



T.C.

**HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

TÜRKİYE'DE ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Rıdvan ÖNDER

ŞANLIURFA – 2015



T.C.

HARRAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Rıdvan ÖNDER

Danışman:

Yrd. Doç. Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA

ŞANLIURFA - 2015

T. C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı 13521808 numaralı Rıdvan ÖNDER'in hazırladığı "Türkiye'de Aramalı Vergi İncelemesi" konulu yüksek lisans tezi ile ilgili tez savunması, 08/01/2016 tarihinde, saat 15.00'te yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABUL (başarılı) olduğuna oy birliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.

08/01/2016

(Danışman)
Yrd. Doç. Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA

Üye
Yrd. Doç. Dr. Ahmet TERZİOĞLU

Üye
Yrd. Doç. Dr. Abdunnur YILDIZ

Bu tezin Maliye Anabilim Dalında Yapıldığını ve Enstitümüz Kurallarına Göre Düzenlendiğini Onaylarım.

7/3/2016
Prof. Dr. Recep ÇİĞDEM
Müdür

Not: a) Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan alıntılar, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

b) Tez, HÜBAK'tan Bilimsel Araştırma Projesi mali destek Almıştır Almamıştır.



HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ORJİNALLİK RAPORU VE BEYAN BELGESİ

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ

Adı-Soyadı :Rıdvan ÖNDER
Öğrenci Numarası :135218008
Enstitü Anabilim Dalı :Maliye Anabilim Dalı
Programı :Maliye
Başlık (Türkçe) :Türkiye’de Aramalı Vergi İncelemesi

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yukarıda başlığı belirtilen Türkiye’de Aramalı Vergi İncelemesi adlı çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 134 sayfalık kısmına ilişkin, 10/12/2015 tarihinde danışmanım tarafından **Turnitin** adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, benzerlik oranı % .22’dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç/dâhil
- 4- 6 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Yukarıda bilgileri verilen tezli/tezsiz lisansüstü programlarda seminer, dönem projesi, tez vb Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen lisansüstü orijinallik raporu alınması uygulama esasları ile belirlenen azami benzerlik oranlarını aşmadığımı ve bütün bilgilerin, akademik kurallara uygun olarak toplanıp sunulduğunu, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı, blok şeklinde alıntılar yapmadığımı ve tüm alıntılarım bilimsel atıf kuralları çerçevesinde kaynağımı gösterdiğimi, Yükseköğretim kurulu bilimsel araştırma ve yayın etiği yönergesi ile Harran Üniversitesi bilimsel araştırma ve yayın etiği yönergesinin 8. maddesinde yer alan etik ihlallerden her hangi birisinin yer almadığımı, etik ihlal tespiti halinde, Enstitü yönetim kurulunca, diplomamın iptal edilmesini kabul ediyorum.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

12/05/2016

Hazırlayan Öğrencinin
İmzası

Yukarıda yer alan raporun ve beyanın doğruluğunu onaylarım. 12./05./2016

Yrd. Doç. Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA
Danışmanın Unvanı-Adı-Soyadı
(İmzası)

ÖNSÖZ

Günümüz devlet anlayışında vergi gelirleri tüm devletler için hayati bir öneme sahip olup kamu gelirleri içerisinde de en yüksek paya sahip bulunmaktadır. Hızla gelişen, kalkınan ve muasır medeniyetler seviyesinin üzerine çıkmak için azami çaba gösteren Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nde de bu durum diğer dünya devletlerinden farklı değildir. Bu nedenle vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde en kısa sürede hazineye intikal ettirilmesi amacıyla farklı denetimlere ihtiyaç duyulmuştur. Bunlar içerisinde de en etkin ve verimli olanı vergi incelemeleridir. Vergi incelemesinin önemi bilinmekle beraber bu denetime bir de arama müessesesi eklenince insanların temel haklarına müdahale edilmekte ve durum farklı bir hal alarak özel hale gelmektedir. Bu özellikli duruma ilişkin Türkiye'de yer alan meri mevzuat, uygulama ve sonuçlarına yönelik olarak yapılan araştırmalarda spesifik birkaç çalışma dışında yeterli ve olayı geniş çerçevede ele alan kaynak bulunmadığından hareketle ilgili kişilerin hak ve yetkileri ile uygulama açısından tam bilgiye sahip olması amaçlanarak tez konusu olarak seçilmiştir. Ayrıca uygulamada ortaya çıkan sorunlar tespit edilmeye çalışılarak bunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmak kaydıyla yeni düzenlemeler için katkıda bulunmak istenmiştir. Özellikle aramalı inceleme bölümü kaynak bakımından oldukça kısıtlı olmasına rağmen bu alanda en güncel kaynaklar ve uygulama verileri derlenerek konu aktarılmaya çalışılmıştır. Bize vergi hukukunu sevdiren, bu başlığın tez konusu olarak seçilmesi ve çalışmamın yapılması sırasında her zaman yol gösteren, danışmanım ve değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA'ya en içten teşekkür ve şükranlarımı sunarım. Gerek lisans gerek yüksek lisans çalışmalarımda desteğini hiçbir zaman esirgemeyen maliye bölümünün değerli öğretim üyeleri; Prof. Dr. Abuzer PINAR, Prof. Dr. Esra SİVEREKLİ, Doç. Dr. Murat DEMİR ile emeği geçen diğer arkadaşlarıma ve tüm kararlarımda beni destekleyen aileme, ayrıca teşekkür ederim.

ARALIK 2015

Rıdvan ÖNDER

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
İÇİNDEKİLER	II
KISALTMALAR	VI
TABLO LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİL LİSTESİ.....	IX
ÖZET.....	X
ABSTRACT	XI
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

İDARENİN MÜKELLEFİ DENETLEME YOLLARI

1.1. DENETİM KAVRAMI.....	3
1.2. VERGİ İDARESİNİN MÜKELLEFİ DENETLEME YOLLARI.....	4
1.2.1. Yoklama.....	6
1.2.1.1. 2014 Yılı Yoklama İşlemlerine Ait Güncel Bilgiler	12
1.2.2. Arama.....	13
1.2.3. Bilgi Toplama	14
1.2.4. Vergi İncelemesi	19
1.2.4.1. Vergi İncelemesinin Önemi	22
1.2.4.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar	26
1.2.4.3. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar	29
1.2.4.4. Vergi İncelemesinin Yapılma Zamanı	32

1.2.4.5. Vergi İncelemesinin Başlaması ve Yapılacağı Yer.....	34
1.2.4.6. Vergi İncelemesinin Sonuçlanması.....	38
1.2.4.7. Son Dört Yıla (2011-2014) Ait İnceleme Verileri ve İncelenen Mükellef Sayıları.....	41
1.3. MÜKELLEFLERİN DENETLENMESİ SIRASINDA UYULACAK USUL VE ESASLAR İLE MÜKELLEF HAKLARI.....	42
1.4. VERGİ İNCELEMELERİNİN SONUCUNA MÜKELLEFLERİN İDARİ BAŞVURU VE İTİRAZ YOLLARI.....	48
1.4.1. Cezalardan İndirim	49
1.4.2. Uzlaşma	51
1.4.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	53
1.4.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	56
1.4.3. Dava Açma	59

2. BÖLÜM

ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ

2.1. ARAMA	63
2.1.1. Hukuksal Anlamda Aramanın Tanımı.....	63
2.1.2. Aramanın Amacı.....	64
2.1.3. Aramanın Önemi.....	65
2.2. VERGİ HUKUKU ALANINDA VEYA VERGİSEL ANLAMDA ARAMA	67
2.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Arama	68

2.2.2. Konuyla İlgili Diğer Mevzuatta Arama	69
2.2.3. Aramalı Vergi İncelemesi	71
2.2.4. Arama Yapılacak Haller	73
2.2.5. Aramanın Kapsamı	74
2.2.6. Vergisel Arama Yapmaya Yetkililer	75
2.2.7. Arama Kararı	77
2.2.8. Aranacak Yerler	79
2.2.9. Aramada Hazır Bulunacak Kişiler	80
2.2.10. Arama Yapılması	81
2.2.11. Aramada El Konulan Defter ve Vesikalar ve Yapılacak İşlemler	82
2.2.12. Aramanın Tamamlanması	84
2.3. ARAMAYA MÜTEAKİP YAPILACAK VERGİ İNCELEMESİ	85
2.3.1. İncelemeye Başlanması	85
2.3.2. İnceleme Süreci	86
2.3.3. İnceleme Sırasında Mükellefin Bildirim ve Beyanname Verme Yükümlülüğü	87
2.3.4. İnceleme Sırasında Tespit Edilen Hususlar	88
2.3.5. İncelemenin Zamanında Bitirilememesi ve Ek Süre Talebi	89
2.3.6. Vergi İnceleme Raporlarının Yazılması	91
2.3.7. Vergi İnceleme Raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonu'na Sevk Edilmesi ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu Süreci	93
2.3.8. Defter ve Belgelerin Mükellefe İadesi	94
2.3.9. Kayıtların Yeniden İşlenmesi	95

2.4. ARAMALI VERGİ İNCELEMESİNDE CEZA MUHAKEMESİ KANUNU'NUN ARAMAYA İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN DURUMU	95
2.5. ARAMALI İNCELEME SÜRECİNE BİR BÜTÜN HALİNDE BAKIŞ VE DEĞERLENDİRME	98
2.6. İNGİLTERE VE FRANSA ÜLKELERİNDE ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ	100
2.7. ARAMALI İNCELEMEDE DİKKAT EDİLECEK BAZI ÖNEMLİ HUSUSLAR	101
2.8. ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	103
2.9. İHBAR İKRAMİYESİ	106
SONUÇ	111
KAYNAKÇA	114

KISALTMALAR

A.Y.	:Anayasa
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
BİS	:Bilgi İşletim Sistemi
CD	:Kompakt Disk
CMK	:Ceza Muhakemeleri Kanunu
CMUK	:Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu
DN.	:Danıştay
E.	:Esas
FORM BA	:Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu
FORM BS	:Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
IRS	:Internal Revenue Service
İİTDK	:İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları
K.	:Karar
KDV	:Katma Değer Vergisi
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
MD.	:Madde
MRDK	:Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu
N.	:Numara
NO'LU	:Numaralı
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
RAMER	:Risk Analiz Merkezi
RDK	:Rapor Değerlendirme Komisyonu

S.	:Sayılı
T.C.	:Türkiye Cumhuriyeti
TCK	:Türk Ceza Kanunu
TDK	:Türk Dil Kurumu
TL	:Türk Lirası
TÖU	:Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
UYAP	:Ulusal Yargı Ağı Projesi
VD.	:Ve Diğerleri
VDDGK	:Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDK	:Vergi Denetim Kurulu
VUK	:Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1.1 2014 Yılında Yapılan Yoklama, Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları	12
Tablo 1.2 Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları	41
Tablo 1.3 Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Oranları	42
Tablo 1.4 2014 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sayısal Sonuçlar.....	55
Tablo 1.5 2014 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oransal Sonuçları.....	55
Tablo 1.6 2014 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sayısal Sonuçlar.....	58
Tablo 1.7 2014 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oransal Sonuçlar	58
Tablo 1.8 2014 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	59
Tablo 1.9 Türkiye’de Vergi Yargılamasında Parasal Sınırlar.....	61
Tablo 2.1 Matrah Farkı ve Ceza Tutarlarına Göre İkramiye Oranları	108

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 1.1 Türkiye’de Vergi Yargılama Süreci.....	62
Şekil 2.1 Özetle Türkiye’de Aramalı Vergi İncelemesi.....	99



ÖZET

TÜRKİYE’DE ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ

Bu çalışmada, ‘aramalı vergi incelemesi’ yöntemi Vergi Usul Kanunu temelinde ele alınmaktadır. Bu sistemin vergi denetim türleri içerisindeki yeri, etkinliği, verimliliği ve uygulama biçiminin araştırılması amaçlanmaktadır.

Çalışma, aramalı vergi incelemesi hakkında yeterli bilgiye sahip olunmadığı, yetkisiz işlemler yapıldığı, bazen yasalara aykırı şekilde mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edildiğini göstermiştir. Sorunların büyük bir kısmına, aramalı vergi incelemesi konusunda yetkili olmayan kamu görevlilerinin neden olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Denetimi, Yoklama, Bilgi Toplama, Vergi İncelemesi, Aramalı Vergi İncelemesi

ABSTRACT

TAX AUDIT WITH SEARCH IN TURKEY

In this research, “tax audit with search” method was evaluated in the base of Tax Procedure Law. It is aimed to examine place, effectiveness, efficiency and application procedure of this method within tax inspection types.

The research showed that there is not sufficient knowledge on tax inspection, there are unauthorized operations, and in some cases basic rights and liberties of taxpayers are interfered illegally. It was detected that most of the problems are caused by unauthorized public servants.

Key Words: Tax Inspection, Inspection, Gathering Information, Tax Evaluation, Tax Audit With Search.

GİRİŞ

Dünya genelinde, ekonomi anlayışındaki değişimlere paralel olarak hızla gelişmeye başlayan devletin ekonomiye müdahalesinin azaltılması ve özelleştirme uygulamalarının etkileri tüm ülkeleri değişime zorlamıştır. 1980 yılından itibaren daha belirgin liberal iktisat politikalarına yönelen Türkiye’de bu gelişmelere kayıtsız kalmamış ve ayak uydurmaya çalışmıştır. Bu politika, Türkiye’de de özelleştirmeleri hızlandırmış devletin ekonomiye müdahalesini azaltmaya başlamıştır. Devletin ekonomiye müdahalesinin azaltılması ise bir denetim mekanizmasını zorunlu kılmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak birçok sektörde devletin denetim mekanizmaları kurulmuş, mevcut bulunanlar yenilenecek sisteme cevap verebilecek hale getirilmiştir. Ekonomiye müdahalesi asgari seviyeye indirilmeye çalışan, ticari alanda yeri daralan devletin, gelir kaynakları da doğal olarak azalmaya başlamıştır. Bu nedenle devlet, hükümlerlik gücüne dayanarak zorla aldığı, aynı zamanda asli geliri olan vergi gelirlerine daha çok önem atfetmeye başlamıştır. Bilindiği üzere dünya genelinde devlet gelirlerinin ortalama %85’i vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Türkiye’de vergilendirme sistemi beyan esasına dayalı olduğu için denetim, vergi gelirleri açısından çok büyük öneme sahip bulunmaktadır. Vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak hazineye intikal ettirilmesi için çeşitli vergi denetim mekanizmaları kurulmuş bulunmaktadır. Türkiye’de vergi idaresinin mükellefi denetleme yolları; yoklama, inceleme, bilgi toplama ve aramadır. Çalışmamızın birinci bölümünde vergi denetim yollarına ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. Bunlar içerisinde özellikle caydırıcılık bakımından en etkili olan denetim yolu şüphesiz vergi incelemeleridir. Vergi incelemesi aslında mükellefin yapmış olduğu vergisel işlemlerin geriye dönük olarak denetlenmesi ve buna ilişkin olarak yapılan hataların veya işlenen suçların ortaya çıkarılması bakımından önemlidir. Yapılan incelemeler sonucunda idarece verilen para cezalarının yanında, Cumhuriyet Başsavcılıkları tarafından kamu davası açılarak hürriyeti bağlayıcı cezalara da hükümlenabilmektedir. Hem devlet hem de mükellef tarafından önemli olan vergi incelemeleri nasıl, ne zaman, nerede, kimler tarafından yapıldığı hakkındaki bilgiler ile vergi incelemesinin başlama ve bitirme süreci de detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Türk Vergi Sistemi’nde

olağan yollarla elde edilemeyen ve saptanamayan bilgiler için sulh yargıcından izin alınarak kişilerin nezdinde aramalı inceleme yapılması yolu öngörülmüştür. Kişiler nezdinde yapılacak olan aramalar, vatandaşların temel hakları ile doğrudan ilişkili olduğu için sadece Vergi Usul Kanununu ilgilendirmemekte, başta anayasa ve uluslararası anlaşmalar/sözleşmeler olmak üzere birçok düzenleyici işlemin konusuna girmektedir. İkinci bölümde ise çalışmamızın asıl konusunu oluşturan aramalı incelemeye, anayasa, uluslararası anlaşmalar ve diğer düzenleyici işlemler çerçevesinde değinilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanununda yer alan aramaya ilişkin hükümler daha detaylı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Ayrıca konunun uygulama üzerinden görülebilmesi için çalışmamızın içerisinde vergi incelemesine, aramalı incelemeye ve diğer başlıklara ilişkin çeşitli yargı kararlarının özetlerine değinilmiş ve güncel bilgilerle uygulama örneklerine yer verilmiştir.

1. BÖLÜM

İDARENİN MÜKELLEFİ DENETLEME YOLLARI

1.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim kavramının farklı tanımlarına yer vermek gerekirse;

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlükte denetim kavramını; *“tecimsel (ticaret ile ilgili, ticarete ait) kuruluşlara ilişkin sayışımın düzeninde olup olmadığı, yasalar, tüzük ve yönetmeliklerine uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler”* veya *“kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci”* olarak tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, 2015).

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgili kişilere bildirmek amacıyla, tarafsızca delil toplayan ve bu deliller ışığında hareket edilen sistematik bir süreçtir (Güredin, 1988: 9).

Genel anlamda denetim(vergi denetimi); işletmelerin mali tablolarında yer alan ve beyan edilen bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olup olmadığı ile mevzuat hükümlerine uygunluğunun tespitine yönelik bir faaliyettir (Hesap Uzmanları Kurulu, 1995).

Vergi denetimi; vergi mükelleflerince vergiye tabi iktisadi, ticari faaliyetle ilgili beyanın, ödenecek vergi tutarının ve vergi idaresinin işleyişinin mevcut vergi kanunları ile diğer düzenleyici işlemlere uygunluğunu araştırmaya yönelik, tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerlendiren sisteme bağlı bir süreç olarak tanımlanabilir (Binbirkaya, 2006: 13).

Tanımlardan anlaşılacağı üzere vergi denetimi; genellikle mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak ve sağlıklı kamu geliri elde edebilmek üzere mevcut

düzenleyici işlemlere uygun hareket edip etmediğinin vergi idaresinin yetkili elemanlarınca kontrol edilmesi süreci denilebilecektir. Vergi idaresi bu denetimi yaparken kanunların kendisine verdiği yetki çerçevesinde farklı denetim türlerini kullanabilmektedir. Bu denetim türlerini ise aşağıdaki başlıkta inceleyeceğiz.

1.2. VERGİ İDARESİNİN MÜKELLEFİ DENETLEME YOLLARI

Günümüzde devletlerin ortaya çıkışı ve buna ilişkin işlevlerini yerine getirebilmesi için ciddi anlamda finansmanın teminine ihtiyaç bulunmaktadır. Buna yönelik olarak finansman temini için en önemli araç vergiler olarak gündeme gelmektedir. Dolayısıyla devletin belirlenen amaçlarına ulaşabilmesi için ekonomik, siyasal ve sosyal nedenlerin dışında, en azından mali fonksiyonu, varlığını idame ettirebilmesi için vergi toplaması gerekmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 95). Vergi idaresi, vergilendirmeyi ilgilendiren hususlarda başlıca iki nedenle farklı bilgi ve denetimlere ihtiyaç duymaktadır. Bunlardan birincisi mükelleflerin doğru bir şekilde tespit edilmesi, ikincisi ise beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde tespit edilen mükelleflerin doğru vergilendirilip vergilendirilmediğinin kontrol edilmesidir. Bu nedenle vergi idaresi bir yandan mükellefi tespit etmeye ve onlarla ilgili bilgi toplamaya uğraşırken, diğer yandan da bulduğu mükellefleri farklı işlem ve yöntemlerle denetlemek için çaba gösterir (Uluatam, 1994: 205).

Bilindiği üzere, ülkemizde vergi uygulamasında beyan esaslı geçerli olduğundan aksi yönde bir hüküm bulunmadığı sürece, vergilerin mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı kabul edilmiştir. Bu çağdaş vergilendirme sistemidir ve sistemin temelini mükellefe/bireylere güven oluşturmaktadır. Vergi idaresinin mükelleflere güvenmesine karşın bazıları bu durumu suistimal edebileceklerdir bu nedenle sistemin devamı ve başarısı için etkin, güçlü bir vergi idaresi kurulması gerekmektedir. Vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olduğu ülkemizde etkin vergi idaresinden kasıt; beyan edilen vergilerin doğruluğunu araştıran; tespit etmek ve sağlamak amacıyla bilgi toplama, yoklama, arama ve vergi incelemesi gibi vergi denetim yollarına başvurup yasalara aykırı davranışları da cezalandıran idaredir (Akdoğan, 2008: 60; Yaşın, 2009: 55). Yoklama, bilgi toplama, inceleme ve arama işlemlerinin tamamına vergi denetimi denilmesinin sebebi, geniş anlamda vergi

denetiminin ele alınmasıdır. Dar anlamda vergi denetimi denince akla ilk olarak vergi incelemesi gelebilir (Mutluer, 2011: 85).

Devletler açısından birinci gelir kaynağı olan verginin doğru olarak tarhı, tahakkuku ve tahsili devletler ve vergi idareleri açısından oldukça önemlidir. Bütçe dengelerinin makroekonomik göstergelerden birisi olması, kayıt dışılık ile mücadele, vergilendirmede adalet, temelleri sağlam bir gelir sistemi kurulması gibi hususlar verginin doğru ve tam olarak toplanabilmesini önemli hale getirmektedir (Tepe, 2014: 16). Vergi Usul Kanunu'nda; beyannameye dayanan, re'sen, ikmalen ve idarece olmak üzere dört farklı tarh yöntemi olmasına rağmen mükelleflerin kendi beyanları üzerine vergi tarh edilmesi(beyannameye dayanan tarh) temel yöntem olarak seçilmiştir. Ancak kendi beyanları üzerine tarhiyat yapılması, mükelleflerin tamamen serbest veya denetim dışı olduğu anlamına gelmemekte bu noktada vergi idaresinin yoklama, inceleme gibi denetim yöntemleri ortaya çıkmaktadır (Özyer, 2008: 243). Beyan esasında mükelleflerden beklenen, vergi matrahını herhangi bir işleme gerek kalmaksızın tamamen kendileri tarafından doğru bir şekilde bildirilmesidir. Ancak mükelleflerin kazancını beyan etmemesi, yanlış beyan etmesi veya vergiden kaçınmak isterken vergi kaçırmaları gibi durumlar yüzünden neredeyse bu durum mümkün olmamaktadır. Bu ve benzeri hususlar mükelleflerin denetlenmesini gerektirmektedir (Şenyüz, Yüce, ve Gerçek, 2014: 146).

Vergi mükellefleri; ekonomik, sosyal, siyasi ve psikolojik nedenlerle genellikle vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eğilimindedirler. Bu eğilim, ödenen vergiler ile devlet tarafından verilen hizmetler arasında doğrudan ve aynı zaman diliminde ilişki kurulamamasından ve vergi yükünün kişisel tasarruf etme ve harcama yapma potansiyelini daraltması ve benzeri ekonomik nedenlerden kaynaklanabileceği gibi, içinde bulunulan toplumda vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılmaması, ya da vergi kaçırmanın denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın az olması gibi sosyal ve psikolojik nedenlerden de kaynaklanabilmektedir.

Vergi denetimi; vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 95). Bu nedenle devletin en büyük gelir

kaynağı olan vergilerin denetimi için herhangi bir zorluk çıkarılmasına veyahut bu işlemleri engellemeye yönelik hareketler ortaya çıkabileceği için VUK'un 7. maddesinde *“Bilümm mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.”* denilmek suretiyle vergi kanunlarının uygulanması, gereken işlemlerin yapılması için tüm idari kamu kurum ve kuruluşları yardım etmek zorundadır (Kızılot ve Taş, 2013: 101). Bu zorunluluk vergi kanunlarına ya da daha özel olarak vergi gelirlerinin en kısa sürede hazineye intikal ettirilmesi ve ziyaa uğramaması için verilen ehemmiyetin önemini göstermektedir.

Vergi idaresi mükellefleri çeşitli yöntem ve amaçlarla denetlemektedir. Türk Vergi Sistemi'nde yapılacak olan denetimler ve bunların içeriği vergi kanunlarında açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu düzenlemeler içerisinde usul kanunu olan ve Türk Vergi Hukuku'nun temelini oluşturan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK) hükümlerinin incelenmesi gerekmektedir. Buradan hareketle Türkiye'de vergi idaresinin mükellefi denetleme yollarının VUK'ta yer alan yoklama, arama, bilgi toplama ve inceleme olarak dört gruba ayrıldığı söylenebilir. Kanunda sayılan bu denetim türlerinin dışında Maliye Bakanlığına verilen yetkilere istinaden çeşitli denetim yollarının geliştirildiğini görebiliriz. Bakanlık yetkilerini kullanarak mükellefleri veya mükellef gruplarını belirli zamanlarda bildirimde bulundurmak gibi farklı yöntemlerle de denetlemektedir. İlerleyen başlıklarda idarenin mükellefi denetleme yöntemleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1.2.1. Yoklama

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 127. maddesinde yoklama şu şekilde tanımlanmıştır; *“Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir”* (VUK, md. 127). Yoklama, vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenmesi gereken durumların vergi idaresinin yetkili elemanları tarafından araştırılmasıdır (Arıca, 1989: 511).

Yoklama sınırlı bir denetim faaliyetidir. Yoklama ile bir taraftan mükellefler ve mükellefiyeti ilgilendiren olaylar ve konular kavranmaya çalışılırken diğer taraftan

da mükelleflerin mevzuatta öngörülen yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği tespit edilir. Bu şekilde mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumu artırılabilir (Öner, 2015: 93-94).

Günümüzde yoklama uygulamalarında genellikle işletmenin faaliyete başlaması, faaliyeti terk, işyerinde çalıştırılan eleman sayısının doğru beyan edilip edilmediği, günlük hasılatın tespiti, ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığı, beyannamelerin verilip verilmediği ve vergi levhasının alınıp alınmadığı gibi hususlar kontrol edilmektedir (Öner, 2015: 93-94).

Yoklama işlemleri içerisinde yer alan beyannamenin vergi dairesine elden verilip verilmediğinin fiili olarak kontrolü günümüzde bilgisayar teknolojisinin gelişmesiyle birlikte kural olarak ortadan kalkmıştır. Bunun ortadan kalkması ise modern beyanname sistemine(e-beyanname) veya internet vergi dairesi gibi uygulamalara geçilmesiyle gerçekleşmiştir. Bazı istisnaları olmakla birlikte beyannamelerin tamamının elektronik ortamda verilmesi zorunluluğunun getirilmesinden itibaren beyannamenin verilip verilmediği artık elektronik ortamda anlık olarak tespit edilebilmektedir. Konuyu geniş anlamda ele alıp değerlendirmek gerekirse yoklama işlemleri içerisinde yer alan bazı fiili tespitlerin çağın gereklerine uygun olarak, elektronik yoklama şeklinde gerçekleştiğini söyleyebiliriz. Aynı şekilde vergi levhası asma zorunluluğunun da kaldırıldığı göz önünde bulundurulursa bizatihi yoklama yaparak bu hususların tespitine gerek kalmamıştır.

6637 sayılı kanununun 6. maddesiyle VUK'a eklenen 132/A hükmü ile elektronik yoklama müessesesi getirilmiştir. Bu madde hükmü gereğince; *“Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanununun 131. 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. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır”* denilmek suretiyle uygulama esasları belirlenmiştir (Resmi Gazete, S. 29319, 07.04.2015). Ayrıca detaylı bilgi için 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne bakılabilir.

Bu nedenlerle yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için, gelişen bilgi ve iletiŝim teknolojilerinin kullanılması, bu faaliyetlerin dinamik ve organize bir yapıda yürütülmesi ve gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esaslarının belirlenmesi zorunluluk haline gelmiŝtir. Bu işlemlere yönelik altyapının hazırlanmasıyla Elektronik Yoklama Sistemi uygulamasına 01.09.2015 tarihinde başlanılmıŝtır (453 Seri No’lu VUK Genel Tebliği).

Yoklamanın uygulamada en önemli yanı faaliyete başlama, bitirme ve faaliyeti terk etme gibi işlemlerin yoklamaya yetkililer tarafından tespit edilmesidir. Bunların önemli olmasının sebebi ise, VUK’un 359. maddesinde Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlığında yer alan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve bu yolla vergi sisteminin bozulmasına, vergi gelirlerinin azalmasına yol açılmasıdır.

VUK’un 359. maddesinde sahte fatura; “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Son zamanlarda komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemek amacıyla paravan şirketlerin hızla kurulduğu görülmektedir. Bu şirketler için öncelikle mükellefiyet tesisi işlemleri gerçekleştirilmekte, ardından vergi dairesi personeli tarafından yapılan yoklama sonrasında fatura, sevk irsaliyesi gibi belgeler bastırılmaktadır. Bastırılan bu belgeler gerçek bir mal ve hizmet teslimi gerçekleşmediği halde sanki böyle bir işlem varmış gibi yüksek meblağlı olarak düzenlenmekte ve komisyon karşılığı olarak satılmaktadır.

Sahte fatura ticareti, çoğunlukla süreklilik arz edecek bir şekilde gerçekte herhangi bir mal veya hizmet alım satımı olmaksızın sadece sahte fatura düzenlemek ve bu yolla komisyon geliri elde etmek amacıyla hareket eden kişiler tarafından yapılmaktadır. Bu kişiler kendi adlarına veya başkaları adına kurdukları şirket üzerinden vergi dairelerinde mükellefiyet tesis ettirmekte ve talep eden mükelleflere gerçekte herhangi bir mal veya hizmet satışı olmaksızın fatura düzenlemekte ve bunun karşılığında düzenledikleri sahte fatura tutarının belli bir yüzdesi kadar komisyon geliri elde etmektedir.

Bu şekilde kurulan mükellefiyetlerin birçok ortak yanı bulunmakta olup, bunlardan bazıları aşağıda maddeler halinde sayılmıştır (Akdoğan, 2008; Karaboyacı, 2014; Özbalcı, 2010: 449).

-Mükellefiyet tesis ettirilen gerçek veya tüzel kişilikler kısa sürede büyük miktar ve tutarlarda mal veya hizmet alıp satmış gibi görünmelerine rağmen küçük sermaye ile işe başlamaktadırlar.

-Çoğunlukla üretim ya da ticari faaliyete tahsis edilmiş makine, motorlu nakliye, yükleme, boşaltma aracı, tesis ve demirbaş bulunmamakta ve faaliyet sadece bir masa, sandalye ve telefon bulunan küçük bir bürodan yürütülmekte, bu işyerinin haricinde faaliyet yürütülmesinde kullanılan başka bir işyeri veya depo bulunmamaktadır.

-Görünürde iş hacmi çok yüksek olmasına rağmen söz konusu faaliyet herhangi bir işçi çalıştırmaksızın yürütülmektedir.

-Sahte belge düzenleyicilerden temin edilen sahte faturalarda yer alan mal veya hizmet bedelleri olayın mahiyetini değiştirmek yani kayıt dışına çıkarmak için, nakit olarak tahsil edilmekte ve muhasebe kayıtlarına da bu şekilde intikal ettirilmekte, hiçbir surette çek senet gibi ispat edici kıymetli evrak kullanılmamaktadır.

-Hasılat beyanlarının yüksekliğine karşılık, maliyetleri veya giderleri artırmak suretiyle çok düşük kazanç beyan eden ve beyan ettikleri cüzi miktardaki vergileri ödemeyen kişilerdir.

Bu konuda Danıştay tarafından verilmiş olan bazı kararların özetlerine bakıldığında;

Danıştay 9. Dairesi 17.10.1995 tarih ve E: 1994/6247, K: 1995/2587 sayılı kararında; *“İşyerinde yapılan tespit, iş yerlerinin boş olduğu, faaliyetler ile ilgili beyannameleri vermedikleri, işyeri adreslerinde başka şahısların faaliyette bulunduğu sadece sahte ve kapsamı itibariyle yanıltıcı fatura ticareti yapabilmek için, vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirip belge bastırıldığı ve sonradan ortadan yok oldukları tespit edilen şahıslardan alınan faturalara itibar edilmez.”* denilmiştir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı).

-Danıştay 7. Dairesi 12.06.2001 tarih ve E: 2000/7368, K: 2001/220 sayılı kararında; *“Faturanın sahteliğine; düzenleyenin ekonomik durumu, iştegal konusu, organizasyonu, işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, emtia alışlarının niteliği, vergi ödevlerini yerine getirmedeki özen gibi kriterlere bakılarak karar verilebilir.”* denilmektedir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı).

-Danıştay 11. Dairesi 08.01.1997 tarih ve E: 1995/4947, K: 1997/57 sayılı kararında; *“Yanılıcı/Sahte belge düzenlediği öne sürülen kişinin gerçek anlamda tacir olup olmadığı (işyeri, depo, nakil vasıtası, faaliyet süresi, sermaye durumu, işçi çalıştırma gibi kriterler), faturaların gerçek emtia ticareti karşılığı düzenlenip düzenlenmediği, vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği gibi hususlar değerlendirilerek kararlaştırılabilir.”* denilmektedir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı).

-Danıştay VDDGK 12.04.1994 tarih ve E: 1994/355, K: 1995/23 sayılı kararında; *“Biçimsel kurallara uygun olan faturaların gerçeğe aykırılığı her zaman usulüne uygun saptamalarla kanıtlanabilir”* denilmektedir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı). Yapılan yoklama ve vergi incelemeleri sırasında da bu karar ile paralel olarak işlemler yapıldığı bilinmektedir. Şöyle ki; incelemeye yetkili olanlar tarafından mükellefin işe başlamasından faaliyetini terk ettiği döneme kadar olan tüm bilgileri belgeleri taranmakta ve özellikle yapılan yoklamalarda mükellefin belirttiği adreslerde bulunmaması sahte fatura ticaretinin en önemli kanıtlardan birisi olmaktadır.

Sahte fatura düzenleme ve kullanma birlikte değerlendirilecek olursa vergi idaresi açısından yüksek meblağlarda vergi gelirinin muvazaalı işlemlerle azaltılması sonucunu doğurmaktadır. Aynı zamanda ticari hayatta rekabet eşitsizliği yaratmakta ve haksız kazançlar elde edilmektedir. Burada önemli olan sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren şirketlerin başlangıç aşamasında(işe başlama yoklaması) tespitidir. Bu yoklamadan sonra belli aralıklarla mükelleflere yoklama yapılması ve mükellefiyetle ilgili olayların yerinde tespit edilmesi gerekmektedir. Her geçen gün mükellef sayısı artan ülkemizde sürekli yoklama yapmak mümkün olmadığı gibi sadece yoklama yapılması da bu tür işlemlerin asgari seviyeye indirilmesinde yeterli olmayacaktır. Bunun yanında diğer mükelleflerin vergi bilinci ve cezaların caydırıcılığı gibi hususlar da önem arz etmektedir.

Yoklama yapmaya yetkili olanlar (VUK, md. 128);

- 1- Vergi dairesi müdürleri,
- 2- Yoklama memurları,
- 3- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- 4- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- 5- Gelir uzmanları tarafından yapılır.

Yoklamaya yetkili olanlara yapılacak yoklamanın türüne göre “yoklama yetki belgesi” veya “özel yoklama yetki belgesi” verilmektedir. Yoklama işlemlerinde bu belgelerin gösterilmesi gerekmektedir. Vergi incelemeye yetkili olanlar ise incelemeye yetkili olduklarını gösterir belgeleri ibraz ederek yoklama yetkisini herhangi bir sınırlama olmaksızın kullanabileceklerdir.

