

VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Mustafa AYDOĞAR

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2020

VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Mustafa AYDOĞAR

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Bilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir, 2020

T.C.

ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Mustafa AYDOĞAR tarafından hazırlanan Vergi İncelemede Mükellef Hakları başlıklı bu çalışma 26.11.2020 tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Üye Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

(Danışman)

Üye Doç Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

ONAY

(İmza)

Prof. Dr., Mesut ERŐAN

Enstitü Müdürü

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin/projenin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Mustafa AYDOĞAR

ÖZET

VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI

AYDOĞAR, Mustafa

Yüksek Lisans, 2020

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Emrah FERHATOĞLU

Ülkemiz vergi sisteminde çoğu ülkede olduğu gibi beyan usulü uygulanmaktadır. Bu usule göre, mükellefler belirli bir dönemde kazandıkları gelirden aynı dönemde yapmış oldukları giderleri düşerek bulunan matrah üzerinde kanunda belirlenen oranlar doğrultusunda vergilerini tahakkuk ettirilmekte ve ödemektedirler. Ancak bu beyanın doğruluğunun kontrol edilmesi beyan usulü için zorunlu bir gerekliliktir. Bunun kontrolü ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılan vergi incelemeleri ile sağlanmaktadır. Ancak yapılacak bu inceleme sırasında incelemenin nasıl olacağı ve incelemeye tabi olanların haklarının neler olduğu önem arz etmektedir.

Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi incelemesi sürecinde mükellef hakları ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Bunları bazıları ise Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu tarafından çıkarılan vergi incelemelerinde mükellef hakları ile ilgili bildirelerdir. Ancak yapılan düzenlemelere baktığımızda ülkemizde vergi inceleme sürecinde bazı mükellef haklarında eksikliklerin olduğu göze çarpmaktadır. Bu çalışma ile tespit edilen eksiklikler neler olduğu ve gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılması için bazı önerilerde bulunulacaktır.

Bu çalışma doğrultusunda birinci bölümde denetim ve vergi denetimi kavramı ile vergi denetim türleri olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama kavramları açıklanacaktır. İkinci bölümde ise vergi incelemesi türlerinin neler

olduğu, vergi incelemesine yetkili olan kişiler ile incelemeye tabi olanların sorumlulukları ile vergi incelemesinde uyulacak usul ve esaslar açıklanacaktır. Sonrasında ise bazı seçilmiş yabancı ülkelerde uygulanan vergi incelemesi süreci açıklanacaktır. Çalışmanın son kısmı olan üçüncü bölüm de ise Türkiye'de mükelleflerin sahip oldukları haklar ile seçilmiş ülkelerde (Amerika Birleşik Devletleri, Almanya ve Fransa) uygulanmakta olan mükellef hakları açıklanacak olup, sonrasında Türkiye'de vergi incelemesinde mükelleflerin sahip oldukları haklar ile seçilmiş ülkelerde vergi incelemesinde mükelleflerin sahip olduğu haklar açıklanacak olup, bu yapılan açıklamalar doğrultusunda ülkemizde vergi inceleme sürecinde mükellef hakları konusunda eksiklerin neler olduğu tespit edilerek, bu eksikliklerin giderilmesi için yapılması gereken mevzuatsal değişiklikleri önerilecektir.

Anahtar Kelime: Denetim, Vergi İncelemesi, Hak, Mükellef, Mükellef Hakları,

ABSTRACT

Taxpayer Rights in Tax Audits

AYDOĞAR, Mustafa

Master Degree-2020

Department of Public Finance

Advisor: Emrah FERHATOĞLU

In our tax system, like most of countries, tax declaration system is applied. According to tax declaration system; taxpayers declare the net income that can be found by earned income minus costs in a specific period and tax administration calculates tax on that income due to ratios that is determined by laws and takes the tax payment. But the control of declaration is compulsory for this system. The control is done by inspection officers authorized by tax laws (V.U.K /135). In this control, how this inspection will be applied and which rights taxpayers have is crucial.

Like most of countries, in our country, various regulations on taxpayers' rights are made during tax audit period. Some of these are Regulation on Procedures and Principles About Tax Audit, documents about the taxpayers' rights that are published by Head of Revenue Administration and Tax Audit Board. However, when we look at the regulations made, it is observed that there are deficiencies in some taxpayer rights during the tax inspection process in our country. With this study, the deficiencies will be showed and some suggestions will be given about necessary legislation changes.

Through this study, in the first part, the concept of auditing will be explained and then the concept of tax auditing and enquiry, tax inspection, search and information gathering, which are types of tax auditing. In the second part, the types of tax audit, the responsibilities of those who are authorized to tax inspection and

those who are subject to inspection, and the procedures and principles to be followed in tax inspection will be explained. Then, the tax inspection process applied in some selected foreign countries will be explained. In the last part of the study, taxpayer rights in Turkiye and taxpayers rights in selected countries will be described, in line with these explanations, the deficiencies in taxpayer rights will be determined during the tax inspection process in our country, and legislative changes will be suggested for the deficiencies.

Key Words: Audit, Tax Audit, Rights, Taxpayer, Taxpayer Rights

İÇİNDEKİLER

ÖZET	v
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, DENETİM TÜRLERİ VE DENETİMİN ÖZELLİKLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. DENETİM KAVRAMI.....	3
1.1.1. Denetimin Özellikleri	5
1.1.2. Denetim Türleri	6
1.1.2.1. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri.....	7
1.1.2.1.1 İç Denetim.....	7
1.1.2.1.2. Dış Denetim.....	8
1.1.2.1.3. Kamu Denetimi.....	8
1.1.2.2. Amaca Göre Denetim Türleri.....	9
1.1.2.2.1. Finansal (Mali) Tablolar Denetimi	9
1.1.2.2.2. Uygunluk Denetimi.....	10
1.1.2.2.3. Faaliyet Denetimi.....	11
1.2. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI.....	11
1.2.1. Vergi Denetiminin Amacı.....	13
1.2.1.1. Mali Amaç	14
1.2.1.2. Ekonomik Amaç	15
1.2.1.3. Sosyal Amaç	16
1.2.1.4. Hukuki Amaç	16
1.2.2. Vergi Denetimini Gerektiren Sebepler	17
1.2.2.1 Mali Sebepler	17
1.2.2.2. Ekonomik ve Sosyal Sebepler	18
1.2.2.3. Hukuki Sebepler.....	18

1.2.3. Vergi Denetiminin Türleri	18
1.2.3.1. Yoklama.....	18
1.2.3.1.1. Yoklama Yetkisinin Kapsamı.....	20
1.2.3.1.2. Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar	21
1.2.3.1.3. Yoklamanın Yapılacağı Yer ve Zaman.....	22
1.2.3.2. Vergi İncelemesi	22
1.2.3.4. Bilgi Toplama	25
1.2.3.4.1. İdarenin Talep Etmesi Halinde Bilgi Verme.....	26
1.2.3.4.2. Devamlı Bilgi Verme	27
1.2.4. Vergi Denetiminin Özellikleri.....	28
1.2.4.1. Vergi Denetimi Hukuki Bir Süreçtir	28
1.2.4.2. Vergi Denetimi Tarafsız Bir İşlemdir	28
1.2.4.3. Vergi Denetiminin Yaptırım Gücünün Bulunması	29
1.2.4.4. Vergi Denetiminin Dış Denetim Olma Özelliği	29
1.2.4.5. Hesap Denetimi Olma Özelliği.....	30
1.2.5. Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	30
1.2.5.1. Araştırmacı Fonksiyon.....	30
1.2.5.2. Önleyici Fonksiyon	31
1.2.5.3. Düzeltici Fonksiyon	31
1.2.5.4. Eğitici Fonksiyon	32

2. BÖLÜM

TÜRKİYEDE VERGİ İNCELEMESİ VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKE ÖRNEKLERİ

2.1. VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI	33
2.2. VERGİ İNCELEMESİNİN SEBEPLERİ.....	34
2.2.1. Mali Sebepler	34
2.2.2. Ekonomik Sebepler.....	35
2.2.3. Sosyal Sebepler	36
2.2.4. Hukuki Sebepler	36
2.3. VERGİ İNCELEME TÜRLERİ.....	37
2.3.1. Vergi İncelemesinin Kapsamı Bakımından	37
2.3.1.1. Tam İnceleme.....	37

2.3.1.2. Sınırlı İnceleme	38
2.3.2. Vergi İncelemesinin Kaynağı Açısından	39
2.3.2.1. Normal İnceleme	39
2.3.2.2. Olağan Dışı İnceleme	40
2.3.2.3. Karşıt İnceleme	40
2.3.3. Vergi İncelemesinin Akışı Açısından	41
2.3.3.1. İleriye Doğru Vergi İncelemesi	41
2.3.3.2. Geriye Doğru Vergi İncelemesi	42
2.3.4. Vergi İncelemesinin Sürekliliği Açısından	42
2.3.4.1. Sürekli İnceleme	42
2.3.4.2. Devresel İnceleme	43
2.3.5. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman Açısından	43
2.3.5.1. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Açısından	43
2.3.5.2. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman Açısından	44
2.3.6. Vergi Mükellefleri Sayısı Açısından	46
2.3.6.1. Toplu İnceleme	46
2.3.6.2. Bireysel İnceleme	46
2.4. VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR	47
2.5. VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR VE SORUMLULUKLARI	50
2.5.1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar	50
2.5.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanların Sorumlulukları	51
2.6. VERGİ İNCELEMESİNDE UYULACAK ESASLAR	53
2.7. VERGİ İNCELEME TUTANAĞI VE MUHTEVİYATLARI	55
2.8. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKE ÖRNEKLERİ	58
2.8.1. ABD'de Vergi İncelemesi	58
2.8.2. Almanya'da Vergi İncelemesi	60
2.8.3. Fransa'da Vergi İncelemesi	62

3. BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKE ÖRNEKLERİ

3.1. HAK KAVRAMI VE TÜRLERİ	66
3.1.1. Kamu Hakları	67

3.1.2. Özel Hakları	68
3.1.2.1. Niteliğine Göre Özel Hakları.....	69
3.1.2.2. Konusuna Göre Özel Hakları.....	70
3.1.2.3. Etkisine Göre Özel Hakları.....	71
3.1.2.4. Devrine Göre Özel Hakları.....	71
3.1.3. Mükellef Kavramı ve Mükellef Hakları	72
3.1.3.1. Genel Mükellef Hakları.....	75
3.1.3.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı.....	75
3.1.3.1.2. Başvuru Hakkı.....	76
3.1.3.1.3. Bilgi Edinme Hakkı	77
3.1.3.1.4. Temsilci Kullanma Hakkı	78
3.1.3.1.5. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	79
3.1.3.1.6. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	80
3.1.3.1.7. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Saklanması Hakkı.....	82
3.1.3.1.8. Vergilemede Belirlilik Hakkı	83
3.1.3.2. Özel Mükellef Hakları.....	84
3.1.3.2.1. Beyannameyi İhtirazi Kayıtlarla Verme Hakkı.....	84
3.1.3.2.2. Dava Açma Hakkı.....	86
3.1.3.2.3. Pişmanlık ve İslahtan Yararlanma Hakkı.....	88
3.1.3.2.4. Mücbir Sebep, Zor Durum ve Yanılmadan Yararlanma Hakkı	90
3.1.3.2.5. Mahsup ve Takas İmkanından Yararlanma Hakkı	93
3.1.3.2.6. Tecil ve Terkin İmkanından Yararlanma Hakkı.....	94
3.1.3.2.7. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı	96
3.1.3.2.8. Düzeltme Talebi Hakkı	99
3.1.3.2.9. Üst Makama Şikayet Yolu ile Başvuru Hakkı	100
3.2. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI.....	102
3.2.1. ABD'de Mükellef Hakları	102
3.2.2. Almanya'da Mükellef Hakları	105
3.2.3. Fransa'da Mükellef Hakları.....	106
3.3. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI.....	108
3.3.1. Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı.....	109
3.3.2. İnceleme Konusu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı	110
3.3.3. Defter ve Belgelerini İbrahim Etmek İçin Süre ve Ek Süre İsteme Hakkı	111

3.3.4. İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı	111
3.3.5. İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı	112
3.3.6. Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı	112
3.3.7. Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı.....	113
3.3.8. Tutanakta Yer Alan Hususlardan Haberdar Olma Hakkı	114
3.3.9. Tutanaktan Nüsha Alma Hakkı	114
3.3.10. Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talep Etme Hakkı.....	115
3.3.11. Müracaat ve Şikâyet Hakkı	116
3.3.12. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Etme Hakkı.....	116
3.3.13. Dava Açma Hakkı.....	117
3.3.14. Diğer Haklar	118
3.4. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELER DE VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI	121
3.4.1. ABD'de Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları	121
3.4.2. Almanya'da Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları	123
3.4.3. Fransa'da Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları	125
SONUÇ	128
KAYNAKÇA	133

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

IRS : Internal Revenue Service

İYUK : İdari Yargılama Usul Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

s. : Sayfa

SMMMYMMK : Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

TCK : Türk Ceza Kanunu

VDK : Vergi Denetim Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Klasik dönemde devletin piyasaya müdahalesinin minimum düzeyde olması gerektiği görüşü hakim iken, günümüzde devletler piyasada çeşitli roller üstlenerek klasik maliye anlayışını bir kenara bırakarak modern maliye anlayışına geçilmesi sonucunda ülkemizde olduğu gibi bir çok ülkede kamu hizmetlerinin çeşitliliği sonucunda kamu harcamalarında önemli bir artış meydana gelmiştir.

Meydana gelen bu kamu artışlarının en önemli finansman kaynağı ise vergi gelirleridir. Kamu hizmetlerinin sunulmasında vergi gelirlerinin yetersiz olması durumunda, devletler kamu hizmetlerini sunmaktan vazgeçemeyeceklerinden dolayı borçlanma yoluna başvururlar. Borçlanmalar ise; gerek faiz yükü gerek geri ödeme de yaşanan zorluklar dolayısı ile ülkelerin çoğu ödeme anında zor duruma düşmektedirler. İşte bu nedenlerden dolayı bir ekonomide vergilendirilebilecek kaynaklar var ise, ülkeler borçlanmaya başvurmadan önce iç ekonomiyi etkili bir şekilde vergilendirmek isterler.

Özellikler ülkemizde olduğu gibi beyana dayalı bir vergi sisteminde doğru bir vergilendirme söz konusu olmayabilir. Çünkü beyana dayalı vergi sisteminde tamamen mükellefin kendi beyanına göre vergi tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu noktada gerek vergi kaçırmak isteyen gerek mevcut kanunları uygulanması yönünden eksik bilgiye sahip olunması eksik vergilendirmeyi ortaya çıkaracaktır. Bu sebeplerden dolayı mükelleflerin beyan ve bildirimlerinin doğruluğunu araştırarak vergilendirmenin etkili ve verimli olmasında vergi denetimi türlerinden vergi incelemesi çok önemli bir yere sahiptir. Vergi incelemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde; Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Şeklinde tanımlanmıştır. Vergi incelemesi mükellefler ile karşılıklı etkileşim içerisinde gerçekleşen bir süreçtir. Mükellef ve idarenin karşılıklı bu süreç içerisinde bulunması sebebiyle vergi incelemesi süreci bir takım kurallara bağlanarak, inceleme sürecinin iki tarafına da bir takım hak ve yükümlülükler verilmektedir. Bu sürecin başından sonuna kadar nasıl işleyeceği çıkarılan kanunlar, yönetmelikler ve bildirgeler ile belirlenmektedir. Bu hukuki düzenlemeler daha çok son yıllarda önemi artmaya başlayan mükellef hakları hususlarına dikkate edilerek hazırlanmaktadır. Ancak yapılan düzenlemelerden yola çıkarak vergi incelemesi sürecinde mükellef hakları ile ilgili eksikliklerinin olduğunu

söylemekte yanlış olmaz. Bu çalışma ile hedeflenen ise; ülkemizde vergi inceleme sürecinde ne tür eksikliklerin olduğunu seçilmiş bazı ülke örnekleri ile kıyaslayarak tespit etmek ve yapılması gereken bazı mevzuatsal değişiklikler önerisinde bulunmaktır. Tez kapsamında öncelikle ilk bölümde denetim ve vergi denetimi ile türleri açıklanacaktır. Bunun sebebi denetim kavramının bir çatı kavram olması ve vergi denetiminin de bunun bir parçası olması, daha sonra vergi denetim türleri olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama kavramları açıklanacaktır. İkinci bölümde ise vergi incelemesi detaylı bir şekilde açıklanacak olup seçilmiş bazı ülke örneklerine de bu kısımda yer verilecektir. Son bölümde ise Türkiye’de ve seçilmiş bazı ülkelerde uygulanmakta olan mükellef hakları ile vergi incelemesinde uygulanmakta olan mükellef hakları açıklanacak olup, yapılan karşılaştırma sonucunda ülkemizde vergi inceleme sürecinde mükelleflerin sahip olduğu haklara eklenmesinde fayda görülen mükellef hakları ile ilgili açıklamalar yapılarak yapılması gereken mevzuat değişiklikleri önerilecektir.

1. BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, DENETİM TÜRLERİ VE DENETİMİN ÖZELLİKLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Vergi denetim türleri olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama vergi denetimini oluşturan unsurlar olup; vergi denetimi de denetim kavramını oluşturan unsurlardan bir tanesidir. Bu sebeple konunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle denetim kavramından başlanarak, daha sonra vergi denetimi ve son olarak vergi denetim türlerinin açıklanması yerinde olacaktır.

1.1. DENETİM KAVRAMI

Latince işitmek veya dinlemek anlamlarına gelen “Audire” kelimesinden türetilmiş, İngilizce karşılığı “Auditing” olan denetim kavramı Arapçada “teftiş, murakabe”, Fransızcada “expertise” şeklinde ifade edilirken Türk Dil Kurumu tarafından ise; 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 tanımlanmıştır¹.

Türkçe'de denetim kavramı, yaygın bir şekilde kullanılsa da bu kavramın yanı sıra "kontrol", "teftiş" ve "inceleme" terimleri de denetim anlamında kullanılmaktadır². Bu terimleri açıklayacak olursak³;

Kontrol; bir işletme dahilinde işlemlerin doğru, düzenli ve eksiksiz bir şekilde kayıtlara geçirilmesini sağlamak amacıyla başvuru tedbirlerdir.

¹ Furkan BEŞEL, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, *Sayıştay Dergisi* (Ekim-Aralık 2017), Sayı:107, s.68

² Mustafa Ali SARILLI, *Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri Ve Yeniden Yapılandırılması*, Kırmızı Tanıtım Yayıncılık, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 2004, YayınNo:2003-41, s. 61

³ Mehmet AKBAY, Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, *1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Kordinasyon Kurulu, Ankara, Şubat 1990, Yayın No:1990/308, s.

İnceleme; yapılan işlemlerin ve bu işlemlerle ilgili kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi ile yapılır.

Genel olarak denetim, yapılan iş ve işlemlerin doğru ve belirlenen kurallara uygun olarak yapılıp yapılmadığının araştırılarak sonuçların ortaya konulmasıdır. Ancak denetim kavramının tek bir tanımı bulunmamaktadır. Bu tanımlar genellikle kullanıldığı alanlara göre farklılık göstermektedir. Bu tanımların her biri denetimin farklı bir yönünü ortaya koymaktadır⁴.

Denetim, günlük dilde çoğu zaman teftiş, kontrol, revizyon gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmakta ise de denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle bunların sonuçlarından da yaralanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumluları ortaya çıkarmanın yanı sıra, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indireyecek, mal ve hizmet üretiminde daha etkin, verimli ve tutumlu yöntemlerin uygulanmasını sağlayacak alternatifleri geliştirerek daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi, önderlik yapmayı amaçlayan bir eylemdir⁵.

Denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir⁶.

Denetim, bir kuruluşun veya yönetimin ilgili taraflar adına mali kaynaklarının kullanılmasındaki verimlilik etkinliği ve ekonomik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek işidir. Bu yönüyle denetim standartlara uygunluk araştırmasıdır. Söz konusu standartlar mevzuat yönünden olabileceği gibi, mali, ekonomik, fiziksel, sosyal ve hatta çevresel yönden de olabilir⁷.

⁴ Fazıl TEKİN, Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.26

⁵H. Ömer KÖSE(a), “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi* (Nisan-Haziran 1999), Sayı:33, s.63

⁶H.Ömer KÖSE(b), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*”, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, Mayıs 2007, s.5

⁷ Ahmet ARSLAN, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi* (Mayıs-Ağustos 2002), Sayı:140, s.81

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir⁸.

Denetim, bir savunma mekanizmasıdır ve savunulan durumun tanımı, denetimin bireysel ya da toplumsal niteliğini belirler⁹.

Denetim, yönetimin beş fonksiyonu olan planlama, örgütlenme, yönetme, koordinasyon ve denetlemeden bir tanesidir.

Denetim, yönetimin ilk dört fonksiyonunun sağlıklı olup olmadığını ortaya koyarak yönetimin sürekli geliştirilmesini ve amaçlara uygun rotada seyretmesini sağlar¹⁰.

Denetim, işlemlerin yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacıyla uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemeler şeklinde tanımlanabilir¹¹.

Bütün bu tanımlardan hareketle denetimi; yapılan bir işlemin, önceden belirlenmiş bir takım kurallarla (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan bir değerlendirme faaliyeti olarak tanımlamak mümkündür¹².

1.1.1. Denetimin Özellikleri

Yukarıda yapılan denetim tanımlarından görülebileceği üzere denetimin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

a) Denetim, bir karşılaştırma sürecidir: Denetim faaliyeti çeşitli dönemler halinde gerçekleştirilir, birbirini takip eden bu evrelerin başlangıç ve bitişı arasındaki faaliyetler belirli bir plan dâhilinde sürdürülür¹³. Denetimin bu özelliği dinamik bir

⁸ Ersin GÜREDİN, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s.5

⁹ Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, 1. Cilt, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1996, s.3

¹⁰ İzzet LOFÇA, *Kamu Yönetiminde Denetim*, (Çevirimiçi) <https://docplayer.biz.tr/26964827-Bolum-kamu-yonetimi-icindekiler-hedefler-kamu-yonetiminde-denetim-doc-dr-izzet-lofca.html>, 07 Temmuz 2019

¹¹ Mehmet AKBAY, a.g.e., s.211

¹² TEKİN, ÇELİKKAYA, a.g.e., s.27

¹³ Ahmet BAŞPINAR, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, Sayı:149 (Mayıs-Aralık 2005), s.35

faaliyet olduğunu gösterir. Bilgi üretme ve karar verme aşamalarını içeren anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel çabalardan oluşur¹⁴.

b) Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır: Denetim kapsamı genellikle belirli bir ekonomik birim olan devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişiler olabilir¹⁵. Denetimin başlangıç ve bitiş tarihlerinin belli olması gereken bir dönemi kapsamaması gerekir. Bu dönem genellikle bir yıl olabileceği gibi, üç aylık, iki yıllık veya işletmenin tüm faaliyet dönemlerini kapsayacak bir süreçte olabilir¹⁶.

c) Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır: Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır¹⁷. Denetimin delilleri, denetlenen işletmenin personelinin veya üçüncü kişilerin yazılı ve sözlü bildirimleri, denetçinin gözlemleri gibi çeşitli biçimlerde olabilir¹⁸.

d) Denetim konusunda uzman ve bağımsız kişiler tarafından yapılır: Denetim sırasında toplanacak bilgi ve delillerin doğru bir şekilde yorumlana bilmesi için denetimi gerçekleştirecek olan uzman veya bağımsız denetçinin mesleği ile ilgili yüksek düzeyde bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir¹⁹.

e) Denetim sonucunda rapor düzenlenme özelliği: Bu özellik denetimin son safhasını oluşturmaktadır. Denetçi hazırladığı rapor ile tespit ettiği hususlara ait görüşlerini ilgili kişilere sunar. Genelde yazılı biçimde düzenlenen denetim raporu, denetimin türüne ve yararlananların niteliğine göre çeşitli biçimlerde olabilmektedir²⁰.

