKE, Klaus ve LANG, Joachim. **Steuerrecht.** Köln: OVS Verlag, Dr.Otto Schhmidt. 2013.

TOROS, Özgür. “Yeni Transfer Fiyatlandırması Mevzuatına Göre Ekonomik Analiz”. Dünya Gazetesi. 16.05.2009. (Erişim: http://www.dunya.com/news_detail.php?id=&id=47780).

TOZOĞLU, Gökhan. “Vergi Yargılamasında İspat Yükü”. (Erişim:<http://gokhantozoglu.org/2013/04/21/vergi-yargilamasinda-ispata-yuku/>).

TURAN, Salih. Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1993.

TURMANGİL, Civan. “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”. AÜHFD. Cilt: 39. S. 1. 1987. (Erişim: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/303/2857.pdf>). s.125-156.

TÜRK, Abdullah. Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü ve Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi SBE. 2010.

TÜRKAY, İmdat. “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. S. 135. Mart 2015. (Erişim:http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-mart-sayi-135_mdergi_8794a-00_/onceden-hazirlanmis-kira-beyanname-sistemi.html).

ULU, Güher. İdari İşlemin Yetki Unsuru. Ankara: Seçkin Yayınları. 2012.

ULUATAM, Özhan. Kamu Maliyesi. Ankara: İmaj Yayıncılık. 1999.

UMAR, Bilge ve YILMAZ, Ejder. İspat Yükü. İstanbul: Kazancı Matbaacılık. 1980.

UYANIK, Namık Kemal. “İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir”. Vergi Dünyası. S.283, Mart 2015. s.95-100.

ÜSKÜL, Zafer. “Türk Anayasa Mahkemesi’nin Anayasa Değişikliklerinin Anayasa’ya Uygunluğunun Denetlenmesine İlişkin Kararları Üzerine”. **Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan.** Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları. 2012. s.679-709.

ÜZELTÜRK, Hakan. “The Burden of Proof In Tax Matters-National Report”, Annual Meeting Uppsala 2011. (Erişim: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Burden%20of%20Proof%20-%20Turkey.pdf>).

ÜZELTÜRK, Hakan. “I. Oturum”. Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu. TÜSİAD Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi-II. 24 Kasım 2010. İstanbul.

WALDHOFF, Christian, çev. ÖZKAYA FERENDECİ, Özden. “Kamu Denetiminin Anayasal ve Devletler Umumi Hukuku’ndan Kaynaklanan Sınırları ve Bu Durumun Uluslararası Sözleşmelerle Aşılması: Alman Vergi Makamlarının ve Sayıştay’ın Sınır Ötesi Kontrol Yetkisi”. **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)**. 26-27 Nisan 2010, Ankara: Seçkin Yayınları. 2010.

YALTI, Billur. Vergi Yükümlüsünün Hakları. İstanbul: Beta Yayıncılık. 2000.

YALTI, Billur. “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analizine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”. Vergi Sorunları Dergisi. S.258. Mart 2010. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2739).

YALTI, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I”. Vergi Sorunları Dergisi. S.143. Ağustos 2000. (Erişim: http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=948).

YASİN, Melikşah. İdari Yargılama Usulünde İspat. İstanbul: On İki Levha. 2015.

YAŞAR, Alpaslan. “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Vergi Müfettişlerinin Türkiye’deki Sahte Fatura Kullanımı Sorununa Yaklaşımı Üzerine Bir Araştırma”. Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt:4. S.2. 2015. (Erişim:http://journals.manas.edu.kg/mjsr/archives/Y2015_V04_I02/148f03249d107e4d0ab6a3d067919c2c.pdf). s.35-63.

YAYLA, Yıldızhan. Şehir Planlamasının Başlıca Hukuki Meseleleri ve İstanbul Örneği. İstanbul: Fakülteler Matbaası. 1975.

YAYLA, Yıldızhan. İdare Hukuku. İstanbul: Beta Yayıncılık. 2009.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İnceleme Yetkisi Kavramı ve 3568 sayılı Kanun ile İlişkisi”. EÜHFD. Cilt:XV. S.2-3. 2011. (Erişim: http://www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2011_1_1.pdf). s.1-24.

YETKİNER, Erkan.“ABD Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri”. Vergi Dünyası. S.250, Haziran 2002, (Erişim:<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3085>).