VUK’un 127 ila 133. maddeleri arasında yoklamanın tanımından, kapsamından, yoklama yapmaya yetkili olanlar gibi mevzulardan bahsedilmiştir. Bunları kısaca özetlemek gerekirse; yetkili memurların elinde yoklama yapmaya yetkisinin olduğuna dair resimli bir kimlik bulunur. Mükellef gösterilmesini talep etmese bile yetkili memur kimliğini göstermek zorundadır. Yoklamanın belli bir zamanı yoktur ve mükelleflere önceden haber verilmez. Yapılmış olan yoklama için tutanak mahiyetinde yoklama fişi düzenlenir ve bunun bir nüshası imza karşılığı mükellefe bırakılır diğer nüshası ise idare tarafından saklanır (VUK, md. 127-133).

VUK’ta yer alan hükümlerin yanı sıra tebliğlerde de yoklama ile ilgili tereddüt edilen hususlar açıklanmıştır. Yoklama ile ilgili detaylı izahat 168 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’nde yapılmıştır.

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan olguları ortaya çıkartmak suretiyle vergi idaresinin bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Bu itibarla vergi adaleti ve sosyal adalete katkıda bulunup hazineye ek gelir sağlamaktadır. Yoklama henüz mükellefiyet tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile de vergi gelirlerini arttırmaktadır. Ayrıca vergi kaçırانların vergilendirilmelerini sağlaması yönü ile vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca bazı mükelleflerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısı ile sosyal adalete hizmet etmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 96).

Yoklama sadece mükellefiyet tesis ettirmeyenlerin tespitine yönelik olmayıp faal olan mükellefler nezdinde de yapılmaktadır. Mükellef hakkındaki bilgiler yoklama vasıtası ile elde edilmektedir. Faal olan mükelleflere yapılan yoklamadaki amaçlar ise mükellefin faaliyetine devam edip etmediği, işçi sayılarının doğru olup olmadığı, belgesiz mal bulundurup bulundurmadığı, gerçek faaliyetinin olup olmadığı gibi hususların tespitine yöneliktir.

1.2.1.1.2014 Yılı Yoklama İşlemlerine Ait Güncel Bilgiler

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2014 yılı için hazırlanan faaliyet raporunda yıl içerisinde yapılan yoklama ve denetim faaliyetlerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. İlgili kaynaktan derlenen veriler Tablo 1.1’de görüldüğü gibidir.

Tablo 1.1 2014 Yılında Yapılan Yoklama, Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları

	İşin Nev’i	2014
Yoklama	İşe Başlama Yoklaması	543.872
	İşi Bırakma Yoklaması	325.873
	Adres Tespiti Yoklaması	99.261
	Şube Yoklaması	196.508
	Durum Tespiti Yoklaması	548.680
	Nakil veya Adres Değişikliği Yoklaması	39.013
Toplam		1.753.207
Yaygın ve Yoğun Denetim	Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	2.321.716
	Kesilen Ceza Tutarı(TL)	78.787.648
	Yaygın ve Yoğun Denetimlerde Yeni Mükellefiyet Tesis Edilen Kişi Sayısı	18.464

Kaynak:http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf

01.01.2014–31.12.2014 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun denetimlerde; mükellefler nezdinde 2.321.716 denetim yapılmış, kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 18.464 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, 836 iş yerinde fiili envanter yapılmış, 10.478 iş yerinde hasılat tespiti yapılmış, 78.787.648 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir. İşe başlama ile işi bırakma yoklamaları karşılaştırılırsa Türkiye’de her geçen gün mükellef sayısının arttığı söylenebilir.

Bu veriler üzerinden değerlendirme yapmak gerekirse ilk bakışta dikkat çeken yeni mükellefiyet tesis ettirilen kişi sayısıdır. Yoklama işlemlerinin asıl amacının bu kişileri veyahut mükellef ile ilgili fiili olayları tespit etmek olduğunu göz önüne alırsak amacına kısmen de olsa hizmet ettiğini söyleyebiliriz. Ancak Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutunun yüksek olduğu bilinmekle beraber net bir ölçüsü olmadığı gerçeğinden hareket edilirse, Gelir İdaresinin yoklama işlemleri üzerinde daha fazla yoğunlaşması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz. Bu işlemlerde Gelir İdaresi tek başına değil bütün kamu kurum/kuruluşlarıyla koordineli çalışarak kayıtlı ekonomiye geçişte

önemli bir mesafe alınmasını sağlayabilir. Başbakanlık tarafından hazırlanan kayıt dışı ekonomi ile mücadele eylem planları bu hususa önem verildiğinin ve koordinasyonunun da Başbakanlık tarafından sağladığını göstermektedir. Vergi potansiyelinin kavranması ve mükelleflerin en kısa sürede tespit edilerek hazineye gelir aktarımının sağlanması açısından bu ve benzeri çalışmalara hız kazandırılarak devam ettirilmesi gerekmektedir. Kayıt dışılığı sadece vergi gelirleri anlamında değil sosyal güvenlik, işçi sağlığı güvenliği, gıda-ürün güvenliği gibi hususlar açısından da değerlendirmek gerekmektedir.

1.2.2. Arama

Vergi denetiminin amacına ulaşabilmesi için, gerekli olan bilgi ve belgelerin vergi incelemeye yetkili elemanlara ulaşılmadan yok olma veya yok edilme ihtimaline karşı Vergi Usul Kanunu'nda arama müessesesine yer verilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 189).

İhbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren kuvvetli ve makul emareler bulunması halinde, bu mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi olduğu tespit edilen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde fiili olarak araştırma yapılmasına arama denir. Arama, idarenin mükellefi denetleme yöntemlerinden biridir. Fiili olarak bakılırsa mükellef ve idare açısından yapılması en fazla özellik arz eden ve iki tarafı da zor durumda bırakan/bırakabilecek olan denetim türü olduğu söylenebilir. Bu nedenle idare bu yönteme başvuru esnasında titizlikle davranmalı ve aramanın sonuçlarını öngörmelidir. Ayrıca arama yapılması mükellefin veya mükellefle ilgisi olan diğer bireylerin, psikolojilerini veyahut özel yaşamlarını oldukça yakından etkileyebilecektir. Bu açıdan birçok sorumluluk doğurmakta ve telafisi güç zararlara yol açabilmektedir (Kırbaş, 2006: 149).

Arama, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması amacıyla, mükelleflerin ve vergiyi doğuran olayla açık ve tabii ilgisi bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin iş yerlerinde, evlerinde veya üzerlerinde yapılacak ve vergilendirme ile alakalı olan her türlü belge ve bilgiye el konulması için belirlenmiş kurallara uyarak bu kişiler nezdinde işlem yapılmasıdır (Uçkan, 2010: 18).

Ancak arama yapılması bazı şartlara bağlanmıştır. Bunlardan biri sulh yargıcından vergi incelemesinde arama yapılacağına dair gerekçeli yazılı bir başvuru ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesidir. Arama işlemleri daha çok adli olaylarda yer aldığı için Vergi Usul Kanunu'nda arama ile ilgili açık hükümler bulunmadığı durumda ise Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür (VUK, md. 147). Arama, çalışmamızın esas temelini oluşturması nedeniyle ikinci bölümde "Aramalı İnceleme" başlığı altında daha detaylı olarak ele alınacaktır.

1.2.3. Bilgi Toplama

Günümüz vergi sistemlerinin temel ilkelerinden biri, vergilendirmenin mükellefler tarafından verilecek bilgilere ve beyanlara göre yapılmasıdır. Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin işlem tesis edebilmesi için öncelikle bu konularda bilgi, belge ve araştırmaya ihtiyacı vardır. İdarenin bu bilgi, belge ve araştırma ihtiyacı beyana dayalı vergi sisteminde ne kadar önemliyse diğer yöntemler için de en az o kadar önemlidir (Çakır, 1999: 29). Kanun koyucu vergilendirme sürecinin işlerliğini düzenlemek, vergilendirme de ihtiyaç duyulan bilgilere kolayca ulaşabilmek gibi amaçlarla VUK'ta bilgi toplama müessesini hükme bağlamıştır.

Beyana dayanan vergi sisteminde, bilgi toplamanın iki tür işlevi vardır. Bunlardan ilki gönüllü vergi uyumudur. Buna göre vergilendirmeye yönelik olan işlemleri için bilgi edinilebileceğinin farkında olan mükellef, mükellefiyetine ilişkin işlemlerde daha dikkatli olacak ve işlemlerini yaparken bu hususu göz önünde bulunduracaktır. Diğer taraftan bilgi toplama, vergi incelemesi sırasında veya vergi idaresi tarafından yapılan diğer çalışmalarda kazançlarını doğru bir şekilde beyan etmeyen mükellefler tarafından beyan dışı bırakılan verginin tespit edilmesine de imkan verir (Özbalcı, 2010: 449).

Kızılot ve Taş'a göre; "*denetim sürecinin can damarını oluşturan*" (Kızılot ve Taş, 2013: 100) bilgi toplama, Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinde bilgi verme başlığı altında şu şekilde açıklanmıştır. "*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.*" (VUK, md. 148).

Yukarıda sayılan ilgili kişilerden istenecek bilgiler sözlü olarak istenir. Sözlü olarak verilmek istenmemesi durumunda idare tarafından uygun bir süre verilerek yazı ile ilgililerden bilgi istenebilecektir. Ayrıca kişilerin bilgi vermek amacıyla vergi dairesine zorla getirilemeyeceği kanun metninde hükme bağlanmıştır. Bazı kamu idareleri ile gerçek ve tüzel kişiler Bakanlığın istemiş olduğu bilgileri aylık olarak göndermek zorundadırlar. Bunlardan bazıları; sulh yargıçları, icra, nüfus, tapu memurları, muhtarlar, bankalar, bankerlerdir (VUK, md. 148-149-150).

Vergi Usul Kanunu'nda bu durum; *“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 (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).” denilmek suretiyle bilgi vermek zorunda olanlar belirlenmiştir (VUK, md. 150).

Kazançların doğru beyan edilip edilmediğinin denetimi, vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayla açık ve tabii ilgisi bulunan ya da bu sürece bir şekilde iştirak edenlerin vergi idaresine eksiksiz ve zamanında bilgi akışını sağlamaları ile mümkün olabilecektir. Bu bakımdan vergi kanunları, ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi amacını gerçekleştirmek için bilgi verme müessesine yer vermiştir (Arıkan, 2001: 101). Bilgi toplama, mükellefler ile ilgili olsun olmasın belirli ve somut bir amaca yönelmiş fiili çalışmaların tümünü içermektedir. Bu denetim türünde esas olarak bilgilerin toplanması, sınıflara ayrılması, yorumlanarak yapılacak işlemlerin belirlenmesi, muhafaza edilmesi ve ilgili kişilerin kullanımına sunulması fonksiyonların yer aldığını söyleyebiliriz (Çakır, 1999: 29).

Uygulama da ise vergi incelemeye yetkili olanlar, mükellef ile ilgili bazı bilgileri ibraz edilen yasal defter ve belgeler üzerinden tespit edememektedir. Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek veya sağlamak olduğuna göre bu bilgilerin elde edilmesi vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde yapılması için önem arz etmektedir. Örneğin; vergi incelemesi yapılırken mükellefin ödeme/tahsilat bilgilerinin gerçeği yansıtmadığı düşünülüyorsa veya bu bilgiler mevcut değilse ilgili banka ve benzeri finans kuruluşlarından, mükelleflerin hesap özeti, incelemeye yetkili olanlar tarafından hazırlanan bilgi isteme yazısı ile istenebilecektir. Bu yazıya istinaden belli süreler içerisinde bilgi verilmesi gerekmektedir. Bu süre kanunda ayrıca belirlenmediği için VUK'un 14. maddesinde yer alan *“vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.”* hükmüne istinaden tebliği yapacak olan yetkili/idare 15 gün veya daha fazla süre vererek bu bilgiyi istemesi öngörülmüştür. Verilen süreden sonra yahut eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi hallerinde ise VUK'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyen vergi mükellefine kesilen özel usulsüzlük cezası için açılan davada Danıştay 7. Dairesi 20.06.2002 tarih ve E: 2000/10212, K: 2002/2511 sayılı kararında; *“Yukarıda yer alan maddelerle(VUK 148, 149, 257), kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunacak gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istenilmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Kendilerinden bilgi istenilen kişi veya kuruluşların sayısal çokluğu nedeniyle bilginin yazı ile bu mükelleften ayrıca istenilmesinin olanaksızlığı karşısında; anılan yetkinin Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle genel tebliğ ile kullanılmasında açıklanan yasa hükümlerine aykırılık bulunmamaktadır.”* denilmek suretiyle idarenin yapmış olduğu işlemin yasaya uygun olduğuna hükmetmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan bilgi vermeye yönelik hükümlerin tüm mükelleflere tek tek tebliğ edilerek istenmesinin imkansız olduğundan hareketle Resmi Gazetede ilan edilmesinin yeterli olacağı da hükme bağlanmıştır (UYAP Mevzuat ve İctihat Programı).

Yine uygulamada bilgi istemeye başvuru yöntemlerinden biri ve en etkili olanı karşıt incelemelerdir. Karşıt inceleme mükellefin ticari ilişkide bulunduğu mal veya

hizmet alım satımı yaptığı kişilerden vergiye tabi muamelelerin izahatı ve belgelendirilmesini istemektir (Gezgin, 2001). Sadece bu işlem ile sınırlı olmayıp vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerin ifadesine de başvurulabilmektedir.

Bilgi toplama, vergi idaresi tarafından son zamanlarda sıklıkla kullanılan mükellefi denetleme araçlarından birisidir. Henüz istenilen aşamada olmasa da bu bilgiler, çeşitli çapraz kontrollere tabi tutulmakta ve bu şekilde belirlenen riskli mükellef veya işlemlere yönelik olarak inceleme, yoklama gibi denetim araçları kullanılmaktadır. 2013 yılından itibaren uygulamasına başlanan Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi bu konuya örnek olarak gösterilebilir. Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname sistemi, kira geliri elde eden mükelleflere ilişkin olarak üçüncü kişilerden elde edilen bilgiler (banka, tapu, elektrik, doğalgaz, dask, sigorta şirketleri v.b.) ve diğer bilgiler kullanılarak GMSİ beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından doldurulduğu ve mükelleflerin onayına sunulduğu bir sistemdir. Gelir İdaresi Başkanlığı, bankalar, posta idaresi, belediyeler, vb. kurum ve kuruluşlardan temin ettiği bilgileri analiz etmekte ve kira geliri elde eden kişilerin beyannamelerini taslak halinde hazırlayarak mükelleflerin onayına sunmaktadır (Karaboyacı, 2014: 237). Aynı şekilde birinci sınıf tacirlerin belirli bir meblağ(2015 yılı için KDV hariç 5.000,00 TL) üzerindeki alış ve satış işlemlerini, alış ve satışlara ilişkin bildirim formları(Form BA-Form BS) ile aylık olarak elektronik ortamda gelir idaresine bildirmeleri örnek olarak verilebilir. Aslında Ba-Bs Formları aracılığıyla da mükelleflerin vermiş olduğu beyanları elektronik ortamda eşleştirilerek bir nevi çapraz denetim yapılmaktadır. Makul hataların dışında bir tarafın alış veya satış bilgisini sisteme bildirmediği durumda vergi idaresi bu mükellefler nezdinde inceleme yapabilecektir.

Her durumda bilgi istenebilmesine karşın bazı özel hallerde bilgi istenemeyecektir. Bilgi istenemeyecek haller aşağıdaki gibidir (VUK, md. 151);

- 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.*
- 2. Hekimlerin, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ne müteallik bilgiler istenemez.*

3. *Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez, şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.*
4. *Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez.*

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 125. maddesinin ikinci fıkrasında(mülga kanun Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88. maddesi); “*devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler, ancak mahkeme hâkimi veya heyeti tarafından incelenebilir.*” hükmüne istinaden bu sırlar bilgi isteme kapsamının dışında tutulmuştur. Ancak doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgilerin istenebileceği VUK’un 150. maddesinde belirtilmiştir.

Kanunun bu maddelerine istinaden toplanan bilgiler istihbarat arşivlerinde saklanır ve kimlerin ne şekilde faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tespit edilecektir (Kırbaş, 2006: 151).

1989 yılından itibaren Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü(Gelir İdaresi Başkanlığı) çatısı altında merkezi bir vergi istihbarat arşivi kurulmuştur. 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5345 sayılı kanuna göre Gelirler Genel Müdürlüğünün adı Gelir İdaresi Başkanlığı olarak değiştirilmiştir. Aynı zamanda 1989 yılında Vergi İstihbarat Şubesi de kurulmuş ve mükelleflerden toplanan ve saklanmasına ihtiyaç duyulan bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılarak gerektiğinde ilgili kişilerin hizmetine sunulması görevini üstlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 148 ila 149. maddeleri gereği kamu kurum ve kuruluşları ile çeşitli meslek örgütlerinden gelen bilgiler bu arşivde toplanmaktadır (Uluatam, 1994: 212; Şeker, 1994: 386).

İstihbarat arşivi oluşturulmasının temel nedenleri ise;

- (a) Vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefleri tespit etmek,
- (b) Vergi incelemelerinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak,
- (c) Vergi incelemeye yetkili olanlara sağlıklı, güvenilir ve zamanında bilgi verilmesini sağlamak olduğu söylenebilir (Kırbaş, 2006: 152).

Salt toplanan bu bilgilerle tarhiyat yapılamayacağı Danıştay 4. Dairesinin 23.11.1983 tarih ve E: 1983/1546, K: 1983/9145 sayılı kararında; “*istihbarat arşivindeki gizli fişler, ilgilinin herhangi bir faaliyeti veya kazancına ilişkin inceleme veya yoklama yapılmaksızın vergi tarhiyatına dayanak yapılamaz*” denilmek suretiyle hükme bağlanmıştır. Buradan hareketle toplanan bu bilgiler yoklama veya vergi incelemeleri yapılmasında dayanak olarak kullanılıp vergi tarh edilebilecektir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı).

Ayrıca bilgi toplama sadece ulusal düzeyde değil aynı zamanda uluslararası düzeydedir. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre kanunun amaçlarına uygun olarak bilgi toplayabileceklerdir.

1.2.4. Vergi İncelemesi

Vergi denetiminin asıl amacına ulaşması açısından en önemli denetim aracı vergi incelemeleridir. Muhasebe hata ve hileleri, kazançların yasal defter kayıtlarında gösterilmemesi, gerçek mahiyeti olmayan hesaplar veya kişiler, belgede sahtecilik, bilanço maskeleyesi gibi işlemlerin ortaya çıkarılması bu yolla sağlanmaktadır (Sarısoy, 2010: 12). Vergi idaresi, vergi matrahını doğru bir şekilde tespit edip tahsil etmek için mükellefle ilgili daha ayrıntılı ve kapsamlı bir araştırma yapma gereği duyabilir ki buna vergi incelemesi denilmektedir (Kırbaş, 2006: 147).

Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi hakkında birçok tanım yapılmıştır. Bazı tanımlarda vergi incelemesi, revizyon veya vergi revizyonu diye adlandırılmaktadır. Türk Vergi Hukuku’ndaki vergi incelemesi kavramı, literatürde vergi revizyonunu ve araştırmayı ifade etmektedir. Revizyon; defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılmasına rağmen, araştırma; defter ve belgelere bağlı olmaksızın vergilendirme ile ilgili tüm hususlar göz önüne alınarak yapılmaktadır (Özbalcı, 1998: 387). Latince temelli olan Revizyon kelimesi İngilizcedeki “to revise” gibi Latince “revidere” sözcüğünden gelmektedir. Revizyon; yeniden gözden geçirme anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu’da revizyon sözcüğünü “*yeniden gözden geçirip düzeltme*” olarak tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, 2015). Revizyon genellikle inceleme ya da denetim karşılığı kullanılmasına rağmen; gerçek veya tüzel kişiliği olan

işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile yapmış olduğu faaliyet ve işlemleriyle bunlara ilişkin hesapların sistematik olarak önceden belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının denetlenmesi olarak tanımlanabilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 117). Vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin vergilerle ilgili beyan etmeleri ve bildirimde bulunmaları gereken matrahların, vergi mevzuatı ve vergi sistemi kapsamında gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesidir (Yumuşak, 2004: 44).

Vergi inceleme elemanının kararı üzerine yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu mükelleften alınacak defter, belge ve kayıtlar ile yapılacak tespitlerin ardından elde edilen tüm bilgi ve belgeler ile harici veriler kullanılmak suretiyle mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması işlemlerinin bütününe vergi incelemesi denir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007: 9). Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili hesap ve işlemlerinin incelenerek vergi matrahını aşındırıp aşındırmadıklarının tespitine de vergi incelemesi denilir. Bu işlem bir yandan vergilerin doğruluğunu araştırıp gelir sağlamaya hizmet ederken, diğer yandan da usulsüzlüklerin engellenmesini sağlayarak gelirlerin ve vergi sisteminin korunmasını amaçlamaktadır (Akdoğan, 1979: 131).

Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde yapılan tanıma göre; “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikini kapsayabilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir*” (VUK, md. 134) denilmektedir.

Vergi incelemeye yetkili olanlar, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırırken veyahut tespit ederken sadece mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen bilgiler ile yetinmeyeceklerdir. Çünkü mükellef tarafından ibraz edilen belgeler, verginin doğruluğunu araştırmak için tek başına yeterli olmayabilir. Mükellef tarafından verilen bilgilerin yanında kamu kurum ve kuruluşları, banka, finans kurumları, mükellefle ilgisi bulunan diğer kişiler ve çeşitli çevrelerden elde edilen bilgiler toplanıp hepsi birlikte değerlendirilecektir. Toplanacak bilginin miktarı veya önem derecesi işin mahiyetine, işletmenin büyüklüğüne, incelemenin türüne göre değişiklik arz edebilir. Kamu kuruluşlarının dışında mükellef ile ilgisi bulunan

kişilerden bilgi alınması veya karşıt tespitlere yer verilmesi aynı zamanda otokontrole hizmet edeceğini de söyleyebiliriz. Bunun nedeni karşıt inceleme yapılan veya kendisinin bilgisine başvuru olan bir mükellefte “*bende incelemeye alınabilirim*” algısının oluşmasıdır. Bu algı tüm mükellefler nezdinde oluşturulabilirse mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu hızla artırılabilir.

Ayrıca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmada Gelir İdaresi tarafından çıkartılan 143 No’lu VUK Genel Tebliğinde; “*bu hüküm(VUK 134) ile incelemeye yetkili olanlar, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarında, ekonomik gerçekleri de dikkate almak suretiyle her türlü delili değerlendirme yetkisine sahip kılınmışlardır*” açıklaması yapılarak vergi inceleme elemanının bilgi toplama başlığı adı altında verilen kısıtlamalar dışında tüm bilgilere ulaşabileceği ve bunları değerlendirebileceği sonucuna ulaşılmaktadır (143 No’lu VUK Genel Tebliği). Vergi Usul Kanununun ana teması yapılan veya yapılmakta olan, iş ve işlemlerin her zaman gerçek mahiyetinin esas alınmasıdır. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarına işin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması için neredeyse sınırsız bir bilgi isteme yetkisi verilmesinin yerinde olduğu söylenebilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler incelemeye başlamadan önce kanuni zorunluluk olarak mükellefe yetkilerini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini göstereceklerdir. Vergi incelemeleri esas olarak mükellefin işyerinde yapılır. Bazı durumlarda dairede de yapılabilir. Bunun için mükellefin yazılı rızası da gereklidir. Kanunun amir hükmü gereğince genellikle bu rıza bir tutanak ile imza altına alınmaktadır. Yapılan incelemeler sonucu vergi inceleme raporu düzenlenir ve bir nüshası imza karşılığı olmak kaydıyla mükellefe tevdi edilir ve bu şekilde vergi incelemesi sona ermiş olur (VUK, md. 136-139-140).

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergileri sağlıklı bir şekilde hazineye intikal ettirebilmek için vergi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemeleri, en etkili olan denetim yoludur. İncelemeler en etkili denetim türü olduğu halde, vergi kayıp kaçığını asgari seviyeye indirdiği söylenemez. Çünkü vergi incelemesi bu alanda uzman kişilerin yapabileceği bir iş olup, vergi incelemesi yapacak kişilerin kaliteli bir eğitim almış ve alanında deneyim kazanmış olmaları gerekmektedir. Özellikle ülkemizde bir taraftan inceleme elemanı sayısının mükellef sayısına oranla az olması, diğer yandan da yeni mükellef sayısının hızla artması, vergi

incelemesinin etkinliğini asgari seviyeye düşürmektedir (Mutluer, 2005: 148). Ancak son zamanlarda Maliye Bakanlığının birçok yeni denetim ve inceleme elemanını işe alması, elektronik veri teknolojisinden etkin bir şekilde faydalanmaya başlaması ile birlikte denetim alanında önemli ilerlemeler kaydedilmiştir.

Vergi incelemesinde, incelemeye yetkili olanlar tarafından tespit edilen hatalar, eksikler mükellef tarafından da görülecek ve bundan sonra yapılacak işlemlerde daha bilinçli hareket edilecektir. Bu anlamda yapılan tespitler mükellefin bilinçlendirilip eğitilmesine, diğer mükelleflerin uyarılmasına, vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına, vergi sisteminin daha etkin işlerliğine katkıda bulunacaktır. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 97). Bu yüzden çok yönlü etkileri bulunan vergi incelemelerine sadece cezalandırıcı ve gelir getirici bir işlem olarak bakılmaması gerekmektedir.

1.2.4.1.Vergi İncelemesinin Önemi

Vergi denetimi, devlet açısından sağlıklı bir gelir sistemi oluşturmak, bu sistemin idamesini sağlamak için en önemli vergi güvenlik müessesidir. Vergi incelemesi mükelleflerin yürürlükte olan vergi kanunlarına uygun işlem tesis edip etmediklerini incelemek, cezai müeyyide uygulamak, inceleme yapılmayan mükelleflere de her an incelenebilecekleri kanısını oluşturarak caydırıcı bir etki yaratmaktır (Sarısoy, 2010: 1; Mutluer, 2011: 487). Vergiler günümüzde daha çok mükelleflerin kendilerinin beyan ettikleri matrah üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak gelir idaresi bu beyanların doğruluğunu tespit etmek için bir dizi denetimler yapmaktadır. Yapılan denetimlerden şüphesiz en önemlisi de vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, vergi denetim kavramı gibi genel özelliklerinin yanında sosyal ve psikolojik yönleri de yadsınamayacak derecede önemli olan bir kavramdır (Organ, 2008: 126). Vergi matrahının mükellef tarafından hazırlanıp idareye beyan edilmesi ve bu şekilde tarhiyat yapılması esasına dayalı olan Türk Vergi Sistemi'nde de vergi denetiminin en önemli aracı vergi incelemeleri olduğu söylenebilir. Mükellefin beyanlarının doğruluğunu, vergi kanunlarına uyumu gibi hususların incelenmesi görevi hem devlet hem mükellef açısından oldukça önemli bir yetkilendirme dir.

Vergi inceleme yetkisi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan ve kanun ile belirli kişilere verilen önemli

bir yetkidir. İnceleme kavramının içeriğine bakıldığında en başta ödenmesi gereken vergilerden bahsedilmektedir. Vergi, kural olarak bir gerçek veya tüzel kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Ödenecek verginin tespiti açısından öncelikle vergi matrahının doğru olarak tarh edilmesi gerekmektedir. Tarh edilmesi veya ödenmesi gereken bir vergi tutarı bulunduğu takdirde bunun sağlanması da vergi incelemesi açısından önemlidir. Bu hususta ilerleyen bölümlerde anlatılacağı üzere vergi inceleme raporlarının vergi dairelerine gönderilerek işleme konulması ile verginin sağlanması süreci başlatılmış olacaktır. Vergi matrahının doğru belirlenmesi ve ödenmesi gereken verginin sağlanması için bazı denetim yöntemlerine ihtiyaç vardır ve bunlar içinde de en önemlisi de vergi incelemesidir (Özyer, 2008: 251; Yerlikaya, 2011: 8).

Vergi inceleme yetkisinin önemine Danıştay 3. Dairesi 16.06.1998 tarih ve E: 1997/2939, K: 1998/2348 sayılı karar özetine değinmek gerekirse; *“Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin tarh dosyası üzerinde Sayıştay Denetçisinin yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazıdaki bilgiler dikkate alınarak ikmalen tarhiyat yapıldığı anlaşılmakta olup, vergi mahkemesince öncelikle, 213 sayılı Kanunun sözü edilen madde hükmüne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bir inceleme yapılmadan Sayıştay Denetçisinin tarh dosyası üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazının vergi tarhiyatına esas alınıp alınamayacağı hususu araştırılıp, değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken uyuşmazlığın esasının incelenerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir.”* denilmek suretiyle vergi inceleme elemanı tarafından inceleme yapılmadan diğer kurumların denetçilerinin yaptığı yapacağı işlemlerin vergi tarhına esas alınamayacağına hükmedilmiştir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı). İlerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere vergi incelemesine yetkili olan kişiler Vergi Usul Kanunu’nda tahdidi olarak sayılmıştır.

Hukuk devleti olan ülkelerde bu derece önemli bir yetkilendirme, kanunlarda izin verilen şekilde icra edilecek ve keyfi olarak rastgele kullanılamayacaktır. Devlet, inceleme işlemlerini mükellefi tehdit etmek amacıyla kullanmaması gerekmektedir. Bu ihtimal dahi, hukuk devleti ilkelerine uyulmadığını, aslında bir hukuk devleti olunmadığını ve vergi sisteminin tamamen yürütülemez, işlevsiz hale geldiğini gösterir. Bu nedenle, vergi incelemesinde kanunun emrettiği şekilde hukuka uygun,

tarafsız, eşit ve adil bir şekilde işlem yapılması mükellef haklarının korunması açısından önem arz etmektedir. Mükelleflere karşı devletin elinde en büyük güç olarak da vergi incelemesi bulunmaktadır. Vergi inceleme işlemlerinde ortaya çıkabilecek bir hukuksuzluk veya adalet olgusunu zedeleyen bir işlem mükellef ile devlet arasında kurulmuş olan düzenli ilişkilerin zedelenmesine veya bozulmasına neden olabilecektir. Bu durumda, vergi inceleme yetkisinin ihtisaslı kişilerde olması, görev ve yetkinin her daim aranması, vergi incelemesi yapılırken tarafgirlikten kaçınılması ve hukuka uygun davranılması vergi incelemesinin olmazsa olmazlarındadır (Erol, 2009: 130).

Türk vergi sisteminde belgelendirmeye büyük önem atfedilmesine rağmen VUK'un 3. maddesinde yemin hariç her türlü delilin ispatlama aracı olduğu kabul edilmiştir. Vergilendirme ile ilgili olan bilgi, belge ve kayıtlar, mükellefin vergi idaresine, ortaklarına, üçüncü kişilere karşı işlemleri kanıtlaması için gereklidir. Aksi takdirde vergi idaresi mükellefin vergi kanunlarına uyumunu tespit edemeyecek, ortaklar işletmede yapılan işlemlerden haberdar olmayacak ve diğer üçüncü kişilerin ise işletme ile hiçbir bağlantısı kalmayacaktır. Şu anda her vergi türü itibarıyla mükellef sayılarının hızla arttığı, beyannamelerin yüksek sayı ve tutarlara ulaştığı buna rağmen tamamının incelenme olanağının imkansız olduğu bir gerçektir. Bu durumda kimlerin vergi incelemesine alınacağı, nasıl seçileceği ve en isabetli seçimlerin yapılması önem kazanmaktadır. Vergi mükelleflerinin, adalet duygusunu zedelemeyecek bir şekilde en isabetli seçimlerin yapılarak belli aralıklarla tamamının incelenmesi gerekmektedir. İsaletli seçim yapma ve incelemelerin etkinliği, verimliliği konusunda da uygulamada Vergi Denetim Kurulu tarafından geliştirilen yazılımların Risk Analiz Merkezi, Bilgi İşletim Sistemi(VDK-RAMER, VDK-BİS) etkin olarak kullanıldığı faaliyet raporlarında ifade edilmiştir. Vergi incelemeye yetkili olan idare, sürekli olarak aynı mükellefin veya mükellef gruplarının birden fazla yılını incelemeye sevk etmek yerine farklı mükelleflerin birer yılını incelemeye sevk etmesi halinde bir yandan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanacak, diğer yandan da vergisel yükümlülükleri tam olarak yerine getirmeyenlere cezai müeyyidelerin uygulanması ile caydırıcılık etkisi artacaktır (Akdoğan, 1979: 85; Nas, 2012: 1317). ABD'de(Amerika Birleşik Devletleri) de bu tür programların ve bu tarzda inceleme tekniklerinin kullanıldığı bilinmektedir. Amerika'da bu işlemler ve denetimler IRS(İnternal Revenue Service) tarafından yapılmakta, en etkin bilgisayar programları kullanılarak incelenecek mükellefler de bu yolla seçilmektedir (Beck and Lisowsky,

2014: 870). ABD’de IRS’nin incelemeye alınacak mükellef seçimleri, dışsal verileri ve beyanları kullanarak analiz etmesi hem çalışma maliyetlerini düşürmekte hem de incelemelerin etkinliğini artırarak vergi kaçırmaı engellemektedir (Hoopes vd., 2012: 1605). Burada vergi incelemesinin domino etkisi yarattığı olgusu da ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki farklı kişiler, gruplar yahut şimdiye kadar neredeyse hiç incelenmemiş olan mükelleflerin en azından birer yılının incelenmesi durumunda, mükellefler cari yıl ile gelecekteki iş ve işlemlerini kanun hükümlerine uygun olarak yerine getirmeye özen gösterebilirler.

Beyan esasına dayalı mükellefiyet sistemi doğal olarak vergi mükelleflerin vergi incelemelerine tabi tutulması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Vergi inceleme sürecinde gerek vergi incelemeye yetkili olanlar gerek mükellefler, birçok hak ve yetkilere sahip bulunmaktadır. Vergi inceleme sürecinde bulunanlar hak ve yetkilerini sınırları aşmadan kullandığı, bununla birlikte iki tarafta yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getirdikleri zaman etkin, verimli ve çağdaş bir vergi denetiminden bahsetmek mümkün olacaktır. Bu durum vergi incelemesinin öneminin kavranması ve amacına ulaşmasında çok önemli bir rol oynayacaktır.

Yoklama, beyanname revizyonu, bilgi toplama gibi faaliyetler idareye mükellef ve mükellefiyetle ilgili yeterli derecede bilgi sağladığını söylemek güçtür. Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gibi işletmenin kayıtlarına dayanarak beyan edilen vergilerde ise vergi matrahlarının doğruluğu, ancak defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılması, gerekli olan bilgi ve belgelerin toplanması, ihtiyaç halinde defter kayıtları ile işletmede ki mevcutların envanter yapılarak karşılaştırılması ile tespit edilebilir. Bu ve benzeri nedenlerle; VUK 134. maddesi ile vergi idaresine, mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinde gerekli olan tüm delilleri kullanarak inceleme yapma yetkisi verilmiştir (Öner, 2014: 102).

Vergi mükelleflerinin vergiye tabi kazanç ve gelirlerini, vergi idaresine vergi kanunlarında belirtilen şartlar ve süreler dahilinde kendileri veya meslek mensubu olan mali müşavirleri aracılığıyla beyan etmeleri gerekmektedir. Beyan esasına dayanan bu sistemde vergi denetimi ve incelemeleri sistemin işlemesi için gerekli bir unsurdur.