1.1.2. Denetim Türleri

Denetim türleri genel olarak kimin yaptığına ve denetim sonunda elde edilmek istenen faydaya (denetim amaçlarına) göre iki başlık altında toplanmaktadır,

¹⁴Murat ERDOĞAN, “Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, (5), s.56

¹⁵Hasan GÜRBÜZ, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990, s.6

¹⁶Nejat BOZKURT, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2010, s.23

¹⁷Bozkurt, a.g.e., s.24

¹⁸Gürbüz, a.g.e., s.6

¹⁹Gürbüz, a.g.e., s.6

²⁰Bozkurt, a.g.e., s.25

Denetçilerin statülerine (unvanlarına) göre denetim türleri; iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç başlık altında tanımlanmakta iken denetim ile elde edilmek istenen amaca göre denetim türleri ise, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlık altında açıklanabilmektedir²¹.

1.1.2.1. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri

1.1.2.1.1 İç Denetim

İç denetim, yönetimin kendi kurumunda kendisinin yaptığı ya da kendi elemanlarına veya kurduğu birime yaptırdığı denetimdir. İç denetim, 1941 yılında New York'da kurulan İç Denetçiler Enstitüsü ile iç denetim kurumsal bir yapıya kavuşturulmuştur²². İç Denetçiler Enstitüsüne göre iç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir²³.

Son yıllarda gün geçtikçe daha çok önem kazanan iç denetim kamu kesiminde de önemli bir rol üstlenmiştir. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun²⁴ 63. maddesine göre iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu kesiminde ve özel sektörde iç denetimi gerçekleştiren kişilere iç denetçi denir. İç denetçilerin görevleri kapsamında aşağıdaki faaliyetler sayılabilir²⁵:

a) İşletmenin muhasebe işlemlerini ve hazırlanan raporların doğruluğunu tespit etmek,

²¹ Lerzan KAVUT, Oktay TAŞ ve Tuba Şavlı, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMM, İstanbul, 2009, s.35

²² Yaşar OKUR, "Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", *Maliye Dergisi* (Ocak-Haziran 2010), Sayı:158, s.576

²³ Şener GÖNÜLAÇAR, İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:130, 131, (Çevirimiçi) http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETIMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf, 16 Temmuz 2019

²⁴ 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete No. 25326, Tarih: 24/12/2013

²⁵ Kavut ve v.d., a.g.e., s.37

b) İşletme faaliyetlerinin bütçe hedeflerine ve planlara uygun olup olmadığını tespit etmek,

c) Yönetim tarafından belirlenen politika, yönerge ve uygulamalara uygunluğu tespit etmek,

d) İşletmelerde ki hata veya hilelerin ortaya çıkarılması,

e) Faaliyet ve uygunluk denetimlerinin yürütülmesi,

f) Yönetimin istediği özel denetimleri gerçekleştirmek.

1.1.2.1.2. Dış Denetim

Dış denetim, denetimin yapılacağı kurum ile bir bağı olmayan yani kurum dışından bağımsız bir organ tarafından yapılan denetim türüdür²⁶. Genellikle özel sektörde söz konusu olan bu tür denetimlerde, örgütün iç kontrol ve iç denetim sistemleri, mali yapıları ve buna ilişkin dönem sonu tabloları, yönetimin verimliliği ve etkinliği değerlendirilir ve sonuçları raporlanarak tüm ilgili taraflara sunulur²⁷. Dış denetimin amacı ise; mal sahiplerine ya da işletme faaliyetlerine ilgi duyan diğer üçüncü şahıslara mali tabloların gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını saptamak ve biten yılların faaliyet sonuçlarını raporlamaktır²⁸.

1.1.2.1.3. Kamu Denetimi

Görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder²⁹.

²⁶ Sayıştay Başkanlığı, (Çevirimiçi), http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/yuksek_denetleme_kurulu_tarihcesi.pdf, 18 Temmuz 2019

²⁷ Köse, a.g.e., s.16

²⁸Özgür ÇAMLIKAYA, “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2007, s.4

²⁹ Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s.16

Kamu denetimi, kamu idarelerinin kanunlarla ile belirlenmiş yetkileri sınırları dahilinde özel sektöre yapacağı vergi denetimleri ile diğer denetim (Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığınca, Belediyelerce, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca, Sermaye Piyasası Kurulunca, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarca, Çevre Bakanlığınca, Sigorta Murakabe Kurulunca vb) olarak sınıflandırılabilir. Ayrıca, kamu denetimi kamu gücünün özel sektörü düzenleyici ve kontrol edici fonksiyonu yanında çeşitli denetim kurumları ile (Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığının denetim birimleri, ilgili Bakanlıkların denetim birimleri vb.) kamunun kendi yapısını denetlemesi de söz konusudur³⁰.

1.1.2.2. Amaca Göre Denetim Türleri

1.1.2.2.1. Finansal (Mali) Tablolar Denetimi

Mali tablolar, dönemler itibariyle düzenlenen ve bir bütün olarak işletmenin dönem faaliyetleri sonuçlarını muhasebe kaideleri çerçevesinde özetleyen, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara işletme ve faaliyet sonuçları hakkında bilgiler sunana finansal araçlardır, şeklinde tanımlanabilir³¹.

1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde³² mali tabloların neler olduğu belirtilmiştir. Bu tebliğe göre bilanço ve gelir tablosu temel mali tablolar iken, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ek mali tablolardır.

Mali tabloların denetimin amacı, ilgili taraflara sunulmuş geniş içerikli bilgilerin, bu tabloların düzenlenme ilkelerine ve amaçlarına uygun olarak konulmuş olan ölçütlerle uyumlu olup olmadığını belirlemektir³³.

Mali tablolar denetiminin içerdiği bazı özellikleri ise şöyle sıralayabiliriz³⁴;

³⁰Mesut HASTÜRK, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2010, s.10

³¹ Mevlüt ÖZER, *Denetim*, Özkan Matbaacılık-Gazetecilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, Ankara, 1997, c. 1, s.65

³² 1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No. 21447, Tarih: 26.12.1992

³³ Melih ERDOĞAN, *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s.4

³⁴ Bozkurt, a.g.e., s.28

a)Bu tür denetimin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.

b)Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmede veya her hangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.

c)Amaç, mali tablolarda ki yanlış beyanları ortaya çıkarmaktır.

d)Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturmaktır. Tek tek varolan hatalar üzerinde durulmamaktadır.

e)Denetçi mali tablolar hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

1.1.2.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılır³⁵. Uygunluk denetimi hem işletme dışı kişiler hem de işletme içi kişiler tarafından yapılabilir, örneğin vergi idaresinde yer alan vergi denetimine yetkili kişilerin işletmeyi incelemesi gibi, işletme içinden yapılan denetimlere de örnek olarak banka müfettişlerini verebiliriz, bu kişiler çalıştıkları işletmenin mevzuata aykırılıkları tespiti ile görevlidirler³⁶.

Uygunluk denetiminden elde edilen sonuçlar finansal tabloların denetiminde yol gösterici olacaktır. Bunun sebebi denetçi işletmenin yürürlük de olan kurallardan uzaklaşmasının finansal tablolara bir sorun olarak yansıyabileceğini ya da kurallara uygun hareket edilmesinin finansal tabloların doğruluğunu güçlendirecek bir yansıma olacağını düşünerek denetim yapacaktır³⁷. Bu denetim türünde ulaşılan sonuçlar genellikle işletme içindeki kişilere raporlandığından

³⁵ Seval Kardeş SELİMOĞLU, vd., *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.6

³⁶ Hasan KAVAL, *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.11

³⁷ Erdoğan, a.g.e., s.4-5

uygunluk denetimi çoğu zaman işletme içindeki denetçiler tarafından gerçekleştirilir³⁸.

1.1.2.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar³⁹. Faaliyet denetiminde bir bütün olarak işletme yönetiminin başarısı, işletme faaliyetlerinin etkinliği olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilecek bütün faaliyetlerle iş ve işlemlerle ve iş ve işlem süreçleriyle, bu nitelikte alınan bütün kararlarla ilgilendiğinden dolayı, faaliyet denetimin faaliyet dönemi kapanmadan yapılması en doğru zaman olacaktır⁴⁰.

Faaliyet denetimine ekonomiklik denetimi, verimlilik denetimi, yönetimin denetimi, yürütme denetimi gibi isimler verilir çünkü en az girdi ile en fazla çıktı almak hedeflendiğinden verimlilik denetimi, işletme faaliyetlerini gerçekleştirmede görevli yönetim kurullarını denetleme konusu sebebinden dolayı yönetim denetimi veya yürütmenin denetimi isimleri verilebilir⁴¹. Faaliyet denetiminin sonucunda yönetim, faaliyetlerin geliştirilmesi, etkinliğin ve verimliliğin artırılması için öneriler bekler⁴².

1.2. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Vergi, günümüzde devletin kendinden beklenen temel fonksiyonları ifa edebilmesi için gerekli olan finansmanın teminine yönelik en önemli araçlardan

³⁸ Güredin, a.g.e., s.14

³⁹ Celal KEPEKÇİ, *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.3

⁴⁰ Özer, a.g.e., s.76-78

⁴¹ Kaval, a.g.e., s.9

⁴² Ferruh ÇÖMLEKÇİ, vd., *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2011, Yayın no:1585, s.7

biridir⁴³. Bu sebeple Anayasamızın 73. maddesine göre, Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. İbaresini yer almaktadır. Herkesin her hangi bir vergi kayıp ve kaçığına başvurmasını engelleyerek mali güçlerine göre kamu giderlerine katılabilmesi vergi denetimi çok önemli bir yere sahiptir. Ülkemizde beyan usulü uygulanmakta olup, bu usule göre; mükellefler elde ettikleri gelirlerini bir beyanname ile beyan ederek ödeyecekleri vergileri tarh ve tahakkuk ettirirler. Bu sisteme beyan usulü olarak ifade edilir. Beyan usulünde vergi denetimi oranları mükellef davranışlarını belirlemede en önemli faktörlerden bir tanesidir. Vergi denetiminin yeterli olmadığına inanan mükellefler daha çok vergi kayıp kaçığına yönelebilecek iken, vergi denetimi oranının yüksek olduğunu düşünen mükellefler ise vergi kayıp kaçığına ilk duruma göre daha az başvuracaklardır. Vergi denetimi kavramının bu kadar önemli olması sebebiyle bu kavramı açıklamaya çalışan farklı tanımlar mevcuttur. Bu tanımların bir kısmı aşağıdaki gibidir;

Vergi denetimi, vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin kanunlarda belirtilen esaslar çerçevesinde davranıp davranmadıklarının belirlenmesidir⁴⁴.

Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması (teftiş) ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır⁴⁵.

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 tümüdür⁴⁶.

⁴³Mehmet Emin MERTER, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), İzmir, 2004, s.6

⁴⁴ SARILI, a.g.e., s.62

⁴⁵Sevil ŞİN, *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İTO, İstanbul, 2005, Yayın No:2005-17

⁴⁶ Bekir Sami OĞUZTÜRK, Ertuğrul Kutay ÜNAL, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt:7, 2015, Sayı:13, s.209

Vergi denetimi, ödenecek vergi miktarının ve vergi idaresinin işleyişinin mevcut vergi hükümlerine uygunluğunu araştırmaya yönelik, tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerlendiren sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir⁴⁷.

Vergi denetimi, yükümlüler ve idarenin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilerek en yüksek düzeyde vergi toplanması, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sisteminde değişiklik önerebilmesidir⁴⁸.

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavramdır⁴⁹.

Vergi denetimi, bir delil toplama ve toplanan delilleri değerlendirme faaliyetidir⁵⁰.

Genel bir tanımlama ile vergi denetimi; vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli teknikler ve çeşitli yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin bütün olarak tanımlamak mümkündür⁵¹.

1.2.1. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetiminin temel amacı, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergi kanunlarının uygulama imkânlarını gözden geçirmek ve bu arada vergi kanunlarının uygulanmasından doğan aksaklıkları belirlemektir⁵². Bu temel amacın yanında vergi denetiminin başka amaçları da vardır. Bunlar;

⁴⁷ İlhan BİNİRKAYA, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.5

⁴⁸ Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s.98

⁴⁹ Hesap Uzmanları Kurulu, *Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*, HUK 50. Yıl Armağanı, İstanbul, 1995, s.93

⁵⁰ Ali İYİBİL, M. Nadir ARICA, *İşletmelerde Vergi Denetimi*, Fon Matbaası, Ankara, 1985, s.2

⁵¹ Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.49

⁵² Kemal KILIÇDAROĞLU, “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, 1981, Sayı:1, s.37

- a) Mükelleflerin eğitilip vergi bilincinin artmasını, hedeflenen mali ve ekonomik politikalara daha çabuk ve daha rahat ulaşılmasını sağlamaktadır⁵³.
- b) Beyan esasına dayanan sistemin verimli ve düzenli bir şekilde çalışmasını sağlamak, böylece vergiyi güvence altına almak⁵⁴.
- c) Vergiye olan gönüllü uyumu artırmak.
- d) Vergilerin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesini sağlamaktır⁵⁵.

Vergi denetimi ile hedeflenene ulaşabilmek için vergi denetimi amaçlarını iyi bir şekilde belirlenmesi gerekir. Genel olarak vergi denetiminin amaçları; mali, ekonomik, sosyal ve hukuksal amaçlar olarak sınıflandırılabilir.

1.2.1.1. Mali Amaç

Modern devlet anlayışında, devlete fiscal fonksiyonlar yanında extra-fiscal fonksiyonların yüklenmiş olması devletin gelire olan talebini arttırmıştır. Devlet artan gelir ihtiyacını karşılamada öncelikle mevcut vergi potansiyelini tam olarak kapsayacak şekilde sistemini oturtmalıdır. Böylelikle vergi potansiyelinin kavranmasına sağlayacağı katkı ile kayıt dışılığın da önüne geçilmiş olacaktır⁵⁶. Vergi denetimi ile kayıt dışılık önlenerek devletin gelir kaybına uğramasını önlenecek ayrıca bu mükelleflerden vergi kayıp ve kaçığına teşebbüs ettikleri için uygulanacak cezalardan ek gelir sağlanacaktır.

Ayrıca vergi denetimi ile birlikte, toplam vergi gelirlerinde artış vergi oranlarında artışa gidilmeksizin de sağlanabilir. Bu amaçla kayıt dışı ekonomik faaliyetleri kayıt altına almayı sağlayacak vergi denetimi; vergi cezalarının ağırlaştırılması, ekonomik faaliyetleri izlemeyi sağlayacak yasal düzenlemelerin ve sistemlerin benimsenmesi suretiyle vergi tabanı genişletilebilir. Vergi tabanının genişletilmesi toplam vergi gelirlerini arttırıcı rol oynar ve bu sayede kamu

⁵³ Burak Ali Han TECİM, "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2008, s.56

⁵⁴ HUK 50. Yıl Armağanı, a.g.e., s.94

⁵⁵ Sarılı, a.g.e., s.63

⁵⁶ Veysi SEVİĞ, "Kayıtdışılık Ve Mali Güç", Dünya, 5.10.2001, Aktaran: Sevil ŞİN, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İTO, Yayın No:2005-17, İstanbul, 2005, s.83

açıklarının ekonomide yarattığı olumsuzluklar ve kayıtlı ekonomik faaliyetler üzerindeki mali yükler azaltılabilir⁵⁷.

Vergi denetimlerinin mali açıdan en önemli etkisi ise yapılan vergi denetimleri sonucunda potansiyel olarak vergi kayıp ve kaçığına başvura bilecek mükelleflerin bu davranışlarından vazgeçirmesidir⁵⁸.

1.2.1.2. Ekonomik Amaç

Denetimin diğeri bir amacı ekonomik amaçtır. Devletin vergi kaybı sebebiyle borçlanmaya gitmesi ve bu sebeple faizlerin artması, enflasyonun yükselmesi gibi bir takım olumsuz sonuçlarla karşılaşmaktadır ki, bu durum ekonomik istikrarsızlığa sebep olmaktadır. Günümüzde devletler, ekonomik istikrarsızlığın ortadan kaldırmak ve kalkınmanın sağlanarak ülkede yaşayan bireyler arasında adil bir gelir dağılımının sağlanması amacı ile vergilerden giderek daha fazla yararlanmaya başlamışlardır⁵⁹. Hedeflenen bu amaçlara ulaşabilmek için vergi kanunlarının eksiksiz bir biçimde ve doğru olarak uygulanması gerekmektedir.

Diğeri taraftan, gelişen toplum yapısına paralel olarak toplumların sosyal ve kültürel açıdan artan birçok ihtiyacının ortaya çıkması devletlere ek bir görev ortaya çıkarmaktadır. Devletlerin giderek artan bu görevlerinin gerektiği finansman ihtiyacının giderilememesi, bütçe açıklarına ve enflasyonun hızlanmasına, yükselmesine sebep olmaktadır. Bilinen en adaletsiz vergilendirme yöntemi olan enflasyonun önlenmesi, bütçe açıklarının kapatılmasına, bütçe açıklarının kapatılması ise vergilerin tam olarak toplanabilmesine, vergilerin toplanması ise tüm sektörleri kapsayan vergi denetiminin varlığına bağlı bulunmaktadır⁶⁰.

Benzer şekilde vergi kayıp ve kaçığıının yaygın olduğu durumlarda, vergi kaçırma imkânına sahip sektör ve kişiler elde ettikleri fonları diledikleri şekillerde kullanabilmektedirler. Bu durum ticari yönden haksız rekabet oluşturduğu gibi, vergi

⁵⁷Hasan ATILGAN, *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2004/365, Ankara, 1995, s.238

⁵⁸HUK 50. Yıl Armağanı, a.g.e., s.94

⁵⁹Osman BIYIKOĞLU, "Cumhuriyetin 50. Yılında Vergi Denetimi", *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, 1973, Sayı:32, s.123

⁶⁰Ahmet MIDİK, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 1995, s.14

disiplini açısından pek çok olumsuzluklar taşımaktadırlar. Bu gibi pek çok olumsuzluk etkin bir vergi denetimi ile ortadan kaldırılabılır⁶¹.

1.2.1.3. Sosyal Amaç

Aynı ülke içinde yaşayan bireyler arasında gelirin adaletli dağıtılmasında vergiler önemli bir yer tutar. Bu sebeple vergilerin gelir dağılımında doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek için vergi denetimi önemli bir rol üstlenir. Çünkü herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi gerekir. Aksi takdirde çok kazananlardan az vergi alınması ya da hiç vergi alınmaması ödeme gücüne göre vergileme ilkesine ve dolayısıyla sosyal adalete ters düşecektir⁶².

Vergi denetiminin sosyal amacı ile hedeflenen ise mümkün olduğu kadar bütün mükelleflerin vergisini ödemesi ve dolayısıyla vergi adaleti ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Aksi takdirde, bazı mükelleflerin kayıt dışı kalması hem vergi adaletini bozacaktır hem de gelir dağılımını vergi kaçırıcılar lehine bozacaktır.

Vergi yükünün vergi kaçırma imkânı bulunmayan sabit veya düşük gelir seviyesine sahip topluluklar üzerinde ağırlıklı olması halinde ise, vergi kaçırmanın sonuçları, bu gruplar için gelir dağılımındaki var olan olumsuz durumu daha da artıracaktır. Bu sebeple mükelleflerin vergi kaçırmalarını önlemeye yönelik vergi denetimi, etkin bir biçimde uygulandığı takdirde bu yönüyle sosyal adaleti de sağlayıcı nitelik taşıyabilecektir⁶³.

1.2.1.4. Hukuki Amaç

Vergi denetiminin hukuki amacı ile hedeflenen, mükelleflerin devletin egemenlik gücüne göre çıkarttığı ve yürürlükte olan vergi kanunlarını ihlal edecek hareketlerde bulunmalarını önlemek ve herkese eşit bir şekilde vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaya çalışmaktır. Zira bir ülkede yasaları hakim kılmak ve

⁶¹ H.U.K. 50. Yıl Armağanı, a.g.e., s.95

⁶² Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.51

⁶³ Tecim, a.g.e., s.58

herkese eşit olarak uygulamak devlet olmanın başlıca vasıflarından biridir⁶⁴. Ayrıca devlet yürürlükte bulunan vergi kanunlarına uyarak ve herkese eşit şekilde uygulayarak yaptığı vergi denetimleri ile varlığını vatandaşlara hissettirmektedir.

Vergi incelemesi sürecinde idare de yasaların çizdiği sınırlar çerçevesinde hareket etmekle yükümlüdür. Burada idarenin görevi sadece yükümlüler aleyhine olan durumların belirlenmesi değil, gerçeğin belirlenmesidir. Gerçek ister yükümlü aleyhine isterse lehine olsun doğru olarak yansıtılmalıdır. Böylelikle yükümlü idare ile ilişkilerinde yasaların varlığı ve bunun doğru şekilde uygulanması ile kendini güvende hissedecek ayrıca kamu gücünü hissedecektir⁶⁵.

1.2.2. Vergi Denetimini Gerektiren Sebepler

Ülkemizde olduğu gibi birçok ülkede vergilemede beyan usulü geçerlidir. Beyan usulünde ise bazı mükellefler elde etmiş oldukları kazançların belli bir kısmını veya tamamını beyan dışı bırakabilirler. Bu durum da ise kamu harcamalarının finansmanı olan vergi gelirlerin bir azalma söz konusu olur. Vergi denetimi ile de yukarıda açıklandığı üzere vergi gelirlerini olması gereken düzeye ulaştırmaktır.