YETKİNER, Erkan.“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme”. Vergi Dünyası. S.315. Kasım 2007. (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4828>).

YILDIRIM, Zübeyr ve AĞAR, Serkan. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”. Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt II. Ankara:AÜHF Yayınları. 2009. (Erişim: <http://auhf.ankara.edu.tr/kitaplar/armaganlar/prof-dr-mualla-oncele-armagan/>). s. 1223-1262.

YILMAZ, Ejder. Hukuk Sözlüğü. Ankara: Yetkin Yayınları. 2005.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre.“Elektronik Ortamda Beyanname Verme Usulüne Bir Bakış”. Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt II. Ankara:AÜHF Yayınları. 2009. (Erişim: <http://auhf.ankara.edu.tr/kitaplar/armaganlar/prof-dr-mualla-oncele-armagan/>). s.1263-1280.

YILMAZSOY, Murat. “Ba-Bs Uygulamasında “Mükellef Geri Bildirim Sistemi” ve Ba-Bs’lerin Büyülü Dünyası”. Vergi Dünyası. S.355. Mart 2011. (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5235>). s.92-99.

YUMUŞAK, H.İbrahim ve KARYAĞDI, Nazmi. “Gelir İdaresinin Denetim Ordusu Vergi Dairesi Müdürleri %87,5 Oranında Vergi Kaçağı Tespit Etti!”. 26 Mayıs 2014. (Erişim: <http://www.vergialgi.net/vergi-haber/gelir-idaresinin-denetim-ordusu-vergi-dairesi-mudurleri-875-oraninda-vergi-kacagi-tespit-etti/>).

YURTCAN, Erdener. Ceza Yargılaması Hukuku. İstanbul: Beta Yayıncılık. 2007.

YURTTUTAN, Beytullah. “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar”. Vergi Sorunları Dergisi. S.322. Temmuz 2015. (Erişim: <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/yeni-nesil-odeme-kaydedici-cihazlar/7996>).

YÜCE, Mehmet. “Kesin Mizanın Elektronik Ortamda Bildirilme Zorunluluğu”. Bilanço Dergisi. S. 131. Ocak-Şubat 2011. (Erişim: <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/131MYU.pdf>).

YÜKSEL DURMAZ, Zeynep. **Vergi Hukukunda İspat ve Delil.** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi SBE. 2010.

ZAİM, Halil. “Bilgi Yönetimi Bir Düşünce Yapısı, Bir Yönetim Anlayışdır”. Çerçeve Dergisi. Ocak 2007. s.106-110.

RESMİ RAPORLAR, DUYURULAR, REHBERLER ve KARARLAR:

OECD Model Tax Convention. (Erişim: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>).

OECD Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. (Erişim: <http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>).

OECD Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group Information Note, “Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches. (Erişim: <http://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>).

OECD Forum on Tax Administration, “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)”. (Erişim: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/CIS-2006.pdf>

Resolution (77) 31 on the Protection of the Individual in Relation to the Acts of Administrative Authorities. (Erişim: http://www.coe.int/t/dghl/standardsetting/cdcj/Administrative%20law/Documents_en.asp).

Recommendation No. (87)16 of the Committee of Ministers to Member States on Administrative Procedures Affecting a Large Number of Persons. (Erişim: http://www.coe.int/t/dghl/standardsetting/cdcj/Administrative%20law/Documents_en.asp).

The European Code of Good Administration Behaviour. (Erişim: <http://www.ombudsman.europa.eu/en/resources/code.faces/en/3510/html.bookmark#/page/1>).

10. Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi'nin Azaltılması Programı Eylem Planı. (Erişim: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>).

Kayıt Dışı Ekonomiyle M¼cadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010. (Erişim: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf).