Vergi incelemesi ile usulsüzlük veya kaçakçılık yapan mükelleflerin tespit edilmesi de çok önemlidir. Çünkü gerçek kişi tacirler veya kurumlar arasında, vergi matrahını azaltmak için çeşitli yollara başvurup haksız rekabete neden olabilecek

kişilerin tespit edilmesi piyasa sisteminin düzenli ve adil işlemesi, vergi gelirlerinin arttırılarak sağlıklı kamu geliri elde edilmesi için gereklidir. Sürekli olarak vergisel yükümlülüklerini yerine getiren ve ödemelerini zamanında yapan mükelleflerin incelenmesi, ilgili mükellefler nezdinde psikolojik anlamda olumsuzluğa yol açacak ve vergiden kaçınmanın veya vergi kaçırmanın yollarını aramaya başlayacaklardır. Bu ve benzeri daha birçok nedenle vergi incelemelerine ağırlık verilmeli ve neredeyse incelenmeyen mükellef bırakılmaması genel anlamda olumlu etki oluşturacak ve vergi kayıp kaçağı asgari orana düşürülebilecektir.

Ayrıca vergi incelemelerinin önemli bir yanı da eğitim ve önleme işlevlerinin bulunması ve etkin olmasıdır. Mükellefin bilmeyerek yani herhangi bir kastı olmaksızın vergi kanunlarına aykırı hareket etmiş olması durumunda vergi incelemesi ile bu durum tespit edilecek ve mükellef nerede yanlış yaptığını ve bundan sonra hangi işlemleri yapması gerektiği konusunda bilgi sahibi olabilecektir. Bu yönü ile hem mükellef sürekli olarak aynı yanlışları yapmaktan cezaya muhatap tutulmayacak hem de açıklamalar, bilgilendirmeler sayesinde gönüllü uyuma sevk edilebilecektir. Yukarıda da anlatıldığı üzere etkin ve verimli vergi incelemeleri sonucunda mükelleflerin “*her an ben de incelenebilirim*” algısının oluşması aslında önleyici fonksiyonunu ifade etmektedir. Bu algının oluşması vergi kanunlarına uyumu artıracak ve usulsüz işlemler yapılmasını bir nebze olsun engelleyebilecektir (Akdoğan, 2008: 101).

1.2.4.2.Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesinde “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.*” denilmektedir.

Bu kanuna göre defter tutmak zorunda olan mükellefler ise (VUK, md. 172);

1. *Ticaret ve sanat erbabı,*
2. *Ticaret şirketleri,*
3. *İktisadi kamu müesseseleri,*

4. *Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,*
5. *Serbest meslek erbabı,*
6. *Çiftçilerdir.*

VUK'un 253. maddesinde “*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.*” denilmek suretiyle mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin bilgi ve belgelerini bu süre zarfında muhafaza etmeleri yasal zorunluluk haline getirilmiştir. Kanunun 256. maddesine göre, tutulan defter ve belgeleri saklama süresi içerisinde incelemeye yetkili kişilere istenildiğinde ibraz etmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde başka bir maddeye gerek olmaksızın zamanaşımı süresinin de beş yıl olduğu sonucu da ortaya çıkmaktadır. Bu süreler geçtikten sonra mükelleflerin vergi incelemesine veya vergi idaresine bu belgeleri ibraz etme zorunluluğunun da ortadan kalktığı söylenebilir.

Yukarıda belirtilen beş yıllık süre vergi kanunları açısından geçerli olan süredir. Yani mükellef için beş yıllık süre tamamlandıktan sonra zamanaşımı devreye girmekte ve herhangi bir cezai yaptırım veya vergi tarhiyatı yapmak imkansız hale gelmektedir. Ancak defter, belgeleri saklama yükümlülüğü sadece VUK'ta yer almamakta 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da saklama ve ibraz yükümlülüğü getirilmiş bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanununun 82. maddesine göre; “*Her tacir ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini on yıl süre ile saklamak zorundadır.*” hükmü ile vergi kanunlarından farklı olarak daha uzun bir süre belirlenmiştir (TTK, 2011: md. 82). Bu süre vergi kanunları açısından herhangi bir anlam ifade etmemektedir. Yukarıda da bahsedildiği üzere mükelleflerin bu bilgi ve belgeleri on yıl saklamak zorunda olmaları, beşinci yıldan sonra vergisel işlemler yapılmasına, herhangi bir cezai müeyyide uygulanmasına cevaz vermeyecektir.

Mükellef çeşitliliğinin ve sayısının artması vergi denetiminin maliyetini de değiştirmekte ve bu durum genellikle pozitif yönde olmaktadır (Gleson and Mills, 2002: 318). Vergi incelemesinin alanı defter tutanlar ile birlikte evrak ve belgeleri

muhafaza etmek zorunda olanları da kapsamaktadır. Vergi Usul Kanununa göre defter tutmak zorunda olmayan ve vergisi tevkif suretiyle alınan zirai kazanç sahibi bir gerçek kişi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine satmış olduğu mal veya hizmetin mahiyeti, tarihi, tutarı gibi bilgileri içeren müstahsil makbuzunu beş yıl boyunca saklamak mecburiyetindedir. Bu yüzden saklama ve ibraz mecburiyeti ekonomide geniş bir alana yayılmakta ve nerdeyse inceleme kapsamında herkesin bilgisine, belgesine başvurulabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durum mükellefin vergiye uyumunu kolaylaştırarak, vergisel anlamda herkesin hak ve ödevlerini yerine getirmesi açısından önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Ne yazık ki ülkemizde belgelendirme ve vergisel yükümlülüklerden azami oranda kaçınıldığı için bu belgelerin istenilmesi durumunda birçoğuna ulaşmak imkansız görünmektedir. Bu durum sağlıklı vergi incelemesi yapılmasının önünde duran en büyük engellerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması (Özyer, 2008: 257), adlı kitabında vergi incelemesinden maksat ile vergi incelemesine tabi olanlar arasında bir çelişki olduğundan bahsetmektedir. Yani vergiye tabi olmayan bir kişi, vergilendirmeyi ilgilendiren evrak ve belgeleri muhafaza etmek zorunda olduğu için vergi incelemesinin kapsamına girmektedir. Buradaki çelişkinin vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak olduğuna göre vergiden muaf bir kişinin incelenmesine gerek bulunmadığından söz edilmekte, başkaları incelenirken aslında muaf kişinin incelenmediği bu kişiden bilgi alınmasının kastedildiği savunulmaktadır. Yapılan açıklamanın son kısmına katılmakla birlikte vergiden muaf kişilerin/(kurumların) incelenmesine gerek olmadığı düşünülemez. Başka kişi veya kurumlar incelenirken vergiden muaf olanlardan bilgi alınması gayet olağan ve kanuni bir durum olup bunun yanında vergiden muaf olan kişinin/kurumun muafiyet şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi açısından vergi incelemesine tabi tutulması elzemdir. Bilindiği üzere vergi muafiyeti kanunlar ile sağlanmakta ve şartları da bu düzenleyici metinlerde yer almaktadır. Burada yer alan herhangi bir şartın sağlanamamış olması durumunda vergi muafiyeti kalkacak ve ödenmesi gereken vergi gündeme gelecektir. Bu nedenle kanunun yetki verdiği ve vergilendirmeyi ilgilendiren hususların herhangi biri ile ilgisi bulunan mükellefler veya kişilerin tamamının incelenmesi gerektiğini ve incelenebileceğini rahatlıkla söyleyebiliriz.

1.2.4.3.Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi alanında son yıllarda bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan birisi de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yeniden düzenlenmesidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesine göre 2011 yılına kadar vergi incelemeleri yapmaya (GİB, 2007);

- ✓ *Hesap uzmanları ve yardımcıları,*
- ✓ *Maliye müfettişleri ve yardımcıları,*
- ✓ *Vergi dairesi başkanları,*
- ✓ *Defterdarlar,*
- ✓ *Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri,*
- ✓ *Vergi denetmenleri ve yardımcıları,*
- ✓ *Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar,*
- ✓ *Vergi dairesi müdürleri yetkilidir. Yukarıda sayılanlar dışında hiçbir kişinin vergi inceleme yapma yetkisi bulunmamaktadır.*

646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile 10 Temmuz 2011 günü itibariyle vergi incelemeleri ve incelemeye yetkili olanlara ilişkin hükümler bazı köklü değişikliklere uğramıştır. Bu değişiklik içerisinde en önemli olanı ve en çok tartışılanı vergi denetimi yapmaya yetkili olanların unvanlarının ve farklı olan statülerinin kaldırılıp yerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulması ve incelemeye yetkili olanların tamamının birleştirilmesidir. Özetle 10.07.2011 tarihine kadar farklı isim ve statülerde dört ayrı birim tarafından yürütülen vergi incelemeleri bu tarih itibariyle tek çatı altında toplanmış ve işlemlerin tek elden yürütülmesi öngörülmüştür.

Bu amaçla Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri birimleri tamamen kaldırılarak yerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Hesap Uzmanı ve Yardımcısı, Maliye Müfettişi ve Yardımcısı, Gelirler Kontrolörü ve Stajyeri ve Vergi Denetmeni ve Yardımcısı unvanlarının tamamı kaldırılmış yerine Vergi Müfettişliği ve Vergi Müfettiş Yardımcılığı unvanı getirilmiştir. Dolayısıyla 646 sayılı Kanun Hükmünde

Kararname(KHK) ile Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemeye yetkililer başlıklı 135. maddesi değiştirilmiştir.

646 sayılı KHK vergi inceleme birimlerini yeniden yapılandırarak eski uygulamada yer alan dört denetim biriminden farklı olarak tek bir kurul öngörülmüştür. Burada kararnamenin temeli ve asıl amacı sayılan, VUK 135. maddesi ile belirlenen vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ile bağlı buldukları kurulların kaldırılarak yerine tek birim olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulması ve tüm vergi incelemeye yetkili olanların tek bir isim Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı adı altında bir araya getirilmesidir (Gören, 2012: 420). Değişikler yapıldığı dönemde çok tartışılmış ve 646 sayılı KHK'nin yürütmesinin durdurulması ve tamamının iptali için Anayasa Mahkemesine başvuru yapılmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi Kanun Hükmünde Kararname'nin tümüne yönelik iptal isteminin reddine, 06.06.2013 tarihinde oybirliğiyle karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi).

646 sayılı KHK'ye yönelik çeşitli değerlendirmeler bulunmaktadır. İbrahim YUMUŞAK'a göre; *“Yeni denetim sisteminin özerk bir Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, mevcut Kurullar aracılığıyla organize edilmesi kanımızca çok daha uygun bir yaklaşım olurdu.”* (Yumuşak, 2011: 26). Aykut GÜLEÇ'e göre; *“Bu yapılanma, denetimin performansını düşüren, etkinliğini azaltan, plan ve koordinasyonsuzluğa yol açan, dört vergi denetim birimi arasındaki çekişmelere, kavgalara son vermiştir. Bu yönleriyle; tüm kamuoyunca olumlu karşılanmış olup, desteklenmiştir.”* (Güleç, 2014). Mahmut AYDOĞMUŞ'a göre; *“Mevcut uygulamanın eksiklikleri giderilmek kaydıyla desteklenmesi ve başlatılan reform çalışmalarının, sistemin doğru olarak işlemesi yönünde devam ettirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.”* (Aydoğmuş, 2011). Mahfi EĞİLMEZ'e göre; *“Vergi Denetim Kurulu'nun kurulması ve vergi inceleme elemanlarının bu kurulda bir araya getirilmesini doğru buluyorum, hatta savunuyorum da. Maliye Teftiş Kurulu'nun kaldırılması büyük bir hatadır. Maliye Teftiş Kurulu, Osmanlı enderun sisteminin cumhuriyet döneminde de devam etmiş tek örneğidir. Her bakanlıkta bir teftiş kurulu bulunması gereklidir.”* (Eğilmez, 2011).

Vergi inceleme elemanlarının inceleme görevlerini yerine getirirken kendilerine verilen yetkiler inceleme görevlerinin zamanında, güvenilir, doğru, tarafsız ve basit olması için verildiği, üzerlerinde bulunan yükümlülüklerinde vergi idaresinin(devletin) ve mükelleflerin zor durumda kalmasını engellemeye yönelik

olduğu söylenebilir (Akdoğan, 1979: 70). Vergi inceleme yetkisi önceki bölümlerde de anlatıldığı üzere dikkatle kullanılması gereken önemli bir yetkidir. Vergi inceleme yetkisinin bu yetkiye haiz olmayan bir kişi tarafından kullanılması veya buna yönelik bir işlem tesis edilmesi hem mükellef hem de idare açısından önemli sorunlara yol açabilecektir. Yine uygulama ile bağdaştırmak gerekirse Danıştay tarafından verilen kararların özetleri konunun önemine ışık tutacaktır.

Danıştay 9. Dairesinin 03.06.2008 tarih ve E: 2007/3816, K: 2008/2766 sayılı kararında; *“Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde kimlerin vergi incelemesine yetkili olduğunun belirlendiği, adalet müfettişi raporuna dayanılarak tarhiyat yapılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı terkin eden Manisa Vergi Mahkemesinin 27.5.1996 tarih ve 1996/316 sayılı kararının onanmasına...”* hükmetmiştir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı).

Danıştay 3. Dairesinin 04.03.1998 tarih ve E: 1996/4412, K: 1998/695 sayılı kararında özetle; *“Mükellefin işyerinde veya nezdinde bir yoklama ya da vergi incelemesi yapılmadığı anlaşıldığından, sadece Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Müfettişliği raporundaki tespitler esas alınarak tarh edilen vergi ve cezanın terkinde isabetsizlik görülmemiştir.”*

Danıştay 3. Dairesinin 14.10.1999 tarih ve E: 1998/705, K: 1999/3359 sayılı kararında *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde vergi incelemesinin ne olduğu 135. maddesinde de bu incelemeyi yapmaya yetkili bulunanların kimler oldukları açıkça düzenlenmiştir. 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 61. maddesi 2. bendinde bankalar yeminli murakıpları ve yardımcılarının Bankalar Kanunu'nda yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahip oldukları yolunda yer alan hüküm ise adı geçenlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapacakları bir vergi incelemesini değil, aynı kanunun yukarıda değinilen 61. maddesinin 1.bendinde belirlenmiş olan görevlerini yerine getirirken denetledikleri kuruluşların vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olarak yerine getirmek zorunda buldukları vergi ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediği hususunun incelenmesini anlatmaktadır. Bu nedenle 213 sayılı Kanunda vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları belirlenmiş olanlar tarafından ve adı geçen kanun hükümleri uyarınca yapılmış bir vergi incelemesi bulunmadıkça bankalar yeminli murakıpları veya*

yardımcıları tarafından düzenlenen raporlara dayanılarak vergi tarhiyatı yapılamayacağı...” hükmüne bağlanmıştır (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı).

Yukarıda verilen kararların ortak özelliğine bakacak olursak, VUK 135. maddenin dışına çıkılması yani yetkisiz temsil olduğu söylenebilir. Yani 135. maddede düzenlenen vergi incelemeye yetkili olanlar dışındaki kişilerin yazmış olduğu rapor veya yapmış olduğu tespitler üzerinden vergi tarhiyatı yapılması kanuna uygun bulunmamaktadır. Bu raporlar kullanılarak tarhiyat yapıp yapılamayacağı hususunda ise vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılan incelemelerde vergi inceleme raporu dışındaki diğer raporlar, tespitler ancak ispat edici veya dayanak olarak kullanılabilir. Özetle 135. maddede yer alanlar dışındaki kişiler tarafından hazırlanan raporlar veya yapılan tespitler vergi tarhiyatı yapmak için tek başına yeterli olmayacak, bununla birlikte ayrıca bir vergi inceleme raporu düzenlenmesi halinde tarhiyat yapılabilecektir.

Son yapılan değişikliklere göre vergi incelemesi (VUK, md. 135);

- ✓ *Vergi müfettişleri,*
- ✓ *Vergi müfettiş yardımcıları,*
- ✓ *İlin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*
- ✓ *Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*

1.2.4.4.Vergi İncelemesinin Yapılma Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesinde açıklandığı üzere; “*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir* (VUK, md. 138).

Vergi incelemesi, cari yıl da dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi içinde önceden haber verilmeksizin her zaman yapılabilir. Vergi incelemesi yapılacak kişiye, incelemenin ne zaman yapılacağı, defter ve belgelerinin ne zaman ibraz edileceği

konusunda bilgi verilmesi vergi inceleme elemanının takdirindedir (VUK, md. 138). Mevzuatta bulunan süre sınırlarını dikkate alarak bu tarihleri vergi inceleme elemanı belirleyecektir. Tabii olarak vergi inceleme elemanının bu işlemleri yapabilmesi ve takdir hakkının olması için öncelikle yetkili makamlar tarafından inceleme görevinin verilmesi gerekir. Mükellef tarafından incelemeye ibraz edilecek yasal defter ve belgelerin hazırlanması, incelemenin yapılacağı yerin sağlanması için nezdinde inceleme yapılacak mükellefle önceden irtibat kurularak bu hususlar aktarılabilir. Ancak, sulh yargıcından izin alınarak baskın şeklinde yapılacak incelemelerde, mükellefe ve ilgisi olan diğer kişilere haber verilmemesi gerekmektedir (Akdoğan, 2008: 103). Burada söz konusu olan haber vermeksizin incelemeye başlanması, suç delillerinin ortadan kaldırılmasını engellemeye yönelik olduğu açıkça ortadadır. İnceleme elemanlarının da mükellefe haber vermesi durumunda kamu yararını, eşitliği, adaleti, tarafsızlığı gözetmesi gerekir. Asıl olan haber vermeden inceleme yapılmasıdır. Çünkü mükellefe haber verilmesi durumunda suç unsuru oluşturan evrak, belge ve benzeri ortadan kaldırılabilir. İkinci bir husus ise bu yetki amacını aşacak şekilde kullanılabilir ve mükellefler arasında ki eşitliği bozarak adaletsizliğe yol açabilir.

Uygulamada ise öncelikle Vergi Denetim Kurulu tarafından risk analiz sistemi merkezi(VDK-RAMER) sonuçları veya incelemenin diğer kaynakları olan ihbar, şikayet, teftiş, soruşturma, denetim ve diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından toplanarak VDK'ya iletilen bilgilerle incelenmesi gereken mükellefler veya sektörler tespit edilir. İncelenecek mükellefler ve incelemeye ilişkin bilgilerin yer aldığı görevlendirme yazıları yetkili olanlara tebliğ edilir. Vergi inceleme süreci aslında görevlendirme yazılarının inceleme elemanlarına tebliğ edilmesi ile başlamaktadır. Daha sonra vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde vergi incelemesi yapılacaktır (Resmi Gazete, S. 28101, 30.11.2011). Mükellef vergi incelemesine alındığı bilgisini, incelemeye yetkililer tarafından düzenlenen defter belge isteme yazılarının kendilerine tebliği ile öğrenmiş olacaklardır (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2015: 14).

Son olarak mükellefin incelemeye alınması, tekrar incelemeye alınmayacağı veya incelemesi yapılan yılın tekrar incelenmeyeceği anlamına gelmeyecektir.

Yukarıda belirtilen süreler içerisinde mükellefin incelenmiş olan yılı veya yılları tekrar incelenebilecek hatta tarhiyatın eksik yapılması durumunda yeniden ek tarhiyat/tarhiyatlar yapılabilecektir.

1.2.4.5.Vergi İncelemesinin Başlaması ve Yapılacağı Yer

Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinde vergi incelemesinin nerede yapılacağına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. İlgili maddeye göre; *“Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir”* (VUK, md. 134).

İnceleme ile görevlendirilen yetkili, hazırlayacağı bir yazı ile mükellefi daireye davet eder. İnceleme nerede yapılırsa yapılırsın inceleme elemanı, öncelikle mükellefi incelemeye ilişkin konularda bilgilendirir ve incelemeye başlama tutanağını mükellef ile birlikte imzalayıp bir örneğini mükellefe verir. Böylece hukuki anlamda vergi incelemesine başlanılmış olur (GİB, 2007). Vergi incelemesi, inceleme yapan kişinin bazı durumlarda mükellefin işyerini gezip görmesini, yapmış olduğu iş veya işyeri ile ilgili bilgi edinmesini gerektirebilir. İncelemeye yetkili olanlar, işletmede kullanılan veya bulunan mal, çalışan personel, işletmenin kapasitesi ve üretim süreci gibi hususları yerinde tespit etmek isteyebilir. Bu tespitlerin yapılmasının esası, mükellef ile ilgili vergiyi ilgilendiren konularda detaylı bilgiye sahip olup doğru ve yerinde karar vermek içindir (Bilici, 2004: 86).

Vergiyi doğuran olay ve vergilendirmeyi ilgilendiren hususların gerçek mahiyetinin tespiti ve doğru bilgi edinilmesi için incelemelerin işyerinde yapılması gerekebilir (Kaneti, 1989: 170). İnceleme işyerinde yapılmassa bile incelemeyi yapacak olan elemanın işyerini görmesi, tarafsız ve adil vergi incelemesi yapılmasının yanında gerçek mahiyetin tespiti açısından önemli olacaktır.

İncelemenin işyerinde yapılmasına yönelik olarak yukarıda gerekli açıklamalar yapılmıştır. Dairede inceleme yapılması hem zaman hem de daha az maliyetli olması açısından işyerinde incelemeye göre daha avantajlıdır. Dairede önceden incelenmesi gereken diğer mükellefler belirlendiği, yani inceleme elemanı aynı anda birden fazla inceleme yürüttüğü için tüm mükellefler için çalışmaların hızlı ve eşanlı yürütülmesi de mümkün olabilecektir (Nowak, 1970: 69-70). Ancak bir de dairede yapılmasına değinecek olursak; mükellefin cari yılının incelenmediği durumda incelemenin işyerinde yapılmasının bir anlamı ve önemi bulunmamaktadır. Şöyle ki; zamanaşımı süresi beş yıl olduğuna göre bu süre zarfında mükellefin cari yılı da dahil olmak üzere vergi incelemesine alınabilir. Geçmiş yılların incelemeye alınması durumunda tespitler sadece defter, belge ve diğer kayıtlar üzerinden yapılacağı için işyerinde inceleme yapılmasının herhangi bir avantajı bulunmamaktadır. Bu işyerine hiç gidilmeyeceği, görülmeceği anlamına gelmemektedir. Geçmiş yılların incelemeye alınması halinde mükellefin işyeri ziyaret edilerek incelemede kullanılacak veriler, üretim süreci veya satış sürecinin görülmesi doğru bir vergi incelemesi yapılması için gereklidir. Ancak kanun işyerinde yapılmasını öngördüğü için öncelikle işyerinin durumu, mükellefin durumu, çalışma ortamı gözden geçirilerek karar verilmesi gerekmektedir. Dairede yapılan incelemelerin usulen sakıt olmaması için mükelleflerden incelemenin dairede yapılmasını istedikleri ve kabul ettiğine dair tutanak imzalanması gerekmektedir.

Vergi incelemesine başlama ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp Resmi Gazetede yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te incelemeye başlama ile ilgili hükümler detaylı olarak açıklanmıştır.

Vergi incelemesi görevlendirme yazısı tebliğ edildikten sonra işe başlama süresi on gün olarak belirtilmiştir. Ayrıca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görev yazısının tebliğinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlamaları gerekmektedir. İncelemeye bu süre içerisinde başlanamaması halinde bağlı olunan grup başkanlığına gerekçeli bir yazı ile bilgi verilir ve haklı bir sebebin varlığı halinde en fazla on beş gün olmak üzere ek süre verebileceği gibi inceleme görevi grup başkanlığı tarafından başka bir inceleme elemanına da verebilecektir (Resmi Gazete, S. 28101, 31.10.2011, md. 9/1).

Vergi incelemesine “İncelemeye Başlama Tutanağı” düzenlenerek başlanır. Bu tutanağın düzenlenmesi ve imza altına alınması hukuki anlamda incelemenin başlaması demektir (Resmi Gazete, S. 28101, 31.10.2011, md. 9/2). İncelemeye yetkili olan tarafından dört nüsha olarak hazırlanan, mükellef veya mükellef kurum temsilcisi ile birlikte imzalanan tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılana verilir. Tutanağın bir örneği de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu grup başkanlığına, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. İncelemeye başlama tarihi, mükellef ile birlikte tutanağın imza altına alındığı tarihtir (Resmi Gazete, S. 28101, 31.10.2011, md. 9/3). Mükellefin imzadan imtina etmesi veya inceleme için davete icabet etmemesi halinde tutanak mükellefin gıyabında vergi incelemeye yetkili olanlardan en az iki kişi tarafından imzalanmak suretiyle düzenlenir. Tutanakta mükellefin imzası olmaması durumunda tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir. İncelemeye başlama tutanağının bir örneği de mükellefin VUK’ta yer alan bilinen adresine vergi dairesi tarafından gönderilir (Resmi Gazete, S. 28101, 31.10.2011, md. 9/4).

Ayrıca yönetmelikte özel durum, mücbir sebep gibi hallerde incelemenin nasıl yürütüleceği ile ilgili esaslara geçilmeden önce VUK’ta; *“İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.”* denilmekle incelemenin iş yerinde yapılmasının istisnaları açıklanmıştır (VUK, md. 139). Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi Vergi Usul Kanununda yer alan mücbir sebeplerle, nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefe ulaşılamaması veya ilgililere ulaşılmamasına rağmen incelemeye yetkili olanlar tarafından verilen sürede defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmeyebilir. Ayrıca incelemeye başlama tutanağının imzalanmaması gibi hallerde inceleme, mükellefin vergi dairesindeki tarh dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan derlenen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür. İncelemeye yetkili olanların inceleme görevinin kendilerine tevdiinden itibaren en geç on günlük süre zarfında işe başlaması gerekmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya işinin ait olduğu sektörlere yönelik olarak yapılan her türlü araştırmalar ile bilgi toplanması, inceleme yapılması, bilgi istenmesi ve yazışma gibi faaliyetlerin yapılması incelemeye yetkili

olan tarafından işe başlanıldığını gösterir (Resmi Gazete, S. 28101, 31.10.2011, md. 7/1-2-3).

İncelemeye başlama tarihinden itibaren, tam inceleme görevlendirmelerinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme de ise en fazla altı ay içinde vergi incelemeye yetkililerin incelemeleri bitirmeleri gerekmektedir. Verilen süreler içerisinde inceleme tamamlanamazsa ek süre istenebilecek ve bu durum vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu grup başkanlığı tarafından değerlendirilecektir. Grup başkanlıkları tarafından altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilecektir. Ek süre verilmesi halinde incelemenin bitirilememesi nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılan mükellefe bildirilecektir. Ayrıca yönetmelikte vergi incelemeye yetkili olanların bağlı bulunduğu grup başkanlıkları vergi incelemelerinin zamanında bitirilmesi için gerekli tedbirleri almaları gerektiği belirtilmiştir (Yıldırım, 2014: 1; Resmi Gazete, S. 28101, 31.10.2011).

Türkiye’de vergi incelemesinin yapılacağı yer yukarıda anlatıldığı gibidir. Kısaca bazı yabancı ülkelerde incelemenin yapılacağı yerlere değinmekte fayda vardır.

A. Almanya

Türk Vergi Kanunları hazırlanırken temel alınan Alman Vergi Kanunları da incelemenin yapılacağı yer olarak mükellefin işyerini göstermiştir (Akdoğan, 1979: 34).

B. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika da vergi incelemeleri birçok bölgede bulunan inceleme elemanları aracılığıyla posta yoluyla, dairede görüşme yoluyla veya işyerinde yapılmaktadır. Diğer ülkelere nazaran çok farklı bir inceleme ve denetim sistemi bulunan Amerika Birleşik Devletlerinde denetim IRS(İnternal Revenue Service) tarafından yetkili elemanlar ile yürütülmektedir (İnternal Revenue Service, Web Page, 16.06.2015).

C. İngiltere

Türkiye’de olduğu gibi incelemeler işyerinde yapılmakta ve mükellefin isteği veya işyerinde yapılmasına imkan bulunmayan hallerde dairede yapılmaktadır (Şeker, 1994: 157).

D. Fransa

İşyerinde yapılması esas olmakla birlikte bazı durumlarda dairede de yapılabilmektedir (Şeker, 1994: 157).

1.2.4.6.Vergi İncelemesinin Sonuçlanması

Vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından önceki başlıklarda açıklanan işlemler yapıldıktan sonra ibraz edilen defter belgeler ve harici veriler kullanılarak inceleme yapılacak ve bir vergi inceleme raporuna bağlanarak sonuçlandırılacaktır. Raporda vergi incelemesi esnasında tespit edilen ve tutanaklarla kayıt altına alınan hususlar değerlendirilecek olup aynı zamanda mükellefin itiraz ve mülhazaları da göz önünde bulundurulacaktır. Tutanaklarda herhangi bir yoruma yer verilemeyeceğine göre inceleme elemanı esas yorum ve eleştirilerini raporda yapacaktır. Ancak yaptığı eleştiriler kanıta dayanmalı olaylar arasında bütünlük kurulmalıdır. Dayanağı olmayan ve vergi incelemeye yetkililerin şahsi beyanları ile tarhiyat yapılması durumunda bu tarhiyatlar vergi yargısınca iptal edilecektir (Kaneti, 1989: 171).

646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'de vergi inceleme raporunun hazırlanmasından sonra gönderileceği rapor değerlendirme komisyonları ve kuruluş usulleri açıklanmıştır. Vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmadan önce meslekte on yılını tamamlamış olan en az üç vergi müfettişinden teşekkül edecek rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygun olup olmadığı değerlendirilecektir. İncelemeyi yapanlar rapor değerlendirme komisyonu arasında uyuşmazlık ortaya çıkarsa uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları bir üst değerlendirme mercii olan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde, bir kurul başkan yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. Vergi inceleme elemanları yukarıda sayılan mevzuat hükümlerine aykırı rapor düzenleyemezler. Ayrıca Maliye Bakanlığınca belirlenen sınırı aşan tarhiyat önerileri ise direkt olarak bu komisyon tarafından değerlendirmeye alınacaktır. İncelemeyi yapanlar, ilgili komisyonlar

tarafından değerlendirilen ve nihai halini alan raporlarını kendi grup başkanlığına tevdi edeceklerdir (646 sayılı KHK, Resmi Gazete, S. 27990, 11.07.2011, md. 4).

Vergi incelemesi tamamlandıktan, gerekli tespitler yapıldıktan sonra düzenlenen vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonuna gönderilmesi için grup başkanlığına teslim edildiği tarih itibariyle inceleme tamamlanır. Hukuki olarak vergi inceleme raporlarının tevdi edilmesi vergi incelemesinin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir. İncelemeye yetkili olanlar tarafından inceleme sürecinde yapılan tespitler vergi inceleme tutanağına geçirilir ve inceleme tamamlanmadan önce vergi inceleme raporu düzenlenerek yapılan tespitler ve eleştiriler bir bütün halinde rapor edilir. Vergi inceleme tutanağı ise incelemeye yetkili olanların, mükellefler veya diğer ilgililer nezdinde yaptıkları incelemeler esnasında lüzumlu ve elzem görülen hususların bir metin haline getirildikten sonra mükellef ve yetkili tarafından imzalanan belgedir (Günay, 2006: 274). İncelemeye başlama tutanağı ile vergi inceleme tutanağı aynı kavramlar değildir. İncelemeye başlama tutanağı sadece mükellefin vergi incelemesine alındığını ve incelemeye başlandığını ifade etmekteyken, vergi inceleme tutanağı ise inceleme sırasında tespit edilen hususların yazıldığı vergi inceleme raporuna dayanak oluşturan belgedir.

Yapılan vergi incelemeleri hukuki manada bir anlam ifade etmesi için vergi inceleme tutanakları ile vergi inceleme raporlarına bağlanması gerekmektedir (Aykın, 2000: 64). Vergi inceleme elemanları yaptıkları incelemeler sonucunda ek vergi tarhiyatı veya ceza kesilmesini gerektiren bir durumu raporlarında işlemişler ise bunları yapmak vergi idaresinin görevleri arasındadır. İnceleme elemanının yükümlülüğü vergi incelemesini kanun ve yönetmelik hükümlerine uygun bir şekilde yerine getirerek yapılacak işlemleri bir raporla vergi idaresine göndermektir (Uluatam, 1994: 210). Vergi inceleme elemanı inceleme sırasında tespit etmiş olduğu hususları gerekli gördüğü takdirde tutanaklarda belirtir. Ayrıca mükelleflerin itiraz ve mülahazaları varsa bunları dikkate alır ve tutanaklarda yer verir. Bu hususlara tutanaklara alınırken inceleme elemanı kesinlikle görüş ve düşünceleri ile herhangi bir yoruma yer vermeksizin tutanağı düzenler. Vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenen ve mükellefle birlikte imzalanan tutanağın bir örneği mükellefe verilir. Tutanakta işlenen konulara vergi inceleme raporunda yer verilir. Vergi inceleme raporu ilgili rapor değerlendirme komisyonuna gönderildikten sonra vergi incelemesi

tamamlanmış sayılır. Ancak raporların komisyona tevdi edilmesi tekrar açılıp düzeltilmesine engel teşkil etmemektedir. Suç unsuru oluşturmayan defter ve belgeler rapor değerlendirme komisyonunun nihai kararını inceleme elemanına ilettikten sonra 15 gün içinde bir tutanakla mükellefe iade olunur (Resmi Gazete, S. 28101, 31.10.2011, md. 7/21-22-23).

Yukarıda değinilen tutanaklara ilişkin Danıştay 11. Dairesinin 18.02.1998 tarih ve E: 1996/7146, K: 1998/617 sayılı kararında özetle; *Vergi inceleme raporu ekindeki tutanağın hiç bir itirazı kayıt konmadan imzalandığı, üretime verilen un, maya, tuz miktarları ile rutubet oranı, fire oranı, ekmek fiyat ve gramajları konusunda da taraflar arasında bir ihtilaf bulunmadığı göz önüne alındığında, yükümlünün tutanakta belirtmediği halde dava dilekçesinde ileri sürdüğü hamurdan ekmek elde edilmesi sırasında meydana gelen su kaybının ve "elenti" diye tabir edilen ekmek imalatına dahil olmayan un miktarının fire olarak dikkate alınmadığı yolundaki iddialarına itibar edilemez. Zira tutanağın 7. maddesinde, ekmek üretiminde pazarlama aşamasına kadar meydana gelen fire oranları açıkça sorulmuş, yükümlünün belirttiği oranlar uygulanmak suretiyle inceleme yapılmıştır. Dolayısıyla, bu maddede belirtilen rutubet ve fire oranlarının dava dilekçesinde iddia edilen fireleri de kapsadığının kabul edilmesi gerekir.*” denilmek suretiyle vergi incelemesinde tutanağın önemine de atıf yapılmış bulunmaktadır (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı). Mükellef kurum temsilcisinin tutanakta kayıt altına alınanları onaylaması bir nevi ifadesinin alınması aşamasında sarf ettiği açıklamalar vergi kanunları açısından tarhiyat yapılması halinde dayanak olarak kullanılabilir. Örneğimizde mükellef kendi imzalayarak verdiği ifadenin aksine bir durumu iddia etmekte olduğu görülmekte ancak ilgili Danıştay dairesi ise tutanağa geçirilen kayıt ve imza altına alınan hususların ispatlama vasıtası olduğunu kabul etmiş bulunmaktadır.