Bu nokta da vergi denetimini gerektiren sebepler, vergi denetiminin amaçları ile benzerlik göstermekte ise de vergi denetiminin gerektiren sebepler sonucu vergi denetimi yapılmaya başlanır ve vergi denetimi yapılmaya başlandıktan sonra hedeflenen amaçlara ulaşılmaya çalışılır. Yapılan bu açıklamalar doğrultusunda vergi denetimini gerektiren sebepleri açıklayacak olursak⁶⁶;

1.2.2.1 Mali Sebepler

Devletin temel işlevlerini ve hizmetlerini görebilmek için gelire ihtiyacı vardır. Gelirleri içinde önemli yer tutan vergilerin beyan esasında sağlıklı

⁶⁴ Ahmet ESEN, “Acaba Maliyenin, Vergi İncelemesine Göre Yaptığı Tarhiyatların Sonuçlarından Haberi Var mıdır?”, *Maliye Postası Dergisi*, 1995, S:363, s.5

⁶⁵ ŞİN, a.g.e., s.85

⁶⁶ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayın No:2454 ÖİK:510, Temmuz 1996, s.78

toplanması, mükellef beyanlarının vergi denetimiyle gerçeğe yaklaştırılması yoluyla olanaklıdır.

1.2.2.2. Ekonomik ve Sosyal Sebepler

Günümüzde devletler, ekonomik kalkınmanın sağlanması ve gelir dağılımının düzeltilmesi gibi amaçlarla vergi politikalarını kullanmaktadırlar. Arzulanan bu etkilerin yaratılması vergilerin gereği gibi uygulanmasıyla mümkündür. Uygulamadaki etkinliğin sağlanmasında da vergi denetiminin önemi açıktır.

1.2.2.3. Hukuki Sebepler

Vergi denetimleri, kamu hukukunun bir bölümünü meydana getiren vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır. Getirmiş olduğu vergileri gereği gibi uygulamak, bir toplumda devletin gücü, saygınlığı ve inanılabilirliğiyle yakından ilgilidir. Dolayısıyla başka hiçbir sebep olmasa bile devlet, egemenlik hakkını kullanarak getirdiği vergileri üzerinde hiçbir kuşkuyla yol açmayacak tarzda uygulamakla yükümlüdür. Uygulama alanında bunu mümkün kılmanın başta gelen yolu ise, etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilmesidir.

1.2.3. Vergi Denetiminin Türleri

Ülkemizde genel olarak uygulanmakta olan vergi denetimi çeşitleri; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört gruba ayrılabilir.

1.2.3.1. Yoklama

Mükellefler, mükellefiyet sürecinde önemli işlemlerden bazıları olan işe başlama, işyeri adres değişikliği, şube açılışı, işi terkleri, işçi çalıştırmaları gibi oylalar meydana gelmesi halinde, bu durumların bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Vergi dairesinin bu bildirimleri yerinde tespit etme olayına verilen isim ise yoklamadır⁶⁷.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun(VUK)⁶⁸ 127. maddesinde ise yoklama; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. şeklinde tanımlanmıştır. Yoklama faaliyetleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişlerine mükelleflerin durumları yazılarak iki nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası mükellefe teslim edilir. Ancak GİB tarafından yeniden dizayn edilen yeni yoklama fişleri üç nüsha olup, işe başlama işi terk ve diğer tespitlerde üç nüsha olan yoklama fişi kullanılacaktır⁶⁹. Bu üç nüsha yeni yoklama fişlerine SGK nüshası eklenmiş olup, gerekli görülen yoklama fişlerinin SGK nüshası sosyal güvenlik kurumuna gönderilmektedir.

Ayrıca 453 nolu VUK Genel Tebliğine⁷⁰ göre; Artan ve karmaşıklaşan mükellef ve mükellefiyete ilişkin faaliyetlerin etkin ve hızlı şekilde kavranması ve kayıt altına alınması tüm vergi idareleri açısından büyük önem arz ettiğinden dolayı, yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması, bu faaliyetlerin dinamik ve organize bir yapıda yürütülmesi ve gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esaslarının belirlenmesi zorunluluk haline geldiğinden dolayı VUK 132/A nolu madde eklenmiştir. Bu maddeye göre; Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. 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.

⁶⁷ Mehmet TOSUNER, Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir, 2011, s.165

⁶⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete No. 10705, Tarih:10/01/1961

⁶⁹ Mustafa ALPASLAN, *Vergi Dairesi Yoklama Fişleri Yeniden Düzenlenmiştir*, (Çevirimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0113/>, 20 Ağustos 2019

⁷⁰ 453 nolu VUK Genel Tebliği, Resmi Gazete No. 29392, Tarih: 20.06.2015

Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci fıkrada belirtilen formların şekil ve muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. hükmü yer almaktadır.

E-yoklama fişi yoklamaya yetkili kişiler tarafından mobil cihazlar aracılığıyla gerçekleştirilir. Yapılan yoklama faaliyeti yoklamaya yetkili kişilerin e-yoklama fişini onaylaması ile süreç tamamlanır. Nezdinde e-yoklama fişi düzenlenen mükellefe veya yetkili adamına ulaşılamazsa e-yoklama fişinin çıktısı alınarak yedi gün içerisinde mükellefin bilinen adresine gönderilir. E-yoklama faaliyetine başlama tarihi ise 01/09/2015 olarak belirlenmiş ve bu tarih itibariyle uygulanmaya başlanmıştır.

Ayrıca ülkemizde sıklıkla uygulanmakta olan yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklama müessesesinin içerisinde yer almakta olup 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun⁷¹ (KDV) yürürlüğe girmesi ile daha fazla önem kazanmış ve süreklilik arz etmeye başlamıştır⁷². Yaygın ve yoğun vergi denetiminin amacı, vergi ziyayı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek ve vergi ziyasına sebep olan suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır⁷³.

Bu denetim türünün amacı, yükümlüleri belge düzenine uymalarını sağlamaktır. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergiyi doğuran olay gerçekleştiği andaki maddi bulgu ve delillere ulaşmak amacıyla yapılır.⁷⁴

1.2.3.1.1. Yoklama Yetkisinin Kapsamı

⁷¹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No. 18563, Tarih:25/10/1984

⁷² Tekin, Çelikkaya, a.g.e., s.138

⁷³ Nezih ŞEKER, *Hukuksal Yapısıyla Vergi inceleme*, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s.26

⁷⁴ ŞİN, a.g.e., s.95

VUK'un 127. maddesinde yoklamaya yetkili olanların vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili ne tür işler ile ilgili yetkili oldukları belirtilmiştir. Bu maddeye göre yoklama yetkili olanların yetkileri içine giren işler şunlardır;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun⁷⁵ kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,

c) Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, vergi levhası bulundurma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Taşıtları durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak.

1.2.3.1.2. Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar

VUK'un 128. maddesinde yoklama yapmaya yetkili olanlar sayılmıştır. Bunlar ise;

a) Vergi dairesi müdürleri;

⁷⁵3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Resmi Gazete No. 18606, Tarih:15/12/1984

- b) Yoklama memurları;
- c) Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
- d) Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
- e) (Ek: 5/5/2005-5345/34 md.) Gelir uzmanları

Ancak uygulamada vergi dairesi müdürleri daire içerisindeki yoğun işleri sebebiyle pek fazla yoklama işi ile ilgilenememektedirler. Vergi inceleme elemanları ise kariyer olarak yoklama yetkisini en etkin kullanabilecek kişiler olmalarına karşın onlar da daha çok bilgi ve uzmanlaştırma gerektiren vergi incelemesi ile uğraşmaktadırlar. Dolayısıyla yoklama görevi daha çok yoklama memurları tarafından yürütülmektedir⁷⁶.

1.2.3.1.3. Yoklamanın Yapılacağı Yer ve Zaman

Yoklama mükellefin iş yerinde yapılabileceği gibi, ikametgâhta veya gerektiğinde başka bir yerde de yapılabilir. Bu konuda izlenecek yol yoklama yerinin olaya göre tayin edilmesi gerekmektedir. Bir tacir hakkında yapılacak yoklamanın onun iş yerinde adresinde yapılabilecek iken, her hangi bir ticari, zirai ya da serbest meslek faaliyeti olmayan ve geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan bir kişinin hakkın da elde ettiği bir gelir ile ilgili yoklamanın mükellefin ikametgâhında ya da kiracısı nezdinde yapılması gerekmektedir⁷⁷.

VUK'un 130. maddesine göre; Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez. Hükmü yer almaktadır. Örneğin, gece faaliyet gösteren işletmelerde yoklama gece de yapılabilir. Ancak gece yapılan bu yoklama işleminin objektif iyi niyet doğrultusunda yapılması gerekir⁷⁸.

1.2.3.2. Vergi İncelemesi

⁷⁶İsmet YURTERİ, *Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi*, *TBB Dergisi*, 2012(100), s.258

⁷⁷İlhami SÖYLER, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1987/295, s.68

⁷⁸Söyler, a.g.e., s.67

Vergi incelemesi ile ilgili birçok tanım bulunmaktadır. Bu tanımlarından bazıları ise şöyledir;

Vergi incelemesi; mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde yapılacak muhasebe dışı envanterden elde edilecek bulgulara uygunluğunun araştırılarak doğruluğunun saptanması veya sağlanmasıdır⁷⁹.

Vergi incelemesi; mükelleflerin defterleri, belgeleri vs. incelenerek kurallara uygun tutulup tutulmadıkları ve gerçek durumu yansıtıp yansıtmadıklarının araştırılmasıdır⁸⁰.

Vergi incelemesi; bilgi, deneyim, uzmanlık ve bağımsız/tarafsız davranmayı sağlayacak etik nitelikler gerektiren bir müessesedir⁸¹.

Başka bir tanıma göre ise vergi incelemesi; mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür⁸².

Ayrıca VUK'un 134. maddesine göre vergi incelemesi ise, Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi incelemesi ile ilgili detaylı açıklamalara ikinci bölümde yer verilecektir.

1.2.3.3. Arama

⁷⁹ Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, Ankara, 1979, s.4

⁸⁰ Nurettin BİLİCİ, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)*, 30. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, s.78

⁸¹ Tahir Erdem, 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Ankara, 2011, Yaklaşım Yayıncılık s.63

⁸² Sakıp ŞEKER, "Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:5, Mayıs 1993, s.54

Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamaya arama denir⁸³. Arama ile ilgili hükümler VUK'un 142-147 maddeleri arasındaki maddelerde düzenlenmiştir. VUK'un 142. maddesi ile aramaya yapılabilecek haller düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; 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. Hükümü yer almaktadır.

Aramalı vergi incelemesi, gerek aramanın yükümlü veya diğer ilgili kişiler üzerinde yaratacak etkiler, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından özel önemi bulunan bir beyan kontrol aracıdır. Yasada belirtilen şartlar yerine getirilmediği sürece arama yapılamayacaktır. Aramanın gerek yükümlüler gerekse nezdinde arama yapılan diğer kişiler için ağır ve incitici bir yönü olduğundan çok sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır⁸⁴.

Aramanın yapılabilmesi için;

- a) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,
- b) Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir.

Aramalı vergi incelemesi diğer vergi denetim türlerinden farklı olarak aramalı vergi incelemesi yönteminde mükellefin rızasına bakılmaksızın suç konusu teşkil eden suç unsurlarının yasal bir arama kararı ile ele geçirilmesi gerekmektedir. Böylece mükelleften istense dahi rızaen ibraz etmeyeceği suç delilleri elde edilebilmektedir⁸⁵.

Aralarında bulunan bağlantı sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve arama yapılmasına karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı diğer sulh yargıçlarının yetki

⁸³Hakkı KOÇAK, “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs 1999 Sayısı, Sayı:213, s.61

⁸⁴ŞİN, a.g.e., s.97

⁸⁵Engin HEPKSAZ, Fatih ÇEVİKCAN, Ersan ÖZ, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat 2011, Sayı:30, s.150

alanına girenler hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Ayrıca VUK'un 144 ve 145. maddelerinde ise, Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır ve arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. İfadeleri yer almaktadır.

Aramalı vergi incelemesi bitirildikten sonra, normal vergi incelemelerinde, tarh edilecek vergi söz konusu olduğunda düzenlenen türden bir Vergi İnceleme Raporu düzenlenir. Düzenlenen bu rapor, tarhiyatı öngörülen bu vergiler ile kesilmesi gereken cezalar için ilgili vergi dairesine gönderilir. Ayrıca, olayla ilgili olarak VUK 'da belirtilen suçlarda(VUK'un 4369 sayılı kanunla değişen 359. ve 360. maddeleri) dolayı ceza kesilmesi gerekiyorsa yani olayda VUK'un 359. ve 360. maddelerinde yazılı kaçakçılık veya iştirak suçları tespit edilmişse; olayın mahiyetini açıklayacak şekilde düzenlenecek bir vergi suçu raporuyla (esas tarhiyat raporunda ek yapılmaksuratiyle) Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur. Zira, bu durum kamu davasının açılmasını da gerektirmektedir⁸⁶.

1.2.3.4. Bilgi Toplama

Beyan esasına dayanan vergilendirme sistemlerinde vergi idaresi; vergiyi doğuran olay, hukuki işlem, mükellef ve mükellefiyetle ilgili işlem ve konular hakkında bilgi toplamak ve toplanan bu bilgileri değerlendirmek zorundadır⁸⁷.

Bilgi toplama yoluyla elde edilen bilgiler, diğer bilgiler gibi, belli mükellefiyetlerin saptanabilmesi, ceza uygulanabilmesi için kullanılabilir ya da

⁸⁶ Koçak, a.g.e., s.65

⁸⁷ Binbirkaya, a.g.e., s.21

gelecekteki mükellefiyetlerde kullanılmak üzere istihbarat arşivinde de saklanmaktadır⁸⁸.

VUK da yapılan düzenlemelere göre bilgi toplama, idarenin talep etmesi halinde bilgi verme ve devamlı bilgi verme olarak ikiye ayırabiliriz.

1.2.3.4.1. İdarenin Talep Etmesi Halinde Bilgi Verme

Bilgi toplama ile ilgili hükümler VUK'un 148. ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'un 148. maddesine göre, Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar. ifadesi yer almaktadır.

VUK'un 151. maddesi ile de bilgi vermekten imtina edememek ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddeye göre, Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

a) Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır,

b) Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.

c) Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısı ile muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.(1)

⁸⁸Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999, s. 200

d) Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir. ifadeleri yer almaktadır.

1.2.3.4.2. Devamlı Bilgi Verme

VUK'un 149. maddesi ile devamlı bilgi verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar. ifadesi yer almaktadır.

VUK'un 150. maddesinde ise ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddeye göre; 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.

a) Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,

b) Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirirler),

c) Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler),

d) 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).

Bilgi vermek görevini süresi içerisinde yerine getirmeyenler için VUK'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası düzenlenir. Özel usulsüzlük cezası düzenlenmesine rağmen bilgi verme zorunluluklarını yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu zorunluluklarını yerine getirmeleri istenen resmi yazı tebliğ edilir. Verilen sürede bilgi verme zorunluluğunu yerine getirilmemesi halinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak yeniden düzenlenir.

1.2.4. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimi kavramının birçok özellik bulunmasına rağmen başlıca özelliklerini beş gruba ayırabiliriz. Vergi denetiminde bulunan bu özellikler aşağıdaki gibidir.

1.2.4.1. Vergi Denetimi Hukuki Bir Süreçtir

Vergi denetimi, kanunların belirlediği şekilde ve sınırlar çerçevesinde yapılır. Vergi denetiminin konusunu oluşturan vergi, resim, harçlar ve diğer mali sorumlulukların nasıl konulacağı, kaldırılacağı, oranının belirlenmesi ve uygulanması başta anayasa ve diğer kanunlarla belirlenmiştir. Kanunlar ile belirlenen yetkiye dayanılarak yapılan, usul ve esasları yine kanunlarla belirlenen vergi denetiminin birinci ve en temel özelliğinin hukukilik olduğu açıktır.

1.2.4.2. Vergi Denetimi Tarafsız Bir İşlemdir

Vergi denetimi ile hedeflenen hazineye maksimum geliri sağlamak olmamalıdır. Vergi denetimi sürecinde mükellefte göz önüne alınarak idare ve mükellef arasında tarafsız davranılmalıdır. Vergi denetimi sürecinde vergi denetim elemanın tarafsız davranması ve mükellef lehine bir durum söz konusu ise bunun düzeltilmesi amacı ile VUK'un 116. ve müteakip maddelerinde gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Bu maddelerde hataların neler olduğu, düzeltme yetkisi ve reddiyat, düzeltme zamanaşımı ile ilgili hükümler yer almaktadır.

1.2.4.3. Vergi Denetiminin Yaptırım Gücünün Bulunması

Mükelleflerin vergilerini ödeme güçlerine göre ve her hangi bir karşılık beklemezsizin ödemesi gerekir. Ancak çoğu zaman vergilerin bir karşılığı olmadığı için mükellefler vergi kaçırma ve kaçınma eğilimindedir. Yasal olarak yasaklanan vergi kaçırma eylemini gerçekleştiren mükellefler vergi denetimi ile tespit edilmektedir. Vergi kaçırdığı tespit edilen mükelleflere kaçırılan vergi üzerinden hesaplanan vergi, vergi cezası ve gecikme faizi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Vergi denetimi sonucunda mükellefler tahakkuk eden vergi ve cezaları süresinde ödemez ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununa⁸⁹ (AATUHK) göre cebren tahsil edilir.

Ayrıca mükellefin vergi kaçırma fiili VUK'un 359. maddesi kapsamında ise mükellefin hapis cezası ile cezalandırılması da mümkün olmaktadır.

1.2.4.4. Vergi Denetiminin Dış Denetim Olma Özelliği

Dış denetim, işletme ile her hangi bir bağı bulunmayanlar tarafından yapılan denetimdir. Denetimi yapan kişi ve kurumların bağımsız olması sonucu yapılan denetime bağımsız dış denetim denir. Bağımsız dış denetim yapmaya yetkili olanlar serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler olup, bağımsız denetimi 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun(SMMMYYMMK)⁹⁰ belirttiği şekilde yaparlar.

⁸⁹ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete No. 8469, Tarih: 28/07/1953

⁹⁰ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun, Resmi Gazete No: 20194, Tarih: 13/06/1989

Vergi denetimini yapan kişiler kamu adına işletmeyi denetledikleri için yapılan denetim bir dış denetimdir. Ancak denetimi yapan kişiler kamuya bağlı olarak çalıştıkları için yapılan denetim bağımsız bir dış denetim değil yalnızca dış denetimdir.

1.2.4.5. Hesap Denetimi Olma Özelliği

Hesap denetimi, işletmenin gerçekleştirmiş olduğu işlemlere ait kayıtlarının, ülkede geçerli bulunan hukuki ve mali mevzuata göre denetlenmesi sonucunda gerçek duruma göre hazırlanıp hazırlanmadığının araştırılarak incelenmesi ve inceleme sonucunda tespit edilen hususların rapora bağlanma sürecidir. Vergi denetimi uygulaması bakımından hesap denetimini de kapsamakta ise yapılan her hesap denetimi vergi denetimi değildir.

1.2.5. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetimi ile hedeflenen amaçlara ulaşmak için vergi denetimine çeşitli fonksiyonlar yüklenmiştir. Bunlar ise araştırıcı, önleyici ve düzeltici fonksiyonlar olmakla birlikte son yıllarda vergi denetiminin eğitici fonksiyonundan da bahsedilebilir.

1.2.5.1. Araştırmacı Fonksiyon

Vergi denetiminin en önemli fonksiyonlarından biri olan araştırıcı fonksiyon; vergi denetimi yoluyla mükelleflerin gerçekleştirmiş olduğu iş ve işlemlerini yasal defterlerine kaydetmesi sırasında oluşan hata ve hilelerin tespiti ve tespit edilen bu hata ve hilelerin düzeltilmesini ifade eder.

Vergi denetimi sırasında verginin matrahını oluşturan unsurların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırmak esastır. Örneğin, hâsılat ve giderlerin kanunda

öngörülen biçimiyle kayıtlara geçirilmiş olup olmadığı araştırılır. Bu konuda en yaygın kullanılan araştırma yöntemlerinden biri "randıman incelemeleri"dir.

Randıman incelemesiyle işletmelerin ürettikleri mamul mallar ile bu malları üretmek için kullandıkları hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasında teknik ilişkinin uyumlu olup olmadığı belirlenir⁹¹.

1.2.5.2. Önleyici Fonksiyon

Vergi denetimi sonucunda, mevzuata uyumsuzlukların tespiti halinde uygulanması gereken cezai müeyyideler, hem görevliler ve hem de mükellefler yönünden caydırıcı nitelik taşımaktadır. Cezalandırılma endişesi vergi kayıp ve kaçaklarına yol açan hatalı ve hileli işlemlerin önemli ölçüde azalmasına sebep olmaktadır⁹².

Vergi denetimini sık yapılması sonucunda, mükellefler vergi denetime tabi tutulma ihtimallerinin fazla olacağını düşündüklerinden dolayı vergi kayıp ve kaçığına başvurmaları azalacaktır.

1.2.5.3. Düzeltici Fonksiyon

Olaylar gerçekleşmeden önce veya gerçekleşirken mükellefleri vergi mevzuatı konusunda bilgilendirerek, konuları bilmemekten kaynaklanacak bazı hataları önlemek ise vergi denetiminin önleyici işlevidir⁹³. Bu suretle, denetim,

⁹¹İbrahim SAĞLAM, "Türkiye'de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2015, s.26

⁹²İsmail CAN, Yunus ŞENGÖZ, Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları, Ankara, Ocak 2014, s.119

⁹³ Hasan Hüseyin Savaş, "Vergi Gelirlerinin Denetimi Ve Denetimde Etkenlik Kavramı", *Mevzuat Dergisi*, Aralık 2000, Yıl:3, Sayı:36, (Çevirimiçi) <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm>, 22 Ağustos 2019

hem yönetimce ve hem de mükelleflerce yapılan hataların düzeltilmesine ve vergi kayıplarının önlenmesine imkân vermektedir⁹⁴.

1.2.5.4. Eğitici Fonksiyon

Vergi inceleme süreci içinde gerek görülürse mükellefleri aydınlatıcı, uyarıcı ve öğretici şekilde bilgi verme ya da eleştirme yoluna gidebilirler. Bu durum mükellefler üzerinde eğitici bir rol oynar⁹⁵. Örneğin özellikle anlık olarak yapılan yoklamalarda, denetim yapanlar ile mükellef arasında vergi mevzuatının, mükelleflerin ödevlerinin öğretilmesi için önemli bir fırsat bulunmaktadır. Dolayısıyla, denetim sadece cezayı gerektiren fiillerin araştırılması ve tespit edilmesi yönünde olmamalı, mükellef odaklı bir yaklaşımla; mükellefi uyarmak, doğru olarak yapması gerekenler söyleyerek aydınlatıcı bir işlev de görebilir⁹⁶.