2011-2013 Kayıt Dışı Ekonomiyle M¼cadele Stratejisi Eylem Planı. (Erişim: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Dis_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname D¼zenleme Rehberi 2014-Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_kirageliri.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2005 Yılına Ait Faaliyet Raporu.** (Erişim: <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelir-idaresi-baskanligi-2005-yili-faaliyet-raporu>).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2009 - 2011 Performans Programı.** (Erişim: <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2009PerformansProgrami.pdf>).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2010 Yılı Performans Programı.** (Erişim: <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf>).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2010 Yılına Ait Faaliyet Raporu.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2011 Yılı Performans Programı.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_Performans_Programi.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2011 Yılına Ait Faaliyet Raporu.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2012 Yılı Performans Programı.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2012_Performans_Programi.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2013 Yılı Performans Programı.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2013_Performans_Programi.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2013 Yılına Ait Faaliyet Raporu.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2014 Yılına Ait Faaliyet Raporu.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2014 Yılı Performans Programı.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2014_Performans_Programi.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **2015 Yılı Performans Programı.** (Erişim: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/GIB_2015_Performans_Programi.pdf).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. **Faaliyet Raporu 2012.** (Erişim: http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2Fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. **Faaliyet Raporu 2013.** (Erişim: http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyet_Raporu_2013.pdf).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. **Faaliyet Raporu 2014**. (Erişim: http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FVVK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf).

Vergi Denetim Kurulu Tanıtım Broşürü. 25.02.2103. (Erişim: <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FKurumTanitimi.pdf>).

Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Artırılması. OECD Mali İşler Komitesi Raporu. çev. Hesap Uzmanları Kurulu. (Erişim: <http://www.oecdbookshop.org/get-it.php?REF=5LMQCR2KLJKF&TYPE=browse>).

TÜSİAD Vergi Denetimi Çalıştayı yayınlanmamış Raporu.

UYAP Genel Bilgi. (Erişim: <http://www.uyap.gov.tr/Genel-Bilgi>).

Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi 2014. İzmir Barosu Başkanlığı. (Erişim: http://baro.izmirbarosu.org.tr/IzmirBaro/pdf/yayinlar/06032015/baro%20avukat%20vergi%20inceleme_4.pdf).

TBB. “Duyuru No:2010/39”. 27.05.2010. (Erişim: <http://eski.barobirlik.org.tr/haberler/?kat=5&sayfa=851>).

TBB. “UYAP -UBAP Hizmetleri İle İlgili Bilgilendirme”. (Erişim: <http://www.barobirlik.org.tr/Detay.aspx?ID=11924>).

GAZETE HABERLERİ:

“E-ticarete sıkı denetim geliyor”. 03.03.2013. (Erişim: <http://www.sabah.com.tr/ekonomi/2013/03/03/eticarete-siki-denetim-geliyor>).

“Kod Uygulaması, Hukuki Niteliği ve Koddan Kaçış Yolları”. (Erişim: <http://nexiaturkey.com.tr/content/kod-uygulamasi-hukuki-niteligi-ve-koddan-kacis-yollari>).

“Maliye Bakanlığı 89 bin Euro'ya Xenon Dijital Casusluk Programı Aldı”. Hürriyet Gazetesi. 22.07.2014. (Erişim: <http://www.hurriyet.com.tr/maliye-bakanligi-89-bin-euroya-xenon-dijital-casusluk-programi-aldi-26862932>).

“Maliyeden Sıkı Denetim”. (Erişim: <http://www.muhasabenet.net/2010-2101-maliyeden%20onemli%20denetimler.html>).

“Mükellefe reyting notu geliyor”. (Erişim: <http://www.isinsani.com/haberler/76-kamu/3079-mukellefe-reyting-notu-gelior.html>).

“Sahte Evrakla Vurgun SARP Engeline Takıldı”. Milliyet Gazetesi. 30.09.2012. (Erişim: <http://www.milliyet.com.tr/sahte-evrakla-vurgun-sarp-engeline%20takildi/gundem/gundemdetay/30.09.2012/1604391/default.htm>).

“Kara Para Cenneti Cehenneme mi Dönüşüyor?”. <http://www.yenihayat.de/politika/kara-para-cenneti-cehenneme-mi-donusuyor> (03.08.2015).

İNTERNET SİTELERİ:

Türk Dil Kurumu. Büyük Türkçe Sözlük. (Erişim: <http://www.tdk.gov.tr/>)

<http://hudoc.echr.coe.int/eng#>

<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/>

<http://www.anayasa.gov.tr>

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.kazanci.com>

http://vatandas.uyap.gov.tr/danistay/portal_baslangic.uyap?param=user

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.vdk.gov.tr>

<http://www.resmigazete.gov.tr>

[http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews\[tt_news\]=2166&tx_ttnews\[backPid\]=718&cHash=d648a80e2e](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews[tt_news]=2166&tx_ttnews[backPid]=718&cHash=d648a80e2e) (

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.14684&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=403>

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

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

MEVZUAT:

6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun.