Özetle idare tarafından vergi inceleme yetkisine haiz elemanlara verilen görevlendirme yazısı ile başlayan vergi incelemesi, yetkilinin mükellef nezdinde inceleme yapması, tutanak tutması ve son olarak vergi inceleme raporu hazırlayıp raporun ilgili komisyonlara gönderilmesi ile sona ermektedir. Vergi incelemesinin yapılması büyük önem arz etmesine rağmen, vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasların önemi de yadsınamaz bu nedenle ilerleyen başlıklarda bu konuya değinilecektir.

1.2.4.7.Son Dört Yıla (2011-2014) Ait İnceleme Verileri ve İncelenen Mükellef Sayıları

2011-2014 yılları itibariyle Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından açıklanan vergi inceleme sonuçları Tablo 1.2’de gösterildiği gibidir. Yapılan incelemelerin istisnai durum olan 2014 yılı dışında her yıl katlanarak arttığı tablodan görülmektedir. İncelemelerin artmasına istinaden matrah farkları ve cezalarda da yüksek oranda bir artış görülmektedir. Bu durumda incelenmesi gereken mükellef seçiminin isabetli yapıldığı sonucuna da ulaşabiliriz. Ayrıca faaliyet raporunda, tarhi istenilen vergi tutarları arasında en yüksek matrah farklarının KDV ve ÖTV üzerinde olduğu belirtilmiştir. (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2013: 43).

Tablo 1.2 Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı(TL)	Kesilmesi İstenilen Ceza*(TL)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968

*Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2014 Yılı Faaliyet Raporu (09.02.2015)

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2011 yılında kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının performansına bakıldığında kurulduğu yıl itibariyle 16.267 adet mükellef incelendiği belirtilmiştir. Türkiye’de ki mükellef sayısına ve vergiye uyum gibi diğer kriterlerle kıyaslandığında çok düşük seviyelerde olan inceleme oranları yıllar itibariyle artmaya başlamıştır. Hızla artan inceleme sayıları 2013 yılında 71.352 adete yükselmiş, 2014 yılında ise düşüş göstermiştir. Vergi Denetim Kurulu 2014 yılında ki düşüşün sebebini yeni işe başlayan vergi inceleme elemanlarının eğitim faaliyetleri için vergi müfettişlerinin inceleme yerine eğitim ile görevlendirilmesi olarak açıklamıştır. Bu durumda Vergi Denetim Kuruluna yeni katılan müfettiş yardımcılarının da re’sen inceleme yetkisini almasıyla birlikte inceleme oranlarının hızla yükseleceği tahmin edilmektedir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2015: 38-39)

Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporundan alınan incelenen mükellef sayıları ile Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan faal durumda olan gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayıları birbirine oranlanmak suretiyle Türkiye'de 2011-2014 yılları arasında ki vergi inceleme oranları Tablo 1.3 üzerinde gösterilmiştir.

Tablo 1.3 Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Oranları

Yıllar	Gelir Vergisi Mükellef Sayısı*	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı*	İncelenen Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı	Vergi İnceleme Oranı
2011	1.703.754	663.967	16.267	0,69%
2012	1.760.785	662.190	46.845	1,93%
2013	1.798.056	662.225	71.352	2,90%
2014	1.798.738	673.920	55.284	2,24%

*Mükellef sayıları Aralık(yıl sonu) itibariyle dikkate alınmıştır.

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler> ve Vergi Denetim Kurulu 2014 Yılı Faaliyet Raporu (09.02.2015)

Türkiye'de 2014 yılında vergi inceleme oranı %2.24 olarak gerçekleşmiştir. %2,24'lük oran dünya ortalamalarına bakılırsa azımsanacak bir oran değildir. Örneğin; Amerika Gelir İdaresi (IRS) verilerine göre Amerika'da vergi inceleme oranı %1 düzeyindedir (Çetinkaya, 2015). Tablo 1.3 üzerinde yer alan veriler ile ülkemizde vergi kayıp kaçağının ve kayıt dışılığın yüksek olduğu göz önünde bulundurularak değerlendirme yapılırsa, inceleme oranlarının halen çok düşük seviyelerde olduğu söylenebilir. Ancak Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu tarafından inceleme oranlarının artırılması için gerekli çalışmalar yapılmaktadır. Bunlar içerisinde en önemli olan da denetim elemanı ihtiyacının büyük ölçüde karşılanmasıdır.

1.3. MÜKELLEFLERİN DENETLENMESİ SIRASINDA UYULACAK USUL VE ESASLAR İLE MÜKELLEF HAKLARI

Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar hakkında önceki bölümlerde de açıklandığı üzere Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış yönetmelik hükümleri bulunmaktadır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu tarafından hazırlanan mükellef hakları ve yükümlülükleri gibi bilgilendirme kitapçıkları

bulunmaktadır. Bu kaynaklardan da yararlanılarak önceki bölümlerde anlatılan hususlar tekrar edilmeden önemli görülen yerlere değinilmeye çalışılmıştır.

Ülkemizde vergi sistemi, vergi gelirleri, vergi yükü, mükelleflerin vergiye uyumu, vergi bilinci gibi konular öteden beri gerek yazında gerek pratikte tartışılmalıdır. Bunları ele alıp kısaca özetlemek gerekirse; dolaylı vergiler bütçenin en büyük gelir kalemidir. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler yeterli seviyede olmadığı için gelir dağılımındaki adalet olumsuz etkilenmektedir, vergi sisteminin yeniden yapılandırılması gerekir, vergi afları sıklıkla yapılmaktadır, ülkedeki vergi potansiyelinin tamamı kavranamamaktadır, Türkiye’de mükelleflerin vergi bilinci ve vergiye uyumu asgari seviyelerdedir. Aslında bu sorunların temelinde yatan en büyük neden vergi bilinci ve vergi ahlakıdır. Sadece yasa, tüzük, yönetmelik çıkarıp ceza vermekle bu durumun tersine çevrilemeyeceği geçmiş uygulamalarla da ortaya konmuştur. VUK’un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme suçu üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasını öngörmekteyken ülkemizde şu an birçok mükellefiyetin sadece sahte belge düzenlemek amacıyla tesis edildiği bu duruma örnek olarak verilebilir. Mükellefler birçok vergisel yükümlülüğü ve ödevini bilmediği bir yana vergisel anlamda haklarını da bilmemektedirler. Çünkü mükellefler vergilendirme ile ilgili konularda yeterli düzeyde eğitim ve bilgi sahibi değildirler. Cezaların ve yasaların tek başına değil temel eğitimden başlamak üzere verilecek eğitim, bilgilendirme gibi uygulamalarla desteklenmesi halinde vergi bilinci ve ahlakı ile vergiye uyumun artırılmasında başarılı olunabilir.

Dünyada şu anda uygulanan vergi sistemlerinin neredeyse tamamı beyan usulüne dayanmakta ve aynı zamanda vergi maliyetinin asgari seviyede tutulabilmesi için mükellefin yardımına, işbirliğine ihtiyaç duyulmaktadır (Akdoğan, 1979: 78). Türkiye’de buna en temel örnek ücretlilerden veyahut kiralama işlemlerinden yapılan tevkifatın birinci derecede yükümlüsü vergi sorumluları diğer bir deyişle idareye bu verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişidir. Yani ilgili mükellefler aslında sanki vergi idaresinin(devletin) personeliymiş gibi kiralama işlemi yaptıkları(kanundaki şartları haiz) kişilerden veya yanında çalıştırdıkları hizmet erbabından devlet adına vergi toplamaktadırlar. Durum böyle olmakla birlikte vergi incelemelerinde de mükellefe ve inceleme elemanına bir takım yükümlülükler düşmektedir. Bunun için kanun ve yönetmeliklerle uyulacak ilke ve esaslar

belirlenerek aslında mükellefle uzlaşa ve uyum içinde yeterli düzeyde anlayış gösterilerek ilişki kurulması istenmiştir.

Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslarla ilgili olarak sadece yönetmelikte değil Vergi Usul Kanununda da yönetmeliğe dayanak oluşturan hükümler yer almaktadır. Vergi inceleme elemanları yapacakları incelemelerde aşağıdaki esas ve ilkelere uymak zorundadırlar (VUK, md. 140);

- 1- İnceleme yapılan gerçek veya tüzel kişilere, temsilcisine incelemenin kapsamını işe başlamadan önce açık olarak izah edilmelidir.
- 2- Vergi incelemesine başlanıldığını incelemeye başlama tutanağına bağlayarak bir örneğini vergi incelemesi yapılan mükellefe verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu grup başkanlığına, bir örneğini de mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderirler.
- 3- İnceleme yapılan mükellefin yazılı muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatlerinden sonra inceleme yapılamaz veya yapılan incelemeye devam edilemez. İnceleme için emniyet tedbirlerinin alınması veya tutanak düzenlenmesi bu hükmün istisnasıdır. Bu gibi tedbirler ise incelemelerin yapılacağı yerdeki faaliyetleri engellemeyecek şekilde yapılır.
- 4- Vergi incelemesi tamamlandığı zaman inceleme yapıldığını gösteren bir yazı nezdinde inceleme yapılan mükellef veya temsilcisine verilir.
- 5- Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, ikincil mevzuatın vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaati hasıl olursa bu hususu grup başkanlıkları aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri görüş ve öneri raporu ile bildirirler.
- 6- İncelemeye başlanıldığı tarihten yani inceleme tutanağının mükellefle birlikte imzalandığı veya gıyabında imzalanıp vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde vergi incelemelerini tamamlamaları esastır. Bu süreler içinde vergi incelemelerinin tamamlanamaması durumunda ilave süre bağlı olunan grup başkanlığından talep edilebilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı

olduğu grup başkanlığı tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılan mükellefe bildirilir. Ayrıca grup başkanlıkları vergi incelemesinin belirtilen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının komisyona tevdi ile reddi, kabulüne ilişkin olarak yukarıda ki başlıklar altında açıklanan hususlar aynı olduğu için burada tekrar yer verilmemiştir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar yapmış oldukları incelemeye ait tüm bilgileri içeren bir inceleme dosyası oluştururlar. İncelemenin devredilmesi veya başka bir yetkili tarafından yapılması gerektiği hallerde bu dosya ilgiliye gönderilir. Ayrıca incelemeye başlama sırasında mükellef veya temsilcileri tarafından istenmese bile memuriyet sıfatını belirtip inceleme yetkili olduğu ibaresi bulunan kimlik belgesini göstermek zorundadır. İncelemeler sırasında mükellefler hakkında elde edilen bilgi, ticari sır, hesap durumu ve benzeri nitelikte olan bilgilerin kesinlikle ifşa edilmemesi gerekmektedir. Bu yasak vergi incelemesine yetkili olanlar işlerinden ayrılırsalar dahi devam eder. İnceleme esnasında gerekli görülen hususlar tutanak ile kayıt altına alınır ancak hazırlanan tutanaklar mükellefe zorla imzalatırılamaz. İmzadan imtina edilirse mükellefin defter ve belgelerine rızasına bakılmaksızın el konulabilir. Tutanağı imzalayarak bu belgeleri istediği zaman alabilirler ancak defter ve belgelerin suç delili olanları varsa geri verilmez (Resmi Gazete, S. 2810, 31.10.2011, md. 8-16).

Vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili olanların yeterince hassasiyet göstermemesi durumunda idare ile mükellef karşı karşıya gelmekte bu durum bazı sorunlara yol açmaktayken var olan sorunları da derinleştirmektedir. Bu tür olumsuz durumların yaşanması, mükellefin gözünde inceleme elemanının ve idarenin itibarı zedelenecek kamu otoritesine olan güven de azalmaktadır. Gerek inceleme öncesinde gerek inceleme sırasında mükelleflerin sürekli olarak bilgilendirilmesi, hak ve yükümlülüklerinin kendilerine açıkça izah edilmesi gerekir. Tabi bunun yanında vergi inceleme elemanının kanunlarda ve diğer ikincil mevzuatta yer alan düzenlemelere azami riayet etmesi ve bunları da mükellefe açıklaması yerinde olacaktır (Gümüş, 2005: 40). Vergi inceleme elemanı devlete aktarılacak olan veyahut mükellefin fazla ödediği, iade alacağı vergileri dikkatli bir şekilde tespit etmelidir. Bunu yaparken mükellefin hak ve yükümlülüklerini de göz önünde bulundurmalı adil ve tarafsız

olmalıdır. İdare ve mükellefi karşı karşıya getirecek uygulama, hal, hareket, tavır ve davranışlardan uzak durmalıdır.

Gerçek veya tüzel kişiliklere anayasa ve diğer kanunlar tarafından verilen hakların vergilemede eşitlik, adalet, idarenin şeffaflığı ve hesap verebilirliği, mükellef odaklı vergileme gibi saikler göz önünde bulundurularak bu hususların vergi alanında, vergisel anlamda ortaya çıkmasına mükellef hakları denilebilir (Şenyüz, Yüce, ve Gerçek, 2014: 119). Vergi incelemeleri sırasında mükellefin hakları başlıklar halinde aşağıda sayılmıştır. Önemli görülen başlıklar ayrıca açıklanmaya çalışılmıştır.

- 1- Vergi incelemeye yetkili olanların yetkisini gösteren hüviyeti görme hakkı; mükellefler nezdinde inceleme, yoklama, arama yapacak olan vergi inceleme elemanının kimliğini ibraz etmesini her zaman isteyebilirler.
- 2- Nezdinde yapılacak olan vergi incelemelerinin konusunu ve kapsamını öğrenme hakkı,
- 3- Kanun gereği resmi çalışma saatlerinin dışında işyerinde inceleme yapılmamasını isteme hakkı,
- 4- İnceleme veya arama sırasında alıkonulan defter ve belgelerinden yararlanma, örnekler alabilme hakkı,
- 5- Vergi incelemesi esnasında veya süreç boyunca temsil yetkisini haiz müşavir/danışman/avukat bulundurabilme hakkı,
- 6- VUK'ta yer alan istisnalar dışında vergi mahremiyetinin korunmasını isteme ve mahremiyetin ihlal edilmesi durumunda şikayet hakkı,
- 7- Asılsız ihbarlara ilişkin olarak ihbarcıya ait bilgileri vergi dairesinden isteme ve öğrenme hakkı,
- 8- Mücbir sebep halinde incelemenin vergi inceleme elemanının bulunduğu yerde yapılmasını isteme hakkı,
- 9- Fiili envanter yapılması halinde envantere ilişkin olarak vergi inceleme elemanınca tasdik edilen giderlerin tazmin edilmesini isteme hakkı,
- 10- İncelemede bulunan defterlerine gerekli kayıtların aktarılması için ek süre talep etme hakkı,
- 11- Nezdinde arama yapılacak olması durumunda sulh yargıcı tarafından verilen arama kararının ibrazını isteme hakkı,

- 12- İnceleme ile ilgili hususlarda her türlü itiraz, mülahaza ve açıklamalarının vergi inceleme tutanağına kaydedilmesini isteme hakkı,
- 13- Dava açma hakkı,
- 14- Tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma isteme hakkı,
- 15- Cezalardan indirim isteme hakkı,

Vergi incelemeleri sırasında veyahut sonrasında mükelleflerin haklarını genel olarak bu şekilde sıralayabiliriz (VUK, Vergi Denetim Kurulu, 2013: 4-12; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007: 10-14). Ayrıca, bilgi edinme hakkı, dilekçe hakkı, adil-eşit-saygılı hizmet alma hakkı, temsilci kullanma hakkı, bilgilerin ve özel hayatın gizliliği hakkı gibi anayasa ve diğer kanunlarda yer alan çeşitli ve geniş nitelikte hakları da bulunmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013: 95-96).

Türkiye’de yer alan mükellef hakları bu şekilde olmakla birlikte diğer ülkelere nazaran vergi ve denetim sistemi görece iyi olan Amerika Birleşik Devletleri’nde(ABD) yer alan mükellef hakları da benzer nitelikler taşımaktadır. Amerika Gelir İdaresi(İnternal Revenue Service, IRS) tarafından açıklanan mükellef haklarına özetle değinmek gerekirse;

- Bilgi Edinme Hakkı
- Kaliteli Hizmet Alma Hakkı
- Verginin Kanuniligi Hakkı
- Temyize Başvurma Hakkı
- İncelemenin Kapsam ve Sonuçlarını Bilme Hakkı
- Vergi Mahremiyetinin Korunması Hakkı
- Savunma Hakkı
- Mali Gücüne Göre Vergilendirme Hakkı
- Eşitlik Hakkı olarak sıralayabiliriz.

Aslında burada bahsedilen ve sayılan hakların bir kısmı anayasal haklar içerisinde de yer almaktadır. Bu nedenle bu hakların anayasalarda, mükellef hakları bildirelerinde yer almasından ziyade uygulanması, mükellefleri kapsamaması ve başarıya ulaşması önemlidir (IRS, 2014).

Bu hakların hepsinin ayrı bir önemi bulunmakla birlikte vergi inceleme işlemlerinin nihayete erişmesi açısından cezalardan indirim, uzlaşma ve dava açma başlıkları özellik arz etmektedir. İlerleyen başlıklarda bunları sırasıyla ele alacağız.

1.4. VERGİ İNCELEMELERİNİN SONUCUNA MÜKELLEFLERİN İDARİ BAŞVURU VE İTİRAZ YOLLARI

Kamu-Özel hukuk ayrımında, devletin egemenliğine dayandığı ve taraflar arasında eşitlik olmadığından hareketle kamu hukuku içerisinde yer alan vergi hukuku, mükelleflerin devletle vergisel anlamda olan ilişkisini düzenlemektedir. Bu bağlamda idare tarafından vergisel işlemlerin yapılması, mükellefin ödevlerini yerine getirmesi ve inceleme, denetim gibi süreçlerden herhangi birisinde mükellef ile idare arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Özellikle vergi kanunlarının sık sık değiştirildiği dönemlerde ihtilaflar eski-yeni ayrımı, kazanılmış hak(istisna hakkı gibi), vergilerin kanuniliği, vergi matrahı, istisnalar gibi başlıca nedenlerle had safhaya çıkmakta ve hem idari hem yargısal anlamda aşırı bir iş yükü oluşturmaktadır. Mükellefe yüklenen ödevler bulunduğu gibi verilen haklarda vardır. Bu haklar içerisinde yapılan “işlemlere itiraz edebilme hakkı” mükellef hakları içerisinde en başta gelmektedir (Kırbaş, 2006: 175).

Vergi incelemelerinin hukuki anlamda bitirilmesi, vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına tevdi ile olmaktadır. Bu aşamada vergi incelemeleri ile ilgili veya buna bağlı yeni işlemler ortaya çıkmaktadır. Vergi inceleme raporlarının işleme konulmak üzere vergi dairelerine gönderilmesinden sonra vergi daireleri tarafından mükelleflere ihbarname ile işlemlerin sonucu bildirilmektedir. Bu tebligatlar yapıldıktan sonra mükelleflerin dava açma, uzlaşma ve cezada indirim haklarından yararlanmak istemesi durumunda gerekli hak düşürücü süreler başlamaktadır. Bu durumda vergi inceleme işlemlerinin sonucuna karşı mükelleflerin kullanabileceği ve süreye bağlı olan üç hakkının olduğunu söyleyebiliriz.

Cezada indirim ve uzlaşma aslında vergi incelemelerinin sonucuna bir itiraz niteliği taşımamaktadır. Bu hükümlere Vergi Usul Kanununda yer verilmesinin sebebini idarenin ihtilaflı işlerini azaltmak, hataya düşen mükelleflerin ceza yükünü hafifletmek, kamu gelirlerinin hazineye en kısa sürede aktarılmasını sağlamak, mükellefi zor duruma düşürmeden gönüllü uyuma sevk etmek gibi sıralayabiliriz.

Dava açma hakkı ise vergi inceleme sonucuna yargı organları nezdinde başlıca itiraz yoludur. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2. maddesinde; *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.” (T.C. Anayasası, md. 2), denilmek suretiyle Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin bir hukuk devleti olduğu hüküm altına alınmıştır. Hukuk devletlerinin en büyük özelliği idarenin yapmış olduğu tüm eylem ve işlemlere yargı yolunun açık olmasıdır (T.C. Anayasası, md. 125). Bu nedenle mükellefler nezdinde yapılacak eylem ve işlemler mevzuat hükümlerine aykırı olabileceği gibi bunların dışında farklı hatalarda barındırabilir. Bu hallerde mükellefler ve kendileri adına ceza kesilenler vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Davaların sonucuna veya mahkeme kararlarına göre vergi idaresi işlem tesis edecektir.

1.4.1. Cezalardan İndirim

Cezalardan indirim müessesesi vergi idaresi tarafından kesilmiş cezaların belli şartlar altında indirimini öngörerek VUK 376. maddede hükme bağlanmıştır. Bir önceki bölümde de bahsedildiği üzere asıl amacı idarenin ve yargı organlarının yükünü azaltarak bir an önce vergi gelirlerinin hazineye intikal ettirilmesi olduğunu söyleyebiliriz. Bu uygulamada vergi cezaları idari aşamada çözülmeye çalışılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu gerekçesinde cezalardan indirime ilişkin olarak; *“Mükellefler Vergi Kanunlarının tatbikinde, bazan hiçbir maksat takibetmeksizin ve sırf bir zühul eseri olarak yanlışlığa sebebiyet vermekte ve bundan husule gelen vergi ziyayı için, maksatlı hareket eden suniyet sahibi mükellefler derecesinde vergi cezasına mâruz kalmaktadırlar. Zühul sebebiyle vergi ziyasına sebebiyet veren mükelleflerin istemiyerek meydana gelen bir olaydan dolayı cezayı mâruz kalmalarından manen de müteessir olacakları tabiidir. Bu itibarla matrah harici kaldığı vergi incelemesi neticesinde tesbit olunan fark üzerinde tarh olunan vergiyi itirazsız kabul ve tediye eylemek suretiyle olaydan hüsnüniyetleri beliren mükelleflerin vergi cezalarında bâzı kayıt ve şartları altında bir indirme yapılması intibah bakımından, uygun olacağı mülâhaza edilmiş ve ek 5 nci madde bu maksatla eklenmiştir.” (Vergi Usul Kanunu Genel Gerekçe, 328). Bilindiği üzere Türk Vergi Hukuku’nun temeli olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 1961 yılında yasalaşmıştır. Bu nedenle kanun metninin ve gerekçesinin yukarıda da görüldüğü gibi anlaşılması zorlaşmaktadır. Gerekçede cezadan indirime yönelik olarak; vergi kanunlarına hata sonucu aykırı hareket eden mükelleflerin kasıtlı hareket edenlerle aynı oranda cezalandırıldığı bu nedenle kasıtlı hareket etmeyen ve dava yoluna gitmeyen, itiraz etmeyen mükelleflere bazı şartlar*

altında indirim yapılması uygun görülmüştür. Ancak vergi kanunlarına kasıtlı olarak aykırı hareket eden mükellefler ile kasıtlı olarak hareket etmeyen mükelleflerin ayırım imkanı teknik olarak mümkün bulunmamaktadır. Çünkü gerçekten vergi kanunlarına aykırı hareket ederek kazancını gizlemeye çalışan bir mükellefin daha sonra bu durum vergi incelemesi veya diğer tespitlerle ortaya çıkarıldığında cezada indirim hakkından yararlanmasını engelleyecek hiçbir hüküm söz konusu değildir. Bu nedenle gerekcede cezada indirim için yapılan açıklamanın yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu açıklamadan ziyade yargı organlarının iş yükünü azaltmak, ihtilafı idarede çözmek, hazineye gelir aktarımını en kısa sürede sağlamak bu maddenin gerekçesi olabilecektir.

Vergi Usul Kanununun 376. maddesinde cezadan indirimin uygulama ve yararlanma şartları hüküm altına alınmıştır. “*İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:*

1. Vergi ziyayı cezasından birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri;

İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”

Maddede belirtildiği üzere mükelleflerin belirlenen süreler içerisinde vergi aslını ve cezaların indirimli kısmını ödemesi, dava konusu yapmaması durumunda bu indirim hakkından yararlanabileceklerdir. Ayrıca VUK'un Uzlaşma ve Cezalarda İndirme başlıklı Ek 9. maddesinde; “*Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376. Madde hükümleri; hakkında 376. Madde hükümleri uygulanan*

vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376. Maddenin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur.” denilmekle uzlaşma hakkından da yararlanabileceği göz önünde bulundurularak uzlaşma tutanağı imzalanana kadar bu hakkını kullanabileceği hüküm altına alınmış olmaktadır. Uzlaşma tutanağı imzalandıktan sonra ayrıca cezada indirimden yararlanılması söz konusu değildir.

Vergi Usul Kanununun 376. maddesi, mükellef adına kesilen vergi cezalarında kanunda yazılı şartların sağlanması koşuluyla cezalardan bir miktar indirim yapılmasını öngörmektedir. Doktrinde bazı yazarlar VUK’un 376. maddesinin bir af hükmü olduğu üzerinde durmaktadırlar. Ancak bu madde bir af hükmü değildir ve bu şekilde değerlendirmemek gerekir. Çünkü VUK’un 376. maddesi geçici bir hüküm niteliğinde olmayıp diğer maddeler gibi süreklidir. Mükellefler ve adına vergi cezası kesilenler maddede sayılan şartları sağladıkları takdirde bu indirimden sürekli olarak yararlanmalarına bir engel bulunmamaktadır. Buna rağmen af kanunlarının en önemli özelliği, geçmişte işlenmiş fiillerin bir defaya mahsus olarak cezalandırılmaması veya ceza yükünün hafifletilmesinden ibarettir. Af kanunun kapsamı mevzu bahis olmamakla birlikte üzerinde durulması gereken sürekliliktir. Açıklanan nedenlerle bu maddenin af hükmü olmadığını söyleyebiliriz (Çağan, 1972: 121).

VUK kapsamında yer alan tüm vergi, resim ve harçlara ait kesilen cezalar için cezada indirimden yararlanılabilir. Hatta 359. maddede belirtilen fiilleri işleyenlere kesilecek olan üç kat vergi ziyası cezası için de yararlanılmasını engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak aynı maddede yer alan hapis cezaları için bu hükmün uygulanması mümkün değildir (Çetin, 2012: 254).

1.4.2. Uzlaşma

Mükellef adına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara yönelik olarak kullanabileceği haklardan birisi de uzlaşmadır. Uzlaşma, mükellefin yargı yoluna başvurmadan önce, tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için vergi idaresi ile anlaşmaya giderek uyuşmazlıkları çözebilecekleri bir uygulamadır. Vergi alacağının en kısa zamanda hazineye intikalini sağlayan uzlaşma, bürokrasiyi de azaltarak idarenin iş

yükünü hafifletmektedir. Ayrıca mükellef bakımından da dava açılması halinde ortaya çıkacak olan maliyetleri de sıfıra indirmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007).

Birçok ülkenin vergi mevzuatında bulunan uzlaşma kavramı sürekli olarak teoride ve pratikte tartışma konusu olagelmıştır. Türkiye'nin vergi sisteminde olduğu gibi uzlaşma müessesesi de Alman vergi mevzuatından etkilenilerek 1963 yılında yani Vergi Usul Kanunu ihdas edildikten iki yıl sonra getirilmiş bir uygulamadır. Ülkemizin vergi mevzuatında da bulunan uzlaşma müessesini verginin kanuniliği, vergide adalet, vergide eşitlik gibi vergilendirmenin temel ilkelerine ters düştüğü için eleştirilmektedir. Bu durum aynı zamanda vergi mükellefleri arasında rekabet eşitsizliğine de neden olmaktadır. Vergiye uyum sağlamış bir mükellefe göre, kendi sektöründe aynı şartlarda aynı faaliyeti gösteren diğer mükellefin bu yolla avantajlı hale getirildiğini ve devlet eliyle eşitsizlik ortaya çıkarıldığı üzerinde de durulmaktadır. Buna karşılık olarak uzlaşmanın devlet ile mükellef arasında müzakere yoluyla bir bağ kurduğunu, vergiye gönüllü uyumu artırmak için bir başlangıç olduğunu savununlar da bulunmaktadır (Özyer, 2008: 983; Karakoç, 2012: 701). Bu tartışmalara “hazineci” yaklaşan bir kesimde verginin ihtilafsız, daha az maliyetle ve kısa sürede tahsil edilmesinin avantajlı olduğunu bu nedenle uygulamanın yerinde olduğunu savunabilirler. Ancak uzlaşma sağlanıp vergi ve ceza ihbarnameleri tebliğ edildikten sonra aşağıdaki başlıklarda da anlatılacağı üzere uzlaşmanın şartlarında vergiyi ve cezaları belirli bir süre içerisinde ödeme şartı bulunmamaktadır. Vergi ve ceza ödenmediği takdirde uzlaşan mükellef için tek yaptırım gecikme zammının işlenmesi olacaktır. Bu nedenle uzlaşıldığı halde ödenmeyen vergi ve cezalar açısından yukarıda savunulan görüşlerin bir kısmı geçersiz olmaktadır. Uzlaşma iki taraflı değil üç taraflı olarak gündeme alınmalıdır. Bir tarafında devlet, diğeri adına vergi ve ceza kesilen mükellef, bir diğeri ve göz ardı edilmemesi gereken ise vergiye uyum sağlamış diğer mükelleflerdir. Uzlaşmalarda diğer mükellefler göz ardı edilerek karar verilmesi halinde vergiye uyum sağlamış olan mükelleflerin de vergiden kaçınma veya kaçırılmaya yönelebilmeleri olası bir durumdur. Uzlaşılan vergi ve cezalar için belirli süreler içerisinde (pişmanlık müessesesinde 15 gün olduğu gibi) ödenme şartı getirilmesi ve vergi asıllarının kesinlikle uzlaşmaya girmemesi vergide adalet kavramının daha fazla zedelenmesini engelleyerek uzlaşmanın amacına ulaşmasını sağlayabilir. Uzlaşma üzerinde fazlaca tartışılacak ve durulacak bir konu olmasına rağmen çalışmamızın dışında yer aldığı için bu kadar değinilmesi yeterli olacaktır.

Mükellef ve idare açısından avantajları bulunan uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu uygulamalar benzer özellikler taşımakla birlikte kapsam bakımından bazı farklılıklar bulunmaktadır.

1.4.2.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma(TÖU) hakkı, mükelleflere Vergi Usul Kanunu ile tanınmış bir haktır. Uzlaşma, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki ortaya çıkabilecek ihtilaflar ve mülhaza farklılıklarının verginin tarh edilmesinden önce çözülmesi ve vergilendirme işlemlerini en kısa sürede ve kesin bir sonuca bağlamak suretiyle vergilerin hazineye intikalini hızlandırmak amacıyla öngörülen bir uygulama olduğu söylenebilir (Danıştay 11. Dairesinin 03.11.1997 tarih ve E: 1997/2479, K: 1997/3729 sayılı kararı).

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanunu'nun ek maddelerinde yer almıştır. Ek Madde 11; *“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.*

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanununun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.”

Kanun metninde belirtildiği üzere tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesi yapıldığı durumlarda gidilebilecektir. Eğer vergi incelemesi olmadan bir ceza veya tarhiyat varsa, bu tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu olacaktır. Vergi incelemesi neticesinde tarh edilecek tüm vergi ve kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı uzlaşmaya gidilebilirken, yalnızca 359. maddede yazılı olan kaçakçılık fiillerini işleyenlere ve iştirak edenlere kesilecek cezalar için uzlaşma

mümkün değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşma adı üzerinde herhangi bir tarhiyat, tebligat yapılmadan ve ceza kesilmeden önce, yapılacak tarhiyat ve kesilecek ceza miktarları için mutabakata varılması olduğunu söyleyebiliriz. Nezdinde inceleme yapılan mükellefler incelemeye başlanılmasından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Uzlaşma sağlanması durumunda bir tutanak düzenlenir ve uzlaşmaya katılanlar, yer, saat, mutabık kalınan ceza ve tarhiyat miktarı gibi hususlar bu tutanağa geçirilerek imza altına alınır. Uzlaşma tutanakları mükellef veya temsilcisi ile uzlaşma komisyonu üyeleri tarafından imzalanır ve bir örneği mükellefe verilir. Bu tutanağın imzalanması uzlaşmanın vaki olduğunu gösterir ve artık mükellef dava açamaz ve şikayette bulunamaz. Uzlaşılan vergiler ve kesilen cezalara yönelik olarak imzalanan tutanaklar tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Ayrıca cezada indirim hakkından da yararlanılamayacaktır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007). Danıştay 11. Dairesinin 08.01.1997 tarih ve E: 1995/5286, K: 1997/103 sayılı kararında; *“213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlıklı ek 11. maddesinin 2. fıkrasında, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacağı öngörülmüştür. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılan vergi ve cezalara karşı dava açılmayacağı yasanın açık hükmü gereğidir.”* denilmekle bu hüküm yargı organı tarafından da onanmıştır (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı).

Uzlaşma vaki olmamış veya uzlaşılamamış ise tarhiyat yapılmasından ve cezaların kesilmesinden sonra tekrar uzlaşma talep edilemeyecektir. Ancak mükellefe bildirilen uzlaşma gününden evvel uzlaşmadan vazgeçtiğini yazılı olarak inceleme yapana veya grup başkanlığına bildirirse tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından faydalanabilecektir. Aksi takdirde mükellef verginin tarh edilip tarafına vergi ceza ihbarnamesinin tebliğinden sonra cezada indirim veya dava açma haklarından birini kullanabilecektir (TÖÜ Yönetmeliği, Resmi Gazete, S. 28101, 31.10.2011).

Uygulamada uzlaşma vaki olmadığı takdirde mükellef vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğini beklemeksizin vergi mahkemesinde dava açabilir. Uygulama ve doktrinde tebligat yapılmasının beklenmesi gerektiğine ilişkin karar ve

görüşlerde mevcut olsa da vergi inceleme raporlarında yer alan vergi asılları ve cezalar değişmeyeceğine göre bu tutarlar esas alınmak kaydıyla dava açılmasında herhangi bir yasal isabetsizlik bulunmamaktadır. Ayrıca bu yönde hüküm veren Danıştay 11. Dairesinin 12.05.1998 tarih ve E: 1997/1060, K: 1998/1681 sayılı kararına bakılabilir. Tebligat yapılması mükellefin yararlanabileceği haklar için kanuni ve hak düşürücü olan sürelerin başlaması ve mükellefin olaylardan haberdar edilmesinden ibaret olduğunu söyleyebiliriz.

Uzlaşma tutanağında tarhiyat öncesi uzlaşmayla ilgili diğer usul ve esasların belirlenmesi için Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 28101 sayılı 31.10.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporunda verilen bilgiler çerçevesinde derlenen 2014 yılına ait tarhiyat öncesi uzlaşma verileri aşağıda tablolar halinde gösterilmiştir.