Vergi denetiminin eğitici fonksiyonu diğer fonksiyonların tamamlayıcısı olarak ortaya çıkmaktadır ve oluşturulan bütün ile vergi denetiminde hedeflenen amaçları gerçekleştirmeye katkı sağlar.

⁹⁴ CAN, ŞENGÖZ, a.g.e., s.119

⁹⁵Cihan MERT, “Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Aydın, 2009, s.8

⁹⁶Ahmet SOMUNCU, “Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın” Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak-Haziran 2014, Sayı:43, s.139

2. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİ VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKE ÖRNEKLERİ

2.1. VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI

Anayasanın 73. maddesine göre; Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Hükmü yer almaktadır. Bu madde ile hedeflenen devletin ortak harcamalar için yapmış olduğu giderlere finansman sağlamaktır. Vergilerin karşılıksız ve cebren toplanması sebebiyle bazı mükellef vergi ödemek yerine vergi kaçırmayı tercih edebilirler.

Vergi kaçırmayı engelleyecek en önemli denetim yollarından biri olan vergi incelemesinin amacı VUK'un maksat madde başlığı olan 134. madde belirtilmiştir. Bu maddeye göre vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.

Bir diğer tanıma göre ise vergi incelemesinin amacı; esasen işlemin sıhhatine ilişkin temel ilkeyi ortaya koymakta ve işlemin her iki tarafı açısından da “ödenecek vergilerin doğruluğunu tespiti çalışan” aşamalı işlemler ile sonuca varmaya çalışmaktadır¹.

Ayrıca vergi incelemeleri ile mükelleflerin eğitilmesi, vergi kaybının önlenmesi, hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkartılması, vergi gelirlerinin arttırılması, muhasebe, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi, vergi ve vatandaşlık bilincinin yerleştirilmesi, vergide adaletin sağlanması ve sosyal adaletin gerçekleştirilmesi, vergi güvenliğinin sağlanması gibi hedefler amaçlanmaktadır².

Vergi incelemelerinin gerektiği gibi yapılmaması bazı kimselerin vergi kaçırmalarını mümkün kılmaktadır. Bu durum, bir yandan vergide adalet ve eşitlik

¹Burak PINAR, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, 2016, Cilt:1, Sayı:1, s.27-28

² TECİM, a.g.e, s.93-94

ilkelerinin zedelenmesine yol açarken, öte yandan ekonomik ve sosyal yapı üzerinde de olumsuz etkiler yaratmaktadır³.

2.2. VERGİ İNCELEMESİNİN SEBEPLERİ

Vergi incelemesinin amacı ile vergi incelemesinin sebepleri arasında benzerlikler olsa da vergi incelemesinin belli başlı sebepleri olarak mali, ekonomik, sosyal ve hukuki sebepler olarak sayabiliriz.

2.2.1. Mali Sebepler

Vergi gelirlerinin cebir altında alın ve ödeme gücüne göre alınmaktadır. Toplanan bu vergiler kamusal ihtiyaçların birincil finansman kaynaklarıdır. Dolayısıyla vergi gelirlerinin kamusal ihtiyaçlar (Örneğin; adalet, eğitim, diplomasi, sağlık vb) için kullanılması sebebiyle vergileri ödeyen mükelleflere kişisel bir fayda sağlanmamaktadır. Bu sebeple kişisel bir fayda sağlayamayan vergi mükelleflerinin vergiye karşı tepki göstermesine sebep olmaktadır. Bu sebeple mükellefler vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına başvurarak ödeyecekleri vergileri minimum tutara indirme çabası içerisindeyler. Bunun bir sonucu olarak, mükellefler vergi matrahını yok etmekte ya da olabildiğince daraltmaya çalışmaktadır. Böyle bir durumda ise vergi kayıp ve kaçığı ortaya çıkmaktadır⁴.

Vergi kaybı, bir üst kavram olarak ele alındığında hem vergi kaybını hem de vergi kaçığını ifade etmektedir. Geniş anlamda vergi kaybı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/ya da doğması gereken vergi alacağının çeşitli sebep ve gerekçelerle Hazineye İntikal etmemiş ve/ya da edememiş olması anlamına gelmektedir. Burada, aslında Hazineye intikal etmesi gereken paranın Hazine dışında kalmasının hangi sebep ve/ya da gerekçeye dayandığı değil, paranın Hazine dışında kalması önemlidir. Aslında, geniş anlamda kayıp, düzenleme, uygulama, yargılama boşluk ve/ya da aksaklıklarından yararlanmak suretiyle kapsam dışına

³ Akdoğan, a.g.e., s.6

⁴Tahsin TORUNOĞLU, "Vergi İncelemesi", Dokuz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2010, s.10

çıkma sonucu oluşan Hazineye intikal etmeme anlamına gelmektedir. Dar anlamda vergi kaybı ise, hukuka aykırı olmayan sebep ve/ya da gerekçelere dayanarak Hazineye intikal etmeme durumudur⁵.

Vergi kaçakçılığı ise, vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanmaktadır⁶.

Yukarıda açıklanan mali sebeplerden dolayı vergi incelemesi yapılmaktadır. Ayrıca yapılan vergi incelemeleri ile vergi kayıp ve kaçakları engellenerek kamu giderlerine etkin bir finansman sağlanmış olur.

2.2.2. Ekonomik Sebepler

Günümüz devletler ekonomi alanında tarafsız olmak yerine müdahaleci devlet anlayışını benimsemektedirler. Bunun sonucunda ekonomiye ise vergiler ile müdahale ederek ekonomik kalkınmayı ve adil gelir dağılımını sağlamayı hedeflerler.

Özellikle uygulamaya bakıldığı zaman, mükelleflerin ödenmesi gereken vergileri işletme bünyelerinde tutarak, tuttukları miktar kadar işletmelerine kaynak sağladıkları görülmektedir. Bu durumda mükellefler, şahsî faydalarını düşünerek toplumsal faydayı ikinci plana attığı görülmektedir. Mükelleflerin ödemesi gereken vergileri ödemeyerek işletmesine yaratmış olduğu ekstra kaynak ile serbest piyasa içersinde vergisi zamanında ödeyen mükelleflere karşı rekabet dengesinde lehine bir bozulma olacaktır. Durum böyleyken ödenmeyen vergi miktarının telâfisi amacıyla yeni vergi yüklerinin oluşturulması halinde, böylesi bir sonuçtan en çok zarar görenler ise vergisini düzenli ödeyenler olacaktır. Başka bir ifadeyle, sektörler arası rekabet şartlarının bozulmasıyla bazı teşebbüsler özellikle küçük ve orta boyutlu işletmeler vergi kaçakçılığı yolu ile vergiden kurtulurken, diğer taraftan kaçakçılık

⁵ Yusuf KARAKOÇ, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, s. 90.

⁶Yusuf ARTAR, “Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş Ve Öneriler”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt:9, Temmuz 2013, Sayı:103, s.112, (Çevirimiçi) <https://yusufartar.com/2013/07/01/vergi-kacakciligi-ile-vergiden-kacinmaya-iliskin-duzenlemeler-gorus-ve-oneriler/>, 11/11/2020

yapmayan bir kısım teşebbüslerin, üzerindeki vergi yükünün ağırlığı artmış olmaktadır⁷.

Ayrıca kamu harcamalarının karşılanması için gerekli kaynaklar bulunamaması sonucunda ise devletler, piyasada var olan paranın emisyon hacmini artırarak enflasyona sebep olabilirler, var olan vergilerin oranlarını artırabilirler veya ek vergi koyma yollarına başvurabilirler.

2.2.3. Sosyal Sebepler

Vergilerden beklenen bir amaç da gelir dağılımının düzeltilmesidir. Vergiler gelir, servet, harcamalar gibi çok geniş konular üzerinden alınır⁸. Kanunen herkes ödeme gücüne göre vergi ödediğinden dolayı yüksek gelir elde edenden daha fazla düşük gelir elde edenden daha az vergi alınır. Ancak devletler burada toplamış oldukları vergi oranında hizmet sunmayı, bütün vatandaşlara sunduğu hizmetlerden eşit yararlanma hakkı verdiği için dolayı, toplamış olduğu vergiler ile yaptığı kamu harcamaları ile gelir dağılımında eşitliğinde sağlanması hedeflenmektedir. Bu noktada vergiler ile yapılan kamu harcamalarının yeterli düzeyde yapılması ülkede vergi kayıp ve kaçakçılığının olmaması ile mümkündür.

Vergi kayıp ve kaçakçılığının engellenebilmesi için, vergi incelemelerinin daha etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir. Hele vergi yükü, vergi kaçırma olanakları hemen hiç bulunmayan dar ve değişmez gelirli gruplar tarafından çekiliyorsa, kaçakçılığın yol açtığı olumsuz etkiler daha da fazla olacak ve sorunun önemi artacaktır⁹.

2.2.4. Hukuki Sebepler

Mükellefler mümkün olduğu derecede ödeyecekleri vergiyi minimum düzeye indirmek isterler. Bu yapmanın yollarından bir tanesi ise ödenecek verginin yansıtılmasıdır. Verginin yansıtılması sonucu vergiyi öder gibi görünenle fiilen

⁷Sami KAZICI, "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı:146, Ekim 1993, s. 27

⁸ İsmail Türk, *Maliye Politikası Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri*, Ankara, S Yayınları, 1979, s.265

⁹ AKDOĞAN, a.g.e., s.7

yüklenen kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda, vergi matrahında bir daralma ya da matrahın bütünüyle yok olması söz konusu değildir. Bu durum, devletin elde etmek istediği vergiyi sağlamayacak, ancak vergiyi öder gibi görünen kişilerle fiilen ödeyen kişiler arasında bir aykırılık ortaya çıkaracaktır¹⁰.

Vergi incelemesi, vergi adaletinin sağlanması bakımından önemli bir etkidir. Özellikle vergi kaçırma yoluyla kendilerine haksız kazanç sağlamaya çalışan mükelleflerin bu davranışlarının önlenmesi zorunludur. Vergi incelemeleri, kamu hukukunun bir bölümünü meydana getiren vergi kanunlarına dayanarak yapılmaktadır. Devlet hakimiyet hakkını kullanarak getirmiş olduğu vergileri üzerinde hiç bir kuşkuyla yol açmayacak tarzda uygulamakla yükümlüdür. Uygulamada bunu mümkün kılmanın yolu ise, etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilmesidir¹¹.

2.3. VERGİ İNCELEME TÜRLERİ

2.3.1. Vergi İncelemesinin Kapsamı Bakımından

Vergi incelemesi kapsamı bakımından üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bunlar ise tam inceleme, sınırlı inceleme ve kısa incelemedir.

2.3.1.1. Tam İnceleme

Mükelleflerin vergisel işlemlerini tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde ve mükellefin tabi olduğu vergiler karşısındaki durumunu, bir veya birden fazla vergilendirme dönemi itibariyle tespit etmeye yönelik olarak yapılan incelemelerdir¹². Örneğin, sadece serbest meslek ve gayrimenkul sermaye iradı kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir takvim yılında hem serbest meslek faaliyetinin hem de gayrimenkul sermaye iradını kazançlarının incelenmesi durumunda tam vergi incelemesi söz konusudur¹³.

¹⁰Özhan ULUATAM, *Kamu Maliyesi*, Genişletilmiş 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s. 236

¹¹F. Gamze ÖZBİLGİN, “Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 1998, s.21

¹² Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, s. 9-10

¹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.101

VUK'un 140. maddesinin 6.fikrasında (23/7/2010-6009/9 md. değişiklik) tam incelemenin süresi ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre; İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe sebepleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılan bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

İncelemenin tüm aşamalarını kapsaması sebebi ile en doğru sonucu almaya yarayan vergi inceleme şekli olmakla birlikte uzun sürmesi, incelenecek iş ve işlemlerin çok olması ve maliyetli olması sebebiyle sık uygulanması her zaman mümkün olmamaktadır¹⁴.

2.3.1.2. Sınırlı İnceleme

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik¹⁵'de sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan vergi incelemeleridir şeklinde tanımlanmıştır.

Bir başka deyişle, bir verginin belli unsurları veya sadece belli konular yönünden yapılan incelemedir. Tam incelemeler sırasında tespit edilen bazı hususların mükellefin diğer hesap dönemlerinde ve benzeri mükelleflerde de bulunup bulunmadığının araştırılmasına imkan veren kapsamı dar olmakla beraber verimli bir inceleme türüdür. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde gelirin unsurlarının neler olduğu belirtilmiştir. İnceleme elemanı mükellefi sadece ticari kazanç yönünden incelemiş ve bu inceleme doğrultsun da rapor düzenlemişse bu incelemeye kısa inceleme denilmektedir¹⁶.

VUK'un 140. maddesinin 6.fikrasında (23/7/2010-6009/9 md. değişiklik) sınırlı incelemenin süresi ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre;

¹⁴ Mıdık, a.g.e., s.105

¹⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete No: 28101, Tarih:31/10/2011

¹⁶ Mıdık, a.g.e., s.105

incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe sebepleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılarak bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

2.3.2. Vergi İncelemesinin Kaynağı Açısından

Vergi incelemesi kaynağı açısından normal, olağan dışı ve karşıt inceleme olmak üzere üç başlıktan oluşmaktadır.

2.3.2.1. Normal İnceleme

Normal incelemenin diğer adı da olağan vergi incelemesidir. Normal inceleme ile hedeflenen amaç, mükellefler hakkında herhangi bir ihbar ya da mükelleflerin vergi kaçırdığına dair kesin bir delil bulunmaksızın, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından önceden belirlenmiş kurallara göre seçilen beyanname ya da mükellefler nezdinde, zamanaşımı süresi içinde yapılan incelemelerdir. Normal vergi incelemesi genellikle ‘retrograd’ yöntemine başvurulur¹⁷.

Retrograd yönteminin bir diğer adı da geriye doğru yöntemi de denir. Bu yöntem, kural olarak sondaj esasına göre uygulanır. Yani incelemeye vergi beyannamesinden başlanarak, bilançoya oradan büyük defter hesaplarına, esas defterlere, kayıtlara ve belgelere kadar inilir. Diğer bir deyimle vergi incelemesi, sonuçtan işlemlerin kaynağına geriye doğru bir seyir takip eder¹⁸.

¹⁷Okan AKYOL, “Türkiye’de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1997, s. 125

¹⁸Latıpa KULMANOVA, “Vergi Denetiminin Etkinliği(Türkiye Uygulaması)”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006, s.51

Normal vergi incelemesi kapsamı, mükelleflerin iş ve işlemlerinin tamamını kapsayacak şekilde tam ve geneldir¹⁹.

2.3.2.2. Olağan Dışı İnceleme

Olağan dışı inceleme adından da anlaşılacağı üzere normal incelemenin tam tersidir. Olağan dışı incelemeler belirli sebepler ile yapılan incelemelerdir. Olağan dışı incelemede, incelenecek mükellefler inceleme ile görevli kişiler tarafından belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilmemiş olup, incelenecek mükellefler hakkında vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi ve bulgular olan mükellefler nezdinde bu özel sebeplerden başlatılan incelemeler olağandışı incelemelerdir.

2.3.2.3. Karşıt İnceleme

Karşıt inceleme, incelenen mükellefin beyan, defter ve belgelerin doğru olup olmadığını kontrol etmek ve doğru değilse çürütmek amacıyla yapılan bir araştırma ve inceleme yöntemidir. Vergi inceleme elemanları, karşıt inceleme yapmak suretiyle, geçmişteki olaylar ve işlemler hakkında sonradan topladıkları bilgileri genişletebilmekte, bir takım sonuçlara varabilmektedir²⁰.

Başka bir deyişle kaşıt inceleme, hakkında vergi incelemesi devam eden bir mükellef hakkında ticari ilişki içinde olduğu ve belge alıp verdiği karşı tarafın da incelendiği durumdur²¹.

Bu incelemeden elde edilen bilgiler doğrultusunda vergi incelemesine alınan işletmenin kayıtlarının doğruluğunu araştırmak mümkün olabileceği gibi, işletme kayıtlarından yapılan tespitler doğrultusunda karşıt incelemeye tabi olan vergi mükellefini de vergilemek mümkündür. Örneğin; normal incelemeye alınmış mükellefin satışlarının doğruluğunu araştırmak için alıcını nezdinde karşıt inceleme yapılabilir. Alıcı karşıt tespit tutanağında verdiği ifadesinde satıcının beyan ettiği

¹⁹Yako GÖKAY, *İşletmelerde Vergi Denetimi*, Boyut Matbaacılık, Marmara Üniversitesi, S.B.Y.O., İstanbul, 1994, s. 77.

²⁰Şeker, a.g.e., s.312

²¹Burçin BOZDOĞANOĞLU, “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, *International Journal of Public Finance*, Cilt:1, 2016, Sayı:2, s.163

tutardan daha fazla bir tutarı beyan ederse aradaki fark satıcıya matrah farkı olarak çıkacaktır. Diğer taraftan yine normal incelemeye alınmış bir mükellefin faturalı mal alışının doğruluğunu tespit etmek için satıcı firma nezdinde yapılacak karşıt inceleme ile karşıt incelemeye tabi olan mükellefin alıcının beyan ettiği tutarı kayıt dışı bıraktığı tespit edilirse hakkında yapılacak vergi incelemesi ile bu tutar matrah farkı olarak ortaya çıkacaktır. Karşıt inceleme en çok başvurulmuş inceleme tekniklerinden birisi olmasının sebebi örnekten de anlaşılacağı üzere mal alış verişi yapan taraflar nezdinde bu yapıldığından sağlıklı sonuçlar verebilmektedir²².

2.3.3. Vergi İncelemesinin Akışı Açısından

İncelemenin akışı açısından iki tür vergi incelemesi vardır. Bunlar ileriye doğru vergi incelemesi ve geriye doğru vergi incelemesidir.

2.3.3.1. İleriye Doğru Vergi İncelemesi

İleriye doğru vergi incelemesinin bir diğer adı da progresif incelemedir. Bu inceleme türünde mükellefler; belgeleri, defter kayıtları ve bilançoları ile gelir tablolarına göre incelenmektedir. Vergi incelemesinin başlangıç noktası belgeler, bitim noktası ise bilançolar ile gelir tabloları olmaktadır. Başka bir deyişle, vergi incelemesi mükellefe ait muhasebe işlemlerinin akışına uyumlu olarak yapılmaktadır. Burada işlemlerin muhasebe kaydına alınışlarının incelenmesi önem taşımaktadır²³.

Vergi inceleme yöntemlerinden biri olarak ileriye doğru yapılan vergi incelemelerinin özü, muhasebe işlemlerinin belli bir dönemde ele alınışdır. Yani temel olan işlemlerin kayda alınışlarının incelenmesidir. İleriye doğru inceleme yönteminin uygulamada başarılı olması tek başına mümkün görülmemektedir. Günümüz koşullarında bütün yükümlülerin incelemeye alınabilmesi söz konusu

²² Mıdık, a.g.e., s.108-109

²³ Mahzar HİÇŞAŞMAZ, *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, 2. Baskı, Tisa Matbaacılık, Ankara 1974, s. 9.

olmadığından, yalnızca şekle dayalı olarak yapılan değişikliklerin vergi incelemelerine katkıları kuşkusuz sınırlı olacaktır²⁴.

2.3.3.2. Geriye Doğru Vergi İncelemesi

İleriye doğru vergi inceleme yönteminin tamamen tersine bir işleyen bir süreç içerisinde, bilanço ve kar zarar tablolarından belgelere doğru yapılan incelemedir. İlk olarak sonuç ve sonucun nasıl meydana geldiği incelenmekte, belgelere doğru araştırma yoğunlaşmaktadır. Daha rasyonel, daha pratik sayıldığından ve müsbet neticeler verdiği için dolaylı vergi incelemelerinde fazla yararlanılan bir yöntemdir²⁵.

Yapılacak bir vergi incelemesinde ileriye veya geriye doğru inceleme yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı belirlenirken yapılacak vergi incelemesinin içeriğine ve kapsamına göre karar verilir. Ancak vergi incelemelerinde genellikle geriye doğru vergi inceleme yöntemi seçilmektedir. Çünkü geriye doğru inceleme yöntemi uygulanması açısından daha kolay, pratik ve doğru sonuçlar verir.

2.3.4. Vergi İncelemesinin Sürekliliği Açısından

İncelemenin sürekliliği bakımından incelemeler; sürekli inceleme ve devresel inceleme olmak üzere ikiye ayrılır. Bu inceleme türlerinden ise uygulamada en çok kullanılanı devresel incelemedir.

2.3.4.1. Sürekli İnceleme

Bu inceleme yönteminde, incelemeye tabi olan mükellefler sürekli kontrol altında tutularak vergi kayıp ve kaçığını minimum düzeye indirilmektedir. Bu inceleme yönteminde mükelleflerin belirli bir dönemi esas alınarak yılda bir defa veya birkaç yılda bir defa incelemeye alınmasıdır. Burada belirli bir dönemin esas

²⁴Bayram ATİOĞLU, “Türk Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi (Eskişehir ve Sakarya Uygulamaları)”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1988, s. 80

²⁵Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, *Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi*, Ankara, No:128-1967, 1967, s. 38-39

alınması ise mevcut değişikliklerin önceki sonuçlar ile karşılaştırılmasını sağlamaktır. Bu inceleme yönteminde yapılacak incelemenin başlangıç tarihi bir önceki incelemenin bitim tarihi olacaktır²⁶.

Ülkemizde mevcut inceleme elemanlarının sayısı, mükelleflerin sayısının çokluğu ve iş yükünün fazla olması sebebiyle uygulamada çok sık kullanılan bir yöntem olmayıp, daha çok devresel inceleme yöntemi tercih edilmektedir.

2.3.4.2. Devresel İnceleme

Devresel inceleme, sürekli vergi incelemesinin meydana çıkarabileceği zorluklar ve aksilikler sebebiyle mükelleflerin zamanaşımı süresince²⁷ en azından bir defa incelenmesidir. Devresel vergi incelemesinde çok nitelikli inceleme elemanlarına gerek yoktur, ayrıca sürekli incelemeye göre zaman yönünden ve ekonomik açıdan daha avantajlıdır. Ancak devresel incelemenin de bazı sıkıntıları vardır. Bunları şöyle sıralayabiliriz²⁸;

a) Devresel incelemelerde, özellikle stok incelemelerinde başlangıç noktası belirli değildir. Bu sebeple inceleme elemanı, ileride suçlamalara hedef olmamak için düzenleyeceği raporda, kendisi ya da başkalarının daha önce incelemeye alınmış bir başlangıç mevcudunu araştırmalarına temel aldığıını belirtmelidir.

b) Vergi kaybı ve yolsuzlukların inceleme yapılmayan bir devrede yapılması kuvvetle mümkündür. Çünkü beş yıllık zamanaşımı süresi içinde yükümlüler en çok bir veya iki kez incelemeye alınırlar. Bu sebeple inceleme yapılmayan dönemler gözden uzak kalacaktır.