5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun kabul t: 27.10.1999, RG t. 04.11.1999, sayı: 23866.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun.

4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

2365 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun gerekçesi

(Erişim:

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf).

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu genel gerekçesi. (Erişim: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>).

4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un kabul t.02.04.1998, RG t.04.04.1998, S.23307.

4008 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 06.12.1984 tarihli ve 3100 sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun.

3016 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13.12.1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun.

3239 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 sayılı Ücretli Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun İle 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara

Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Eki 1 aylı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun.

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı (Erişim: <http://www.kgm.adalet.gov.tr/Tasariasamalari/Tbmmkms/Tbmmkom/ki%C5%9Fisel%20veriler.pdf>).

Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı madde ve gerekçeleri (Erişim: <http://www.turkhukusitesi.com/showthread.php?t=31834>).

Anayasa'nın 2. maddesinin gerekçesi. (Erişim: https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/gerekceli_1982_anayasasi.pdf).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Genel Gerekçesi (Erişim: <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1170.pdf>).

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.

556 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

551 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

554 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.

1 sıra nolu Elektronik Defter Genel Tebliği (RG t.13.12.2011, S. 28141).

1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ (RG t.18.11.2007, S. 26704).

2 seri nolu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği (RG t. 19.06.2001, S. 24437 (Mük.)).

4 sıra nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (RG t.29.06.1997, S.23034).

5 sıra nolu Genel Tebliğ (RG t.27.02.1998, S.23271).

6 sıra nolu Genel Tebliğ (RG t.04.05.2013, S.28637).

18 sıra nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (RG t.30.07.1995, S.22359).

69 nolu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği (RG t.11.04.2012, S.28261).

70 seri nolu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği (RG t.06.06.2012, S.28315).

84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (RG t.23.11.2001, S. 24592).

268 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (RG t. 29.07.2008, S.26951).

320 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.04.07.2003, S.25158).

323 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.01.08.2003, S.25186).

324 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.28.10.2003, S.25273).

332 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.27.04.2004,S.25445).

340 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.30.09.2004, S.25599).

346 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.03.03.2005, S. 25744).

350 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.21.07.2005, S.25882).

351 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.13.10.2005, S. 25965).

357 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.02.03.2006, S. 26096).

362 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.17.08.2006, S.26262).

367 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.01.02.2007, S. 26421).

368 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.01.03.2007, S. 26449).

371 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.17.04.2007, S. 26496).

373 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.28.06.2007, S. 26566).

379 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.05.01.2008, S. 26747).

381 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.06.08.2008, S.26779).

382 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.30.05.2008, S.26891).

396 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.04.02.2010, S.27483).

397 sıra nolu Vergi Usul Genel Tebliği (RG t.05.03.2010, S.27512).

403 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.19.01.2011, S. 27820).

413 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t. 20.01.2012, S. 28179).

414 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t. 18.02.2012, S. 28208).

415 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.26.06.2012, S. 28335).

421 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.14.12.2012, S.28497).

426 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.15.06.2013, S.28678).

427 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.29.06.2013, S.28692).

429 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t. 10.10.2013, S. 28791).

431 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t. 29.12.2013, S.28866).

433 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.30.12.2013, S.288678).

435 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.03.04.2014, S.28961).

453 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t. 20.06.2015, S. 29392).

454 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.20.06.2015, S. 29392).

459 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.24.12.2015, S.29572).

464 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG t.24.12.2015, S.29572).

40 nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri

08.08.2011 tarihli, KDVK-60/2011-1 sayılı Sirküler.

2007/12888 nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar (RG t. 06.12.2007, S.26722).

Vergi Dairesi İşlem Yönergesi. (Erişim: <http://www.geliruzmani.com/.../VERGI-DAIRELERI-ISLEM-YONERGESI.rtf>)

AO. (Erişim: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/).

VwVfG.(Eriřim:<http://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/>).

Vergi Yönetimi Kanunu (Taxes Management Act 1970). (Erişim:
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents/enacted>).

İç Gelir Kanunu (Internal Revenue Code). (Erişim:
<http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim>).