Tablo 1.4 2014 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sayısal Sonuçlar

	Vergi Aslı	Ceza Tutarı
1-Uzlaşmaya Konu Olan Tutar(Toplam)	1.742.391.255	1.841.132.397
2-Uzlaşma Temin Edilemeyen	209.437.822	266.926.235
3-Uzlaşma Vaki Olmayan	364.784.934	446.138.358
4-Uzlaşmaya Giren	638.430.109	1.067.833.387
5-Uzlaşılan	529.738.390	60.234.417

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2014 Yılı Faaliyet Raporu (09.02.2015)

Tablo 1.5 2014 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oransal Sonuçları

	Vergi Aslı	Ceza Tutarı
Uzlaşmaya Giren/Toplam	36,64%	58,00%
Uzlaşılan/Uzlaşmaya Giren	82,98%	5,64%

Tablo 1.4 üzerindeki verilerden daha iyi analiz yapabilmek için tablo 1.5 oluşturulmuştur. Tablo 1.4'te görüldüğü üzere yaklaşık olarak tarh edilecek vergilerin yaklaşık %37'lik tutarı, kesilecek cezaların ise %58'lik tutarı uzlaşmaya girmiştir. Uzlaşmanın nihai sonucuna bakılırsa vergi aslının yaklaşık %17'lik kısmının tarhiyatından vazgeçilmiş, kesilecek cezaların ise yaklaşık %94'lük kısmından

vazgeçilmiş olmaktadır. Özetle uzlaşma komisyonlarının vergi aslında fazlaca indirim yapmadığı genellikle cezaları sildiği görülmektedir. Ayrıca uzlaşılan bu tutarlara verginin normal vadesinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizi hesaplanacağına dikkat edilmesi gerekmektedir.

1.4.2.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat öncesi-sonrası uzlaşma kavramları aslında tarhiyat işlemlerinin yapılmış olup olmamasına göre ayrıma tabi tutularak adlandırılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma; tarh işlemlerinin yapılmasından evvel uygulanan bir işlem olduğuna göre tarhiyat sonrası uzlaşmada; vergi idaresi tarafından tarh işlemleri yapıldıktan vergi aslı ve cezaları tebliğ edildikten sonra yapılan uzlaşma türüdür. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın amaçları önceki başlıklarda yapılan açıklamalardan farklı değildir bu nedenle tekrar edilmeyecektir.

VUK'un, uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli başlıklı Ek Madde 1 hükmünde; *“Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek*

odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.” hükmü ile uzlaşmaya ait usul ve esaslar belirlenmiştir.

Madde metninde görüldüğü üzere tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında kapsam bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Öncelikle dikkat edilmesi gereken tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına tüm vergi, resim ve harçlar ile cezalar(359. madde fiillerine kesilenler hariç) girmektedirken, tarhiyat sonrasına tüm vergi, resim ve harçlar dahil iken sadece vergi ziyayı cezası için uzlaşma istenebilecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi 359. madde kapsamına giren fiiller nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezaları için uzlaşma istenmesi mümkün değildir. Cezaların kapsamı bakımından mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma istemeleri lehlerine olacaktır. Bir diğer farklılık olarak tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru şartları veya nedenleri bulunmaktadır. Bunlar Ek Madde 1 hükmünde yer almaktadır. Bunlar içerisinde torba madde diyebileceğimiz yani tüm mükelleflerin başvurup faydalanabilmesi için “...*vergi ziyayına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yapılmadan kaynaklandığının...*” cümlesi eklenmiştir. Mükellefin kanun hükmüne yeterince nüfuz edememesinin bir ölçütü bulunmadığına göre kendisine vergi tarhiyatı yapılan veya ceza kesilen tüm mükelleflerin başvurabileceği sonucuna ulaşabiliriz.

Aynı vergi ve vergi ziyayı cezası için hem uzlaşma talebinde bulunulmuş hem de dava yoluna başvurulmuşsa, vergi mahkemesi nezdinde açılan davalar uzlaşma işlemi sonuçlanmadan evvel görülemeyecektir. Vergi mahkemesi tarafından herhangi bir sebeple görülür ve karar verilirse bu kararların herhangi bir geçerliği yoktur ve hükümsüz sayılır. Vergi idaresi ile mükellefin uzlaşması halinde sonuç vergi mahkemesine tebliğ edilir ve davanın herhangi bir işlem yapılmadan reddi istenir. Mükellef tarafından dava açılıp uzlaşmaya da başvurulmuşsa uzlaşmanın vaki olmadığı veya temin edilemediği durumlarda vergi idaresi tarafından uzlaşma sağlanamadığı vergi mahkemesine bildirilir ve mahkeme nezdinde açılan dava kaldığı yerden görülür (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011; VUK, ek md. 7).

Cezalarda indirimle ilişkin olarak uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tutanağı imzalamadan önce her zaman uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirerek kesilen cezalar için bu haktan yararlanabilecektir. Uzlaşma tutanağı imzalanması halinde dava açma ve cezalarda indirim haklarından yararlanılamayacaktır. Mükellefe uzlaşma

temin edilemeyen veya vaki olmayan uzlaşma tutanağı tebliğ edildiği tarihte dava açma süresi sona ermiş veya 15 günden az bir süre kalmışsa, dava açma süreleri tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzayacaktır (VUK, ek md. 9; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011). Bu sürede dava da açılmaması halinde vergi ve cezalar kesinleşecektir.

2014 yılı tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin 2014 yılı verileri, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 2014 yılı faaliyet raporunda yer almaktadır. Buradan alınan bilgiler aşağıda ki tablodadır. Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tutarlar doğrultusunda Vergi Daireleri, Defterdarlıklar ve Vergi Dairesi Başkanlıklarının uzlaşma yapabileceği tavan tutarlar bulunmaktadır. Bu tutarlar her yıl değişmekle birlikte, bu konuda Merkezi Uzlaşma Komisyonu en geniş yetkilere sahip olan ve tavan sınırı olmaksızın uzlaşma yapan birimdir.

Tablo 1.6 2014 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sayısal Sonuçlar

2014 Yılı	Vergi Aslı	Ceza Tutarı
1-Uzlaşmaya Konu Olan Tutar(Toplam)	1.307.531.129	1.806.903.277
2-Uzlaşma Vaki Olmayan	736.439.191	1.096.507.916
3-Uzlaşmaya Giren	571.091.938	710.395.361
4-Uzlaşılan	225.532.099	11.320.303

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu (15.02.2015)

Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu'ndan derlenen bilgilere göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarafından gerçekleştirilen uzlaşmalara ait sonuçlar tablo 1.6 üzerinde görüldüğü gibidir.

Tablo 1.7 2014 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oransal Sonuçlar

2014 Yılı	Vergi Aslı	Ceza Tutarı
Uzlaşmaya Giren/Toplam	43,68%	39,32%
Uzlaşılan/Uzlaşmaya Giren	39,49%	1,59%

Tablo 1.6 üzerindeki verilerden oransal olarak daha iyi analiz yapabilmek için tablo 1.7 oluşturulmuştur. Tablo 1.6'da görüldüğü üzere yaklaşık olarak tarhiyatı istenen vergilerin %44'lük tutarı, kesilmesi istenen cezaların ise %39'luk tutarı uzlaşmaya girmiştir. Uzlaşmanın nihai sonucuna bakılırsa vergi aslının yaklaşık %60'lık kısmının tarhiyatından vazgeçilmiş, kesilecek cezaların ise yaklaşık

%98,5'lik kısmından vazgeçilmiş olmaktadır. Özetle uzlaşma komisyonlarının genellikle cezaların tamamına yakını sildiği görülmektedir. Bu durumun sebebi mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak olduğu söylenebilir ancak ne kadar faydalı olduğu tartışmalıdır. Diğer yandan hiçbir indirim söz konusu olmasa uzlaşmanın bir anlamı kalmayacaktır. Aynı zamanda birçok mükellef bu vergi ve cezaları ile gecikme faizini ödeyebilecek güçte değillerdir. Mükelleflerin daha fazla zorlanması durumunda ise sonuç kapanan işletmeleri görmek olacaktır. Ayrıca uzlaşılan bu tutarlara verginin normal vadesinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizi hesaplanacağına dikkat edilmesi gerekmektedir (VUK md. 112). Uygulamada gecikme faizlerinin vergi aslını aştığı bile görülmektedir. Gecikme faizi alınarak zamanında ödenmeyen vergiler günümüze endekslenmiş olarak tahsil edilmesi sağlanmaktadır.

Tablo 1.8 2014 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

2014 Yılı	Vergi Aslı	Ceza Tutarı
1-Uzlaşmaya Konu Olan Tutar(Toplam)	360.379.921	603.382.175
2-Uzlaşılan	231.584.730	31.559.278

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu (Şubat 2015)

2014 yılında vergi daireleri, defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları tarafından sonuçlandırılan uzlaşmalara ait bilgiler tablo 1.8 üzerinde görüldüğü gibidir. Sayılan birimlere 140.751 uzlaşma başvurusu yapılmış bunların 121.137 adedi yani yaklaşık %86'sı uzlaşma ile sonuçlanmıştır.

1.4.3. Dava Açma

Mükellefler ile vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulanması bakımından görüş farklılıkları ortaya çıkabilir. Bu durum vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ veya tahakkuk gibi vergilendirme işlemlerinin farklı aşamalarında da gerçekleşebilir. Önceki başlıklarda da anlatıldığı üzere mükellefler ile idare arasında ortaya çıkan ihtilaflar; cezadan indirim, uzlaşma gibi uygulamalarla giderilmeye çalışılmakta ancak bir çözüm bulunamaması halinde veya doğrudan yargı aşamasına gidilerek ihtilaf nihai çözüme kavuşturulabilecektir (Özbalcı, 1985: 661).

VUK'un 377. maddesi; *“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.”* hükmü yer almaktadır. Ayrıca *“Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”* (VUK, md. 377-378). Beyan esasına dayalı olan vergi sistemimizde mükellefler kendilerinin vermiş olduğu beyanlarına karşı dava açamayacakları belirtilmiştir. Ancak mükellefler beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermesi veya beyannamede vergi hatalarının bulunması durumu kendi beyanına dava açmanın istisnai durumunu oluşturmaktadır (Öncel, Çağan, ve Kumrulu, 2014: 110-111).

İhtirazi kayıt müessesesine değinmek gerekirse bu kelimenin herhangi bir kanunda tanımı veya açıklaması mevcut değildir. Osmanlıca kayd-ı ihtirazi olarak geçen iki kelimenin bir arada kullanılması ile ortaya çıkan ihtirazi kayıt; geri durma, çekinme, şart koyma, şerh koyma, kabul etmeme kelimelerine benzer anlamlarda kullanılmaktadır (Yılmaz, 2006: 309; Develioğlu, 2001: 420). İhtirazi kayıtla beyanname verilmesine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümüne yönelik olarak hazırlanan mükellefleri bilgilendirme kitapçığında yer verilmiştir. Bahsi geçen kaynakta; *“mükelleflerin gelirinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yoldur.”* açıklaması yapılmıştır. Aslında kavram açıklaması yapılmamakla birlikte uygulamada nasıl bir hal aldığı tespit edilmiştir. Bu ve benzeri hallerde mükellefler beyannamelerini ihtirazi kayıtla verdikten sonra yargı yoluna giderek fazla veya yersiz tahakkuk ettirilen/ödenen vergilerin iadesi yahut terkinini isteyebileceklerdir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009: 14).

Ülkemizde vergi ihtilaflarının çözümü idari yargı alanında yer alan ve bağımsız şekilde kurulan vergi mahkemeleri tarafından yürütülmektedir. Vergi yargılama sürecinde, 18.06.2014 tarih 29044 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun yürürlüğe

girmesi ile köklü değişiklikler yapılmıştır. Konunun farklı bir ihtisas alanı olması, eski uygulama ile yeni uygulamanın karşılaştırılması ve ikisinin de baştan sona anlatılması çalışmamızın dışında kaldığı için yalnızca güncel uygulama ile ilgili kısa ve öz bilgilere yer verilmeye çalışılacaktır.

Yeni uygulamada itiraz müessesesi kaldırılarak yerine istinaf başvurusu getirilmiştir. Bu düzenleme ile birinci derece mahkemesinin kararlarına karşı doğrudan doğruya Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz veya Danıştay'a temyiz etme yolu ortadan kaldırılmış olmaktadır. Ayrıca birinci derece mahkemesi/Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay olarak üç aşamalı yapılandırılan yeni vergi yargısında tutar sınırlamaları da getirilmiştir.

Tablo 1.9 Türkiye'de Vergi Yargılamasında Parasal Sınırlar

5000 TL'ye kadar	5001-100.000 TL arası	100.001 TL ve üzeri
Vergi Mahkemesi	Vergi Mahkemesi	Vergi Mahkemesi
	Bölge İdare Mahkemesi	Bölge İdare Mahkemesi
		Danıştay

Tablo 1.9'da görüldüğü üzere vergi uyuşmazlıklarında konu para ile belli edilebiliyorsa 5000 TL'ye kadar ilk derece mahkemesinde dava görülecek ve istinaf ile temyiz hakları kullanılamayacak olup vergi mahkemesinin kararları kesinlik arz edecektir. 5001-100.000 TL arası olan uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesi kararına karşı bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulacak olup Danıştay'a temyize gidilemeyecek ve istinaf kararı kesinleşecektir. 100.001 TL ve üzeri olan ihtilaflarda tüm yargı yolları açık bulunmaktadır. Şöyle ki; vergi mahkemesinin kararına karşı, bölge idare mahkemesi nezdinde istinafa başvurulacak, verilen karara karşıda Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulabilecektir. Vergi yargısında dava açılmasına ilişkin süreç şekil 1.1 üzerinde özetlenmeye çalışılmıştır.

2. BÖLÜM

ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ

2.1. ARAMA

Özellikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Anayasa, Ceza Muhakemesi Kanunu ile düzenlenmiş ve adli yargı alanında önemli bir yeri olan arama, Vergi Usul Kanununda da yer almaktadır. Öncelikle arama ile ilgili genel bilgilere yer verilecek olup çalışmamızın esas konusu vergisel anlamda yapılan aramalar olduğu için bu alan üzerinde daha çok durulacak ve detaylı bir şekilde anlatılmaya çalışılacaktır. Diğer mevzuat hükümlerine ise yerine göre değinilecektir.

2.1.1. Hukuksal Anlamda Aramanın Tanımı

Türk Dil Kurumu tarafından hukuk alanı için yapılan tanıma göre; “*sanığın yakalanması veya suç belgelerinin elde edilmesi için bir kimsenin evinde, iş yerinde, üzerinde veya eşyasında yapılan araştırma işlemi*” veya “*bir suçun kanutlarını elde edebilmek için ilgili insanların barındığı yerlerde yapılan arama*” olarak ifade edilmiştir (Türk Dil Kurumu, 2015).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde, Anayasamızda ve Ceza Muhakemeleri Kanununda aramanın tanımı yapılmamıştır. Tanımı yapılmamasına rağmen detaylı şekilde düzenlendiği ve önem atfedildiği için anlaşılması çok güç olmamaktadır.

İçişleri ve Adalet Bakanlıkları tarafından birlikte çıkartılan Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği’ndeki tanımlara bakacak olursak; “*adli arama, bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi*

Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemi” olarak tanımlanmıştır. Adli aramanın yanında bir de önleme araması vardır ve aynı yönetmelikte;

“a) Millî güvenlik ve kamu düzeninin, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması,

b) Suç işlenmesinin önlenmesi,

c) Taşınması veya bulundurulması yasak olan her türlü silâh, patlayıcı madde veya eşyanın tespiti,

amacıyla, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde mülki âminin yazılı emriyle ikinci fıkrada belirtilen yerlerde, kişilerin üstlerinde, aracında, özel kâğıtlarında ve eşyasında yapılan arama işlemi” olarak tanımlanmıştır (Resmi Gazete, S. 25832, 01.06.2005). Bu iki tanım arasındaki farktan bariz olarak çıkarılabilecek sonuç ise; adli aramanın daha çok gerçekleşmiş olan işlemler için önleme aramasının ise adı üzerinde gerçekleşmesi muhtemel işlemler ve bunları engellemek için yapılacağıdır.

Arama genel bir deyişle gizlenen/saklanan bir kişinin veya bir şeyin bulunması, ortaya çıkarılması fiillerinin yapılmasına denilebilir (Özbek, 1999: 17). Yargı organının doğru bir karar verip adalet tesis edilmesine yönelik olarak ihtiyacı olan gerekli delilleri toplayabilmesi için gerçek veya tüzel kişilerin yaşam alanlarında ve üzerlerinde araştırma yapılması, delil toplanması işlemlerine arama denilebilir.

Kısaca aramanın anlamı bu şekilde olmakla birlikte kavramın anlamından çok içeriği, uygulaması, sonuçları ve etkileri daha önemli bulunmaktadır. Bu nedenle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve Ceza Muhakemesi Kanunu çerçevesinde aramayı ele almak gerekmektedir.

2.1.2. Aramanın Amacı

Aramanın nihai amacı bir şeye ulaşmak, aranan şeyi bulmaktır. Hukuk alanında arama ise yargı organı nezdinde suçlu, hükümlü kişiler başta olmak üzere delil niteliği taşıyan bilgi, belge, bulgu, alet, edevat gibi unsurların bulunması için yapılan işlemidir. Asıl amacının da bunları bulmak tespit etmek veya ele geçirmek olduğunu söyleyebiliriz. Yani suçluların yargı önüne çıkarılması, gerçekten suçlu olup

olmadığının tespiti amacıyla bazı bilgi ve belgelere ulaşılmak istenmesi tamamen adalet tesis edilmesine yönelik olarak gerçekleştirilecektir.

Anayasamızda geçen terimlerden yola çıkarak aramanın milli güvenlik, kamu düzeni, suç işleminin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amaçlarını taşıdığını, zaten bu amaçlar dışında ve kanun olmadan herhangi bir arama yapılamayacağı aşıkardır.

2.1.3. Aramanın Önemi

Arama kurumu, sadece vergi hukukunu, adli hukuku, yargılama hukuku veya ceza hukuku ile ilgili bir konu değildir. Aynı zamanda uluslararası alanda anlaşmalar, sözleşmeler ve ulusal nitelikte anayasa, yasa ile güvence altına alınmış, kişilerin birçok temel hak ve özgürlüğü ile de yakından ilgili olmakla birlikte bunların özüne de etki eden bir müessesedir. Bu hak ve özgürlüklerin en başında kişi dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı koruma hakkı, aile hayatına saygı duyulması, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve dokunulmazlığı hakları gelmektedir (Doğrusöz, 2009). Bu hakların önemine binaen uluslararası alanda ve ulusal anlamda hakları güvence altına alan sözleşme ve kanunların ilgili maddelerine aşağıda kısaca değinilmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi; Türkiye'nin de üyesi olduğu Avrupa Konseyi'ne üye devletlerin 4 Aralık 1950 yılında Roma'da, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirisini güven altına almak amacıyla imzaladıkları, insanların temel haklarını ve özgürlüklerini konu alan metindir. Üye ülkelerin tamamı bu sözleşmeyi kabul etmiştir. Bu sözleşmenin 8. madde hükmü özel hayatın ve aile hayatının korunmasını temel almaktadır. İlgili maddede;

1- Herkes özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.

2- Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomi refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörölmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir.” denilmekle insanların yaşam alanlarına ve özel

hayatlarına ilişkin müdahale edilmesinin şartları belirlenmiştir (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, md. 8).

Hangi şartlarda insanın özel hayatına müdahale edileceği tahdidi olarak sayılmış olmasına rağmen bu sayılanlar geniş anlamda yorumlanabilecektir. Burada üzerinde durulması gereken ve en önemli olan şart “*yasayla öngörülmüş*” değildir. Diğer şartlar var olsa bile yasa hükmü olmadan insanların özel hayatına müdahale edilemeyeceği konseye üye devletler tarafından garanti altına alınmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti Anayasasındaki hükümler de sözleşmenin tarafı olduğu için aksine olamayacaktır. Bu konuda anayasamızın 13, 20 ve 21. maddeleri önem arz etmektedir. Anayasamızın 13. maddesi; “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*” denilmekle insan hakları sözleşmesiyle neredeyse aynı olan bir hüküm getirilmiştir (Anayasa, md. 13).

Anayasamızın 20. maddesinde ise;

“*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işleminin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.*” hükmü ile de aramaya ilişkin hususların kanunla düzenleneceği, hakim kararı olmadan da kimsenin aranmayacağı belirtilmiştir (Anayasa, md. 20).

Son olarak Anayasamızın 21. maddesinde;

“*Kimsenin konutuna dokunulamaz. Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının*

hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakimın onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.” ifadesi ile de konut dokunulmazlığı anayasal güvence altına alınmıştır (Anayasa, md. 21).

Yukarıda yer verilen sözleşme ve anayasa metinlerini değerlendirmek gerekirse; öncelikle bu metinler konunun genel çerçevesini çizmek bakımından temel oluşturmaktadırlar. Bireylerinin özgürlüklerini, refahını, mutluluğunu sağlamaya çalışan ülkelerde bu hükümlerin getirilmesi çağdaşlığın ve hukuk devleti olmanın temel ilkeleridir. Özel hayatın gizliliği, aile hayatına saygı gösterilmesi, konut dokunulmazlığı gibi haklar insanların temel hak ve hürriyetleri içerisinde yer aldığı için bunlara müdahale edilmesinin titizlikle üzerinde durulması sıkı sıkıya şartlara bağlanması bu değerlere verilen önemi göstermektedir. Bu şartların daha esnek olması halinde bazı ülkelerde insanların temel haklarının kısıtlanması veyahut keyfi uygulamalar gündeme gelebilecektir. Aslında Avrupa Konseyi bu anlamda insan haklarının korunması ve özel yaşama saygı duyulması, müdahalelerin asgariye indirilmesi konusunda üyesi olduğu devletlere sözleşme ile önemli bir kriter belirlediğini söyleyebiliriz.

2.2. VERGİ HUKUKU ALANINDA VEYA VERGİSEL ANLAMDA ARAMA

Ceza yargılaması hukukunun kanıt toplama ve elde etme araçlarından biri olan arama, vergi hukuku alanında ve vergi usul kanununda da yer alan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakoç, 2012: 325).

Başta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu olmak üzere ve diğer mevzuatta göz önüne alınarak vergi hukukunda arama; gerek VUK'un 359. maddesi kapsamında ki suçlar için gerekse idari para cezasını gerektiren usulsüzlüklerin işlendiğine dair emareler bulunması halinde, vergi alanında ortaya çıkan suçlar ve usulsüzlüklerin, olağan vergi incelemeleri ile tespit imkanı olmadığı anlaşılan bilgi ve belgelerin sulh yargıcından

talep üzerine alınan arama kararına dayanılarak mükellef veya vergi sorumlusu veyahut bunlarla ilgisi bulunan üçüncü kişilerin üzerlerinde, işyerinde, konutunda ya da bunlara ait diğer meskun mahallerde yapılan bir araştırma ve koruma önlemi olduğu söylenebilir (Kaşıkçı, 2007: 24).

Yapılan başka bir tanıma göre vergisel anlamda yapılan arama, vergi kaybının asgari seviyeye indirilmesi amacıyla hareketle vergi kaçakçılığı yapıldığına emare teşkil eden defter, belge, bilgi ve bulgular ile lüzum görülmesi halinde emtianın ele geçirilebilmesi için fiili olarak araştırmalar, tespitler yapılması ve gerekli tedbirler alınması işlemlerinin tümüne denir (Uysal ve Eroğlu, 2005: 196).

İhbar ya da yapılan incelemeler sırasında vergi kaçırıldığına dair ciddi emareler bulunması durumunda vergi inceleme elemanın lüzum görmesi ile sulh yargıcından karar veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcılığın yazılı izni alınarak vergi ile ilgili belge ve belgeleri elde etmek için yapılan araştırma işlemleridir (Taşdelen, 2003: 166). Bu tanımda ise gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcılık makamının yazılı emri alınarak arama yapılabileceği Vergi Usul Kanununda açıkça belirtilmemiştir. Yukarıdaki tanımlamanın yapılmasında VUK'un 147. maddesinde ki yapılan şu açıklama dayanak oluşturmuştur; bu bölümde (VUK'un Üçüncü Bölümündeki arama başlığı kastedilmektedir) açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır. Bu konu arama kararı başlığında daha detaylı olarak açıklanmıştır.

2.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Arama

Arama kurumu, sadece vergi hukuku, adli hukuk, yargılama hukuku veya ceza hukuku ile ilgili bir konu olmadığı aynı zamanda uluslararası alanda anlaşmalar, sözleşmeler ve ulusal nitelikte anayasa, yasa ile güvence altına alınmış kişilerin birçok temel hak ve özgürlüğü ile de yakından ilgili olmakla birlikte bunların özüne de etki eden bir müessese olduğuna aramanın önemi başlığında değinilmişti. Aslında anlatılan bu sebeplerin hepsi bir araya getirildiğinde bu yüzden Vergi Usul Kanunu aramalı inceleme başlığında inceleme yapılması kısmına ağırlıklı olarak ve üzerinde durarak düzenleme getirmiş, arama konusundaki ayrıntıların düzenlenmesini özellikli olması nedeniyle Ceza Muhakemesi Kanunu'na(CMK) bırakmıştır (Doğrusöz, 2009).

Arama; vergi incelemesi, bilgi toplama ve yoklamaya göre bilginin elde edilmesi açısından farklılık arz etmektedir. Diğerleri olağan yöntemler ve bilinen olguların tespitine yönelik iken; arama bilinmeyen, ortada olmayan, gizlenen hususları ortaya çıkarmaya yöneliktir. Temel kişilik haklarına müdahale edildiği gerekçesiyle Vergi Usul Kanunu bu hükümlerin tamamını düzenlemekte yetersiz kalacağı için arama ile ilgili özellikli hususlar, Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemelere atıf yapılarak tamamlanmaya çalışılmıştır (Kızılot ve Taş, 2013: 107).

Vergi kayıp-kaçığı ile mücadele etmek bakımından önleyici bir işlevi olan ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan arama; işlenmiş veya işlenen vergi suçunun faillerini ve bu suçla ilgisi olan diğer şahısların bulunduğu mahallerde arama yapılarak suçun ortaya çıkarılmasına yönelik olan bir uğraştır. Yapılacak aramalar amacına göre; sınırlı, genel, çok taraflı olmak üzere üçe ayrılabilir. Sırasıyla örnek vermek gerekirse; mükellefin kayıt dışı hasılatını gizlediği harici disk, bilgisayar gibi belirlenen bir delil için arama yapılması sınırlı amaçlı aramaya örnek verilebilir. Genel amaçlı arama ise genel manada mükellefin vergi kaçakçılığı ile ilgisi görülüyorsa buna ilişkin tüm bilgi ve belgelerin aranmasıdır. Mükellefle doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi görülen kişiler nezdinde de arama yapılmasına çok taraflı arama denilebilir (Akdoğan, 1979: 80).

Yargıtay tarafından verilen bir mahkeme kararında VUK'a göre yapılan arama ile adli aramanın ortak ve farklı yönleri belirtilmiştir. Buna göre ceza muhakemesi kanununda ve uygulamasında, arama olağan bir koruma tedbiridir. Ancak vergi hukuku ve Vergi Usul Kanunu'nda istisnai, olağandışı bir denetim yolu olduğu açıkça ortadadır. Niteliği itibariyle bir nevi adli arama olmasına rağmen, kendisine özgü nitelikleri nedeniyle adli aramadan bazı farklılıklar göstermektedir. Bir araç koruma tedbiri olarak vergi araması, vergi incelemesi denetim yolunun ön basamağıdır. Amaç, vergi kaçırıldığını ortaya çıkaracak ve destekleyecek belge ve kayıtların bulunmasıdır (Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı, 2015; Yargıtay 11. Ceza Dairesi E. 2013/3618, 2015/1001 K. nolu kararı).

2.2.2. Konuyla İlgili Diğer Mevzuatta Arama

Önceki başlıklarda bahsedildiği üzere arama ile ilgili mevzuatta temel kaynaklar uluslararası ve ulusal olmak üzere sıralanabilir. Bu kadar üzerinde

durulmasının en önemli sebebi temel kişilik haklarına müdahale niteliğinde olmasındandır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde ve Anayasamızda yer alan hükümlerin ardından Ceza Muhakemesi Kanununda da yer almıştır.

213 sayılı VUK'un 147. maddesinde bu kanunda açıkça yazılı olmayan haller için 04.04.1929 yılında kabul edilen 20.04.1929 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu(CMUK) hükümlerinin uygulanmasına atıf yapılmış olmasına rağmen bu madde de adı geçen 1412 sayılı CMUK, 31.03.2005 tarih ve 25772 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 23.03.2005 tarih ve 5320 sayılı kanunun 18. maddesi ile 1 Haziran 2005 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış ve yerine yeni bir kanun olan Ceza Muhakemesi Kanunu ihdas edilmiştir.

Ancak 5320 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun(CMK) Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un ikinci bölümünde yer alan, yollamalar başlığını taşıyan 3. maddesinin 1. fıkrasında, mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa yapılan yollamalar, Ceza Muhakemesi Kanununun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır. Aynı kanunun 2. fıkrasında ise; *“mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun kitap, bab ve fasıllarına yapılmış yollamalar, o kitap, bab ve fasıl içinde yer almış hükümlerin karşılığını oluşturan Ceza Muhakemesi Kanununun maddelerine yapılmış sayılır”* denilmekle VUK'un CMUK'a yapmış olduğu atıfların 01.06.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ilgili maddelerine atıf yapılmış olduğu kabul edilecektir. Bu paragraftan sonra metin içerisinde CMUK ve CMK aynı anlamda kullanılmıştır (Resmi Gazete, S. Mükerrer 25772, 31.03.2005). Aynı zamanda aramanın tanımı başlığında yer verilen Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği de Ceza Muhakemesi Kanununa istinaden çıkarılan bir yönetmelik olduğuna göre buradaki hükümlerde VUK açısından sonuç doğurmaktadır.

CMK'da aramanın tanımına yer verilmemiş olup arama başlıklı 116. maddesinde; *“Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda somut delillere dayalı kuvvetli şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir.”* denilmekle arama doğrudan olaylarla ilişkilendirilmiştir (CMK, md. 116). Burada anlaşılması gereken somut bir delil olması halinde suça ait unsurların araştırılmasıdır.

Yine aynı kanunun arama kararı başlıklı 119. maddesi; *“Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler. Ancak, konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir. Kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirilir.”* denilmekle arama kararının dayanağı açıklanmıştır.

Vergi hukukunda veya vergi ile ilgili yapılan arama aslında mahiyet itibariyle adli aramanın içerisinde yer almaktadır. Bu arama türünde öncelikle delillerin elde edilmesi sağlanır. Delillerin incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda olayın gerçek boyutu ortaya çıkarılmakta ve ihtilafların yargı organına intikal etmesi halinde adil yargılama gerçekleştirilerek hüküm tesis edilmesine yönelik, Vergi Hukuku’na özel bir vergi denetim müessesesidir (Kaşıkçı, 2007: 33). Vergisel arama, amaç ve araç olarak adli arama ile aynı özellikleri taşıdığı söylenebilir ve bu nedenle adli aramanın hükümlerinin vergisel aramada da geçerli olması, yukarıdaki paragraflarda belirtildiği üzere atf yapılmasının yerinde olduğu söylenebilir.

2.2.3. Aramalı Vergi İncelemesi

Vergi idaresinin en önemli vergi denetim aracı vergi incelemesidir. Arama ise vergi otoritesinin vergilendirmeyi ilgilendiren hususlarda mükellef tarafından verilen bilgilerin eksik olması, bunlarla yetinmemesi durumunda olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için zor kullanarak bilgi edinmesidir. Vergi incelemelerinin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen olağan yollarla yapılması, bazen vergi incelemesinin amaçlarının gerçekleşmesini sağlamayabilir. Esas olan vergi mükelleflerinin kazançlarını doğru bir şekilde beyan etmeleri iken genellikle bu durumun tam tersine işlediği görülmektedir. Yani mükellef veya vergi sorumluları kazançlarını, ödeyeceği vergileri doğru bir şekilde beyan etmemektedirler. Bu gibi durumlarda ise gerekli kanıtlara ve matrah tespiti için gereken bilgi, belgelere ulaşmakta mükellefin rızasına bakılmaksızın başvuru olan yol, aramalı vergi incelemesi yoludur. Aslında vergi denetim yolu olan arama değil aramada elde edilen bilgi ve belgeler kullanılarak

yapılan aramalı vergi incelemesidir. (Doğrusöz, 2009; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2014: 152).

Vergi incelemesi sırasında veya ihbar yapılması halinde bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler varsa bu mükellef ile gerektiğinde bu hususla ilgisi bulunan diğer şahısların işyerleri, meskenleri ve sair yerleri ile üzerlerinin aranarak vergilendirmeyi ilgilendiren ve idareden gizlenen her türlü delilin ortaya çıkarılmasına arama denir. Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere göre vergi kayıp ve kaçığının tespit edilmesi ve gerekli tarhiyatların yapılması işleminin tümü de aramalı vergi inceleme sürecini oluşturur (Ün, 2008: 51). Buna rağmen, VUK'un meri hükümlerinde vergi kaçırmanın müeyyidesi olan kaçakçılık cezasına ilişkin bir ceza yoktur. Vergi kaçırmanın cezasını düzenleyen maddenin kaldırılması nedeniyle VUK'un 142. maddesinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Yürürlükte bulunan maddelere göre vergi kaçırmanın tarifi 359. maddede yazılı olan suçlar olduğunu söyleyebiliriz. Buna göre 142. maddeye vergi kaçırma yerine 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebep olma cümlesi ile değiştirilmesi daha uygun olacaktır (Yerci, 2009: 39).

Vergi incelemesi, incelemeye yetkili kişilerin mükellefle iletişime geçmesi veya haberdar etmesi ile başlamaktadır. Bu işlem genellikle mükellefin bir davet yazısı ile idareye çağırılması ve inceleme ile ilgili hususların kendisine aktarılması suretiyle mümkün olmaktadır. Tabi bu anlatılan olağan durum olmakla birlikte, istisnai olarak Vergi Usul Kanunu'nun 142-148. maddelerinde belirtildiği gibi mahkemeden alınan bir arama kararı ile de olabilmektedir. Vergi incelemesi idare tarafından önceden haber verilmeksizin yapılır. Buradan anlaşılacağı üzere incelemenin önceden haber verilmemesi gerekmekte ancak mükellef incelemeye sevk edildiği takdirde işlemlerin başlaması için inceleme elemanı mükellefi haberdar etmektedir. İnceleme, cari hesap dönemi yani içinde bulunulan vergilendirme dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. (VUK, md. 138-; Durusoy, 2008: 2).

Bu kadar etkili ve önemli vergi denetim yolu olan aramada vergi inceleme elemanlarına büyük sorumluluk düşmektedir. Bu nedenle vergi inceleme elemanları inceleme yaparken nasıl kendilerini vergi savcısı, vergi hakimi olarak görüp karar veriyorsa, aramaya lüzum görüp talep ederken de kendilerini sulh hakimi yerine koymalıdır. Hatta ve hatta sadece bununla yetinmeyip asıl önemli olan alınan arama

kararı üzerine haksız bir şekilde aramaya tabi tutulabilecek mükellef nezdinde ortaya çıkacak zarar, ziyarı da göz önüne alarak onların yerine kendilerini koymaları gerekmektedir (Şeker, 1994: 396).

2.2.4. Arama Yapılacak Haller

Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde “*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.*” denilmiştir (VUK, md. 142). Arama yapmaya karar vermek için öncelikle bir ihbar veyahut yapılan bir inceleme olması ve vergi kaçırıldığına dair emare bulunması gerekmektedir. Emarenin de mutlaka ele geçirilen veya belgeye dayanan kesin nitelikte bir delil olması beklenmemelidir. Zaten kesin ve net olan deliller bulunmuş elde edilmiş ise arama yapmaya lüzum kalmamakta olup incelemeler bunlar üzerinden yapılabilecektir (Şeker, 1994: 394). İhbarın kim tarafından ne şekilde yapıldığının bir önemi bulunmamaktadır. Vatandaşlar tarafından ihbarlar yapılabileceği gibi kamu kurum ve kuruluşları tarafından da kurumlarına iletilen veya kendileri ile ilgili işlemlerin yapılması sırasında tespit edilen, görülen veya ıttıla hasıl olunan hallerde de ihbarda bulunulabilecektir.