2.3.5. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman Açısından

2.3.5.1. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Açısından

²⁶ Akdoğan, a.g.e. s.15

²⁷ VUK 114. Maddesine göre zamanaşımı süresi; “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”

²⁸ Atioğlu, a.g.e., s.79-80

İncelemenin nerede yapılacağı ile ilgili düzenleme VUK'da yer almaktadır. VUK'un 139. maddesine 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 imkânsız 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. hükmü yer almaktadır. Diğer bir deyişle vergi incelemelerinin esas olarak mükelleflerin iş yerinde yapılması temel kuraldır²⁹. Bunun sebebi ise vergi incelemesi inceleme yapan memurun işletmeyi gezip görmesini, işin nevi ve mahiyeti ve genişliği hakkında bilgi edinmesini gerektirir³⁰.

Ancak çoğunlukla mükellefler vergi incelemesinin dairede yapılmasını talep etmektedirler ve incelenecek döneme ait yasal defter ve belgelerini daireye ibraz etmekte ve inceleme bu çerçevede yürütülmektedir³¹.

Ayrıca incelemenin başından sonuna kadar incelemenin iş yerinde yapılmasını talep etmeyen mükelleflerin yapılan inceleme sonucu tarh edilen vergileri yargı yoluna taşıyarak incelemenin iş yerinde yapılmadığını öne sürerek tarhiyatın iptalini de isteyebilmektedirler ancak bu durumda mükellefler sahip oldukları hakkı incelemenin başından sonuna kadar kullanmayarak bunu yargı aşamasında öne sürmesi hakkın kötüye kullanımı olarak nitelendirilebilir³².

2.3.5.2. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman Açısından

VUK'un 138. maddesine göre; İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

²⁹ Danıştay 4. Dairesinin 10.11.1999 Tarih ve E:1999/350 K:1999/3959 Sayılı Kararı

³⁰ Adil NAS, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 61 (4), 2012, s.1320

³¹ Kerim BİLİCİ, "Defter Belge İbrazi Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 2004, Sayı:191, s.87

³² Fisun TÜRKMEN, Nadir GÜLHAN, "Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer", *Vergi Dünyası*, Sayı: 418, Haziran 2016, s. 99

hükmü yer almaktadır. Bu madde hükmü gereğince yapılacak incelemeler sadece tarh zamanasını süresi ile sınırlandırılmıştır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarh zamanasını süresinin dolmasını dikkate alarak yürütmekte oldukları vergi incelemelerini değerlendirmeli ve tarh zamanasını süresinin bitimine kısa bir süre kalmışsa kamu alacağının tahakkuk ettirilmesi için yürütmekte olduğu vergi incelemesine ilişkin işlemleri hızlandırarak biran önce bitirmelidir³³.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK)³⁴ 17. maddesinin 8. bendine göre; Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki madde hükümlerinden de görüleceği üzere 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³⁵ yürürlüğe girene kadar vergi incelemesinin ne kadar sürede tamamlanacağı ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktaydı. Sadece aramalı incelemelerin VUK'un 145. maddesi gereğince üç ay içinde bitirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu kanun 9. maddesinin 6. bendi ile yapılan değişiklikle İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe sebepleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılan bildirilir. hükmü yer almaktadır.

Getirilen bu madde hükmü ile vergi incelemelerinin çok uzun sürelerde tamamlanmasının önüne geçilerek inceleme sonucu mükelleflere re'sen takdir edilecek vergiler için hesaplanacak gecikme faizinin bir nevi önüne geçilmiştir. Diğer taraftan ise iş hacmi çok fazla olan büyük firmaların detaylı bir şekilde

³³ İbrahim ORGAN, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008, s.135

³⁴ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete No. 26205, Tarih: 21/06/2006

³⁵ 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete No. 27659, Tarih: 01/10/2010

incelenmesi süre kısıtlaması sebebiyle etkili bir şekilde gerçekleştirilememe ihtimalini doğurmaktadır.

2.3.6. Vergi Mükellefleri Sayısı Açısından

Vergi mükellefleri açısından vergi incelemeleri ikiye ayrılır. Bunlar; toplu inceleme ve bireysel incelemedir.

2.3.6.1. Toplu İnceleme

Hazırlanan inceleme planları ile belirli bir bölgede faaliyet gösteren veya belirli sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerin bir bölümünün veya tamamının vergi incelemesine tabi tutulmasıdır³⁶.

Toplu inceleme yapılan mükelleflerin, incelemelere karşı gösterdiği tepkileri azalttığını söylemek mümkündür. Toplu inceleme ile aynı sektörde veya işkolundaki mükelleflerin büyük bir bölümünde inceleme yapılmak suretiyle, kendi faaliyet alanlarındaki rakiplerinin de incelendiğini gören yükümlüler, incelemenin sadece kendilerine yöneldiğine ilişkin yakınmalardan vazgeçeceklerdir³⁷.

Ayrıca toplu yapılan vergi incelemeleri ile inceleme yapılan sektörlerin genel özellikler öğrenilerek daha sonra yapılacak incelemelerde inceleme elemanlarına yol gösterici olacaktır. Bu sebeple toplu inceleme yapılan sektörlerde her yapılan incelemede vergi kayıp ve kaçağı minimum düzeye inecektir.

2.3.6.2. Bireysel İnceleme

Bireysel inceleme, önceden hazırlanan inceleme plan ve programları doğrultusunda incelenmesi planlanan mükelleflerin belirlenmesi ve bireysel olarak vergi incelemesine tabi tutulmasıdır.

³⁶M. Nadir ARICA, "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesi", *Maliye ve Sigorta Dergisi*, Sayı:178, Haziran 1994, s. 24.

³⁷ Çamlıkaya, a.g.e., s.28-29

Bu tür incelemelerde, önceden saptanan objektif ilkelere göre incelemeye alınacak mükellefler tespit edildiğinden, vergi adaletinin gerçekleşmesinin belli ölçüde gerçekleştiği söylenebilir³⁸.

2.4.VERGİ İNCELEMESİNE YETKİLİ OLANLAR

Hazine ve Maliye Bakanlığının işlevlerinin artması ve bu işlevlerin yaygınlaşması sebebiyle sayısı arttırılan denetim birimleri, bir yandan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer yandan da denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa sebep olmaktadır³⁹. Bu sebep ile Türkiye'de etkin bir vergi denetim sistemi oluşturulması amacı ile vergi inceleme görevinin tek elden yürütülmesi, uzmanlaşma ve iş bölümü göz önünde bulundurularak 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁴⁰ ile doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. VDK kurulması sonrasında 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile VUK'un 135. maddesinde yapılan değişiklik ile incelemeye yetkili olanlar yeniden düzenlenmiştir. Yapılan değişiklik sonrasında vergi incelemesine yetkili olanlar aşağıdaki şekilde sayılmış;

- a) Vergi Müfettişleri
- b) Vergi Müfettiş Yardımcıları
- c) İlin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri
- d) GİB merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Ayrıca diğer kanunlardan kaynaklanan yetkilere dayanarak inceleme yetkisi bulunan memurlar da vardır. Bunlara örnek olarak 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun⁴¹ da Sayıştay Denetçilerine de inceleme yetkisi verilmiştir. Ancak mükellefler vergisel ödevleri yönünden VUK'da sayılan vergi inceleme elemanlarının yaptığı incelemeler

³⁸ Mıdık, a.g.e., s.104

³⁹ Hastürk, a.g.e., s.88

⁴⁰ 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete No. 27990, Tarih: 10/07/2011

⁴¹ 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Resmi Gazete No. 12538, Tarih: 27/02/1967

bağlamaktadır⁴². Bu konu hakkında Danıştay vermiş olduğu bir kararda Sayıştay Denetçisi'nin yaptığı inceleme sonucunda tespit ettiği duruma istinaden yapılan ikmalen tarhiyatı yerinde bulmamıştır.

646 sayılı Kanun Hükmünde Karaname ile 2011 yılında, etkin bir vergi denetim sistemi oluşturulması, vergi inceleme görevinin tek elden yürütülmesi, uzmanlaşma ve iş bölümü göz önünde bulundurularak VDK kurulmuştur, VDK kurulması ile vergi incelemesi teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkileriyle kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir şekilde mücadele etmek hedeflenmiştir⁴³.

VDK kurulması ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı kapatılmıştır. 2011 yılında faaliyet başlayan Vergi Denetim Kurulu 646 Sayılı Kanun Hükmünde Karanname ile değiştirilen 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 20. maddesine göre aşağıdaki şekilde örgütlenmiştir;

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- b) Büyük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı
- d) KDV İade İncelemeleri Grup Başkanlığı

Bu grup başkanlıklarında hangi incelemelerin yapılacağı ise Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile belirlenmiştir. Bu yönetmeliğin 24. maddesine göre; Birinci sınıf tüccarlar, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak aşağıdaki şekilde gruplara ayrılır:

⁴²Altar Ömer ARPACI, “Özelgelerin Denetim Elemanlarını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?” *Vergi Sorunları*, Eylül 2004, Sayı:192, s.83

⁴³Fikret ÇETİNKAYA, Türkiye'de Vergi İnceleme Oranları ve VDK'nın Artan Etkinliği, <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-vdknin-artan-etkinligi-259616h.htm>, 23 Eylül 2019

a) Birinci Grup: Bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler ve bunlara ek olarak bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri.

b) İkinci Grup: (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalanlar. Şeklinde tanımlanmıştır. Aynı yönetmeliğin 25. Maddesinde ise; Büyük ölçekli mükellefler, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20 nci maddesinin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenir.

Küçük ve orta ölçekli mükellefler, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20 nci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenir. Başkanlık, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevini, anılan fıkranın (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerine de verebilir. Hükmü yer almaktadır.

VDK kurulması ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un⁴⁴ 33. maddesinde; mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne yapılmış sayılır. hükmü yer alır.

⁴⁴5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Resmi Gazete No. 25817, Tarih: 16/05/2005

Bu madde hükmüne göre 30 tane vergi dairesi başkanlığının bulunduğu şehirlerde defterdarların inceleme yetkisinin olmadığı, ancak vergi dairesi başkanlığı olmayan yerlerde ise defterdarların inceleme yetkilerinin devam ettiği anlaşılmaktadır⁴⁵.

Vergi dairesi müdürleri ve defterdarlar inceleme yetkisine sahip olmakla birlikte, inceleme ile ilgili işlemleri daha çok yönetimleri altındaki inceleme konusu hakkında bilgi sahibi olan kişilere yaptırmaktadırlar⁴⁶.

Vergi dairesi bulunmayan ilçelerde gelir servisi mal müdürlerine bağlı çalıştığından dolayı, mal müdürlüğü olan yerlerde vergi dairesi müdürünün yetkilerine mal müdürleri haizdir⁴⁷.

2.5.VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR VE SORUMLULUKLARI

2.5.1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

VUK'un 137. maddesinde vergi incelemesine tabi olanlar belirtilmiştir. Bu madde hükmüne göre; Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler. hükmü yer almaktadır. Bu madde hükmünden yola çıkarak vergi incelemesine tabi tutulanları ikiye ayırabiliriz.

Birinci grubu VUK'un 172. maddesinde sayılan defter tutma mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu madde hükmüne göre; Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar.

- a) Ticaret ve sanat erbabı
- b) Ticaret şirketleri
- c) İktisadi kamu müesseseleri

⁴⁵ Mehmet Ali ÖZYER, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 4. Baskı, Mart 2008, S.252

⁴⁶ Akdoğan, a.g.e., s.69

⁴⁷ Bekir BAYKARA, "Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", *Vergi Dünyası*, Eylül 2004, Sayı: 277, s. 16

d) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

e) Serbest meslek erbabı

f) Çiftçiler⁴⁸

İkinci grubu ise; yasal defter ve belgelerini muhafazası ve ibraz eden gerçek ve tüzel kişiler oluşturmaktadır. Bu konuya ilişkin düzenlemeler ise VUK'un 253. ve 254. maddelerinde düzenlenmiştir.

VUK'un 253. maddesinde; Defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle, aynı kanunda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Hükmü yer alır.

Aynı kanunun 254. maddesinde; Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler gereğince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Hükmü yer almaktadır.

Defter ve hesap tutmak, kanıtlayıcı belgeleri saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek zorunda olan mükelleflerin büyük bir kısmı; ticari kuruluşlar, tarımsal kuruluşlar ve serbest meslek erbapları oluşturmaktadır⁴⁹.

2.5.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanların Sorumlulukları

Vergi incelemesine tabi olanların sorumlulukları VUK'da düzenlenmiştir. VUK'un 257. maddesi gereğince mükelleflerin uyması gereken bazı yükümlülükler şöyledir;

a) İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak

⁴⁸ Defter tutacaklar arasında belirtilen çiftçiler Gelir Vergi Kanunu'nun 53. maddesine göre; aynı kanunun 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunanlardır.

⁴⁹ Akdoğan, a.g.e., s.72

b) İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir)

c) İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak

d) Bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziye Emlak Vergisi Kanununun 31 nci maddesine göre Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanılış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek (Bu fıkra yazılı mecburiyetler kiracılara da şamildir)

e) İşletmede 134 ncü madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek.

Aynı kanunun 256. maddesinde ise; Gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Hükmü yer alır.

Ayrıca yukarıda sayılan yükümlülükleri yerine getirmeyen mükelleflere VUK'un Mükerrer 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası düzenleneceği kanunda belirtilmiştir.

Cezanın uygulanabilmesi için mükelleften bilgi veya belge istenen yazının tebliğinden itibaren verilen yasal sürede eksik, yanıltıcı, yanlış bilgi verilmesi ya da tutulması zorunlu olan defterlerin yasal sürede ibraz edilmemesi durumunda ceza maddesinin uygulanacağı yazı ile mükellefe bildirilmelidir⁵⁰.

Kendisine ceza kesilmesine rağmen istenilen bilgi ve belgeleri verilen sürede yetkili kişilere bilgi vermeyen veya istenilen bilgileri ibraz etmeyen mükelleflere ceza bir kat artırılarak uygulanması da mümkündür⁵¹.

⁵⁰Altar Ömer ARPACI, "Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanlarının Yükümlülükleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2004, Sayı:194, s.47

⁵¹Doğan ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Bursa, Ekin Kitapevi, 2017, s.198

2.6. VERGİ İNCELEMESİNDE UYULACAK ESASLAR

Vergi incelemesinde karşılıklı iki taraf vardır. Taraflardan bir tanesi incelemeyi yapacak olan inceleme elemanı diğeri ise incelenecek olan mükelleftir. Burada inceleme sırasında inceleme elemanın inceleme sırasında uyacağı usul ve esaslar kanun ve yönetmelik ile belirlenmiştir. VUK'un 140. maddesinde incelemede uyulacak esaslar belirlenmiştir. Bu maddeye göre; vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar.

a) İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler

b) Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılanı verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğeri örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler

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

d) İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılanı verilir.

e) Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

f) İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, kdv iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve

sınırlı incelemelerde altı ayı, kdv iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememesi sebepleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılarak bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, V.D.K. Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

Aynı kanunun 135. madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.

Ayrıca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 5.maddesinde inceleme uyulacak temel ilkeler belirlenmiştir. Bu maddeye göre uyulacak temel ilkeler şunlardır;

a) Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.

b) Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.

c) Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.

ç) Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olduğunu davranışlarıyla da göstermek.

d) Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.

e) Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.

f) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.

g) Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.

ğ) Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.

2.7. VERGİ İNCELEME TUTANAĞI VE MUHTEVİYATI

İnceleme elemanı, defter ve belgelerinizi teslim aldıktan sonra gerek ibraz edilen bilgi ve belgeler, gerekse de harici olarak dış kaynaklardan temin etmiş olduğu

bilgi ve belgeleri kullanarak kendisine tevdi edilen görevlendirme yazısı ve eklerinde yer alan hususlara ilişkin tespitleri için Vergi İnceleme Tutanağı düzenler⁵².

Vergi inceleme tutanakları, incelemenin en önemli unsurlarından birisidir. İnceleme raporundaki tespitlerin temel dayanağını oluşturması sebebiyle inceleme elemanı tarafından dikkatli ve gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekir⁵³.

Vergi İnceleme Tutanağı, mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını, doğru değilse doğru olduğunu ne olduğunun araştırılmasına yönelik idari bir araştırma ve gereğini yerine getirme işlemi olarak tanımlanabilir. Vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlara dayanak teşkil eden belgedir⁵⁴.

Vergi inceleme tutanaklarının bulunması gereken genel bilgiler şunlardır⁵⁵;

a) Başlangıç kısmında mükellefin adı-soyadı veya ünvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, inceleme emrinin tarih ve sayısı ve inceleme türü yer almalıdır,

b) Gerek inceleme döneminde gerekse inceleme tarihinde mükellefin ortaklık yapısına, kurumlarda ayrıca ortakların sermaye payları ile ortakları adı-soyadı, vergi daireleri ile vergi numaralarına yer verilmelidir,

c) İncelemeye konu vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler yazılmalı, ayrıca beyannamelerde bulunan gelir tablosu, bilanço, işletme hesap özeti ve serbest meslek kazanç bildirim tutanağı yazılmalı veya ekine alınmalıdır,

d) İnceleme dönemlerine ilişkin yasal defterlerin onay durumları yazılmalıdır,

e) İnceleme tutanaklarında, incelemeye konu olay mutlaka irdelenmeli ve yorumdan uzak sadece tespitlere yer verilmeli, yapılan tespitler konusunda mükellef

⁵²Mustafa Sefa KARA, *Adım Adım Vergi İncelemesi*, (Çevirimiçi) <https://vergialgi.net/adim-adim-vergi-incelemesi>, 05 Ekim 2019

⁵³ Vergi İnceleme Tutanakları, (Çevirimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/04/22/vergi-inceleme-tutanaklari-usul-ve-esaslari-inceleme-tutanaklarinda-ger-alacak-hususlar/>, 05 Ekim 2019

⁵⁴Akın Gencer ŞENTÜRK, “Bir Hukuka Uygunluk Sorunu: Vergi İnceleme Tutanakları Üzerinden İfade-Beyan ve İkrar Kavramlarının İrdelenmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* , (Mayıs-2010) Sayı: 77, s.6

⁵⁵Servet UÇKAN, “Türkiye’de Vergi İncelemesi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s.77-78

veya temsilcisinin ifade ve beyanlarını kapsayacak şekilde düzenlenmeli, kişisel görüş ve hükümlere yer verilmemelidir,

f) Tutanağın sonucunda, tutağın kaç sayfa ve kaç örnek olarak düzenlediği, okunup, okutturulduğu (okuması olmayanlarla ilgili huzurda bir başkasına yüksek sesle başkasına okutturulduğu), tespit, beyan ve ifadelerin olduğu, imzalanıp, mühürlendiği, tutanağın bir örneği ile defter ve belgelerin eksiksiz olarak mükellefe veya temsilcisine verildiği belirtilmelidir,

g) Tutanakların düzenlenmesinden sonra tutaklar üzerinde silinti, kazıntı ve değişiklik yapılamaz. Ancak gerek görülmesi durumunda ek tutanak yapılabilir.

h) İhbar incelemelerinde ihbarcının kimliği tutanağa yazılmamalı ve ihbarcının kimliğinin gizli tutulması gerekmektedir.

ı) Düzenlenecek tutanakta mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği⁵⁶ kapsamında uzlaşma talebinin olup olmadığı sorulur ve mükellefin cevabı tutanağa geçirilir. Ancak incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

İnceleme tutanaklarının yasal dayanağı ise VUK'un 141. maddesidir. Bu madde ile inceleme tutanaklarına ilişkin hususlar açıklanmıştır. Bahsi geçen madde hükmü;

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.

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır. Şeklindedir.

⁵⁶Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Resmi Gazete No. 28101, Tarih: 31/10/2011

İnceleme tutanakları konusunda uygulamada en sık karşılaşılan durumlardan birisi isse; mükelleflerin, tutanağı ihtirazı kayıtla imza etmek istemeleridir. Bazı mükellefler, tutanağa itirazı kayıt koymadan imza ettikleri takdirde, itiraz haklarını kaybolacağını zannederler. Bu durumda, tutanağın maddi tespitlerle ilgili bulunduğu, bir değerlendirme belgesi olmadığı, bu sebeple itiraz hakkının hiçbir surette kaybolamayacağı izah edilir. Buna rağmen ısrar edilirse "tutanakta defter ve belgelerden tespit edilen hususların, defter kayıtları ve belgelere, beyan olarak tespit olunan hususların mükellef beyanına aynen uygun olduğu, ancak bu maddi tespitlerin gerektirdiği hukuki sonuçlara itiraz hakkının mahfuz bulunduğu" şeklinde bir şerh verilmesi gerekir⁵⁷.

2.8. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKE ÖRNEKLERİ

2.8.1. ABD'de Vergi İncelemesi

Amerika Birleşik Devletlerinde üçlü bir vergi toplama idaresi bulunmaktadır. Bu yapıyı oluşturan birimler ise federal(merkezi hükümet), eyaletler ve yerel baz da ise belediyelerdir. Bu birimlerin her biri vergi toplar iken kendi kanunlarını uygulamaktadır. Federal hükümet, eyalet yönetimlerinin çoğu ve yerel yönetimler gelir vergileri uygulamaktadırlar. Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ve ücretlerden yapılan kesintiler iken eyalet düzeyinde, satış ve gelir vergileri ile yerel düzeyde ise servet vergileridir⁵⁸.

Federal vergi idaresi diğer pek çok ülkede görüldüğünde farklı bir yapı arz etmektedir. Vergi idaresinin yapılanmasında Maliye Bakanlığı'ndan ziyade Hazine Bakanlığı'nın yetkili olduğu görülmektedir. Maliye Bakanlığı genel olarak politika üreten birim fonksiyonu görmekte, Hazine Bakanlığı'na bağlı İç Gelir İdaresi(IRS- Internal Revenue Service) ise federal vergi idaresini teşkil etmektedir⁵⁹.