İhbar ile arama yapılmasına ilişkin Danıştay 9. Dairesinin 14.10.1999 tarih ve E: 1998/2656, K: 1999/3598 sayılı kararında özetle; Cumhuriyet Savcılığına telefon yoluyla ihbar yapılmış ve bu durum savcılık makamından mal müdürlüğüne bildirilmiştir. Bildirimi alan mal müdürlüğü sulh yargıcından usulüne uygun alınmış arama kararına istinaden mükellefin işyerinde bulunan kayıt dışı hasıllata ait bilgilerin muhafaza edildiği bilgisayar disketleri ve bazı belgeler ele geçirilmiştir. Bu belgelere istinaden yapılan tarhiyat aleyhine vergi mahkemesine dava açılmış ve mahkeme aramanın yazılı ihbar dilekçesi olmadan yapıldığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasını istemiştir. Buna istinaden Danıştay; VUK'un 142. maddesinde arama ile ilgili hükümler belirlenmiş olup ihbarlar ile ilgili yazılı yapılması gerektiği yönünde bir koşul aranmadığını belirterek vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar vermiştir (Özyer, 2008: 261).

Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 27.12.2002 tarih ve E. 2002/549, K. 2002/633 sayılı kararında bu konuya ilişkin olarak; “*Hakkında aramalı*

inceleme yapılabilmesi için mükellefin vergi kaçırdığı yolunda dilekçe ile yapılmış bir ihbar olması ya da inceleme yapmaya yetkili elemanlarca aramaya lüzum gösterilmek ve gerekçeleri belirtilerek sulh yargıcından istenmiş bir arama izninin olması gerektiğine” hükmedilmiştir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı). Bu nedenle mükellefler hakkında yapılan ihbarlara istinaden arama yapmaya karar verilmesi için 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunda ve ilgili mevzuatta yer alan hükümlerde belirtilen şartların ihbar dilekçesinde bulunup bulunmadığının da araştırılması gerekmektedir (Ün, 2008: 52).

Bu kararlardan tek başına ihbar yapılması durumunda arama yapılacağı sonucuna varılmamalıdır. Vergi incelemeye yetkili olanlar, yapılan ihbar neticesinde gerekli çalışmaları yaptıktan sonra vergi kaçırıldığına dair ciddi bulgular olduğu kanaatine varır ve lüzum görürse hakim kararı ile arama yapılacaktır. Aynı zamanda ihbar yapılması durumunda vergi inceleme elemanınca veya yetkili makamlarca muhbirin isminin bilinmesi gerekmektedir. Her ne kadar açıklanan şartlar sağlanıp arama yapılsa da arama sonucunda vergi kaçırıldığı sonucuna ulaşılamaz yani ihbar sabit olmazsa, istenilmesi halinde muhbirin ismi nezdinde arama yapılana açıklanmak zorundadır (VUK, md. 142). Aksi takdirde idare yapılan arama işleminden dolayı sorumlu tutulacaktır (Özbalcı, 1985: 234; Kırbaş: 2006; 149).

2.2.5. Aramanın Kapsamı

Aramalı vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek için buna yönelik olarak vergilendirme ile ilgili kayıtların bulunduğu defter, kayıt, bilgi, belge ile bilgisayar, CD, disket dahil bilgi içeren her çeşit malzemeyi elde edebilmektir (Ün, 2008: 51).

Arama olağanüstü olarak ve belirli şartlarda yapılan bir denetim türü olduğuna göre kapsamı belirlenmeli ve herhangi bir tereddüde yer bırakılmamalıdır. Buna göre arama sınırlı kapsamlı ve genel-çok taraflı kapsamlı olmak üzere iki türlü yapılabilir. Sınırlı kapsamlı arama kaçakçılıkla ilgili net olarak belirlenen yerlerin aranmasına yöneliktir. Örneğin; işletmenin bir çalışanın kayıt dışı hasıllata ait bilgi ve belgelerin X yerinde X kasasında tutulduğu ihbarını yapması üzerine harekete geçilecek ve sadece bu belge ele geçirilecek ise bu sınırlı kapsamlı aramadır. Ancak vergi kaçırıldığına dair emareler mevcut fakat bunların bulunduğu yerler veya hangi belgeler

olduğuna ilişkin net bir bilgi elde edilememiş ise genel-çok taraflı kapsamlı aramaya girilecektir. Gerek mükellef gerek ilgisi görülenler nezdinde çeşitli yerlerde aramalar yapılacaktır. Mükellefe ait birbirinden farklı yerlerde arama yapılmasına genel kapsamlı, yine aynı zamanda mükellefle ilgisi görülen yerlerde de arama yapılması çok taraflı kapsamlı aramalara örnek gösterilebilir (Akkaynak, 1994: 11).

2.2.6. Vergisel Arama Yapmaya Yetkililer

Vergi Usul Kanunu'nun 142 ila 147. maddeleri arasında düzenlenen arama hükümlerine bakıldığında kimlerin, hangi yetkililerin arama yapacağına dair net bir açıklama bulunmamaktadır. Bu maddelerde iki tür yetkiliye değinilmiş olup bunlardan biri vergi inceleme elemanı diğeri ise sulh yargıcısıdır. Sulh yargıcısının yetkisi aramaya izin vermek olup fiili olarak aramayla bir ilgisi bulunmamaktadır. Vergi inceleme elemanı ise aramaya lüzum görmesi ve yargıçtan talep etmesi gerektiği belirtilmiş ancak aramaya katılıp katılmayacağına ilişkin herhangi bir açıklama da yapılmamıştır.

Buna göre, vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, arama yapılmasını gerekli kılan bir yazıyla sulh ceza hâkiminden talepte bulunacaktır. Arama kararının verilmesi halinde de, arama işlemi Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nde anılan genel kolluk görevlileri tarafından değil, VUK'a göre vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından gerçekleştirilecektir. VUK'un 7. maddesine göre genel kolluk, vergilendirme ile ilgili işlemlerde talep edilmesi üzerine sadece gerekli güvenlik önlemlerinin alınmasını sağlamakla yükümlü olup vergisel anlamda herhangi bir icrai işlemde bulunması gerektiği belirtilmemiştir. Nitelik olarak adli arama ile aynı neviden olmasına rağmen, bu arama yönteminin genel suç kolluğu(polis, jandarma vd.) tarafından değil, vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılabilmesi, vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir (Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İctihat Programı, 2015; Yargıtay 11. Ceza Dairesi E. 2013/3618, 2015/1001 K. nolu kararı).

Bu bilgilere göre somut bir olayda Yargıtay tarafından verilen bir karara değinilmesi yerinde olacaktır. Bursa Emniyet Müdürlüğu Kaçakçılık ve Organize Suçlar Şube Müdürlüğu tarafından yürütülen istihbarat çalışmaları sonucunda sanığın, sahte fatura düzenleyerek komisyon karşılığı sattığı tespit edilmiştir. Bunun üzerine Cumhuriyet Başsavcılığından belirlenen işyeri adresinde suç delillerinin ele

geçirilmesi amacıyla arama ve el koyma izni istenmiş, Sulh Ceza Hâkimliği de CMK'nın 116, 119 ve 127. maddeleri uyarınca arama ve el koyma kararı verilmesini uygun görmüştür. Alınan arama kararı uyarınca aynı gün Kaçakçılık ve Organize Suçlar Şube Müdürlüğü görevlilerince sanığın işyeri olduğu belirtilen adreste yapılan aramada, tamamı başka mükelleflere ait olmak üzere bir kısmı düzenlenmiş, bir kısmı boş, fatura ve irsaliyeler ile boş fatura koçanları ve kaşeler ele geçirilmiştir. Cumhuriyet savcısının talimatı ile bir koli içindeki belgeler incelenmek üzere Bursa Vergi Dairesi Başkanlığına gönderilmiş, idarece bu belgeler ve mükellefin tarh dosyası üzerinden yapılan incelemeler sonucunda inceleme raporları düzenlenip, dava şartı olan mütalaanın verilmesi üzerine, iddianameyle mükellef adına sahte fatura düzenlemek suçundan kamu davası açılmıştır.

Karar özetle şöyle: *“Sanık hakkında vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle arama yapma ihtiyacı doğduğuna göre, aramanın 213 sayılı kanununun 142. maddesindeki özel hükümlere göre yapılması yerine CMK’ya göre yapılması hukuka aykırıdır. Kanuna aykırı elde edilen deliller kullanılamaz. CMK uyarınca, yüklenen suç, ancak hukuka uygun şekilde elde edilmiş olan delillerle ispat edilebilir. Hükümün hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delile dayanması, hukuka kesin aykırılık sebebidir.”* (Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı, 2015). Kaçakçılık yapıldığı salt ortada olduğu halde hukuka uygun olarak elde edilmeyen delillerden dolayı mükelleflerin bu bilgiler dayanak gösterilerek cezalandırılması imkanı kalmamıştır. Bu nedenle aramada en küçük ayrıntıya bile sürecin başından sonuna kadar dikkat edilmesi gerekmektedir.

Verilen bu karar yerinde olmakla birlikte Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen 13.06.2003 tarih ve E: 2002/627, K: 2003/334 sayılı kararda bu durumun göz ardı edildiği veya VUK’ta yer alan aramaya ilişkin hükümlere dikkat edilmediği görülmektedir. Şöyle ki; Emniyet Müdürlüğüne yapılan ihbar nedeniyle polis ekiplerince davacı şirketin işyerine gidilip yapılan aramada yasal olmayan el defterlerine el konulmuştur. Bu defterler ile yasal defterlerinin incelenmesi sonucu müstahsillerden alınan bir kısım zirai ürün için tevkifattan kaçınmak amacıyla müstahsil makbuzu düzenlenmediğinden kaçakçılık cezalı gelir vergisi salınması için yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık söz konusu değildir denilerek karar onanmıştır (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı). Vergi Dava Daireleri Kurulu olayı, sadece

tarhiyat bakımından ele almış ancak arama ile ilgili hükümlere hiç girmemiştir. Fakat verilen karara ilişkin bir karşı oy yazısında yukarıda verilen Yargıtay kararına paralel görüşler savunularak karara şerh düşülmüştür. Aslında gerçekten tesis edilmesi gereken karar karşı oy yazısı olarak kalmış ve hiçbir hüküm ifade etmemiştir.

Yapılan açıklamalar ve verilen yargı kararları sonucuna göre özetle vergisel arama yapmaya VUK 135. maddede sayılan aynı zamanda vergi incelemeye yetkili olan;

- ✓ *“Vergi müfettişleri,*
- ✓ *Vergi müfettiş yardımcıları,*
- ✓ *İlin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri,*
- ✓ *Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar”* olduğunu söyleyebiliriz (VUK, md. 135)

2.2.7. Arama Kararı

VUK’un 142. maddesinde yapılan incelemeler sırasında veya ihbar dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunursa;

“Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.”

hükmü bulunmaktadır.

Bu maddede arama kararının nihai olarak sulh yargıcı tarafından verilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. İşte bu noktada kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması yasaya ve hakim güvencesine bağlanmış olmaktadır. Şöyle ki; inceleme elemanı vergi kaçırıldığına dair emareler ile birlikte aramaya lüzum görmüş ise bu durumu gerekçeli bir yazı ile hakime arz etmek durumundadır. Hakim gerekçede yazılı bulunan hususları inceleyip arama yapılarak kişilerin hayatına müdahale edilip edilmemesi gerektiğinin kararını verecektir. Bu madde ile hem yasallık ilkesi hem de hakim güvencesi sağlanmış olmaktadır (Şeker, 1994: 395).

Bu maddeye, yargı organına intikal etmiş uygulamadan bir örnek vermek gerekirse Danıştay 4. Dairesinin 20.10.2006 tarih ve K: 2006/2009, E: 2006/451 sayılı kararında özet olarak: Anayasaya ve VUK'un 142. maddesinde yer alan usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve hakim kararı olmadan, mükellefin kapalı durumda olan işyerine kaymakamın yazısı, polisin yardımı ve çilingir kullanmak suretiyle girilerek el konulan defter ve belgelere istinaden düzenlenen vergi inceleme raporundaki tarhiyatlar dava konusu yapılmıştır. Anayasada ve kanunda öngörülen usule uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanarak yapılan tarhiyat hukuka aykırıdır denilerek maddede yer alan şartların tamamına uyulması gerektiğine hükmetmiştir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı). Aynı zamanda ilgili mükellefin defter ve belgeleri kanuna aykırı olarak elde edildiği için delil olarak kullanılması mümkün değildir.

Arama karar veya emrinde;

a) *Aramanın nedenini oluşturan fiil,*

b) *Aranılacak kişi, aramanın yapılacağı konut veya diğer yerin adresi ya da eşya,*

c) *Karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi, açıkça gösterilmek zorundadır (CMK, md. 119). Bu bilgilerden herhangi birinin eksik olması durumunda kanunun amir hükmü yerine getirilmemiş olacak ve arama kararı geçerli olmaması ile karşı karşıya kalınacaktır. Bunun sonucu olarak hukuka aykırı yapılmış bir işlem ortaya çıkacaktır.*

Arama kararında üzerinde durulması gereken hakim kararı olmakla birlikte gecikmesinde sakınca bulunan hallerde nasıl bir yol izleneceği de önem teşkil etmektedir. VUK aramalı incelemelerde arama ile ilgili hükümleri açıklamasına rağmen, hüküm bulunmayan hallerde yine aynı kanunun 147. maddesi ile Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa(CMUK) atıf yapılmıştır. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununda savcıya ulaşılamayan ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kolluk amirinin yazılı emri ile arama yapılabileceği düzenlenmiş olmasına rağmen bu hüküm aramalı incelemelerde kullanılamaz. Çünkü Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin kapsam başlıklı ikinci maddesinde “*Bu yönetmelik, kolluk tarafından, kişilerin üstlerinin, eşyasının, araçlarının, özel kağıtlarının, konut işyeri ve eklentilerinin aranmasında uyulacak esas ve usulleri kapsar*” denilmektedir. Aynı

yönetmeliğin tanımlar başlıklı 4. maddesinde ise kolluğun tanımı yapılmış olup; “*Polis, jandarma, sahil güvenlik ve özel kolluk kuvvetlerini*” ifade ettiği belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı birimlerinin, vergi inceleme elemanlarının ve vergi idaresinin yapılan tanımlama ile herhangi bir ilişkisi olmadığı ortadadır. Bu nedenle gecikmesinde sakınca bulunan hallerde bile hakim kararı yoksa mutlaka savcının yazılı izni alınmak zorundadır. Eğer savcıdan izin alınması da mümkün değilse herhangi bir arama işlemi yapılmayacaktır. Aksi takdirde hukuksuz işlem olacak ve incelemede kullanılabilecek veya suçluluğu kanıtlayan bilgi, belge bulunsa bile hukuka aykırı elde edildiği için delil olarak kullanılamayacaktır.

Sulh yargıcının arama kararı vermesine ilişkin son olarak; “*irtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkili*” olduğu belirtilmiştir (VUK, md. 147). Bununla birlikte vergi inceleme elemanları farklı farklı illerde aynı kişi/kişiler kapsamında inceleme yapacak olması halinde tek hakimden karar alınması da kendilerine kolaylık sağlayacaktır (Şeker, 1994: 399). Bu hükmün maddeye eklenmesinin asıl nedeni ise; bir mükellef nezdinde yapılacak olan arama ilişkili bulunduğu kişilerin de aramasını gerektirirse ve bu kişiler farklı yargıçların yetki çevresinde yer alırlarsa karar uyumsuzluğunun ortaya çıkması engellenmek istenmiştir. Mezkûr hükmün olmaması durumunda iki ayrı mahalde bulunan birbiriyle ilişkili kişiler için ayrı ayrı arama kararı talep edilmesi lazımdır. Bu durumda iki yargıç birbirinden farklı karar verirse aramanın amacına ulaştırılamayacağı aşıkardır. Vergi Usul Kanunu Genel Gereğesinde ve maddenin getiriliş amaçları içerisinde bu durum için benzer açıklamalar mevcuttur.

2.2.8. Aranacak Yerler

VUK 142. maddesi hükmüne göre; vergi kaçırdığına dair emareler bulunan mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar “*nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.*” denilmiş ve aramanın nerelerde yapılacağına ilişkin herhangi bir detaya yer verilmemiştir.

Detaya yer verilmemesine rağmen aramanın yapılacağı yerlere ilişkin olarak bir sınırlama da getirilmemiştir. Buna göre arama yapılması gereken kişilere ait

mesken, işyeri, depo, yazıhane, büro, taşıt gibi yerlerin tamamında arama yapılabilecek olup önemli olan arama kararında yer verilmesi ve kaçakçılık yapan veya ilgisi bulunan kişilere ait olmasıdır. Arama izni alınsa bile kaçakçılıkla ilgisi olmayan kişilere ait olan mahallerde arama yapılamayacaktır (Yılmaz, 2003; 184). Çünkü kanunda sayılan şartlar arasında sadece arama izni bulunmamakta aynı zamanda kaçakçılıkla ilgisi de görülmesi gereklidir.

Burada arama kararı verilmesinden yola çıkılarak, sulh yargıcının izni olmadan herhangi bir arama yapılamayacağına göre arama kararında yargıcın açıkça izin verdiği yerler dışında hiçbir yer ve kimse aranmayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır (Kaneti, 1989: 174). Madde metninde gerekçeli bir yazı ile arama talep edilmesinin nedenlerinden birisi de bütün hususlara ve aranılması istenilen yerlere detaylı olarak bu talepte yer verilmesi ve tereddüt oluşmasının engellemek istendiği söylenebilir.

Ayrıca üçüncü kişilerin ve vergi kaçakçılığı ile ilgisi olmayan kişilere ait yerlerde arama yapılmasına önemle dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu kişilerin haksız yere aranması durumunda telafisi güç sonuçlar ortaya çıkabilir. Bu yüzden vergi kaçakçılığı ile ilgisi olmayan kişilerde arama yapılamayacağının üzerinde durulması gerekir.

2.2.9. Aramada Hazır Bulunacak Kişiler

Öncelikle vergisel aramaya yetkililer başlığında detaylı bir şekilde yer verildiği üzere aramada, VUK 135. maddesinde tahdidi olarak sayılan vergi incelemeye yetkililerin kesinlikle bulunmaları gerekmektedir. Bunun dışında Vergi Usul Kanunu'nun arama ile ilgili hükümlerinde aramada kimlerin bulunacağına ilişkin bir belirleme bulunmamaktadır. Bu nedenle yine arama ile ilgili olarak CMK hükümlerine başvurulması gerekmektedir. Mülga kanun CMUK 98. maddede, meri kanun CMK'da ise 120. maddede aramada hazır bulunacaklar belirtilmiştir. Buna göre;

“(1) Aranacak yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi aramada hazır bulunabilir; kendisi bulunmazsa temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri veya kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu hazır bulundurulur.

(2) 117. maddenin birinci fıkrasında (Şüphelinin veya sanığın yakalanabilmesi veya suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla, diğer bir kişinin konutu, işyeri veya

ona ait diğer yerlerde yapılacak aramalarda) zilyet ve bulunmazsa yerine çağrılacak kişiye, aramaya başlamadan önce aramanın amacı hakkında bilgi verilir.

(3) Kişinin avukatının aramada hazır bulunmasına engel olunamaz.” denilmektedir (CMK, md. 120).

Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere ilgili kişilere ve yakınlarına aramada bulunmaları için ulaşılmaması halinde aramadan vazgeçilmeyecektir. En son ihtimal olarak çevrede bulunan kişilerden bazıları hazır bulundurulmak şartı ile arama yapılacaktır.

Burada avukatların aranması özellik arz etmektedir. Avukatların büroları ancak mahkeme kararı ve Cumhuriyet Savcısı hazır bulunduğu halde aranabilecek olup bunun dışında hiçbir şekilde arama yapılamayacaktır. Ayrıca arama sırasında baro başkanı veyahut başkanı temsilen bir avukatında hazır bulundurulması gerekmektedir (Resmi Gazete, S. 25832, 01.06.2005).

2.2.10. Arama Yapılması

Vergisel aramanın yapılması zamanı konusunda VUK'ta hüküm bulunmamaktadır. Ancak, VUK'un 147. maddesinin yollamasıyla CMUK hükümlerinin uygulanacağı anlaşılmaktadır (Kırbaş, 1999: 169). CMUK'un kaldırılmasıyla ilgili olan değişikliğe Aramalı İnceleme başlığı altında yer verildiğinden dolayı burada tekrar edilmeyecektir. Konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz. Fakat gündüz vaktinde aramaya başlanmışsa, suç delillerin yok edilmesi ihtimaline karşın gece de aramaya devam edilir (Küçük, 2010: 172). Kanun gece vaktinde arama yapılamayacağını 118. maddenin birinci fıkrasında hükme bağlamasına rağmen aynı maddenin ikinci fıkrasında bunun istisnalarına yer verilmiştir. İkinci fıkra; suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, birinci cümlede yazılı olan hüküm uygulanmayacaktır (CMK, md. 118).

Gece ve gündüz vakti deyimleri ise yine arama mevzuatında düzenlenmiştir. Buna göre gece vakti; güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından

bir saat evvele kadar devam eden süreyi ifade etmektedir (Resmi Gazete, S. 25832, 01.06.2005). İstisnai durumlar hariç bu zaman diliminde arama yapılamayacaktır.

Arama kararı alındıktan sonra aranacak yerler ve kişiler hakkında bilgi sahibi olunması, ortaya çıkabilecek olumsuzlukları kısmen engelleyebilecektir. Aramaya gidilmeden önce bir planlama yapılmalı ve bu plan dahilinde herkesin görevi sorumlulukları belirlenerek koordineli hareket edilmelidir. Ayrıca arama sırasında azami özen gösterilerek aranan yerlerde işlerinin aksamamasına, herhangi bir şeye zarar verilmemesine ve kişilerin suçlu psikolojisine sokulmamasına dikkat edilmelidir. Ayrıca çok taraflı veya genel arama yapılacaksa delillerin karartılması ihtimaline karşın aranacak yerlerin tamamına irtibatlı olarak aynı zamanda gidilmesi yerinde olacaktır (Küçük, 2010; 170).

Vergisel anlamda aramaya başlanılacağı sırada veya daha öncesinde vergi incelemesine yetkili olduğunu gösteren kimliklerini ve sulh yargıcından alınan arama kararını mükellefe veya hazır bulunanlara ibraz edilerek aramanın kapsamı ve amacı hususları da açıklanacaktır. Arama işlemlerine, aramalı vergi incelemesine yetkili olanlara yardımcı olmak, onların güvenliğini sağlamak ve uygun bir ortam oluşturmak için güvenlik görevlileri ve diğer vergi idaresi personeli de katılabilecektir. Aramayı engellemek isteyenlere karşı gerekli müdahale vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından değil kolluk kuvvetleri tarafından yapılacaktır. Zaten VUK'un 7. maddesinde mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurlarının vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık gösterme ve yardımda bulunma zorunlulukları olduğu hüküm altına alınmıştır (Sarılı, 2004: 108).

2.2.11. Aramada El Konulan Defter ve Vesikalar ve Yapılacak İşlemler

Aramada bulunan defter ve vesikalar başlıklı 143. madde hükmünde, incelenecek olan bilgi ve belgelere ilişkin hangi işlemlerin ne şekilde yapılması gerektiği detaylı olarak açıklanmıştır. Buna göre; *“Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur. Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tesbit olunması müfredatlı tesbit demektir.”* (VUK, md. 143). Bu tutanaklar, el konulan bilgi ve belgelerin kanıt niteliğinde olup tespit etme ve tutanağa geçirilmesi sırasında dikkatli olunmalıdır.

Alınması gereken bilgi ve belgenin çok fazla olması durumunda ise bu işlemlerin dairede yapılması, aramanın süratle bitirilmesi ve mükellef açısından olumludur.

“Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablarda ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tesbit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.” (VUK, md. 143). Tutanak tutulması mümkün olmazsa el konulacak bilgi ve belgeler çuvalara veya sair kaplara konularak incelemeye yetkili olanın ve varsa mükellefin mühürüyle mühürlenerek güvenilir bir yere veya daireye sevk edilir. Mühürlenmiş bilgi ve belgelerin suç delili olabileceğinden hareketle mükellef nezdinde bırakılmayıp daireye sevk edilmesi daha doğru olacaktır. Daha sonra mühürler açılarak tutanak tutma işlemine geçileceği sırada mükellef veya adamının bu işlemlerde bulunması gerekmektedir.

“Bu işler:

a) Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaz'ından imtinai hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;

b) Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinai hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte; tamamlanır.” (VUK, 143). Yukarıda anlatıldığı üzere mükellef arama işlemlerinin tamamında çekinmesi ve katılmaması durumunda bu işlemler incelemeye yetkili olan kişi ve iki memur ile birlikte yapılacaktır. Bir nevi mükellef yerine yapılan işlemlere memurlar şahit olacaktır.

“Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kablarda içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir.” (VUK, md. 143). Esas itibarıyla vergi incelemesinin işyerinde yapılması gerekir. Ancak aramalı inceleme yapılması durumu bu işlemin bir istisnasını oluşturmaktadır. Kanunda açıkça yazılı olmasa da nezdinde arama yapılan ve bazı

bilgi, belgeleri ele geçirilen mükelleflerin işyerinde inceleme yapılması hem sakıncalı hem de aramanın, el koymanın mantığına aykırı olacaktır. Bu nedenle ele geçirilen belgeler daireye sevk edilmeli ve incelemede burada yapılmalıdır.

“Yukardaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur.” (VUK, md. 143). Normal şartlarda yapılan incelemelerde de mükellef tarafından ibraz edilen veya tutanak imzalanmadığı için alıkonulan defter ve belgeleri muhafaza yükümlülüğü tamamen idareye aittir. Ayrıca bu işlemler sırasında tutulan tutanakların birer örneği mükellefe veya temsilcisine verilmek zorundadır.

2.2.12. Aramanın Tamamlanması

Arama yapılan yerlerde aramanın nihai olarak bitmesi, müfredatlı tutanakların tutulmasına veya tutanak tutmaya imkan olmaması durumunda çuval ve benzeri sair kaplara el konulacak belgeler yerleştirilip mühürlendikten sonra olmaktadır. Bunlar mükellef nezdinde güvenli bir yere konulacak veya idareye sevk edilecektir. Bu suretle arama işlemi tamamen bitmiş olacaktır.

Aramada yapılan işlemlerde ve tespit edilen hususlarda tutanak tutulması kanunda açıkça yazılmıştır. Bunun aksine yapılan bir arama işleminde; el konulan defter ve belgeler için ne arama sırasında ne de daireye nakledilmesinde ve bunların mühürlerinin açılmasında hiçbir tutanak düzenlemeden yapılan işlemlere yönelik olarak açılan davada Danıştay 4. Dairesi; aramalı vergi incelemelerinin VUK 142-147 maddeleri arasında yer alan hükümlere göre yapılmasının şart olduğunu, burada belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılmayan vergi incelemesinden ve tespit edilen matrah farklarından mükelleflerin sorumlu tutulamayacağını belirterek davayı reddetmiştir (Genç, 1976: 448-449).

Buraya kadar anlatılanlar hep mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler tespit edilmesi üzerine yazılmış olmasına rağmen, yapılan arama veya incelemeler neticesinde mükellefin vergi kaçırdığına dair herhangi bir delil bulunamaz, tespit yapılamazsa bu durumda hangi işlemler yapılacaktır? Mükellefin bu işlemlere karşı başvuru yolları nelerdir? Ayrı bir tartışma ve çalışma konusu olmasına rağmen

çalışmamızın Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri başlığında kısaca ele alınacak ve çözüm önerileri sunulacaktır.

Arama kararında birden fazla arama yapılacağına ilişkin herhangi bir hüküm yoksa artık arama yapılan mahallerden çıkılıp işlemler tamamlandıktan sonra yeni bir arama kararı olmaksızın tekrar gidilip herhangi bir arama yapılamayacaktır. Bu tür bir işlem yapılması tamamen hukuka aykırı olacak ve mükellefin tazminat talebi gündeme gelebilecektir. Buraya kadar anlatılan arama işlemlerinden sonraki süreç, elde edilen bilgi ve bulgulara göre vergi incelemesinin yapılmasıdır.

2.3. ARAMAYA MÜTEAKİP YAPILACAK VERGİ İNCELEMESİ

Aramada elde edilen defter ve belgeler üzerinde derhal incelemeye başlanması gerekir. VUK 144. maddenin amir hükmü gereğince “*Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.*” denilmekle diğer işlere göre öncelikli olduğu da belirtilmiştir. İncelemeye ilişkin hususlar aşağıdaki başlıklarda anlatılmıştır.

VUK’un 144. maddesi hükmünde belirtildiği üzere aramalı vergi incelemesi kişilerin temel haklarına müdahale niteliği taşıdığı ve bu müdahalenin ciddi etkileri nedeniyle en kısa zamanda bitirilmesi istenilmiştir. Kanunda yer alan bu amir hükme göre aramalı incelemenin diğer işlere göre önceliği olduğu “*çabucak ve her işten önce*” deyimini ile açık bir şekilde ifade edilmiştir (Erol, 2009). Burada mükellefin temel hak ve hürriyetlerine yapılan müdahalenin bir an önce sonlandırılması temel amaç olmakla birlikte vergi gelirlerinin en kısa sürede hazineye aktarılması ve suçluların da tez elden cezalandırılması tali nitelikte olan amaçlardandır (Kızılot, 1994: 1361).

2.3.1. İncelemeye Başlanması

Normal bir vergi incelemesi, vergi inceleme elemanının mükellefi inceleme ile ilgili konularda bilgilendirip incelemeye başlama tutanağı imzalanması ile olmaktadır. Ancak aramalı incelemede, incelemenin ne zaman başladığına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Ancak VUK’un 145. maddesi hükmüne göre arama neticesinde alınan defter ve vesikaların en geç üç ay içinde incelemesinin bitirilmesi gerekliliği yer almaktadır. Buradan hareketle aslında el konulan belgelere ait inceleme süresinin üç ay olduğunu söyleyebiliriz. Vergi incelemeleri normal vergin incelemelerinde olduğu

gibi yapılacak olup sadece aramada alıkonulan belgelere ait işlemlerin üç ay içerisinde bitirilmesi ve iade edilmesi gerekmektedir.

İncelemenin belirlenen sürelerde tamamlanabilmesi için aramada el konulan ve müfredatlı tutanaklara bağlanmış olan defter, belge, bilgi, bulgu, kayıt ve CD gibi deliller üzerinden incelemeye hemen başlanmalıdır. Aramada el konulmuş ve tutanaklarda yer verilmiş olan her türlü bilgi, belge vergi kaçırıldığına dair emareler içerdiği sürece, delil olarak kullanılabilir (Koçak, 1999; 64).

2.3.2. İnceleme Süreci

Alıkonulan defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılması esnasında vergilendirme ile herhangi bir ilgisi olmayan kişiye ait olan hususi eşya, belge, özel mektup vb. gibi diğer evraklar tutanak alınmak suretiyle sahiplerine geri verilecektir. Mükellefler, el konulan defter ve belgeler üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak isterse vergi incelemeye yetkili olanın huzurunda istenilen bilgi ve belgelerin temini mümkündür (VUK, 144).

Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında vergi kanunlarına aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla kayıt altına alınır. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaların kaydedilmesini isteyebilirler. Ancak normal incelemede olduğu gibi vergi inceleme elemanı inceleme tutanağında herhangi bir yorum ve kanaatte bulunmamalı ve mükellefe yararlanabileceği bütün hakları açıklamalıdır. Mükellef veya temsilci tarafından imzalanan bu tutanakların bir nüshası kendilerine verilir. Mükellefler bu tutanakları imzadan imtina ettikleri takdirde tutanakta yer alan durumları içeren defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmeyecektir. Tutanaklar imzalanarak bu belgeler alınabilir ancak suç delili olan belge hiçbir surette verilmeyecektir (VUK, md. 145).

Mükellefler ve vergi idaresi için ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp ortaya çıkarılması bakımından en etkili denetim yollarından biri inceleme diğeri de aramadır. Arama tek başına kullanıldığı zaman tespitten öte gidilemeyeceğine göre vergi incelemesi ile desteklenerek etkili bir denetim mekanizmasına dönüştürülmelidir. Bunun yanında elde edilen bilgi, belge ve

bulguların hukuki bir aşamaya getirilmesi için inceleme sürecinde bilgi toplama, yoklama, karşıt tespit gibi araçlarla arama desteklenerek nihai amaca ulaşılmaya çalışılmalıdır (Karaboyacı, 2014: 234).

Vergi Usul Kanunu'nda diğer denetim yollarına nazaran, arama da olağanüstü bir denetim yöntemi uygulandığını söyleyebiliriz. Buna rağmen arama tamamlanıp, inceleme sürecine geçildiği zaman bazı istisnalar dışında olağan vergi incelemesinin kuralları işletilmektedir (Şeker, 1994: 400).

2.3.3. İnceleme Sırasında Mükellefin Bildirim ve Beyanname Verme Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu Genel Gerekçesinde inceleme veya arama sırasında alınmış defter ve belgeler varsa bu durumda mükelleflerin bildirim ve beyanname yükümlülüklerini yerine getirmelerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamaları özetlemek gerekirse; arama hesap dönemi kapandıktan ve beyanname verilmeden önce yapılması veya daha evvel yapılmış aramalı incelemelerin devam etmekte olması veyahut aramada el konulan defter ve belgelerin vergi dairesine, komisyonlara, mahkemelere tevdi edilmiş olması gibi sebeplerle defter ve vesikaları kendisine iade edilmeyen mükellefler beyannameyi düzenlemek ve vermekten kendilerini varestelik(kurtulmuş) saymakta ve bu nedenle o dönemlere ait verginin tahakkuk ve tahsilini geciktirmektedirler. Buna rağmen vergiye uyum sağlamış bir mükellef, muhafaza altındaki defterleri inceleme elemanının yanında her zaman tetkik ederek ve suretler alarak beyanname verebilir (Resmi Gazete, S. 10703-10704-10705, 10-11-12.01.1961).

Aramalı incelemede el konulan bilgi ve belgeler içerisinde mükellefin cari yılını içeren veya verilmesi gereken beyannameleri ilgilendiren bilgi ve belgeler bulunabilir. Beyanname verilmesi durumunda bunlardan yararlanması gerekirse nasıl bir yol izleneceği VUK 144. maddede açıklanmıştır. Buna göre; *“Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az*

ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar(mücbir sebep ve zor durum halleri saklıdır).” denilmekle defter ve belgelere el konulmasının bildirim ve beyan yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı açık bir biçimde ortaya konulmuştur.

Kanun gerekçesinde; yukarıda yer alan hükmün maddeye eklenme sebebini de bir kısım suiniyet sahibi mükelleflerin beyanname vermeyip beklemeyi tercih ederek vaktinde ödeyeceği vergileri elinde tutup bu paranın devrinden veya hiç olmazsa faizinden faydalanıp diğer mükellefler ile eşit olmayan bir durum ortaya çıkarması olarak açıklamaktadır (Resmi Gazete, S. 10703-10704-10705, 10-11-12.01.1961). Burada yine belirtmek gerekir ki mükelleflerin niyetini ölçecek bir mekanizma veya uygulama bulunmadığına göre bu hükmün getirilmesi ve tüm mükelleflerin beyanname vermek zorunda olmasının yerinde olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca bu durum cari dönem beyanname ve geçmiş dönemde tamamlanmayan işlemler için geçerlidir. Zaten yapılan arama hesapları tamamen kapanmış geçmiş döneme ilişkin ise cari dönem ile herhangi bir ilgisi olmadığı açıktır.

2.3.4. İnceleme Sırasında Tespit Edilen Hususlar

Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında vergi kanunlarına aykırı görülen, mükelleften açıklama yapılması istenen, vergilendirme ile ilgili olan olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit ve tevsik edilir. Ancak vergi incelemeye yetkili olanlar 359. maddede yer alan suçların işlendiğini tespit ederse Cumhuriyet Başsavcılığına bildirme zorunluluğu bulunmaktadır. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. (VUK, md. 145; 367). VUK 359. maddede yazılı olan suçlar deyimini ile kastedilen kaçakçılık suçlarıdır. Yani vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında mükellefin kaçakçılık suçlarından herhangi birinin işlendiğini tespit etmesi durumunda Cumhuriyet Başsavcılığına bildirme zorunluluğu bulunmaktadır. Aynı zamanda bu bildirim yapılması kamu davası açılmasının şartını oluşturmaktadır.

2.3.5. İncelemenin Zamanında Bitirilememesi ve Ek Süre Talebi

Aramalı incelemenin hangi sürelerde bitirilmesi gerektiği ve alınan defter ve belgelerin ne zaman verileceği 145. maddede açıklanmıştır. Buna göre; “*Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.*” denilmektedir (VUK, md.145). Arama sırasında alıkonulan defter ve belgeleri suç delili teşkil edebileceği için vergi kaçakçılığına dair emareler bulunduğu şüphesi kuvvetli bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Buna rağmen normal bir vergi incelemesinde ibraz edilen defter ve belgelere en azından aramada ele geçirilenler gibi ilk bakışta suç delili olabileceği, vergi kaçakçılığı yapıldığı şüpheleriyle yaklaşılmalıdır. Mükellef ve devlet açısından idare edilmesi çok güç olan bu süreçte incelemelerin en kısa sürede bitirilerek el koymanın sona erdirilmesi istenmiştir. İhbara dayalı olarak yapılan bir arama ise ve mükellef hakkında herhangi bir suç delili bulunamamış, vergi kaçakçılığında tespit edilememiş ise asılsız ihbarı yapan muhbir için yasal haklarını da bir an evvel kullanılması açısından da zaman kısıtı önem arz etmektedir. (Taşdelen, 2003: 178).

Kanun metni bu şekilde olmasına rağmen doktrinde, kanunda yer alan sürenin incelemeyi bitirme süresi mi yoksa aramada el konulan bilgi ve belgelerin geriye iade edilme süresi mi olduğu tartışma konusudur. Kanun da yer alan bu üç aylık süre vergi incelemesinin bitirilmesi için belirlenmiş bir süre değildir. Bu üç aylık süre arama sırasında elde edilen defter, belge, bilgi, bulgu, kayıt, CD gibi vesikaların incelenme süresidir. İncelemenin bitirilme süresi normal vergi incelemesinde olduğu gibi tam inceleme olması halinde bir yıl, sınırlı inceleme olması halinde altı ay içinde bitirilmesi gerekmektedir (VUK, md. 140; Erol, 2009).

Arama, gerçek veya tüzel kişilerin temel hak ve hürriyetlerine müdahale niteliği taşıdığı ve kişiler üzerinde olumsuz etkiler bıraktığı için kanunda bu işlem için kısıtlamaya gidilmiş ve üç aylık bir süre öngörülmüştür. Aslında bu süre mükellef üzerinde arama ile oluşan hakka müdahale ve baskının bir an önce sonlandırılması isteğinden gelmektedir (Karaboyacı, 2014: 233-234).

Yine aynı maddede; “*İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.*” denilmektedir (VUK, md.145). Haklı sebeplerin neler olduğu kanunda belirtilmediğine göre bu durumda inceleme elemanı kendisi incelemeyi

bitirememesinin sebeplerini sıralayacak, bu durumu sulh yargıcı kabul ederse süre uzatımı alınabilecektir. Ayrıca uzatılacak süreye ilişkin bir sınırlama olmadığına dikkat edilmelidir. Süre uzatım talebi sulh ceza hakimi tarafından reddedilirse vergi inceleme elemanı itiraz mercii olan ve usulü CMK 268. maddede yer alan bir sonraki sulh ceza mahkemesine başvuracaktır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesin olduğuna göre verilen kararlar aleyhine hiçbir mercie başvuru ve şikayette bulunulamayacaktır. Ayrıca hakimın süre uzatım talebi vermesi, vergi incelemeleri el konulan defter, belge üzerinden devam ettiği için mükellef nezdinde herhangi bir değişiklik yaratmayacaktır. Sadece mükellef aramada ele geçirilen defter ve belgeleri halen incelemede olduğu için kendisini psikolojik olarak baskı altında hissedebilecektir.

Arama zamanında bitirilememiş ve ek süre talebi de reddedilmiş ise iki durum söz konusudur. Bunlardan birincisi ve üzerinde hem fikir olunanı; vergi kaçırıldığına ilişkin suç delillerinin elde edilmiş olması halidir. Bu durumda kanunun 145. maddesi gereğince suç delili olan defter, belge ve vesikalar sahibine iade edilemeyeceğine göre Cumhuriyet Savcılığına muhafaza edilmek üzere gönderilecektir. İkinci durumda mükellefin vergi kaçırıldığına dair herhangi bir bilgi, belge, delil tespit edilememişse defter ve belgeler mükellef veya temsilcisine iade olunarak incelemenin sonlandırılacağı savunulmaktadır. Bunun yanında aramada ele geçirilen defter ve belgeler üzerinde incelemeye devam etmek için ek süre talebi reddedilmiş ise aramalı inceleme normal vergi incelemesine dönüşecek ve buna göre işlem yapılacağını da savunanalar bulunmaktadır (Koçak, 1999: 68; Taşdelen, 2003: 179). Bu tartışmalara ilişkin olarak kanun metninde net bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak “*Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek ...*” cümlesinden incelemenin sonlanacağı değil aramada alınan belgelerin incelemesinin sonlanacağı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca sadece vergi kaçırmaya ilişkin olanlar yani vergi suçları değil diğer vergi cezalarını da gerektiren tespitler tutanaklarda yer alacağına göre üç aylık süre doldu diye bütün tespitlerin öylece bırakılarak incelemenin sonlandırılması anlamsızdır. Bu nedenlerle üç aylık süre tamamlandıktan sonra bu belgeler mükellefe iade edilsin veya edilmesin, önceden yapılmış tespitler ve diğer verilerden yararlanılarak incelemeye devam edilebileceğini sadece aramada ele geçirilenlerin tekrar izin alınmaksızın kullanılamayacağını söyleyebiliriz. Ayrıca idarenin iç işlemleri olan yeniden görevlendirme, inceleme oluru alınması gibi durumlarda göz önünde bulundurulmalıdır. Son olarak suç delili

teşkil etmeyen defter ve belgeler üç aylık sürenin dolmasına istinaden mükellefe iade edilmesi gerekirse tutanak imzalamaktan imtina edilmesi halinde bunlar da tutanak imzalanmaksızın iade edilmeyeceği unutulmamalıdır.

2.3.6. Vergi İnceleme Raporlarının Yazılması

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerinde tanımlamalar yapılırken vergi inceleme raporu; vergi incelemeleri sonucunda vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenecek rapor olarak yer almıştır. Yani vergi inceleme raporu mükellef nezdinde yürütülen herhangi bir vergi incelemesi sonucunda, inceleme esnasında olay ve hesap durumlarına ilişkin tespit edilen hususların yer aldığı mükellefin vergisel anlamda yapmış olduğu iş ve işlemlerinden vergi kanunlarına aykırı olanlar için eleştiriler bulunan tarhiyat önerisi içeren veya içermeyen vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenen ve işleme konulmak üzere ilgili birimlere gönderilen metinlerdir. Vergi inceleme raporu sadece tarhiyat yapılması durumunda düzenlenmeyecek olup yapılan incelemeler neticesinde eleştirilecek herhangi bir husus tespit edilemezse bu durum vergi inceleme raporuna bağlanarak nezdinde inceleme yapılanlara ve ilgili birimlere bildirilecektir (Resmi Gazete, S. 28101, 31.11.2011).

Raporun içeriğinde ise vergi inceleme elemanı tarafından yapılan araştırmalar, tespitler neticesinde elde edilen bilgiler bulunacak olup önemli olan bu bilgilerin iyi yorumlanıp analiz edilerek isabetli kararlar verilip iyi bir vergi inceleme raporu yazılmasıdır. Yönetmelikte raporun sonuç bölümünde vergi incelemesi sonucunda tarhi istenen vergi ve kesilmesi istenen ceza tutarlarının açık ve tereddüde yer vermeyecek şekilde yazılması istenmiştir. Buna göre vergi inceleme raporunda yer alan veriler ne kadar doğru yorumlanır ve yerinde kararlar verilirse raporun yargı aşamasında düşürülme(reddedilme, terkin edilme) ihtimali de azalacaktır. Aslında yönetmelikte, yazılan vergi inceleme raporlarının yargı aşamasında veya diğer aşamalarda hükümsüz kalıp tarhiyatların terkinini engellemeye yönelik olarak hazırlanmasını istenilmiştir. Bu nedenle olayların birbirinden ayrılması ve karmaşıklığa yol açmamak için vergi inceleme raporlarının her vergi türü ve dönemi itibariyle ayrı ayrı düzenleneceği belirtilmiştir (Şeker, 1994: 413; Resmi Gazete, S. 28101, 31.11.2011).

Ayrıca VUK'ta vergi cezası kesilmesini veya vergi kanunlarına aykırı işlemlerin vergi daireleri, yoklama veya vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edileceği belirtilmiştir. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında, vergi cezasını gerektiren olaylar delillerin kaybolması ihtimaline karşı öncelikle tutanaklarla tespit edilerek daha sonra raporlarda gösterilmesi gerekmektedir. Bu hüküm birinci bölümde yer alan vergi incelemesi başlığında verilen yargı kararlarına paralellik arz ettiği ve kararların yerinde olduğu söylenebilir (VUK, md. 364).

Mükellefin tarh edilen vergi ve kesilen cezalardan haberdar olması da gerekmektedir. Uygulamada bu işlemler vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmesi ile gerçekleştirilmektedir (VUK, md. 35, md. 366). Mükellefe gönderilen vergi ve ceza ihbarnamesine tarhiyat raporu eklenmeden tarhiyat yapılması hakkında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14.11.1986 tarih ve E: 1986/18, K: 1986/20 sayılı kararında; *“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35 inci maddesinin son fıkrasında; takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve resen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği belirtilmiştir. İnceleme raporu eklenmeksizin yapılan birinci tebligat işlemi üzerine, yükümlünün vergi dairesine yaptığı başvuru sonucu, yükümlüye bu eksikliğin giderilerek inceleme raporu ile birlikte ihbarnamelerin yeniden gönderildiği dosya içeriğinden anlaşıldığına ve bu ihbarname birinci ihbarnameyi hükümsüz kılacağına göre ikinci ihbarname tebliğ tarihinin dava açılmasında esas alınması zorunludur.”* denilerek ihbarnameye vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararının eklenmesinin zorunlu olduğu, aksi takdirde yapılan tebligatın ve ihbarnamenin herhangi bir hükmü olmadığına karar vermiştir (UYAP Mevzuat ve İçtihat Programı). Yargı organı tarafından verilen karar önceki bölümlerde de anlatıldığı üzere mükelleflerin hak ve hukukunun korunması ve vergi incelemesinin amaçlarına ulaşması bakımından oldukça önemlidir. Mükellefe işlediği usulsüzlüğün veya suçun mahiyeti bildirilmeden hakkında işlem yapılması hukuk devleti ilkeleri ile bağdaşmayacak ve adil, mükellef odaklı vergileme sistemine de aykırı olacaktır. Mükellef bu bilgi ve belgeleri elde etmesi lazımdır ki dava açıp açmayacağını, hangi hususlarda hatalı olduğunu, bundan sonra nelere dikkat etmesi gerektiğini yeteri düzeyde öğrenebilsin. Aksi takdirde vergi incelemesinden beklenen tek amaç vergilerin sorgusuz sualsiz hazineye bir an önce intikal ettirilmesi olacak mükellefin uyumu, bilinçlendirilmesi, eğitilmesi gibi diğer amaçlar tamamen işlevsiz hale gelecektir.

2.3.7. Vergi İnceleme Raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonu'na Sevk Edilmesi ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu Süreci

VUK'un incelemede uyulacak usul ve esaslar başlıklı 140. maddesinde vergi incelemeleri süreci ve sonucunda uyulacak usuller amir hükümlerle belirlenerek mükelleften ziyade inceleme elemanları ve idare tarafından yapılması gereken işlemler açıklanmıştır. Bunların neredeyse tamamına önceki bölüm ve başlıklarda değinildiği için burada tekrar edilmeyecek olup sadece rapor değerlendirme komisyonları(RDK) ve merkezi rapor değerlendirme komisyonu(MRDK) ile ilgili olanlara yer verilecektir.

Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili iş ve işlemlerinin üzerinde gerekli tespitler yapıp tutanaklar tutulduktan sonra nihai aşama olan değerlendirme kısmı yani vergi inceleme raporları düzenlenerek vergi incelemelerinde sona yaklaşılabacaktır. Vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere mükellefin bağlı olduğu ilgili vergi dairesine gönderilecektir. Ancak bu raporlar ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce, vergi inceleme elemanı olarak meslekte on yılını doldurmuş en az üç vergi müfettişinin bir araya gelmesi ile oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir (VUK, md. 140; Resmi Gazete, S. 28101, 31.11.2011).

Vergi incelemesini yapan yetkili ile RDK arasında ihtilaf ortaya çıkarsa ihtilafa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak merkezi rapor değerlendirme komisyonu(MRDK) tarafından yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine uygunluğu yönünden değerlendirilir. MRDK ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Kurul(VDK) Başkan Yardımcısının başkanlığında ve dört grup başkanından oluşan beş kişiden teşekkül edecektir. Ayrıca tarhiyat önerisi içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek olan tutarları aşan vergi inceleme raporları doğrudan MRDK'ya gönderilecektir. Vergi incelemesini yapanlar, MRDK tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak vergi inceleme raporlarını düzenleyip işleme konulması için ilgili vergi dairelerine gönderilmek üzere bağlı olunan grup

başkanlıklarına tevdi ederler (VUK, md. 140; Resmi Gazete, S. 28101, 31.11.2011, md 4/b).

Vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından mevzuatta yer alan hükümlere göre hazırlanacak vergi inceleme raporları, ilgisine göre RDK'ya veya MRDK'ya intikal ettirmek üzere grup başkanlığına teslim edildiği tarih itibariyle vergi incelemesi tamamlanmış olacaktır. Ancak bu işlemle incelemenin tamamlanmış olması komisyonların vereceği karar üzerine vergi inceleme raporlarının tekrar düzenlenmesine engel teşkil etmeyecektir (Resmi Gazete, S. 28101, 31.11.2011, md 21). Yani vergi incelemeye yetkili olanlar raporlarını teslim ettiği tarihte inceleme hukuki olarak tamamlanmış olacak ancak komisyonlarda incelenen raporlarda herhangi bir hata, mevzuata aykırılık bulunması durumunda bu raporlar üzerinde düzeltmeler yapılarak işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilecektir.

2.3.8. Defter ve Belgelerin Mükellefe İadesi

Vergi incelemesi ve aramaya ilişkin hükümlerde defterlerin alıkonulacağı, iade edileceğine dair hükümler bulunmasına rağmen ne zaman iade edileceğine ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Sadece aramada ele geçirilen defter ve belgeler üzerindeki incelemeler üç ay içerisinde bitirilir hükmüne istinaden aramada ele geçirilenlerin yargıçtan ek inceleme süresi talep edilmemesi ve suç delili olmaması şartıyla, üç ay içinde geri iade edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. İnceleme sırasında mükelleflerin tutanakları imzalamaktan çekinmesi halinde defter ve belgeler suç delili olup olmadığına bakılmaksızın alıkonulacak ve tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyecektir. Ancak mükellefler tutanakları imzalaması halinde suç delili olmayan defter ve belgelerini her zaman geri alabileceklerdir. Suç delili olan defter ve belgeler ise mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulacak ve hiçbir surette geri verilmeyecek olup vergi inceleme raporları tamamlandıktan sonra Cumhuriyet Savcılığına delil olarak inceleme raporunun ekinde gönderileceklerdir (VUK, md. 141; 144).

Vergi incelemesine ilişkin olarak tutanakların imzalanması ve normal bir inceleme durumunda ise mükellefin defter ve belgeleri, vergi incelemeye yetkili olanın rapor değerlendirme veya merkezi rapor değerlendirme komisyonuna gönderdiği rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana bildirilmesinden itibaren en

geç on beş gün içerisinde defter ve belgelerin eksiksiz olarak iade edildiğine dair bir tutanak düzenlenerek iade edilir (Resmi Gazete, S. 28101, 31.11.2011, md. 22).

2.3.9. Kayıtların Yeniden İşlenmesi

Mükelleflerin veya VUK'a göre defter tutanların iş ve işlemlerini defterlere kaydetmeleri için günlük, on günlük ve kırk beş günlük olmak üzere kayıt zamanları belirlenmiştir (VUK, md. 219). Arama neticesinde el konulan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması nedeniyle kayıt zamanı gereğince yapılamayan kayıtlar, defter ve belgelerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir mühlet içinde tamamlanır. Mükellefe verilecek bu süre bir aydan az olamayacaktır. Mükellef el konulan defter ve belgelere yapılması gereken kayıtları bu süreçte yeniden tasdik ettireceği başka bir deftere kaydedebilir. Daha sonra defterler kendisine iade edildiği takdirde bu kayıtları esas deftere aktarabilir (VUK, md. 146).

Ancak bu hükmün bir anlam ifade edebilmesi için yapılan aramada el konulan defterlerin cari veya işlemleri tamamen kapanmamış yıla ait olması gerekmektedir. Zaten aksi durumda mükellef geçmiş hesap dönemine yönelik kayıt yapamayacağına göre kayıtların yeniden işlenmesi gibi bir durum söz konusu olmayacaktır.

2.4. ARAMALI VERGİ İNCELEMESİNDE CEZA MUHAKEMESİ KANUNU'NUN ARAMAYA İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN DURUMU

Suç olarak isimlendirilen ve insanların yapmış olduğu eylemlere uygulanacak müeyyideyi belirleyen hukuk alanında yer alan kurallarının tümüne Ceza Hukuku denir (Öztürk ve Erdem, 2006: 30). Ceza hukukunda gözetilen en temel amaç suçun ortaya çıkmasını önlemek ve suçluyu bir an önce tespit etmektir. Kamu düzeninin korunması, vatandaşların güvenliğinin sağlanması, ülkede huzur ve sükunetin tesisi açısından ceza hukukunun çok önemli bir yeri vardır. Vergi hukuku, vergilendirmeyi, vergisel anlamda usulsüzlükleri, vergi suçlarını ve bunlara uygulanacak müeyyideleri düzenleyen bir alandır. Ancak bazı durumlarda çeşitli hukuk dallarından, özellikle cezalandırma ve suçlunun tespiti açısından ceza hukukunda yer alan ilkelerden ve hükümlerden de yararlanarak sistemin idamesini sağlamaya çalışır. Vergi suçları da

doğası gereği Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak bu suçların yargılması, vergi hukukunun alanına girmediği için ülkemizde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri ve ilkeleri dikkate alınarak adli yargıda ceza mahkemelerinde davalar görülmekte ve hürriyeti bağlayıcı cezalara da bu mahkemeler tarafından hükmedilmektedir. Ayrıca ceza hukukunda yer alan; kanunsuz suç ve ceza olmaz, suçlarda ve cezalarda birleşme, suça iştirak ve suçta tekerrür gibi müesseseler Vergi Usul Kanunu'nda da tamamen benzer nitelikte olmasa da uygulama alanı bulmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde, arama müessesinde olduğu gibi, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun ilgili hükümlerine doğrudan atıflar yapılmıştır (Ayanoglu, 2011: 97). Vergi Usul Kanunu'nda aramaya ilişkin olarak hüküm bulunmayan hallerde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun uygulanacağı belirtilmiştir. CMK'nın 116 ile 134. maddeleri arasında arama hükümleri yer almaktadır.

Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda ilke olarak nezdinde arama yapılan kişilerin bilgi, belge ve evraklarını incelemeye savcı ve hakim yetkili iken (CMK, md. 122); VUK'un 144. maddesi uyarınca aramalı vergi incelemesinde bu yetki vergi inceleme elemanlarına aittir

Vergi incelemeye yetkili olanlar inceleme sırasında veya bir ihbara dayalı olarak aramaya lüzum görür ve vergi kaçırıldığına dair bulgular elde ederse sulh yargıcına arama talebi ile başvuru yapacaktır. Fakat sulh yargıcının burada dikkat etmesi gereken sadece VUK'ta sayılan şartların gerçekleşmesi değildir. Bunların yanında özellikle olarak CMK'nın arama ile ilgili hükümlerinin öncelikle dikkate alınması gerekmektedir. Aksi takdirde aramanın dayanağı sadece VUK olacak bu durumda hukuka aykırı işlemler ortaya çıkabilecektir (Erol, 2010: 83).

T.C. Anayasası'nın suç ve cezalara ilişkin esaslar başlıklı 38. maddesinde *“Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.”* denilmekte ayrıca 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 206. maddesinde ise kanuna aykırı elde edilen delil, olayla ilgisi olmayan delil, davayı uzatmak amacıyla yapılan isteme ait delillerin ceza muhakemesinde reddedileceği açıkça yer almıştır. Anayasa ve CMK'da belirtilen kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yönelik arama ve el koymanın insanların olağan yaşamında olağanüstü bir etki yaratması, anayasada da yer bulmuş ve kanun olmadan yapılacak bu tür işlemlerin tamamen geçersiz olduğuna

hükmetmiştir. Bu iki maddeden kanunilik ilkesinin çok önemli olduğu ve yapılacak işlemlerin tamamının buna bağlı olduğu sonuçları çıkarılabilir (Ün, 2008: 53).

Vergi Usul Kanununda yapılacak olan arama esas olarak vergi suçlarının işlendiği öngörüsüyle başlar ve bunları elde etmeye, ilgilileri cezalandırmaya yönelik olarak devam eder. Asıl amaç vergi suçlarının işlendiği ve idarenin bilmediği, saklanan defter, belge, bilgi, kayıt vb. delil niteliğinde olabilecek her şeyi ele geçirmeye yöneliktir. Bunun yapılabilmesi için de ilgili kişilerin bulunduğu mahallerin ve üzerlerinin aranması gerekmekte bu da anayasa ve yasalarla düzenlenmektedir. Yasada öngörülen hükümlerin tamamına eksiksiz riayet etmek gerekecektir. Mesela kişi kendi üzerini, eşyalarını, meskun mahallerinin kendi rıza göstererek aranmasını istese bile hakim kararı olmadan arama yapılması hukuka aykırılık teşkil edecektir ve arama yapılamayacaktır (Erol,2010: 84).

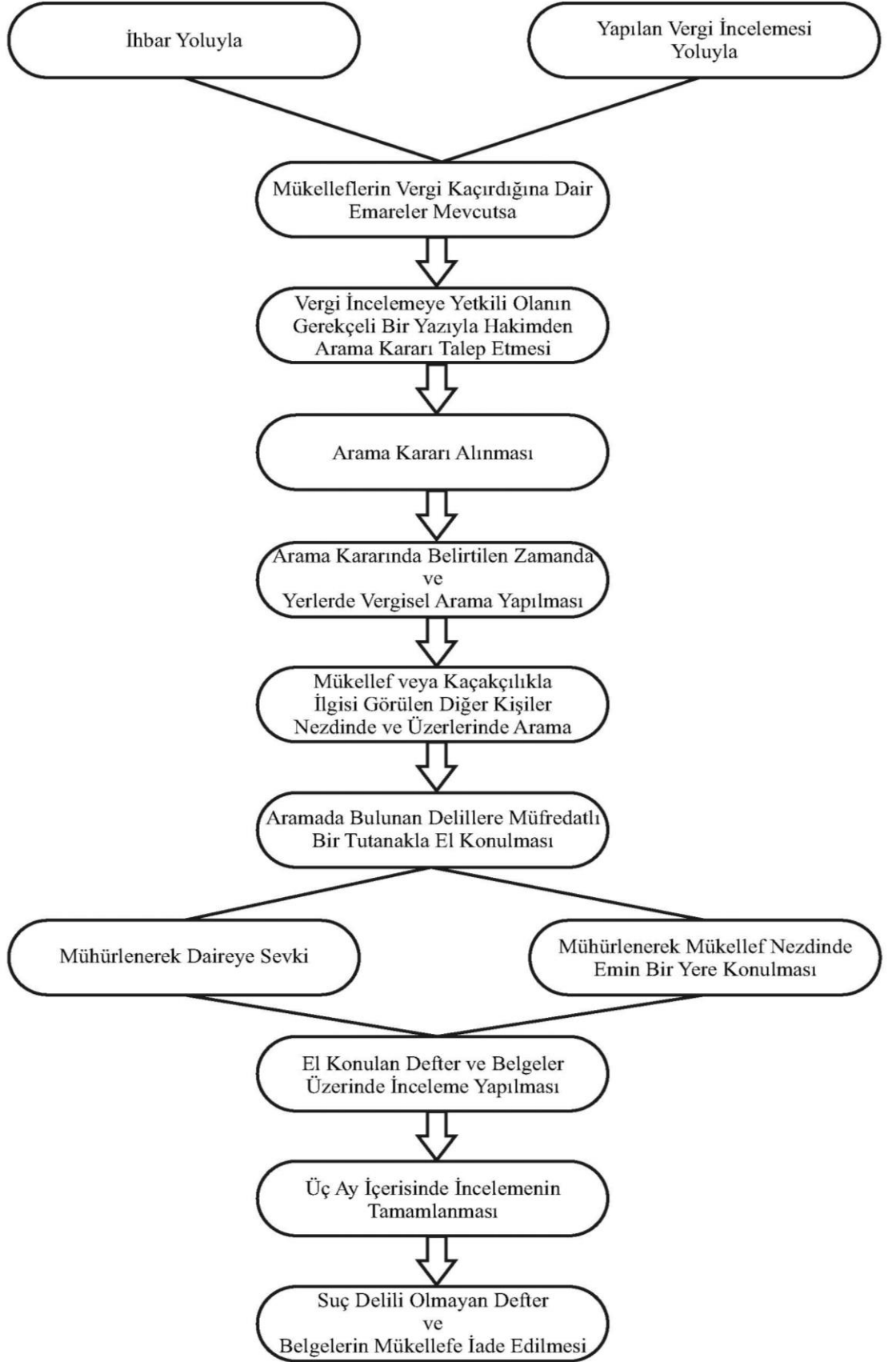
Vergi kaçırıldığına dair emareler bulunması ve inceleme elemanının talebi üzerine sulh ceza yargıcının vereceği kararda (CMK, md. 119);

- ✓ Aramanın nedenini oluşturan fiil,
- ✓ Aranılacak kişi, aramanın yapılacağı konut veya diğer yerin adresi ya da eşya,
- ✓ Karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi, açıkça gösterilir.

Arama kararının verilmesinden sonra şüphelinin üstü, eşyası, konutu, işyeri ve ona ait diğer yerler aranabilir. Cumhuriyet Savcısı hazır olmaksızın konut, işyeri veya diğer kapalı yerlerde arama yapabilmek için o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi bulundurulur. Aranacak yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi aramada hazır bulunabilir; kendisi bulunmazsa temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri veya kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu hazır bulundurulur. Kişinin avukatının aramada hazır bulunmasına engel olunamaz (CMK, md.119-120). Bu ilkelerin tamamı CMK'nın arama ile ilgili önemli görülen hükümlerinden oluşmaktadır. Arama yapılan hallerde inceleme hızlı bir şekilde her işten önce yapılır. Vergi ile ilgili olmayan şahsi, özel mektuplar ve diğer evraklar makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir (Karakoç, 2004: 230).

2.5. ARAMALI İNCELEME SÜRECİNE BİR BÜTÜN HALİNDE BAKIŞ VE DEĞERLENDİRME

Usulüne uygun olarak yapılan ihbarlar veya vergi incelemeleri sırasında, mükellefin/mükelleflerin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması halinde mükellef veya mükellefle ilgisi bulunan kişiler nezdinde ve üzerinde arama yapılabilir. Ancak diğer kişilerin üzerlerinde veya diğer mahallerinde arama yapabilmek için onların da kaçakçılıkla ilgisinin olması şarttır. Arama yapılabilmesi için öncelikle yargı organından alınmış bir arama kararına ihtiyaç vardır ki bu da vergi kaçırdığına dair emareler bulunması veya ihbar yapılması, sonra ise vergi inceleme elemanının buna lüzum görmesi ve durumu açıklayan gerekçeli bir yazı ile arama kararını vermeye yetkili olan sulh yargıcından bunu istemesi ile gerçekleşmektedir. Sulh yargıcı istenilen yerlerde arama kararını vermesi halinde arama işlemine başlanabilir. Ancak arama yapılmadan önce vergi inceleme elemanları hakimden alınan arama kararını ve vergi incelemeye yetkili olduklarına dair belgeyi mükellef tarafından ibraz edilmesi istenilmese bile göstermek zorundadır. Arama esnasında bulunan ve incelemesine gerek duyulan defter ve belgeler ayrıntılı(müfredatlı) bir şekilde hazırlanacak tutanağa geçirilir. Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve diğer tüm işlere nazaran öncelikle yapılır. Ayrıca alıkonulan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içerisinde tamamlanmak zorundadır. Eğer tamamlanamaz ve makul sebepler var ise bunlar sulh yargıcına sunularak ek süre talep edilebilir (VUK, md. 142, md. 143, md. 144). Arama süreci şekil 2.1 üzerinde kısaca özetlenmeye çalışılmıştır.



Şekil 2.1 Özetle Türkiye’de Aramalı Vergi İncelemesi

2.6. İNGİLTERE VE FRANSA ÜLKELERİNDE ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ

Dünya üzerindeki neredeyse bütün ülkelerin belirli bir vergi ve gelir sistemi mevcuttur. İstisnaları olmakla birlikte devletlerin en büyük gelirin ve devlet tarafından yapılan tüm hizmetlerin, yatırımların kaynağının vergiler olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle üzerinde durulan ve her ülkenin biraz da kendi kültürüne, insanlarına ve düşünce yapısına özgü olacak şekilde kurulan vergi veya gelir sistemleri olduğu görülmektedir. Aramalı inceleme konusunda da örnek olması bakımından kısaca iki farklı ülkede ki uygulamaya değinilecektir.

İngiltere’de uygulanmakta olan vergi idaresi kanunu ile vergi incelemesi iç gelir idaresi memurları tarafından yapılmaktadır. Burada görevli bir memurun yargı organına vergi kaçakçılığı yapıldığına dair bilgi vermesi halinde mahkemenin vereceği karar üzerine ilgili mükelleflerin bürolarında, depolarında, işi ile ilgili olan diğer yerlerde arama yapılabilecektir. Alınan bu izin, izin verildiği tarihten başlayarak on dört gün içerisinde kullanılması ve arama yapılması gerekmektedir. Aramalar neticesinde vergi ile ilgili olan bilgi, belge veya emtiaya el konulabilmektedir. Buna rağmen el konulan belgelerden işletme veya mükellefin yararlanması gerekiyorsa Türkiye’de olduğu gibi buna izin verilmektedir (Şeker, 1994: 397).

Yapılan açıklamalara göre Türkiye’de yapılan aramalı inceleme ile pek bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak on dört gün veya benzer bir süre Türkiye’de uygulama alanı bulmamıştır. Muhtemelen bu süre gelir idaresi personeline esneklik tanımak ve en uygun zamanda arama faaliyetlerine girişilmesi ve kesin sonuç alınması için tanınmıştır. Ülkemizde arama yapılmadan önce sulh yargıcından karar alınmakta ve bu kararda aramanın hangi gün, nerelerde ne şekilde yapılacağına ilişkin bilgiler açıkça yazılmakta ve genellikle kararın verildiği gün arama yapılmaktadır. İngiltere’nin iç hukukunda bu hükümlerin ayrıca düzenlenmiş olacağı tabiidir.

Fransa’da vergi incelemeleri iki farklı şekilde yapılmaktadır. Bunlardan birincisi beyannamelerin vergi dairesinde denetime tabi tutularak mükellefin işlemlerinin tamamlanması ve varsa gereken düzeltmelerin yapılmasıdır. İkincisi ise vergi mükellefine ait olan defter, belge, bilgi, vesika gibi her türlü kanıt niteliği taşıyan ve vergilendirmeye ilgilendiren evrak üzerinde yapılmaktadır. Vergi incelemeye yetkili olanlar mükellefin eksik bildirim veya beyanda bulunduğunu tespit ederlerse

buna ilişkin olarak mükelleflerden ibraz edilenler dışında bilgiler isteyebilirler. Bu bilgileri de mükellefler belirli süreler içerisinde gerekli makamlara ibraz etmek zorundadırlar (Şeker, 1994: 57). Kısaca anlatıldığı üzere Fransa’da aramalı vergi incelemesi gibi bir uygulama mevcut değildir.

2.7. ARAMALI İNCELEMEDE DİKKAT EDİLECEK BAZI ÖNEMLİ HUSUSLAR

Vergisel anlamda yapılacak olan arama mükellef ve ilgili kişiler üzerinde diğer denetim yollarına göre daha ağır ve telafisi güç sonuçlar doğurabilir. Bu yüzden arama kararı alındıktan sonra mükellef nezdinde arama en kısa süre içerisinde bitirilmeli ve olumsuzluklara mahal verilmemelidir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda yer alan “*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz*” (T.C. Anayasası, md. 38) hükmüne sadık kalınmalı ve mükellef ile idare arasında çatışmaya yol açacak eylemlerden uzak durmaya özen gösterilmesi gerekmektedir. Yapılan herhangi bir işlemin hemen akabinde tutanağa geçirilmesi, kanun hükümleri çerçevesinde işlem yapılması mükellef ve idarenin yanında incelemeye yetkili elemanların da lehine olacaktır.

Bu nedenle vergi incelemesi yapanlar ve mükellefler yapılan inceleme ve aramalar sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar (VUK, md. 141-144-145);

- İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah edilecek ve arama kararı ile vergi incelemeye yetkili olduklarını ibraz edeceklerdir.
- Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.
- İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu

suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

- İnceleme ve arama sırasında el konulmuş vergiyle ilgisi bulunmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evraklar tutanakla sahiplerine geri verilir.
- Mükellef, ilgili memurun izniyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.
- Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellefin yazılı olarak talepte bulunması halinde beyanname verme yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için gerekli evraklardan örnekler almasına yetkililer tarafından müsaade edilir.
- Defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar.
- İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır. Suç teşkil eden defter ve belgeler inceleme tamamlanana kadar geri verilmez.
- Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.
- İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılmaya verilir. İnceleme üç ay içerisinde bitirilemezse sulh yargıcından ek süre talep edilerek yeniden karar alınması gerekir.
- İhbar üzerine yapılan aramada mükellefin vergi kaçakçılığıyla herhangi bir ilgisi bulunamazsa muhbirin adını vergi dairesinden öğrenebilecektir.
- Ele geçirilen defter ve belgeleri muhafaza etmek idarenin sorumluluğundadır.