ABD'de vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service) sorumlu bulunmaktadır. İç Gelir İdaresi,

⁵⁷Levent DEMİRDAĞ, "Mali Açısından Vergi İncelemesi", *Mali Çözüm Dergisi*, (Kasım-Aralık-1992) Sayı:17,s.21

⁵⁸Nazmi KARYAĞDI, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No 2006/371, Ankara 2006, s.13

⁵⁹İhsan Cemil DEMİR, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:X, Sayı:1, 2008, s.277

mükelleflere yeterli bilgi temin etmekle sorumlu olduğu gibi, hatalı vergi ödemelerini belirlemek ve doğrusunu tespit ederek tahsil usullerini, olması gerekeni sağlamakla da yükümlüdür⁶⁰.

ABD Gelir İdaresi'nin Internal Revenue Service (IRS), çalışmalarının yönetimi Hazine Bakanı, IRS Başkanı, bir kamu sektörü temsilcisi ve 6 özel sektör temsilcisinden oluşan ve ABD Başkanı tarafından atanan bir kurul tarafından yerine getirilir⁶¹.

IRS vergi incelemesi, bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkânların sadece doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektir. Bir vergi incelemesinin varlığı suça ilişkin bir yanlış fiili ya da mükellefin beyannamesindeki hatalı bilgiyi ne ortaya koyar ne de iddia eder. Gerçekte IRS'in yaptığı mükellefin beyanında dikkat çeken bir unsurla ilgilenilmesinden başka bir şey değildir. Örneğin 1995'te IRS tarafından dairede gerçekleştirilen basit incelemelerin ortalama %16'sı ve ülke genelinde mükellefin işyerinde gerçekleştirilen büyük incelemelerin %6'lık kısmı mükelleflerin vergi yükümlülüklerinde herhangi bir artış olmadan sonuçlanmıştır⁶².

Amerika Birleşik Devletlerinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları ise şöyle sıralayabiliriz⁶³;

Vergi Denetçileri (Tax Auditors): Vergi denetçileri muhasebeci değildirler ve bu işi yapabilmeleri için 9 sömestr muhasebe dersi almaları gereklidir. Vergi denetçileri, seçilen gelir vergisi mükellefleri, istihdam üzerinden yapılan vergilendirmeler ve tüketim vergileri konusunda inceleme yaparlar. Bu unvan daha sonra değiştirilerek vergi uyum yetkilisi adını almıştır.

Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer): Birer uyum personeli olup 6 - 12 sömestr muhasebe dersi almaları gerekmektedir. Bu elemanlar, seçilen gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelerler.

Gelir Ajanları (Revenue Agents): Mükellefin işyerinde inceleme yapan gelir ajanlarının en az 32 sömestr muhasebe dersi almış olması gerekmektedir. Gelir

⁶⁰Murat ÇAĞLAR, "Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir, 2011, s.63

⁶¹Metin DURAN, "ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2004, Sayı 192, s. 30

⁶²Karyağdı, a.g.e, s. 47

⁶³Karyağdı, a.g.e, s. 49-51

ajanları muhasebecilerdir yani belirtilen düzeyde muhasebe dersi almış olmaları gerekir. Gelir Ajanları Vergi Denetçilerine (Tax Auditors) göre daha iyi eğitilmiştir. Literatürde Mükellefin İşyerinde İnceleme Yapan Denetçi (Field Agents), olarak da adlandırılan Gelir Ajanları (Revenue Agents) ticari ya da gayri ticari yüksek tutarlı gelirlerin incelenmesinden sorumludurlar.

Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner): Ücretlilerden yapılan tevkifata yönelik beyanları incelemek üzere eğitilmişlerdir. Bilgiler şahısların beyannamelerinden toplanır, tevkifata ilişkin beyannamelerden ayrı gösterilir ve denetime tabi tutulur.

Cezai Soruşturma (Criminal Investigation) Birimi: Hileli vergi suçlarını soruşturan Cezai Soruşturma (Criminal Investigation) birimi IRS'in yasal cebri uygulama bölümlerinden biridir. Bu bölümün elemanları Özel Ajan (Special Agent) olarak adlandırılırlar. Cezai Soruşturma (Criminal Investigation) birimi diğer birimlerden ayrı olarak vergi yasalarına uyumun zorla sağlanması ile görevlidir. Cezai Soruşturma Özel Ajanları'nın önceliği, vergi yasalarının ihlal edilmesinin soruşturulmasıdır. Buna karşın Cezai Soruşturma Özel Ajanları mali soruşturma deneyimleriyle kara para aklama ve uyuşturucu soruşturmalarında yerel, eyalet ve federal düzeydeki diğer cebri uygulama birimleriyle ortaklaşa çalışmalar yaparlar. Cezai Soruşturma Başkanı (Chief) Washington D.C.'de IRS'in ana merkezinde yer almakta olup ülke genelinde Cezai Soruşturma biriminin politikasını ve programlarını yönetmektedir.

2.8.2.Almanya'da Vergi İncelemesi

Anayasa, Almanya'nın federal özelliğine uygun olarak, Federal devletin ve eyaletlerin kendi alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması için ayrı örgütler kurmalarını zorunlu tutmuştur. Bunun yanı sıra belediyeler de, geleneksel öz-yönetim hakları uyarınca, kendilerine gelir getiren vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır. Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademedен oluşmakta olup; en üst mali merciler Maliye Bakanlıkları, Yüksek Maliye Müdürlükleri orta kademe mali mercileri ve vergi daireleri ise yerel mali mercileri

oluşturmaktadır⁶⁴. Almanya’da vergilerin uygulanmasından, yönetiminden ve denetiminden sorumlu olarak Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) ve Federal Merkez Vergi Dairesi (Bundeszentralamt für Steuern-BZSt) adında iki resmi kuruluş oluşturulmuştur⁶⁵.

Federal Maliye Bakanlığı, merkez teşkilatı ekonomi politikası ile birlikte maliye politikası, para ve kredi politikası, sermaye piyasası ve özelleştirme, milli emlak ve inşaat uygulamalarının yürütüldüğü bir bakanlıktır. Maliye politikası uygulamasında da bütçe, borçlanma ve vergi ile gümrük politikaları bir bütün olarak bu bakanlık bünyesinde yürütülmektedir. Federal Maliye Bakanlığında ikisi parlamento ve üçü de idari olmak üzere beş müsteşar bulunmaktadır. Parlamento müsteşarları bütçe ve vergi politikaları ile ilgilenmektedirler. İdari müsteşarlar ise genel müdürlük şeklinde teşkilatlanan on idari birim ile ilgilenmektedirler⁶⁶.

Alman vergi idaresinde vergi daireleri, gümrükler ve tüketim vergileri ile belediye vergileri dışında bütün vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil etme yetkisi bulunan yerlerdir.

Almanya’da vergi incelemeleri ülkemiz de olduğu gibi beyana dayalı vergilerde yürütülmektedir⁶⁷. İncelemeye tabi tutulacak işletmeler büyüklüklerine göre sınıflandırılmıştır. Almanya’da işletmeler büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler olarak 4 grupta sınıflandırılmışlardır. Bir işletmenin hangi sınıfa dâhil olduğunun belirlenmesini, Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) ile birlikte her bir eyaletin en üst maliye idaresi (obersten Finanzbehörden der Länder) tarafından beraberce yapılmaktadır. İncelemeye yetkili makamlar (Betriebsprüfungsstellen), her bir işletme için bir “işletme kartı (Betriebskartei) düzenleyip, işletmeleri bu kartta takip etmeleri ve onunla sınıflandırmaları öngörülmüştür. Sınıflandırma kural olarak her 3 yılda bir gözden geçirilmekte, işletmelerden de kendilerini hangi sınıfa dâhil ettiklerini beyannamelerinde belirtmeleri istenmekte ve bu belirleme tarh sonuçlarına göre kontrol

⁶⁴İsmail CAN, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan/2004, Sayı:145, s. 61

⁶⁵Cemil RAKICI, Okan ATAK “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı İle Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Kasım/2019, Sayı:242, s.17

⁶⁶ Organisationsplan des Bundesministeriums der Finanzen. Stand: Juli 2003 (aktualisiert: 24. September 2003); Bundesministerium der Finanzen, Das Bundesministerium der Finanzen, Berlin, 2001, s.11, 14, 15. Aktaran: CAN, a.g.e., s.26

⁶⁷ CAN, a.g.e., s.28

edilmektedir. İşletmenin bu 3 yıllık süreç içinde, büyüklük sınıfının değişimini gerektirecek değişiklikleri, ancak 3 yılın sonunda yapılacak olan yeniden gözden geçirmede dikkate alınacaktır. Bir başka ifade ile bir işletme için ancak 3 yıl sonra bir sınıf değişikliği söz konusu olabilecektir. İşletmelerin incelenme sıklığı, bu şekilde yapılan büyüklük sınıflandırmasına göre belirlenmektedir ve pratikte çok büyük bir öneme sahiptir⁶⁸.

Vergi denetimi Almanya'da Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda ve Vergi Dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanlarınca yürütülmektedir. Bu arada mükellef bildirimlerini kabul eden elemanların da sınırlı bir biçimde hata ve eksiklikleri düzeltme yönünde yetkileri bulunmaktadır.

Asıl incelemeler Vergi Dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Vergi daireleri mahalle bazında örgütlendiğinden dolayı neredeyse her mahallede bir vergi denetçisi bulunması mümkündür⁶⁹.

Ayrıca vergi denetimi yapanlar belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçilerdir. Örneğin inşaat konusunda uzmanlaşmış olanlar bu sektördeki firmaları, turizm konusunda uzmanlaşanlar bu sektördeki firmalarını inceler. Ayrıca belirli vergileri incelemek amacıyla oluşturulmuş denetim birimleri bulunmaktadır. Sadece gelir vergisi incelemesi yapan, sadece menkul sermaye iradı vergilerini inceleyen denetçiler bulunmaktadır⁷⁰.

Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları ise diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptirler. Bu arada eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığının da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur⁷¹.

2.8.3. Fransa'da Vergi İncelemesi

Fransa'da vergi yönetimin ikili şekilde teşkilatlanmıştır. Bunlar merkezde örgütlenme ve taşra örgütlenmedir.

⁶⁸ Ali DEĞİRMENDERELİ, "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (Ocak-Haziran 2015), Cilt:4, Sayı:2, s.50

⁶⁹ Furkan BEŞEL, Temel GÜRDAL, "Almanya ve Fransa'da Vergi Denetimi", *2nd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)*, 19-22 May 2017, s. 192.

⁷⁰ Sabahattin BENLİKOL, Muhsin Akgür, "Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi", İTO Yayını, Yayın No; 2002/14, Nisan 2002, İstanbul, s.45

⁷¹ CAN, a.g.e., s.29

Merkez Örgütlenme, Fransa'da vergi sisteminin yönetilmesinden Ekonomi, Maliye ve Kamu Hesapları Bakanlığı sorumludur. 1998 yılında Fransa'da Ekonomi ve Finans Bakanlığına bağlı olarak kurulan Vergiler Genel İdaresi sekiz birimden oluşmaktadır. Bu birimlerden bir tanesi olan Mali Kontrol birimi tüm mali incelemeleri yapmaktadır. Ayrıca vergi yönetiminden sorumlu olan diğer kurum ise Gümrük ve Gider Vergileri Genel Müdürlüğüdür.

Fransa'da taşra örgütlenmesi Bölge Müdürlükleri ile Vergi Dairelerinden oluşmaktadır.

Bölge Müdürlükleri, Fransa, yönetsel amaçlarla 90 bölgeye ayrılmış olup, her bölgeye departmant denilmektedir. Dış vergi servisleri bu bölgelere göre örgütlenmektedir. Genel olarak her bölgede bir bölge vergi örgütü bulunmaktadır. Bölge örgütlerinin önemlilik derecesi iş durumlarına göre değişmektedir. Fransa vergi yönetimi ile ilgili bir farklılık, yerel vergi dairelerinin tarhiyat yapmayıp, tarhiyatın bölge düzeyinde yapılmasıdır⁷².

Vergi daireleri, bölge müdürlüklerinin altında faaliyet gösteren ve müfettiş düzeyinde yetkili bir kişi tarafından yönetilen birimlerdir. Bu vergi daireleri tarh sicillerinden sorumlu oldukları gibi, bölgenin vergi tarhı yapması için yükümlü beyannamelerini ve gerekli verileri bölge müdürlüklerine göndeririler⁷³. Ayrıca vergi dairelerinin sorumluluk alanları alt kesimlere bölünmüş olup, bu alt birimler kontrolörler tarafından yönetilmektedir⁷⁴.

Fransa'da vergi denetimi yapmaya yetkili farklı birimler bulunmaktadır.

Bunlar DVNI (Direction des Vérifications Nationales et Internationales) büyük şirketlerin denetiminden, DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales) orta ölçekli şirketlerin denetiminden ve DSF (Direction des Services Fiscaux) ise küçük ölçekli firmaların denetiminden sorumludur⁷⁵.

Vergi denetine yetkili birimlerin yetki sınırlarını belirleyen ölçütlerin bir kısmı şöyledir, mükelleflerin coğrafi bölümlenmesi, elde edilen ciro tutarları, vergi

⁷² M. Burhan ERDEM, *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayın No: 233/154, İ.T.İ.A. Yayınevi, Eskişehir 1981, s. 75.76.

⁷³ Erdem, a.g.e., s.76-77

⁷⁴ Erdem, a.g.e.,s.77

⁷⁵ Uçkan, a.g.e., s.35

matrahı, bir şirketler topluluğuna ait olma, yurt dışı kazanç ilişkileri, faaliyette bulunulan sektör veya sosyo-mesleki kategori⁷⁶.

Fransa'da vergi incelemesi; şekli inceleme, belgeler üzerinde inceleme ve iş yerinde inceleme olmak üzere üç şekilde yapılmaktadır⁷⁷.

Şekli İncelemede; şekli kontrol gerçek işlemlerle yapılan bir karşılaştırmayı kapsamamaktadır. Şekli kontrolün amacı beyanname üzerinden beyan edilen unsurların birbirleriyle uyumlu olup olmadıklarını tespit etmek, beyanname üzerinde yapılan rakamsal hesaplamaların doğru yapıp yapılmadığını ve verilen beyannamenin daha önceden verilen beyannamelerle uygun olup olmadığını saptamaya yöneliktir⁷⁸.

Yükümlü beyanları üzerinde yapılan ön incelemede; incelemeyi yapan kişi, yükümlünün iş yerine gitmeksizin ve defter ve belgelerine inmeksizin denetimini yapmaktadır. Amaç, yükümlünün beyannamesinde olması gereken bilgilerin tümünün yer almasını sağlamaktır. Böylece konu daha basından ciddi olarak ele alınmakta, gerekli düzeltmeler yapılarak hatalar, yanlışlar büyük ölçüde önlenmektedir. Bir tür “mali iç denetim” (le contrôle fiscal interne) diyebileceğimiz bu yöntem Fransız Vergi Hukukunda “contrôle sur pièces”(beyanname üzerinde denetim) denmektedir⁷⁹.

Belgeler Üzerinde İncelemede; Mükellefin beyan etmiş olduğu beyannamelerde yer alan bilgiler ile mükellefin tarh dosyasında yer alan bilgi ve belgelerle karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sırasında görevli mükelleften aydınlatıcı bilgiler isteyebileceği gibi, kendisinden bazı düzeltmeler yapmasını da isteyebilir. Bu inceleme sonucunda verginin vergi idaresince resen belirlenmesi veya iadesi istenen vergilerin uygunluğunun araştırılması gibi durumlar söz konusu olabilmektedir.”“Şüphesiz her iki durumda da beyannamenin beyanname dışı unsurlarla detaylı olarak karşılaştırılması söz konusudur⁸⁰.

⁷⁶Can DOĞAN, Tuncay KAPUSUZUOĞLU, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu Ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2005, Sayı:283, s.24-25

⁷⁷Adnan ÇAVUŞ, “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2006, s.28

⁷⁸ Arıcan SÜRAL, “Fransa'da Katma Değer Vergisi'nin Kontrolü”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 1990, Sayı:92, , s.18

⁷⁹ Kemal KILIÇDAROĞLU, “Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 1982, Sayı:12, s. 28

⁸⁰ Derya YAYMAN, “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması”, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1999, s.8

İş yerinde incelemede; Bu inceleme türünde inceleme derinlemesine yapılmaktadır. Mükellefin iş yerine gidilerek, mükellefin beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan incelemedir. Mükellefin tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukukunda bu tür incelemeye “contrôle sur place” (isyerinde denetim) denilmektedir⁸¹.

Fransa'da yapılan bu incelemelerde mükellefin eğitime ayrı bir önem verilmektedir. Vergiler Genel Müdürlüğü'nün yaptığı bir araştırmaya göre incelemeden geçen mükelleflerin beyannamelerini daha iyi doldurmakta ve yanlışlardan büyük ölçüde kurtulmaktadır⁸².

⁸¹ Kılıçdaroğlu, a.g.e., s. 28

⁸² Kılıçdaroğlu, a.g.e., s. 29

3. BÖLÜM

VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKE ÖRNEKLERİ

3.1. HAK KAVRAMI VE TÜRLERİ

Hak kelimesi Arapça “hakk” kelimesinden dilimize geçmiş olup, Türk Dil Kurumunun sözlüğüne göre; adalet ve adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç manasına gelmektedir. Ayrıca hak kavramının farklı tanımları bulunmaktadır. Bu tanımlardan bazıları ise şunlardır;

Hukuk, Arapça da hak kavramının çoğulu olarak haklar anlamına gelmekte olup; hak, kişilerin hukuk düzeni tarafından korunmaya değer bulunmuş menfaatlerini ifade etmektedir¹.

Hak, hukuk düzeni tarafından korunan ve kullanılıp kullanılmaması sahibinin iradesine bırakılan menfaattir².

Hak sözcüğü doğruluk, tanrı veya hukukun kişilere tanıdığı yetki gibi değişik anlamlarda kullanılabilir³.

Hak, yetki demek olup, bu yetkiyi kişiler bir şeye sahip olmak isteyerek, bir şeyi yapmak isteyerek, bir şeyi söylemek isteyerek veya bir şeyi korumak isteyerek kullanabilmeleri demektir⁴.

Hak, kişilere irade kudreti tanınmak suretiyle hukuk düzeni tarafından korunan menfaattir⁵.

¹Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adalet MYO Hukuk Başlangıç Dersleri (Çevirimiçi), https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/49450/mod_resource/content/1/HBYS%20hukuk%20ba%C5%9Flang%C4%B1c%C4%B1%208.pdf, 13 Aralık 2019

²(Bilgisayar Mühendisliği Temel Hukuk Ders Notu 3 (Çevirimiçi) [avesis.ktu.edu.tr > resume > downloadfile > aadiguzel](https://avesis.ktu.edu.tr/resume/downloadfile/aadiguzel), 19 Aralık 2019

³A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, 32. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2010, s.4

⁴Hasan Tahsin FENDOĞLU, *Hukuka Giriş*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s.44

⁵Kemal GÖZLER, *İngilizce Karşılıklarıyla Hukukun Temel Kavramları*, 16. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Ağustos 2018, s.154

Hak, bir şeyi yapmak veya başkalarından belirli bir şekilde davranmayı veya bir şeyi yapmayı isteme yetkisidir⁶.

Hak, kişinin toplumda, ekonomide veya kanunda durumunu nesnel ya da öznel geliştirecek usulde davranmasını talep edebilmesine yasal olarak sahip olmasıdır⁷.

Hak kavramı, sadece özel hukuk veya sadece bireyler için değil, kamu hukuku, topluluklar, toplumlar ve uluslar için de geçerlidir⁸. Bu sebeple hak kavramını kamu hakları ve özel haklar olarak ikiye ayırmak daha doğru olacaktır.

3.1.1. Kamu Hakları

Kamu hakları, kişiler ile devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarından, yani kamu hukukundan doğan haklar olup, diğer bir deyişle kamu hakları vatandaşların devlete karşı sahip buldukları haklardır⁹. Devlet kamu haklarında kimi zaman yerine getirmek gibi aktif görevleri üstlenmekte, kimi zaman ise karışmamak engel olmak gibi pasif rollerde yer almaktadır¹⁰. Bu haklara örnek olarak özel hayatın gizliliği, din ve vicdan özgürlüğü, konut hakkı ve dilekçe hakkı örnek olarak verilebilir.

Kamu haklarından kural olarak vatandaşlar yararlanmakta olup, kamu haklarından yararlanma konusunda ise eşitlik ilkesi geçerli değildir. Örneğin seçme ve seçilme hakkı bir kamu hakkıdır ancak vatandaşlardan 18 yaşın üzerinde olanlar bu haktan yararlanabilmekte iken 18 yaşın altında olan kişiler bu haktan yararlanamamaktadır¹¹.

⁶Adnan GÜRİZ, *Hukuk Başlangıcı*, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Şubat 2005, s.46

⁷Güneş ÇETİN, Ramazan GÖKBUNAR, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 17, 2010, Sayı 1, s. 25

⁸ M. Emin EMİNİ, “Hak Kavramı”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:2004, Sayı:12, s:204

⁹(Çevirimiçi), <https://www.kariyermemur.com/hakkin-tanimi-ve-hak-cesitleri-h29101.html>, 20 Aralık 2019

¹⁰Orçun AVCI, *Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mayıs 2019, s.100

¹¹Muhammet ÖZEKES, *Sorular-Şemalar-Örneklerle Temel Hukuk Bilgisi*, 9. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2018, s.32

Kamu haklarını bir ayırımı tutulacak olursa genel nitelikli kamu hakları ve özel nitelikli kamu hakları olarak ikiye ayırmak doğru olacaktır. Genel nitelikli kamu hakları Anayasa'da üç bölümde düzenlenmiş olup bu haklar Anayasa'nın 17. ve 40. maddeleri arasında düzenlenen Kişinin Hakları ve Ödevleri, 41. ve 65. maddeleri arasında düzenlenen Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler ile 66. ve 74. maddeleri arasında düzenlenen Siyasi Haklar ve Ödevlerden oluşmaktadır. Bu hakları kısaca açıklayacak olursak¹²;

Kişinin Hak ve Ödevleri; Bu haklara negatif statü hakları da denilmektedir. Kişinin belli bir yaşam alanını saklı tutan ve dolayısıyla devletin bu alana müdahalesini önlemeyi amaçlayan haklardır.

Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler; Bu haklara pozitif statü hakları da denilmektedir. Bu hak ile kişilere devletten olumlu bir davranış bir hizmet veya yardım isteme imkanı tanır.

Siyasi Haklar ve Ödevler; Bu haklara katılma hakları da denilmektedir. Bu haklar kişilere siyasal tutum ve görüşlerini açıklama, oy kullanma, seçme seçilme yollarıyla toplum yönetiminde söz sahibi olma ve kararlara katılma yetkisi veren haklardır.

Genel nitelikli kamu hakları kamu kurum ve kuruluşları ile her hangi bir bağlantısı olmayan herkese sunulan hakları ifade etmektedir.

Özel nitelikli kamu hakları ise kişilerin kamu kurum ve kuruluşları ile hukuki bağlantıları sonucunda ortaya çıkan haklardır. Örneğin 657 sayılı devlet memurları kanununa göre görev yapan bir memurun aylık isteme veya yıllık izin isteme hakkı bu kapsamda bulunan haklardır¹³. Ayrıca özel haklarda kamu haklarının aksine yararlanma konusunda eşitlik ilkesi geçerlidir. Özel haklarda kamu haklarının aksine ülkede yaşayan herkes yararlanabilir bu noktada haktan yararlanan kişinin ülkenin vatandaşı veya yabancı uyruklu olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

3.1.2. Özel Hakları

¹²Ufuk AYDIN, *Temel Hukuk Dersleri*, 3. Baskı, Nisan Kitabevi, Eskişehir, Ekim 2009, s.103

¹³ Özekeş, a.g.e., s.32

Özel haklar özel hukuktan doğan haklar olup, kişiler ile kişiler arasındaki ilişkilerden doğan haklardır¹⁴. Mülkiyet hakkı, alacak hakkı özel haklara örnek olarak verilebilecek bazı haklardandır. Özel haklar kendi içerisinde niteliğine, konusuna, etkisine ve devrine göre dörde ayrılmaktadırlar.

3.1.2.1. Niteliğine Göre Özel Hakları

Niteliğine göre özel haklar ikiye ayrılır; bunlar mutlak haklar ve nispi haklardır.

Mutlak haklar, mutlak herkese karşı ileri sürülebilen ve herkese tarafından ihlal edilmesi mümkün olmakla birlikte hak sahibine en geniş iktidar alanını sağlayan haklar olup, sadece mallar üzerinde olmayıp aynı zamanda kişiler üzerinde de söz konusu olan haklardır¹⁵. Ancak kişiler hakkın konusu olmaktan çok hak süjesi olmalarından ötürü, onlar üzerinde kurulan mutlak hakların türü ve genişliği daha sınırlı olmakla birlikte hak sahibinin kendi kişiliği üzerindeki hakları (kişi hakları, kişiliği korumaya yönelik haklar) ve başka kişiler üzerinde ki hakları (veli, vasi) örnek olarak verilebilir¹⁶.

Nispi haklar, birbiri ile belirli bir ilişkide bulunan iki taraf arasında söz konusu olan haklardır. Bu hakkın kullanımında bir taraf alacaklı iken bir taraf borçlu konumundadır. Bu hak, hak sahibine sadece belirli bir hususunun yerine getirilmesini isteme hakkı verir. Nispi hakların büyük bir bölümü borç ilişkisinden doğmakla birlikte aile ilişkisinden, miras ilişkisinden ve eşya hukukundan doğan nispi haklarda bulunmaktadır¹⁷.

¹⁴Ömer Adil ATASOY, *TEMEL HUKUK Hukukun Temel Kavramları*, ESOGÜ Basımevi, Eskişehir, Ekim 2007, s.177

¹⁵Enver BOZKURT, *Genel Hukuk Bilgisi*, 2. Baskı, Legem Yayıncılık, Ankara, Eylül 2018, s.260

¹⁶Necip BİLGE, *Hukuk Başlangıcı – Hukukun Temel Kavramları ve Kuramları*, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2010, s.220

¹⁷Gözübüyük, a.g.e., s.168,169,170

Bu haklar arasında belli başlı farklılıklar mevcut olup, bu farklılıkları ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁸;

a) Nispi haklar belirli kişi veya kişilere karşı ileri sürülebilirken, mutlak haklar herkese karşı ileri sürülebilir.

b) Nispi haklarda hak sahibinin karşısındaki kişi, bir verme yapma veya yapmama edimini yerine getirmek zorundadır. Mutlak haklarda yapmama (saygı gösterme) zorunluluğu vardır.

c) Nispi haklar belirli kişiler tarafından ihlal edilebilirken, mutlak haklar herkes tarafından ihlal edilebilir.

d) Nispi hakların belirli bir sayısı yokken mutlak hakların belirli bir sayısı vardır.

3.1.2.2. Konusuna Göre Özel Hakları

Konusuna göre özel haklar ikiye ayrılır; bunlar malvarlığı haklar ve şahıs varlığı haklardır.

Malvarlığı hakları; kişinin maddi çıkarlarını koruyan haklar olup, kişinin para ile ölçülebilen hak ve borçlarının tümünü ifade eder. Malvarlığı hakları, parayla ölçülebilen ve paraya çevrilmesi mümkün olan haklardır¹⁹. Malvarlığı hakları yaşamakta olan kişiler arasında devir edilebilirler. Miras hakları aynı haklar ve her türlü alacak hakkı bazı malvarlığı haklarına örnek olarak sayılabilir²⁰.

Şahıs varlığı hakları; kişinin para ile ölçülebilen varlıklarının dışında kalan ve manevi olan haklarını ifade etmekle olup kişinin manevi çıkarlarını korumaya yöneliktir²¹. Bu haklar sadece kişiye ait haklar olup devredilmesi veya miras yoluyla

¹⁸Fatih BİLGİLİ, Ertan DEMİRKAPI, *Hukukun Temel Kavramları*, 15. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, Ekim 2018, s.114

¹⁹Veysel ATASOY, *Temel Hukuk*, Ed:Kenan ATASOY, Ekin Yayınları, Bursa, Eylül 2018, s.58

²⁰Erol AKI, *Hukukun Temel Kavramları*, 9. Baskı, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir, 2010, s.161

²¹İsmail KAYAR, İlhan ÜZÜLMEZ, *Hukukun Temel Kavramları*, 5. Bası, Detay Yayıncılık, Ankara, Haziran 2008, s.239,240

mirasçılara geçmesi mümkün bulunmamakta olup, kişinin doğumu ile başlayıp ölümü ile son bulmaktadır.

3.1.2.3. Etkisine Göre Özel Hakları

Etkisine göre özel haklar ikiye ayrılır; bunlar yenilik doğuran haklar ve yenilik doğurmeyen haklardır.

Yenilik doğuran haklar; hak sahibine kanundan veya taraflar arası anlaşmadan doğan özel bir durum gereği hak sahibinin tek taraflı iradesini kullanarak yeni bir durum ortaya çıkarması halidir²². Hak sahibinin tek taraflı iradesi ile yeni bir durum ortaya çıkması sebebiyle ortaya çıkan yeni hak durumuna göre yaratıcı, değiştirici ve bozucu yenilik doğuran hak şeklinde olabilir²³.

Yenilik doğurmeyen haklar; kullanılmalı sonucunda yeni bir hukuki durum ortaya çıkarmayan mevcut hukuki durumun devamını sağlayan ve çoğunluklarda mevcut hukuki durumda önemli değişikliklere yol açmayan haklardır²⁴. Bir tarla malikinin tarlasını sürmesi ve ekmesi veya buraya bir bina yaptırması ya da tarlasına karşı yapılan haksız bir müdahalenin men'ini talep etmesi örnek olarak verilebilir²⁵.

3.1.2.4. Devrine Göre Özel Hakları

Devrine göre özel haklar ikiye ayrılır; bunlar devredilebilen haklar ve devredilemeyen haklardır.

Devredilebilen haklar; kişiler arasında bir hukuki diğer kişiye veya miras yoluyla mirasçılara geçen haklar olup, bu haklara örnek olarak mülkiyet hakkı, rehin hakları ve alacak hakları verilebilir.

²²Bilge, a.g.e., s.229

²³Turgut AKINTÜRK, Derya ATEŞ KARAMAN, *Medeni Hukuk*, 17. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Ocak 2012, s.38

²⁴Özekes, a.g.e., s.36

²⁵Hasan PULAŞLI, Ömer KORKUT, *Temel Hukuk*, 18. Baskı, Karahan Kitabevi, Adana, Ekim 2017, s.106

Devredilemeyen haklar; bu haklara kişiye bağlı haklarda denilmekte olup, her hangi bir hukuki işlemle başka kişilere devredilemeyen haklardır. Bu haklarda hak sahibinin şahsı önem taşımakta olup, nişanlanma, evlenme ve boşanma gibi haklar bu hak türüne örnek olarak verilebilir²⁶.

3.1.3. Mükellef Kavramı ve Mükellef Hakları

Mükellef, Arapça kökenli bir kelime olup kendisine külfet yüklenmiş, görev veya zahmet verilmiş kimse anlamına gelmektedir²⁷. Ayrıca mükellef ile ilgili yapılmış birçok tanım bulunmaktadır. Bunların bazıları ise şöyledir; mükellef; esas itibariyle devletin sunduğu tam kamusal mal ve hizmetlerden yararlanan gerçek ve tüzel kişi olup, vergi ilişkisinin pasif tarafıdır²⁸. Bir başka tanıma göre ise mükellefin anlamı uzun yıllar vergi veren, vermez ise kanunların verdiği yetkiye dayanarak cebir unsurunu kullanarak zorla alınan şeklinde tanımlanabilir²⁹.

VUK'un 8. maddesinde mükellef tanımı yapılmış olup, bu tanıma göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergilendirme ilişkisinde mükellef, kamu hukukundan doğan yetkisine dayanarak vergi koyan devlete karşı maddi ve şekli yükümlülükleri olan kişidir³⁰.

Vergi hukukunda mükellefin yerine getirmesi gereken işlemler bazen de üçüncü şahıslar tarafından yerine getirilmekte olup, bu işlemi yerine getirenlere vergi hukukunda vergi sorumlusu denmektedir VUK'un 8. maddesinde vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hukukunda vergi sorumlusu bazen mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine ödenmesinden sorumlu tutulan kişiler, bazende asıl vergi borçlusu ile

²⁶Ahmet M. KILIÇOĞLU, *Medeni Hukuk Temel Bilgiler*, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2018, s.61

²⁷Hasan AYKIN, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları Ve Bazı Tartışmalı Konular”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl:2016, Sayı:125, s.149

²⁸Ahmet EROL(a),“Mükellef Hakları Ve Evrensel Değerler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mayıs 2011, Sayı:89, s.18

²⁹Salman AKTEMUR, “Vergi Mükellefinin Hakları”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2012, s.4

³⁰Doğan GÖKBEL, “Mükellef Hakları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 2000, s.8

birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişileri ifade etmektedir. Ayrıca bazen de vergileme ile ilgili yükümlülüklerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiler olarak karşımıza çıkabilmektedir³¹.

Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve mükelleflere bazı imkân veya hakların tanınması aslında 1215 tarihli Magna Charta'ya kadar götürülebilir. Daha sonraki dönemlerde, vergileme ile ilgili çeşitli ilkeler dile getirilmiş ve vergileme sürecinde bunlara uygun davranılması gerektiği vurgulanmıştır. Ancak çağdaş anlamda mükellef hakları ile ilgili gelişmeler mükellef bildireleri veya imtiyazlarının açıklanması ve bu hakların korunmasına yönelik birimlerin oluşturulması ile gündeme gelmiştir. 1990 yılında OECD tarafından hazırlanan bir raporda belirtildiği üzere, OECD üyesi tüm ülkelerin vergi sistemlerinde mükelleflere verilen ödevler ve tanınan belirli haklar mevcut olmasına rağmen, söz konusu ülkelerin çok azında “mükellef hakları bildirgesi” açıklandığı tespit edilmiştir. Bu yıllardan itibaren çeşitli ülkeler, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları sırasında “mükellef hakları bildirgesi” veya “mükellef hakları imtiyazı” açıklamaya ve vergilemenin bu yüzüne de önem vermeye başlamışlardır³².

Mükellef haklarıyla ilgili genel kabul edilmiş bir tanımlama yoktur; fakat, söz konusu hakların mükellefe veya vergi kanunuyla ilişkili kişiye ait olduğu söylenebilir³³. Ayrıca mükellef hakları ile ilgili yapılmış bazı tanımlamalar ise şöyledir;

Mükellefin hakları; anayasa, uluslararası sözleşmeler (örneğin insan hakları sözleşmeleri), kanun, idari düzenleyici işlemler ile asli ve tali bir dizi haklar bloğunu anlamamız gerekmektedir. Mükellef hakları, anayasa, sözleşme, kanun gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi mükelleflerine tanıdığı, mükellefin devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını yaratırken

³¹Adnan GERÇEK (a), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, 2005, Sayı 3, s.160

³²Adnan GERÇEK (b), “Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi”, (Çevirimiçi), <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/014/>, 27 Aralık 2019

³³Çetin, Gökbunar, a.g.e., s.25

veya uygularken bir şeyi, yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir³⁴.

Mükellef hakları, vergi mükellefinin vergi ile ilgili iş ve işlemlerde kendini korumak amacıyla ortaya koyabileceği iddialar, talepler ve durumlar ile vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklar şeklinde tanımlanmaktadır³⁵.

Mükellef hakları, vergilendirme sürecinde devlet ile arasında olan hukuki ilişkide mükelleflere tanınan haklar manzumesi olarak tanımlanabilmektedir³⁶.

Mükellef hakları, mülkiyet hakkı ve bu hak çerçevesinde birey-devlet ilişkileri ile yakından ilişkili olan temel birey haklarının yeni bir türü olarak da değerlendirilebilir. Zira mükelleflerden vergi olarak istenen bedel onların mülkiyetlerinde eksilmeye sebep olmaktadır³⁷.

Mükellef hakları genel haklar ve özel haklar olmak üzere iki temel gruba ayrılabilir. Genel haklar (temel haklar) olarak da isimlendirilen birinci gruptaki haklar, vergi kanunların uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içerirler. Bu haklar vergi idaresi ile mükellefler arasında olan ilişkilerde meydana gelmektedir. Özel haklar (ikincil haklar) olarak da isimlendirilen diğer gruptaki haklar ise vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgilidir. Bu haklar vergi kanunlarının uygulanmasında esas alınacak usul sürecine yoğunlaşırlar³⁸.

Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği, özel hayatın gizliliği gibi haklar genel haklara, tarh ve tahsil sırasında haklar (takas ve mahsup hakları), idari yollar sırasında haklar (düzeltme talep hakkı, ceza da indirim talep hakkı, uzlaşma talebinde bulunma hakkı) ve

³⁴Billur YALTI, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, Eylül 2006, s.3

³⁵Fethi Heper ve Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003, s. 126

³⁶Aktemur, a.g.e., s.4

³⁷Selami ER, "Mükellef Hakları Ve Kamuda Faiz Uygulamaları", *Sayıştay Dergisi* (Nisan-Haziran 2011), Sayı:81, s.6

³⁸Haluk EGELİ, Mehmet DAĞ, " Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, (Temmuz-Aralık 2012), Sayı:163, s. 133

yargılama sırasında hakları (adil yargılanma hakkı) ise özel mükellef haklarına örnek olarak verilebilir³⁹.

3.1.3.1. Genel Mükellef Hakları

3.1.3.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Mükelleflerin saygılı, adil ve eşit olarak hizmet alabilmesi vergi idarelerinin mükelleflere sundukları hizmetlere ne kadar önem gösterdiğiyle alakalı bir durumdur. Bu açıdan vergi kanunları kapsamında mükelleflere iyi hizmet sunarken mükelleflerin kişisel niteliklerine de dikkat edilerek hizmet sunulması oldukça önemlidir⁴⁰.

Buna göre, vergi kanunlarının uygulanmasında mükelleflere karşı adil, eşit ve tutarlı davranılarak vergilerin hesaplanmasında mükelleflerin özel durumları da dikkate alınmakta olup, ayrıca mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım talep etmeleri veya şikâyetlerini dile getirmeleri durumunda, bunlar belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmektedir⁴¹.

Ayrıca mükellefle muhatap olan vergi idaresi çalışanı kendini tanıtmalı ve ona ulaşılabilecek bilgileri mükellefe vermeli, işlem sırasında yardımcı olamadığı konularla ilgili mükellefe daha sonra bilgi vermek amacıyla onun iletişim bilgileri alınarak, en kısa zamanda konu aydınlatılmalıdır. Mükelleflerin vergi idaresinden yükümlülükleri ve haklarıyla ilgili yardım talep etmeleri durumunda bunlara ücretsiz cevap verilmelidir. Aynı zamanda verilen bilgiler açık, tam, doğru ve tutarlı olmalı, basılı yayınlar ise kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir nitelikte olmalıdır⁴².

³⁹Kaan Mahmut ERDEM, “Mükellef Hakları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 14, 2018, Sayı 166, s.2894-2898

⁴⁰Ali Rıza AZMAZ, “Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları ve Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Mart 2016, s.21

⁴¹Neslihan KOŞAR, “Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2007, s.31

⁴²Feride BAKAR, “Mükellef Hakları Ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2011, s.73

Türk Vergi Hukuku'nda mükelleflere adil, eşit ve saygılı hizmet verileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamakla beraber, mükellef hakları bildirgesinin özüyle gerekse bakanlığın diğer uygulamalarıyla mükelleflere iyi hizmet garantisi sözü vermekte olduğundan bahsedilebilir. Bildirgenin maddelerinde yer almamakla birlikte giriş cümlesinde bildirgeyle GİB'in vermiş olduğu hizmetlerde “saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya bağlı” olduğu ifade edilmiştir⁴³.

3.1.3.1.2. Başvuru Hakkı

Ülkemizde dilekçe hakkı 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun⁴⁴ ile düzenlenmiştir. Ayrıca dilekçe hakkı ile ilgili bir diğer düzenlemede 1982 Anayasasının 74. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre; Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir. hükmü yer almaktadır.

Hak arama özgürlüğünün en önemli araçlarından biri de dilekçe hakkıdır. Bu bakımdan temel hak ve özgürlüklerin işlerlik kazanması, korunması ve sağlanması bakımından önemli bir araç görevi üstlenmektedir. Aynı zamanda bilgi edinme hakkının kullanılmasında etkin ve destekleyici hak olma niteliğine de sahip bulunmaktadır⁴⁵.

Mükelleflerin genel haklarından bir diğeri de dilekçe hakkıdır. Diğer konularda olduğu gibi vergi konularında, işlem ve uygulamalarında mükellefler, vergileme ile ilgili olarak sonuç doğuran bir işlem yapılması veya durum tespit edilmesi için veyahut vergi idaresi tarafından alınan karar ve yapılan işlemlere karşı dilekçe ile başvuru hakkını kullanarak, yürütülen idari karar ve işlemlerin gözden geçirilmesini veya yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler⁴⁶.

⁴³BAKAR, a.g.e., s.73

⁴⁴3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete No:18571, Tarih: 10/11/1984

⁴⁵ Özlem YENERER ÇAKMUT, “Dilekçe Hakkının Kullanılmasının Engellenmesi Suçu (TCK m.121)”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2017, Cilt 23, Sayı 1, s.46

⁴⁶ “Mükellef Hakları: Dilekçe Hakkı”, (Çevirimiçi), <https://vergidosyasi.com/2019/06/02/mukellef-haklari-dilekce-hakki/>, 01 Ekim 2020

3.1.3.1.3. Bilgi Edinme Hakkı

Ülkemizde bilgi edinme hakkı 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu⁴⁷ ile düzenlenmiştir. Bilgi edinme hakkı bahsi geçen kanunun 4. maddesinde tanımlanmış olup, bu maddeye göre bilgi edinme hakkın tanımı; Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Türkiye'de ikamet eden yabancılar ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar. Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır. şeklindedir.

Günümüz gelişmiş demokrasilerinde en temel vatandaşlık haklarından bir tanesi de bilgi edinme hakkıdır. Bu hakkın kullanımıyla vatandaşlar idarenin yaptığı işlemler hakkında bilgi sahibi olabilir ve böylece idarenin işlemlerini denetleyebilir. Bilgi edinme hakkının kullanılması; idarenin işlemlerinin denetlenmesi, yönetimde şeffaflık ve açıklık ilkelerinin gerçekleştirilmesi için demokratik yönetim için bir zorunluluktur⁴⁸.

Bilgi edinme hakkı, yönetimin şeffaf olması gerektiği ideali ve buna bağlı olarak yönetimde açıklık ilkesinin benimsenmeye başlanması ile paralel biçimde, 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren gelişmeye başlamıştır. Açıklık ilkesinin benimsenmesinde, devletin sosyal, kültürel ve ekonomik alana eskisine göre daha sık müdahale etmesinin yanı sıra, yönetim anlayışındaki kötü örnekler ile teknolojik ve bilimsel gelişmeler de etkili olmuştur⁴⁹.

Mükelleflerin bilgi alma hakkının kullanabilmeleri için vergi idareleri çeşitli çalışmalar yapmaktadırlar. Bu doğrultuda vergi idareleri vergileme süreci, denetim ve takibat süreci, yargılama süreci ve mükellef hakları ile ilgili çeşitli yayımlar, broşürler, tebliğler, bildirgeler v.b. yayınlamakta veya internet aracılığıyla ve ücretsiz telefon hatlarıyla bunlar hakkında bilgi vermektedir. Ayrıca, mükelleflere

⁴⁷ 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, Resmi Gazete No: 25269, Tarih: 24/10/2003

⁴⁸ Serkan AĞAR, "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2012/2, s.366

⁴⁹ Harun YILMAZ, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Kapsamında İtiraz Usulü", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı Cilt:2 Yıl 2015*, s.969-970

haklarında yapılan işlemlerle ilgili veya mükelleflerin bilgi talep etmesi halinde mükelleflere doğru ve güncel bilgi verilmektedir⁵⁰.

3.1.3.1.4. Temsilci Kullanma Hakkı

Genel olarak temsil, bir hukuki işlemin ya da sözleşmenin temsil olunan bir kimse adına ve hesabına başka bir kimse tarafından gerçekleştirilmesidir. Temsilci ise, hak ve görev bakımından birinin ya da bir topluluğun adına hareket eden kişidir⁵¹.

Mükellefler, vergi idaresiyle olan ilişkilerinde bizzat kendileri başvuruda bulunma veya bir temsilci kullanma ve onun yardımını isteme hakkına sahiptirler. Temsilci olarak genelde avukat, mali müşavir veya vergi idaresi tarafından yetkili tanınan kişiler kullanılır. Temsil edilme hakkının kullanılabilmesi için mükellef tarafından vergi idaresine kendisini temsil edecek ve gizli bilgileri alabilecek kişinin ismi yazılı ve imzalı bir belge ile verilmesi gerekir⁵².

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi sistemine göre mükellef işlemlerinden olan tebligat işlemleri, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma talebinde bulunma, VUK'un 116. ve müteakip maddelerince düzeltme talebinde bulunma gibi işlemler noterler aracılığıyla yetkili kılınmış vekiller tarafından yapılabilmekte ve bu vekillerin avukat olma zorunluluğu bulunmamaktadır⁵³.