Arama yapılacak mükellefler nezdinde önceden bilgi toplanması, araştırmalar yapılması ve yapılacak çalışmalarda azami oranda mahremiyetin korunması gerekmektedir. Yapılacak bu işlemler aynı zamanda arama yapmadan önce planlama

yapılmasını da mecburi kılmaktadır. Aramanın planlanması bu işten elde edilecek bilgilerin güvenilirliğini artıracak, hukuka aykırı işlemler yapılmasını önleyecek ve sonuç olarak başarılı bir denetim yapılmasına imkan sağlayacaktır. Planın içeriğini ise; arama kararında yer alan hususlardan ilk başta arama yapılacak yer, zaman ve aramanın kapsamı daha sonra kimlerin aramaya katılacağı, aramada kullanılacak alet, edevatın tedariki oluşturmaktadır. Arama yapılacağı zaman, mükelleflerin suçlu psikolojisinde hareket edip incelemeye yetkili olanları zor durumda bırakma ihtimaline karşın VUK'un 7. maddesinde yer alan hükme istinaden kolluk kuvvetlerinin de temin edilmesi ve yardım alınması zaruri görünmektedir. Ayrıca incelemenin ne zaman yapılacağını bildirilmesi zorunlu olmadığı gibi aramanın ne zaman yapılacağı da bildirilmeyecektir aksi takdirde aramanın amaçlarına ters düşecek ve aramadan beklenen sonuç elde edilemeyecektir (Ürel, 2012: 288).

2.8. ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Arama müessesinde gerek inceleme elemanı ve idare gerekse vergi mükellefleri tarafından temelde arama kararı alınmasından başlayıp incelemenin tamamlanmasına kadar her safhada birçok sorun ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunların ortadan kaldırılması öncelikle yasal düzenleme daha sonra kişilerin davranış ve tutumlarının düzeltilmesi ile yapılabilir. Çalışmada yer alan başlıklar altında ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri yeri geldiğince paylaşılmış olup burada tekrardan toplamak gerekirse;

- 1- Arama kararı alınması bu denetim türünde hayati öneme sahiptir. Hakim kararı veya savcı izni olmadan hiçbir işleme girilemeyecek ve arama yapılamayacaktır.
- 2- Aramaya katılacak personelin bu işlerde yetkin ve yeterli olması gerekmektedir. Tecrübe sahibi olan kişilerin bu işlerde görevlendirilmesi mükellef ve idare açısından en iyi çözüm yöntemi olabilir.
- 3- Aramadan sonra mükellefler maddi ve manevi zarara uğratıldıkları gerekçesiyle yargı organlarına başvurdukları görülmektedir. Bu sorunun çözümü ise arama bitirildikten sonra olay yerinde tutulacak tutanaklarda *“mükellef nezdinde maddi ve manevi hiçbir zarara yol açmaksızın incelemeler gerçekleştirilmiştir”* ibaresi konularak mükellefin de itirazı, mülahazası varsa

kaydedilmeli ve imzası alınmalıdır. Ayrıca mükellefin malına, araç, gerecine verilen herhangi bir zarar mevcut ise bu durumda kayıt altına alınmalıdır. Mükellef aksi yönde bir iddiada bulunursa bu tutanak delil olarak ilgili yargı organlarına sunulabilecektir.

- 4- İhbar yoluyla yapılan aramalarda mükellef nezdinde yapılacak aramalarda ve incelemelerde ihbarın asılsız olduğu ortaya çıkarsa muhbirin ismi mükellefe verilmelidir. Bu konuda herhangi bir ihtilafa yol açılmamalı, kanunun açık ve amir hükmü gereği mükellefler muhbirin ismini vergi inceleme elemanından değil vergi dairesinden öğrenmelidirler. Burada dikkat edilmesi gereken, ihbar üzerine arama yapılmaksızın normal vergi incelemesi yapılırsa muhbir adı mükellefe verilmez ve idarenin de muhbir adını mükellefe bildirme yetkisi bulunmamaktadır (Dayıoğlu, 1984: 107). Gerçekten VUK'ta buna ilişkin açık bir hüküm yoktur bu nedenle bildirim söz konusu olmadığı söylenebilir. Ancak bu konuda yasal düzenleme yapılarak asılsız ihbar yapanların ismi ve bilgileri kesinlikle açıklanması gerekmekte ve aynı zamanda cezalandırılmasına ilişkin hükümler getirilmelidir. Durum böyle olmakla birlikte Türk Ceza Kanunu'nun iftira başlıklı 267. maddesi hükmünün saklı olduğu unutulmamalıdır. Burada asıl anlatılmak istenen bu hükümlerin daha açık hale getirilerek ilgililerin bilgi edinmesini kolaylaştırmaktır.
- 5- Aramalı inceleme, VUK'ta açıkça düzenlendiği üzere sadece bu kanuna göre vergi incelemeye yetkili olanların yapacağı bir denetim türüdür. Polis, jandarma ve diğer kolluk görevlileri vergisel anlamda arama yapamazlar. Kolluk kuvvetleri kendiliğinden veya savcının/hakimin izniyle vergi ihbarlarına karşı vergi otoritelerine haber vermeksizin direkt harekete geçebilmektedirler. Bu durum hukuka aykırı bir işlem oluşturmakta ve yargıya intikal etmekte sonrasında elde edilen deliller hukuka aykırı olduğu için hiçbir cezai işlem yapılamamaktadır. Bu itibarla devlet zarara uğratılmaktadır. Bu sorun ancak yargı organlarının, adli ve idari kolluk görevlilerin durumu vergi otoritesine bildirmesi ile çözümlenebilecektir.
- 6- Aramalı inceleme sırasında kolluk görevlileri ile vergi inceleme elemanlarının yetkileri ve görevleri birbirinden tamamen ayrıdır. Kolluk görevlilerinin yapması gereken vergi inceleme elemanlarının yapacakları işlemlerde sadece güvenliği sağlamak ve onlara yardımcı olmaktır. Vergisel anlamda arama, el

koyma, ifade alma gibi yetkileri yoktur. Bu nedenle aramaya gidilmeden önce aramaya katılacak kolluk görevlileri bu konuda yeterince bilgilendirilmeli ve hukuka aykırı bir işlem ortaya çıkması engellenmelidir.

- 7- Bireylerin temel hak ve hürriyetlerine müdahale etmemek, ihlallere yol açmamak için vergi kaçakçılığı dışında kalan vergi suçlarına ilişkin emareler tespit edilirse vergisel arama yöntemine başvurulmaması gerekir (Taşdelen, 2003: 167).
- 8- Aramanın zamanında bitirilememesi durumunda süre uzatım talep edilmesi durumunda ne kadar süre verileceğine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmamaktadır. Mükellefin haklarının korunması ve üzerindeki baskıların en kısa sürede sonlanması açısından kanun metninde değişiklik yapılarak ek süre için makul bir üst sınır konulmalıdır (Tosun ve Özden, 2014: 293).
- 9- Sulh yargıcından istenilen süre uzatımı vergi incelemesi süresinin uzatımı değildir. Bu süre uzatımı, arama yoluyla el konulan defter ve belgelerin inceleme elemanının da incelenmek amacıyla kalma süresinin uzatımıdır. Ayrıca bu sürenin uzatılması hali mükellefe bildirilmeli ve ilgili karara yargı yollarının açık tutulması ve itiraz edilebilmesi, sorunların ortaya çıkmasını engelleyebilecektir (Nas, 2011).

Aramanın tamamlanması başlığında bahsedildiği üzere çalışmada anlatılanlar hep mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler tespit edilmesi üzerine yazılmış olmasına rağmen yapılan arama veya incelemeler neticesinde mükellefin vergi kaçırdığına dair herhangi bir delil bulunamaz, tespit yapılamazsa bu durumda hangi işlemler yapılacaktır? Aslında bu idare ve mükellef açısından çok önemli bir sorundur.

Bu konuda VUK'ta herhangi bir açıklama ve hüküm bulunmamaktadır. Ancak ihbar üzerine arama yapılması halinde, idareden muhbirin ismini öğrenebilecek ve buna karşı tazminat yoluna gidebilecektir. Bunun dışında tazminat ile ilgili olarak defter ve belgelerin muhafazasının sağlanamaması durumunda idare bu durumu tazmin edeceği belirtilmiş olup haksız aramaya ilişkin hiçbir hüküm yer almamıştır. CMK'da ise "koruma tedbirleri nedeniyle tazminat" başlıklı bir bölüm bulunmakta ve burada mükellefin haklarının ihlal edilmesi durumunda devlet tarafından tazmin edileceğine dair hükümler bulunmaktadır. VUK'un CMK'ya yapılan atfında arama ile

ilgili bulunan hükümler uygulanır denildiğine göre CMK’da arama ile ilgili yer alan tazminat hükümlerinin VUK içinde uygulanacağını söyleyebiliriz.

CMK’nın ilgili hükümlerinde hakkında arama kararı ölçüsüz bir şekilde gerçekleştirilen, eşyasına veya diğer malvarlığı değerlerine, şartları oluşmadığı halde el konulan veya korunması için gerekli tedbirler alınmayan ya da eşyası veya diğer malvarlığı değerleri amaç dışı kullanılan veya zamanında geri verilmeyen, kişilerin maddi ve manevi tüm zararlarını devletten isteyebileceği belirtilmiştir. Bununla birlikte “...kişisel kusur, haksız fiil veya diğer sorumluluk hâlleri de dâhil olmak üzere hâkimler ve Cumhuriyet Savcılarının verdikleri kararlar veya yaptıkları işlemler nedeniyle tazminat davaları ancak Devlet aleyhine açılabilir” denilmekte bunun dışında kalan ölçülü bir şekilde olan ve mükellefe ve eşyalarına zarar verilmeden yapılan arama için kişilerin herhangi bir talep hakkının açık ve net bir biçimde yer almadığı ortaya çıkmaktadır ki bu durum vatandaşları zor durumda bırakabilir (CMK, md. 141).

VUK tazmin ile ilgili hiçbir hükme yer vermediğine göre aramadan muhakkak bir delil elde edileceğini beklemiş olabilir. Devletin asli gelir kaynağı olan vergilerin kaçırılması karşısında da bu bekleyişin haklı ve yerinde olabilmesi için VUK 142. maddesinin “*bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler*” lafzı yerine, “*somut delillere dayalı kuvvetli şüphenin*” veya “*makul şüphenin*” varlığının aranması kişilerin temel hak ve hukukun korunması, devletin zarara uğratılmasının önlenmesi açısından faydalı olabilir. Ayrıca VUK’a tazminat hükümlerinin konulması olayın mahiyetini daha açıklığa kavuşturarak bu tür ihtilafların ortaya çıkmasını engelleyecek, arama işi ile ilgili kişilerde yapılacak haksız aramanın müeyyidesini daha detaylı ve aleni görmüş olacaktır.

2.9. İHBAR İKRAMIYESİ

Vergi dairesine vergi kaçaklığı ile ilgili olarak ihbarda bulunan ve yapmış olduğu ihbarları sabit olan kişilere, 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun gereğince ihbar ikramiyesi verilmesi öngörülmüştür. Bu kanun 1931 yılında çıkarılmış olmasına rağmen fazla bilinmediği için pek uygulama alanı olmadığını söyleyebiliriz. Ayrıca ülkemizde bireylerin kanuna

aykırı işlemler yapıldığını bilmesine rağmen kendisi bizzat zarar görmedikçe herhangi bir şikayet veya ihbarda bulunma duyarlılığı olmaması da bu kanunun uygulama alanının sınırlı kalmasında etkili olmuştur. Aslında vergi kayıp kaçağının veya kanuna aykırı yapılan işlemlerin kendisine herhangi bir zararı olmadığını düşünerek duyarsız davranan bireylerin sayısının ülkemizde oldukça fazla olmasının en önemli nedeni vergi bilincinin oluşturulamamasıdır. Vergi kayıp kaçağına göz yummak, aynı zamanda devletin kendisinden ve diğer vatandaşlardan tahsil edilecek vergi miktarlarını arttırmasına, kamu yatırım ve hizmetlerinin yeterli düzeyde yapılamamasına hizmet, yatırım kalitesinin düşmesine neden olacağı gibi ayrımları analitik olarak kavrayamamak anlamına geldiğini söyleyebiliriz. Ödenen veya ödenecek vergiler ile yüksek ve yeterli düzeyde kamu yatırım ve hizmetleri, adil gelir dağılımı, kaynak tahsisinde etkinlik ilişkilerinin tam anlamıyla kurulamaması ve kavranamaması kayıp kaçağın görmezden gelinmesine veya ilgi duyulmamasına neden oluşturmaktadır.

Günümüzde bireyler tarafından vergi kayıp ve kaçağının azaltılması için yapılabilecek en doğru iş, öncelikle kendisi vergi kanunlarına uyum sağlayıp sonra vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verenleri vergi idaresine bildirmektir. Vergi mükelleflerinin gelir idaresinden gizlediği gelirlerinin tespiti, inceleme veya ihbar yolu ile ortaya çıkarılabilmektedir. İhbar dilekçeleri ise Anayasamızda yer alan dilekçe hakkını kullanarak vatandaşlar tarafından vergi kanunlarına aykırı hareket edenleri idareye bildirenlere, ortaya çıkan vergi ve vergi ceza tutarına göre talep edilmesi halinde ilgili mevzuat hükümlerine göre ihbar ikramiyesi de ödenebilmektedir (Türkay, 2012).

Bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş(saklanmış, gizlenmiş) olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu(toplamı) üzerinden aşağıdaki tablo 2.1’de gösterilen nispetler dahilinde ikramiye verilir.

Tablo 2.1 Matrah Farkı ve Ceza Tutarlarına Göre İkramiye Oranları

TUTAR(TL)	ORAN(%)
500 liraya kadar	15
5.000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan	30
15.000 liraya kadar, 5.000 liradan yukarı olan kısmı için	20
15.000 liradan yukarı olan kısım için	10

Kaynak: 1905 sayılı Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.1905.pdf>).

Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilir. Muhbirleri mevcut olup da tahakkuk muamelesi henüz intaç(işi sona erdirme, bitirme) edilmemiş olan bu kabil mektumların muhbirlerine dahi işbu maddenin hükümlerine göre ikramiye verilir. Bilumum mal memurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara ikramiye verilmez (1905 sayılı Kanun, 1931: md. 6).

Bazı memurların bu kanunun 6. maddesi kapsamında ikramiyeden yararlanamayacağı belirtilmesine rağmen diğer memurlar için ikramiye verilebileceği ve tutarı 7. maddede açıklanmıştır. Bu kanunun birinci ve altıncı maddelerinde yazılı mektumları ortaya çıkarmakta emsali meyanında fevkalade hizmeti görülen varidat tahakkuk ve tetkik memurları buldukları mahallin en büyük mal memurunun talebi ve Maliye Bakanlığının takdir ve tensibi ile misil zamları fazlalarından iki maaş tutarına kadar nakten taltif olunabilirler (1905 sayılı Kanun, 1931: md. 7).

Kanun metninin çıkarılmasından bu yana yaklaşık 84 yıl geçmiştir. Kanun güncellenmediği ve bu konuda yeni kanun çıkarılmadığı için Maliye Bakanlığının yayımladığı genel yazılar ve vergi ihbarları iç genelgesi ile birlikte uygulamaya yön verilmeye çalışılmıştır.

Madde hükmünde yapılan ihbar üzerine ihbar ikramiyesinin verilebilmesi için ihbarın sürekli yükümlülük gerektiren vergilerle ilgili olması gerektiği belirtilmektedir. Örneğin: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi,

Gelir Stopaj gibi vergilerin sürekli vergiler kapsamında olduğu söylenebilir. Burada önemli olan ihbar ikramiyesi verilebilmesi için sürekli vergiler ve yalnızca bu vergi asıllarına bağlı vergi zıyaı cezalarının girdiğidir. Bu vergilere bağlı gecikme zammı, gecikme faizi, usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi cezalar ile süreksiz vergiler ve geçici kanunlar(varlık barışı kanunu gibi) ile tek sefer ikmalen alınan bir defaya mahsus çıkartılan vergiler ihbar ikramiyesinin konusuna girmemektedir (Gınalı, 2010: 144).

04.04.1974 tarihli Bakanlık Makamı Onayı ile Oluşturulan Komisyon Kararı'nın "Muhbirde Aranacak Şartlar" bölümüne göre muhbir kendisini gizlememelidir. Anılan ilkelerin "İhbar Mektubu" bölümünde ise; vergi inceleme elemanlarına doğrudan ya da idare aracılığı ile ihbar yapılması halinde ihbara ait tutanak tutulacak veyahut mektup verilecektir. Komisyon kararında yer alan "Vergi incelemesi Sonucu" bölümüne göre; inceleme tamamlandıktan sonra düzenlenecek vergi inceleme raporlarının dışında ayrı olarak Maliye Bakanlığı'na(Gelirler Genel Müdürlüğü-Gelir İdaresi Başkanlığı) iki nüsha olarak gönderilecek bir ihbar ikramiyesi raporunun bulunması gerekmektedir (Erol, 2010: 107). Muhbir yaptığı ihbara istinaden ikramiye ödenmesini istiyorsa bunu yazı ile talep etmesi lazımdır. Yine vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılacak değerlendirmeye istinaden ihbar ikramiyesini ödeneceğine karar verilirse buna ilişkin bir rapor düzenlenmesi gerekmektedir (Gınalı, 2010: 149).

Önceki bölümlerde de bahsettiğimiz üzere 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kuruluna, vergi incelemelerinin yapılması; mükelleflerin faaliyetlerinin analiz edilerek risk alanlarının tespit edilmesi; ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi; inceleme ve denetim sonuçlarının izlenmesi; vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi; inceleme ve denetim rehberlerinin hazırlanması; etik kuralların belirlenmesi ve Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim, soruşturma ve benzeri görevlerin yapılması gibi görev ve yetkiler verilmiştir. Bu kapsamda VDK nezdinde yer alan İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme Şube Müdürlüğü'nün görevi ve amacı olarak: Vergi kayıp ve kaçağı ile ilgili olarak Başkanlığa intikal ettirilen ihbar ve şikayet dilekçelerini, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve ilgili mevzuata göre değerlendirmek, ihbar ve şikayet dilekçelerinden gerekli görülenleri değerlendirilmek veya incelenmek üzere, ilgili Başkanlık birimine veya

ilgili Grup Başkanlıklarına sevk etmek olarak belirlenmiştir (VDK, 2013: 1). Ayrıca Kurul bünyesinde, A ve B Grubu Başkanlıklarında, gelen ihbar ve inceleme taleplerinin mahiyetini değerlendirmek üzere İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları(İİTDK) oluşturulmuştur (VDK, 2014: 70).

Vergi bilinci oluşturularak veya mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak tedbirleri alarak kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilebilecektir. Beyan esasına dayanan veyahut bir diğer deyişle mükelleflerin kendi kendilerini vergilendirmeleri esasına dayanan Türk Vergi Sistemi'nde vergilerin kontrolü, denetim ve incelemeler ile sağlanır. Bütün vergi mükelleflerinin tek tek takip edilemeyeceği ve tamamının her an incelenmesi gibi bir durum söz konusu olmadığına göre vergi adaletinin sağlanması, kayıp kaçağın azaltılması için vatandaşların daha duyarlı olması gerekmektedir. Vatandaşları sadece ikramiye anlamında değil vergi bilincinin artırılması için bilgilendirmek gelir idaresinin en temel görevlerinden birisi olmalıdır (Gınalı, 2010: 153). Ancak asıl amaç ihbar edip ya da bu durumu meslek haline getirip ikramiye almak olmamalıdır. Çünkü bu durum sürdürülebilir olmayabilir. Vatandaşlık görevi ve vergi bilinci gereği olarak bunu yapmamız halinde daha adaletli, eşitlikçi ve etkin bir vergi sistemine doğru yol alacağımız tabiidir.

SONUÇ

Sosyal devlet anlayışı gereği, günümüzde devlet; güvenlik, sağlık, eğitim, adalet, yurt savunması gibi temel görevlerinin yanında ekonomik ve sosyal görevleri de üstlenmiş durumdadır. Devletin üstlendiği bu görevleri yerine getirmek için, ihtiyaç duyduğu kaynakların başında vergi gelirleri gelmektedir. Bu yüzden vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde hazineye aktarılması ve vergi güvenliğinin sağlanması, gerekli denetimlerin yapılması gibi uygulamalar devletin asli gelir kaynağı olması bakımından kaçınılmazdır. Türkiye’de vergi gelirlerinin yetersiz olması ve yapısal sorunların mevcudiyeti yeni düzenlemeler yapılmasını gerektirmiştir. Türkiye’de vergi incelemesi alanında son yıllarda önemli değişikliklere gidilmiştir. Bunların başında 646 sayılı KHK ile yapılan düzenlemeler gelmektedir. Bu kararname ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olan inceleme elemanları Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde tek çatı altında toplanmış ve denetimin tek elden yürütülmesine karar verilmiştir. Bazı vergi suçlarının cezaları, yeterli düzeyde olmasa da kısmen arttırılmıştır. İnceleme de uyulacak usul ve esaslar yeniden belirlenerek mükellef odaklı vergilendirme, denetim anlayışına geçmek için çaba sarf edilmiş ve halen de bu çabalar sürdürülmektedir.

Türkiye’de yer alan vergi kapasitesine göre vergi gelirlerinin yetersiz ve özellikle harcamalar üzerinden(dolaylı) alınan vergilerin, vergi gelirlerine oranının yaklaşık %70 gibi yüksek bir oranda olmasının en önemli nedeni gelir ve servet üzerinden vergi alınamamasıdır. Bu durum, en başta gelir dağılımında adaletsizlik olmak üzere birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Konumuz açısından ise vergi gelirlerinin yeterince arttırılamaması ve içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin payının oldukça düşük olmasının nedenlerine bakacak olursak; vergi bilincinin oluşturulamaması, vergi afları, cezaların düşük ve yetersiz olması, mükelleflerin vergilemenin adil olmadığına inanmaları, denetimlerin yetersiz olması, kayıt dışı ekonominin hacminin yüksekliği olarak sıralayabiliriz.

Vergi denetim yolları içerisinde en önemli ve en etkili olanı şüphesiz incelemedir. Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Beyana dayalı vergilemede, amaca

ulaşılabilmesi için etkin ve verimli vergi incelemesi yapılması gerekir. İnceleme türleri içerisinde diğerslerine göre farklı ve bazı özellikleri bulunan aramalı inceleme aslında en etkin yol olarak görünmekle birlikte, herhangi bir hata ve yanlış uygulama durumunda da idare ve mükellef açısından telafisi güç zararlara yol açabilmektedir. Aramalı incelemede temel dayanak VUK olmasına rağmen yapılan atıflar, aramaya ilişkin kurallar, ilkeler CMK'da olduğu ve daha detaylı olarak ele alındığı için bu kanunun hükümleri de oldukça önemlidir. Bu yüzden incelemelerde, kanun ve yönetmeliklerde belirlenen usul ve esaslara uyulması, kuralların özenle uygulanması, hem mükellefin hem de devletin haklarının korunması gerekmektedir. Aynı zamanda vatandaşların temel hak ve hürriyetlerine müdahale edilmesini gerektiren aramalı vergi incelemesi, insanların olağan yaşamlarını da olumsuz etkileyebilmekte ve psikolojik baskısı had safhada olmaktadır. Bu dengeyi kuracak olan hem mükellefin hem de devletin hakkını koruma görevi, uygulama esnasında vergi inceleme elemanlarına düşmektedir. Gerekli donanıma sahip olan inceleme elemanları da bu görevi layıkıyla yerine getirmektedir.

Çalışmamızda, temel hak ve hürriyetlere müdahale niteliğinde olan arama ile vergi denetiminin en önemli unsurunu oluşturan inceleme, birlikte anlatılmaya çalışılmıştır. Uygulamada aramalı inceleme adı verilen bu vergi denetim türünün nasıl başladığı, ne şekilde gerçekleştirildiği, kimler tarafından yapıldığı anlatılarak uygulamada ortaya çıkan sorunlara yer verilmiştir. Ayrıca uygulamada ortaya çıkan sorunlara, hem devlet hem de mükellef lehine olacak şekilde çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Son olarak vergi gelirlerinin arttırılması için öncelikle incelemelerin ve incelemeye yetkili elemanların sayılarının arttırılması gerektiği yıllardır telaffuz edilmektedir. Buna yönelik olarak son yıllarda, hem vergi incelemeye yetkili elemanların sayısında hem de inceleme sayısında artış görülmektedir. Ayrıca vergi incelemeye yetkili elemanların daha iyi eğitimden geçirilmiş, mevzuata hakim ve tarafsız olması gerekmektedir. Konumuz açısından denetime odaklanmakla birlikte vergi gelirlerinin arttırılabilmesi için tek yol vergi denetimi değildir. Bunun yanında vergi ile ilgili suçların, ceza ve yaptırımlarının ağırlaştırılması gerekmektedir. Suç ve cezaları arttırmanın yanında bunu kararlılıkla uygulamak ve arkasında durmak gerekir. Bu suçları işleyen kişilerin cezalandırılmasının takipçisi devletten önce vatandaş

olmalıdır ki bu da ancak vatandaşların kafasında iyi bir vergi bilincinin oturmasıyla gerekleŖeceęi açıkça ortadır.



KAYNAKÇA

- Adlî ve Önleme Aramaları Yönetmeliği, 01.06.2005 Tarih ve 25832 Sayılı Resmî Gazete.
- Akdoğan, A. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Akkaynak, O. Ş. (1994). "Aramalı İnceleme," *Yaklaşım*, Sayı: 13, 9-15.
- Arıca, M. N. (1989: 511). *Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Nadir Kitap.
- Arıkan, A. N. (2001). "Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama ve Verme ile İlgili Yer Alan Düzenlemeler," *Vergi Dünyası*, Sayı: 241, 101-109.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi.
- Ayanoğlu, A. (2011). "Vergi Hukukunun Diğer Hukuk Dallarıyla İlişkisi," *Vergi Raporu*, Sayı: 144, 91-100.
- Aydoğmuş, M. (2011). "Vergi Denetiminde Yeni Dönem," *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 276, 45-55.
- Aykın, H. (2000). "Vergi İncelemesi," *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 331, 56-75.
- Bilici, K. (2004). "Defter Belge İbrazi Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini," *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 191, 84-92.
- Binbirkaya, İ. (2006). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çağan, N. (1972). "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı," *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 1-2, Cilt 29, 111-122.
- Çakır, M. A. (1999). "Vergilendirmede Bilgi Toplama," *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 32, 29-30.

- Çetin, R. (2012). "Vergi Cezalarında İndirim Müessesesinin Özellikleri," *Mali Çözüm*, Sayı: Temmuz-Ağustos, 253-258.
- Çetinkaya, F. (2015, 04.18). *Türkiye'de Vergi İnceleme Oranları ve VDK'nın Artan Etkinliği*. <http://www.muhasabedr.com/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-vdknin-artan-etkinligi>, erişim tarihi: 18.04.2015.
- Corpus Web Hukuk Mevzuat ve İçtihat Programı. Corpus Mevzuat Uygulaması: <http://www.corpus.com.tr>, erişim tarihi: 30.10.2015.
- Dayıoğlu, A. (1984). "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları," *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 13, 100-107.
- Develioğlu, F. (2001). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*. Ankara: Aydın Kitabevi.
- Doğrusöz, B. (2009,12.24). Vergiye Hukuki Bakış. <http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=492>, erişim tarihi: 27.06.2014.
- Durusoy, R. Y. (2008). "*Vergi İnceleme Süreci Nasıl Yönetilmelidir.*" http://www.aktifglobalgrup.com.tr/dosyalar/06-08-2008_15-50-02.pdf, erişim tarihi: 21.04.2015.
- Eğilmez, M. (2011, 07.12). *Radikal Gazetesi Resmi Sayfası*. http://www.radikal.com.tr/yazarlar/mahfi_egilmez/maliye_teftis_kurulu_ve_fenerbahce-1055933, erişim tarihi: 06.06.2015.
- Erol, A. (2009). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Erol, A. (2009). "Aramalı Vergi İncelemesinde Süre," *Yaklaşım*, Sayı: Kasım 203, 28-30.
- Erol, A. (2010). *Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). *Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri*. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma*. Ankara.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2009). *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2011). *Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları*. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- Genç, K. (1976). *Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklara İlişkin Danıştay Kararları*. Ankara: Ayyıldız Matbaası.
- Gezgin, B. (2001). "YMM KDV İade Raporları Karşıt İnceleme Tutanaklarında Yer Alan Ödemeye İlişkin Tespitler," *Vergi Dünyası*, Sayı: 242, 77-82.
- Gınalı, A. (2010). "Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları," *Mali Çözüm*, Sayı: Eylül-Ekim 2010, 143-154.
- Gleason, C., and L. Mills. (2002). "Materiality and Contingent Tax Liability Reporting," *The Accounting Review*, Vol: 77: 317-42.
- Güleç, A. (2014). *Vergi Müfettişleri Derneği Resmi Sayfası*. http://www.vmd.org.tr/#!/vmd2_haber_ve_uyurular, erişim tarihi: 07.07.2015.
- Gümüş, E. (2005). "Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri İle Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları," *Mali Çözüm*, Sayı: 72, 230-241.
- Güredin, E. (1988). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gören, Ö. (2012). "Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler," *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:2012/3, 415-429.
- Hesap Uzmanları Kurulu. (1995). *Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*. İstanbul: Hesap Uzmanları Kurulu.
- Hoopes, J., D. Mescall, and J. Pittman. (2012). "Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance?," *The Accounting Review* Vol: 87, No: 5, 1603-1639.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

- Karaboyacı, A. (2014). "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 115, 211-242.
- Karakoç, Y. (2012). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kaşıkcı, M. (2007). *Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi*. İstanbul: Ethemler Yayıncılık.
- Kırbaş, S. (2006). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (1994). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş., ve Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koçak, H. (1999). "Aramalı Vergi İncelemesi ve Kaşılışılan Bir Sorun," *Vergi Dünyası*, Sayı: Mayıs 213, 60-69.
- Kumrulu, A. (1988). Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 237-250.
- Küçük, A. (2010). "Türk Vergi Hukukunda Aramalı İnceleme," *Yargıtay Dergisi*, Sayı: 130, Cilt: 36, 154-194.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Denetim İlke ve Esasları* (Cilt 1). Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Mutluer, K. (2005). *Verginin Tarh, Tahakkuk ve Tahsili Türk Vergi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Nas, A. (2011). "Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme," *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 273, 156-170.
- Nowak, D. N. (1970). *Tax Administration in Theory and Practice-With Special Reference to Chile*. New York: Praeger Publishers Inc.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Öncel, M., Çağan, N., ve Kumrulu, A. (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Öner, E. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbalcı, Y. (1985). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara.
- Özbalcı, Y. (1998). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbalcı, Y. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbek, V. Ö. (1999). *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbiri Olarak Arama*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Öztürk, B., ve Erdem, M. R. (2006). *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özyer, M. A. (2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Paul Beck, P. L. (2014). "Tax Uncertainty and Voluntary Real-Time Tax Audits," *American Accounting Association The Accounting Review*, Vol: 89, No: 3, 867-901.
- Sarılı, M. A. (2004). *Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.
- Sarısoy, T. (2010). *Türkiye'de Vergi İncelemelerinin Etkinliği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Service, I. R. (2014). *Your Rights as a Taxpayer*. Department of the Treasury Internal Revenue Service.
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2014). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011 Tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete.

- Taşdelen, A. (2003). "Vergisel Arama," *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, Cilt: 5, 159-191.
- Tekin, F., ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Tepe, B. (2014). "Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları," *Vergi Raporu*, Sayı: 181, 9-27.
- Tosun, A. N., ve Özden, E. (2014). "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi," *Maliye Dergisi*, Sayı: 166, 286-298.
- Türk Dil Kurumu. (2015). Türk Dil Kurumu Web Sayfası: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.55ec775dd89280.53799121, erişim tarihi: 22.08.2015.
- Türkay, İ. (2012). *Vergi Kayıp ve Kaçağının İhbarı*. Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği: <http://www.vmhk.org.tr/?p=4192>, erişim tarihi: 22.10.2015.
- Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası.
- Uçkan, S. (2010). *Türkiye'de Vergi İncelemesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uluatam, Ö. (1994). *Örnekler-Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku*. Ankara: Adım Yayıncılık.
- Ulusal Yargı Ağı Projesi Mevzuat İçtihat Programı.
- Uysal, A., ve Eroğlu, N. (2005). *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*. Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999 Tarih ve 23600 Sayılı Resmi Gazete.
- Ün, R. (2008). "Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları I," *Yaklaşım*, Sayı: 191, 50-55.
- Ürel, G. (2012). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2013). *Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri*. Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2013). *Vergi Denetim Kurulu 2012 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2014). *Vergi Denetim Kurulu 2013 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2015). *Vergi Denetim Kurulu 2014 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 Tarih ve 28101 Sayılı Resmi Gazete.
- Yerci, C. (2009). "Aramalı Vergi İncelemesi," *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 250, 38-48.
- Yerlikaya, G. K. (2011). "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi," *Erzurum Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: XV, 1-26.
- Yıldırım, M. B. (2014.01.14). Alo Maliye: <http://www.alomaliye.com/2014/mahmut-bulent-yildirim-vergi-inceleme.htm>, erişim tarihi: 05.06.2015.
- Yılmaz, H. (2006). "İhtirazi Kayıt İradesinin Açıklanması," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 66, 307-330.
- Yılmaz, K. (2003). "Aramalı İncelemeye İlişkin Bazı Konular," *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 130, 182-185.
- Yumuşak, İ. (2004: 44). "Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü," *Vergi Dünyası*, Sayı: 272, 44.
- Yumuşak, İ. (2011). "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırk Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname," *Vergi Dünyası*, Sayı: 360, 18-26.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Gerekçesi, 10, 11 ve 12 Ocak 1961 Tarih ve 10703, 10704, 10705 sayılı Resmi Gazeteler.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete.
- 1412 Sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, 20.04.1929 Tarih ve 1172 Sayılı Resmi Gazete.
- 1905 Sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun, 31.12.1931 Tarih ve 1990 Sayılı Resmi Gazete.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 Tarih ve 25611 Sayılı Resmi Gazete.

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 17.12.2004 Tarih ve 25673 Sayılı Resmi Gazete.

5320 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, 31.03.2005 Tarih ve 25772 Sayılı Resmi Gazete.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 16.05.2005 Tarih ve 25817 Sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 28.06.2014 Tarih ve 29044 Sayılı Resmi Gazete.

6637 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 07.04.2015 Tarih ve 29319 Sayılı Resmi Gazete.

646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 10.07.2011 Tarih ve 27990 Sayılı Resmi Gazete.

143 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 14.07.1981 Tarih ve 17402 Sayılı Resmi Gazete

453 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20.06.2015 Tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazete.

www.anayasa.gov.tr.

www.corpus.com.tr.

www.gib.gov.tr.

www.irs.gov.

www.mevzuat.gov.tr.

www.uyap.gov.tr.

www.vdk.gov.tr.