Mükellefler tarh edilen vergi ve cezalara karşı bizzat kendileri veya vekillerini kullanarak yargı yoluna başvuru yapabilirler. Ancak yargı yoluna başvuru yaptıklarında vekil kullanmaları gerekirse 1136 sayılı Avukatlık Kanununun⁵⁴ 35. maddesine göre vekilin baroya kayıtlı avukat olması şarttır. Vergi

⁵⁰Adnan GERÇEK (b), a.g.e., (Çevirimiçi), <http://www.muhasetr.com/ozelbolum/014/>, 02 Ekim 2020

⁵¹ Avcı, a.g.e., s.133

⁵² Egeli, Dağ, a.g.e., s.134

⁵³ Sadık KIRBAŞ, "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:1991, Sayı:119, s.55-59

⁵⁴ 1136 sayılı Avukatlık Kanunu, Resmi gazete No. 13168, Tarih: 07/04/1969

davasında gerekli olduğu hallerde mükellefin muhasebecisinin veya mali müşavirinin dinlenmesi onların temsilci sayılmasını gerektirmez⁵⁵.

3.1.3.1.5. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın gizliliği ve korunması konusunda yapılmış olan bir takım tanımlamalar mevcuttur. Bunların bazıları ise⁵⁶;

a) Kişinin sadece kendisi için saklı tuttuğu ve başkalarının bilgisinden uzak kalmasını istediği yaşam görünüşleri,

b) Herkes tarafından bilinmeyen, özel araştırma ve bilgi edinmeyle sağlanan kişiye ait hususlar,

c) Kişilerin gizli hayat alanlarında yapmış oldukları faaliyetlerin başkaları tarafından bilinmemesini istedikleri taraflar,

d) Özel yaşamın düzenini ve bu yaşama kimlerin, ne ölçüde, nasıl ve ne zaman müdahale edebileceklerini veya bu yaşamı algılayabileceklerini bireyin kendi kendisine saptaması,

e) Başkalarının, bireyin özel yaşamını onun koyduğu ölçüler içerisinde algılayabilmesi veya bu yaşama müdahale edebilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir.

Vergi kanunlarının uygulanması açısından ise vergi idaresi geniş yetkiler ile donatılmıştır. İdare bu yetkilerini kullanırken mükellefin gerek özel hayatına ve gerekse meslek ve sanatına veya ticari muamelelerine ait, gizli kalması gereken bilgilerin öğrenilmesine sebep olabilmektedir⁵⁷.

Bu anlamda özel hayatın gizliliği hakkı, vergi idaresi tarafından mükellefin evine ve işyerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini sıkı kurallara

⁵⁵Ceyda KÜKRER, *Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları*, Genişletilmiş 2. Basım, Nobel Bilimsel Eserler, Aralık 2017, s.68

⁵⁶Ali KORKMAZ, “İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği Ve Korunması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 16 (Özel Sayı I)*, 2014, s.100

⁵⁷Muharrem ÖZDEMİR, “Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali”, *Vergi Denetmenleri Derneği – Vergi Raporu*, 2002, Sayı: 59, s. 85.

bağlamaktadır. Vergi mükellefleri vergi idaresinin gereksiz biçimde özel hayatlarına müdahale etmemesini bekleme hakkına sahiptirler. Uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerini makul olmayan ve şüphe doğurmayan sebeplerle aranmaktan ve vergi borcunun doğru miktarını belirlemek için yerinde olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak yorumlanabilir⁵⁸.

3.1.3.1.6. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi mahremiyeti, vergilendirme sebebiyle öğrenilen birtakım sır veya diğer hususların gizli tutulmasını sağlamaya yönelik olup, ayrıca mükellef veya mükellefle ilgili kimseler, bunların vergi idaresi tarafından öğrenilme veya elde edilme sürecinde de özel hayatın gizliliği hakkının korunması altındadır⁵⁹.

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında görevliler, verginin tarh, tahakkuku, tebliği ve tahsili sırasında ya da inceleme ve yoklamalar sırasında mükellefler hakkında çeşitli bilgilere sahip olmaktadır. Bu bilgilerin üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığı ya da menfaat olmadan aktarılması kamu düzenine zarar verecektir. Bu sebeple mesleği itibarıyla mükelleflerin bilgilerini elde edebilecek kişilerin bu bilgileri ifşa etmemeleri ve kendi veya başkalarının yararına kullanmamaları gerekir⁶⁰.

Türkiye'de mükelleflerin bilgilerin gizlenmesiyle alakalı olarak bir takım düzenlemeler mevcuttur. Bu bakımdan 2010 yılında getirilen anayasa değişikliği kapsamında, Anayasanın 20. maddesine şu düzenleme eklenmiştir; Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir. Söz konusu bu düzenlemeyle birlikte

⁵⁸ Koşar, a.g.e., s.37

⁵⁹İnci SOLAK AKMAN, “Vergi Mahremiyetini İhlal”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara, 2012, s.30

⁶⁰ Noyan Alper ÜNAL, “Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2004, Yıl.12, S. 133, s.100

mükelleflerin bilgilerinin güvence altına alınmasıyla alakalı olarak anayasal bir yapı oluşturulmuştur⁶¹.

Ayrıca VUK'un 5. maddesi ile vergilendirme safhasında yer alan kişilerin öğrendikleri bilgileri üçüncü kişiler ile paylaşmamaları hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; Mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar. denilmektedir.

Yine VUK'un 362. maddesi ile aynı Kanunun 5. maddesinde yer alan hükümlere uyulmaması halinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun(TCK)⁶² 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu maddeye göre vergi mahremiyetini ihlal eden kişilere bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası verilebileceği belirtilmektedir.

Ayrıca AATUHK'nın 107. maddesinde görevlilerin kamu borçlarıyla alakalı olarak edindikleri bilgileri açıklamaları halinde TCK'nın 239. maddesi kapsamında cezalandırılmaları söz konusu olmakla birlikte, SMMMYYMMK'nın 43. maddesine göre ise suç unsuru bulundurmeyen mesleksel nitelikler sebebiyle edilen bilgilerin açıklanamayacağı ve söz konusu bu bilgilerden yarar sağlanamayacağı belirtilmiştir⁶³.

Vergi mahremiyeti kapsamındaki bilginin açıklanmasının suç oluşturabilmesi için bu bilgilerin VUK 5. maddesinde sayılan; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin görevleri dolayısıyla elde edilmiş olması gerekmekte olup, görevleri dolayısıyla öğrenilmemiş olan bilgiler VUK kapsamında vergi mahremiyetini ihlal suçunu da oluşturmayacaktır⁶⁴.

⁶¹ Azmaz, a.g.e., s.29

⁶² 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, Resmi Gazete No: 25611, Tarih: 12/10/2004

⁶³ Azmaz, a.g.e., s.32

⁶⁴ Seyfettin KARA, "Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (Ekim 2017), Yıl:8, Sayı:32, s.274

3.1.3.1.7. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Saklanması Hakkı

Gelişen teknoloji birlikte önemli bir problem oluşturmaya başlayan mahrem bilgilerin korunması ya da saklanması nasıl olacaktır. Kişilerin mahrem bilgilerinin korunması kendisine tanınmış bir hak ve devlete yüklenilmiş bir sorumluluk olarak incelenebilmektedir. Bu hakkın ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlar da ayrı bir öneme sahiptir. Bu kapsamda da kişilerin herhangi bir şekilde bu haklarının ihlal edilmesi durumunda, ihlal edilen bilginin niteliğine göre, sorumlular hakkında uygulanması gereken kurallarda farklılıklar olabilmektedir⁶⁵.

Mükelleflere ait olan bilgilerin gizli kalması gerektiği VUK'un 152. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, 150⁶⁶ nci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tesbit olunur. Hükmü yer almaktadır.

Vergi istihbarat merkezi, mükelleflerin bildirimlerinde ve resmi kurumlarda var olan bilgilerin saklandığı birim durumunda olup, bir istihbarat merkezi değil mükelleflerden toplanan bilginin toplandığı bir yerdir⁶⁷.

Vergi denetim yollarının sonucunda mükelleflere ait toplanan bilgiler, Milli İstihbarat Arşiv Yönetmeliği'nin 23. maddesine göre 10 yıl boyunca saklanmaktadır. Bahsi geçen yönetmelikte 10 yıl saklanma süresini dolduran bilgilerin ise arşivden çıkarmanın nasıl olacağı belirtilmemiştir. Ancak, vergi yükümlülüklerine ilişkin olarak tutulan defter veya belgeler kişisel veri kapsamında

⁶⁵Neslihan KARATAŞ DURMUŞ(a), "Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (Temmuz 2017), Yıl:8, Sayı:31, s.372

⁶⁶ Bu maddede bahsi geçenler ;

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;
2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar
3. Mahalle ve köy muhtarları;
4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler.

⁶⁷ Fevzi DEVRİM, Timur BURGAY, "Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi Ve Bağlı Etkileşenlerinin Rolü", http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_817_843.pdf, 08 Ekim 2020

değerlendirilemeyeceğinden TCK 138. maddesi kapsamında yok etmeme suçunun oluşacağını söylenmesi mümkün bulunmamaktadır⁶⁸.

Günümüz toplumları bilgi çağında bilginin en önemli değer yarattığı anlayışı içinde şekillenmekte olup, bilgi ticari anlamda büyük değer yaratmaktadır. Vergi yükümlülerine ait bilgilerin korunması için teknolojik gelişmelere uygun arşivleme yöntemleri ile saklanması, bilginin ne şekilde ve kimler tarafından kullanılacağı hususlarının ayrıntılı olarak belirlenmesi gereklidir. Vergi yükümlülerinin özel ve ticari hayatlarına ilişkin bilgilerin korunmasını isteme hakları, bilgi toplumunun en önemli taleplerinden biri olma yolunda hızla ilerlemektedir⁶⁹.

3.1.3.1.8. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Belirlilik hakkı, vergilemede istikrar ilkesinin bir yansıması olarak ortaya çıkmaktadır⁷⁰. Vergilendirme belirlilik ilkesi ise, vergiyi doğuran olayların, vergi oranlarının, tarh ve tahsil zamanlarının açık ve net olmasını gerektirmektedir. Ayrıca, bu ilke gereğince, yürütme organına yasama organı tarafından devredilen (vergilendirme) yetki(sinin sınırlarının Anayasal ilkeler doğrultusunda belirlenmesi şarttır. Vergi asılları dışında vergi suç ve/ya da kabahatleri ile ceza ve/ya da yaptırımları bakımından da bu ilke önem arz etmektedir. Bu itibarla, vergi suç ve/ya da kabahatleri ile ceza ve/ya da yaptırımlarının hiçbir tereddüde yer vermeyecek biçimde kanunda açıkça belirtilmesi gerekir⁷¹.

Bu hakkın uygulanması üç şekilde olmaktadır⁷²: Birincisi vergi kanunları ve ilgili mevzuat yayınlanarak mükellefin bilgisine sunulur. Vergi sistemleri genellikle kuralların bolluğundan ve bunların tamamının kamuya karşı yayınlanması zorunluluğu olmamasından etkilenmektedir. Yayınlanmamanın yarattığı en önemli

⁶⁸Abdullah ÖMERCİOĞLU, “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 65, 2016, Sayı 4, s.2299

⁶⁹İsmail Özgür ASLAN, “Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2006, s.179,180

⁷⁰Alper İNAN, “Türkiye’de Vergilerin Meşrutiyyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2008, s.142, 143

⁷¹Yusuf KARAKOÇ, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Özel Sayı, 2013, s.1290

⁷²Koşar, a.g.e., s.33

sonuç mükelleflerin kurallara uymasında güçlük yaratmasıdır. Mükellefler vergi sisteminin işletilmesi ve kendi vergilerinin tarh edilmesi ile ilgili güncelleştirilmiş bilgileri elde edebilmelidirler. Mükellefler aynı zamanda hakları konusunda da bilgilendirilerek hukuki güvenlikleri sağlanmalıdır⁷³.

İkinci olarak vergi kanunlarının geriye yürütülmemesidir. Geriye yürüme hem tamamlanmış olayları ve hem de devam etmekte olan olayları kapsayacak biçimde olmaktadır. Vatandaşlar yasama organları tarafından çıkartılmış yasalara uygun olarak davranmak zorundadırlar. Mükelleflerin sahip oldukları vergi bilgilerine dayanarak aldıkları ekonomik kararların vergisel sonuçlarını bilebilmeleri açısından vergilemeye ilişkin kuralların geriye yürümemesi gerekmektedir. Vergi kanunları kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirirler. Bu kanunların, özellikle vergi yükünü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır⁷⁴.

Üçüncü olarak ise vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergileme ile ilgili düzenlemeleri ancak yasama organı yapar ve idareye sadece belirli konularda ve sınırlı yetki devreder.

Mükelleflerin ileriye yönelik yapacağı yatırım ya da tasarruf tercihlerinin sıhhatli bir şekilde planlanabilmesini bu ilke garanti eder. Aksi takdirde mükelleflerin yatırım yapacakları alanlara ya da gelirlerine ait riskleri çok yüksek olacaktır. Karlılıklarına dair bir öngörülerinin de bulunmamasına sebebiyet vererek ekonominin genel durumunu etkiler bir hal alacağı için, vergilemede belirlilik ilkesi mükellef haklarının korunması bakımından çok önemli bir ilkedir⁷⁵.

3.1.3.2. Özel Mükellef Hakları

3.1.3.2.1. Beyannameyi İhtirazi Kayıtlarla Verme Hakkı

İhtirazi kayıt; mükelleflerin idare ile yorum ayrılığına düşmesi sonucu oluşan tereddütler sebebiyle tereddüt ettikleri konularda, ihtirazi kayıtlarla beyanda bulunabilmelerinin ve bu şekilde beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilerin yargıda uyuşmazlık konusu yapılabilmeleridir. Vergi sistemimiz de

⁷³Recep YÜCEDOĞRU, "Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007, s.42

⁷⁴ Yücedoğru, a.g.e., s.43

⁷⁵ Yücedoğru, a.g.e., s.44

mükelleflerin beyanı esas alınmaktadır. Beyan usulünde mükellef, bir takvim yılında elde ettiği gelirden aynı takvim yılında yaptığı giderleri düşmesi sonucu oluşan farka kanunda belirlenen oranlar üzerinden ödenecek verginin hesaplanarak vergi dairesine bildirmesidir. Mükellef beyannamesinde belirttiği ödenecek vergi tutarını kabul etmektedir. VUK'un 378'inci maddesinde; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarını hüküm altına almıştır⁷⁶.

Görüldüğü gibi, mükelleflere beyan ettikleri tutara dava açma hakkı veren ihtirazî kayıtla beyanname vermeleri hali söz konusu maddede açıkça düzenlenmemiştir. Benzer şekilde yürürlükte olan diğer vergi kanunlarında da ihtirazî kayıtla beyan usulü ile ilgili bir tanım veya düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin, İhtirazî Kayıtlı Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler başlığını taşıyan kısım, 39'uncu maddesinin 3'üncü bendinde; Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazî kayıt adı verilir. İfadesiyle ihtirazî kayıt tanımlanmaktadır⁷⁷.

Elektronik ortamda verilecek beyannamelerle ilgili olarak, bu beyannamelere ihtirazi kayıt şerhinin nasıl konacağı konusunda bir açıklama mevcut değildir. Ancak, en son olarak elektronik ortamda verilen beyannamelerde, beyannameyi göndermeye yetkili kişi tarafından onaylanarak gönderilirken, eğer, beyannameye ihtirazi kayıt şerhi konacaksa, “Özel Onay” bölümünde ihtirazi kayıt ile ilgili kutuya yalnızca işaret konmakla yetinilmekte iken, 01.07.2011 tarihinden itibaren verilecek beyannameler, Özel Onay aşamasında İhtirazi Kayıt Gerekçesi belirtilerek onaylanacaktır⁷⁸.

Kâğıt ortamında verilen beyannamelerde ise beyannamenin üzerine “ihtirazi kayıtlıdır” yazılmasına ek olarak itiraz şerhinin gerekçesinin de belirtildiği bir dilekçenin aynı gün içerisinde vergi dairesine verilmesinde ve davanın tahakkuk

⁷⁶Neslihan ALKAN GÖRKEM, “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2008, s.77,78

⁷⁷Fevzi Rifat ORTAÇ, Elif YILMAZ FURTUNA, “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlı Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi-İnÜHFD*, Cilt:8, Yıl 2017, Sayı:2 s.437

⁷⁸Ferhat FAHRAN, “Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesi ve Yargı Aşaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2012, s.78-79

fişinin düzenlendiği tarihi izleyen 30 gün içerisinde açılmasında yarar vardır. Süresi geçtikten sonra düzeltme niteliğinde verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhini konulmasını engelleyen kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır⁷⁹.

İhtirazi kayıt sadece beyan esasına tabi vergiler için geçerliliği olan bir müessesedir. Beyan esasında vergilendirme sürecinin tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları beyannamenin verilmesi ile aynı anda gerçekleşir, tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle de tarh işlemi kesin niteliği ile hukuki düzleme çıkar. İhtirazi kayıtlı olarak verilen bir beyanname için tahakkuk fişi düzenlenerek tahakkuk işlemi gerçekleştirilir. Ancak, ihtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkı sağlayan özelliği sebebiyle tahakkuk işleminin kesin nitelik kazanması dava sonucuna ertelenmiş olur⁸⁰.

3.1.3.2.2. Dava Açma Hakkı

Dava açma hakkı ile çeşitli kanunlarda düzenleme yapılmıştır. Bu kanunlardan normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasamızın “A. Hak Arama ve Hürriyeti” başlıklı 36. maddesinde Herkes, meşru vasıta ve yollarından faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya dayalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir hükmüne yer verilmiştir. Gerek özel hukuk gerekse kamu hukuku alanında dava açma hakkını anayasal düzeyde hükme bağlayan bu madde, genel olarak mahkemelere dava açmanın bir hak olduğunu vurgulamaktadır⁸¹.

Dava açma hakkı, hukuk devleti ilkesinin en önemli unsuru olmakla birlikte, bireylerin idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yoluna gidebilmesini ifade etmektedir. Hak arama özgürlüğü olarak da nitelendirebileceğimiz bu yol,

⁷⁹ Avcı, a.g.e., s.143

⁸⁰Sevil ŞİN(b), “Pişmanlıkla Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, *İzmir YMMO Dergisi*, Yıl:2019, Cilt:1, Sayı:2 Dönem:Aralık, s.77

⁸¹Selami DEMİRKOL, “İdari Yargılama Usulü'nde Ehliyet Olgusu (Sübjektif Ehliyet Bağlamında Menfaat İhlali Pratiğinin “Çevre Hakkı” Duyarlılığı İle Bulduğu Yansıma)”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Yıl:2004, Cilt: 15, Sayı 1, 2012, s.12

gerek Anayasa ve gerekse uluslar arası sözleşmelerle güvence altına alınan, adil yargılanma hakkının da bir gereğidir⁸².

Dava açma hakkı VUK'un 377 maddesinde; Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Hükmü ile mükelleflere dava açma hakkı tanınmıştır.

İdari işlemin dava konusunu oluşturabilmesi için icrai niteliğe sahip olması gerekir. Mükellef adına tarh edilen vergi ve kesilen cezaların ihbarname aracılığı ile mükellefe tebliği gerekmektedir. Tebliğ tarihinden itibaren belirli bir zaman sınırı içinde yasal bazı hakların kullanılması söz konusu olduğundan tebliğ, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler hakkında yükümlünün bilgilendirilmesi bakımından zorunludur. Vergi yasalarında zaman sınırı belirlenen sürelerin dolması- bitmesi bazı hakların kullanım imkânını ortadan kaldırmaktadır⁸³.

Mükellefler tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yapmak istemezlerse kendilerine ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma hakkını kullanabilir. Dava açma hakkı kullanılacak ise⁸⁴;

Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda;

- a) Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın
- b) Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin
- c) Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin
- d) Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı
- e) İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlamaktadır.

Dava açılmada izlenecek şekil ve içerik süreçlerine uygunluğu ve davalar için ön şartlar ve yükümlü hakkında delil toplama ile ilgili süreçler ve bu süreçlerde vergi otoritelerinin uyması gereken kural ve bir takım prensipler ile yükümlü haklarının

⁸²Fevzi KAYACAN, "İdari Yargıda Dava Açma Süreleri Ve Sürelere İlişkin Temel Esaslar", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya, 2010, s.1

⁸³ Şin(a), a.g.e., s.273,274

⁸⁴ Aktemur, a.g.e., s.57,58

korumasına yönelik hususları içeren süreç ve haklar düzenlenmiştir. Açılan davalarda ise, mükellefler aşağıda belirtilen haklara sahiptirler⁸⁵;

Mükelleflerin delil serbestisinden yararlanma hakkı,

a) VUK'un 3. maddesi ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun(İYUK)⁸⁶ 20. maddesine göre duruşma hakkı,

b) İYUK'un 17. maddesine göre yürütmeyi durdurma talebinde bulunma hakkı,

c) İYUK'un 27. maddesine göre yargılama sırasında avukat bulundurma hakkı,

d) 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun⁸⁷ 334. ve 335. maddelerine göre adli yardımdan yararlanma hakkı,

e) Anayasanın 36. maddesine göre adil yargılanma hakkı,

f) Anayasanın 38. maddesine göre susma hakkı,

g) VUK'un 377. maddesine göre mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkı,

h) AATUHK'nın 15., 20. ve 58. maddelerine göre vergi alacağının güvence altına alınmasına yönelik işlemler ile cebren tahsilat işlemlerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı bulunmaktadır.

3.1.3.2.3. Pişmanlık ve Islahtan Yararlanma Hakkı

Beyan usulüne dayanan vergi sistemimizde, mükelleflerin beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri vergi matrahlarını, bu matrahlara isabet eden vergileri pişmanlık zammıyla birlikte ve belli sürede ödemeyi kabul etmeleri halinde vergi ziyayı cezası ödmeden düzeltmelerine imkan veren ve bu yönüyle de ceza hukukunda yer alan "etkin pişmanlık" ile benzerlik taşıyan düzenlemedir⁸⁸.

⁸⁵ Kükrer, a.g.e., s.73,74

⁸⁶ 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu, Resmi Gazete No: 17580, Tarih: 20/01/1982

⁸⁷ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Resmi Gazete No: 27836, Tarih: 04/02/2011

⁸⁸ Azmi DEMİRCİ, "Pişmanlık ve Islah" Uygulamasında Yaşanan Sorunlar", (Çevirimiçi), <http://www.azmidemirci.com/UserFiles/Attachments/2019/05/29/71776db3-471f-43ec-8ff5-bac8ac63b3c5.pdf>, 12 Ekim 2020

Emlak vergisi hariç olmak üzere, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren yasaya aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, belli kayıt ve şartlarda vergi ziyayı cezası kesilmemektedir⁸⁹. Emlak vergisine uygulanmamasının sebebi ise; emlak vergisinde beyanname verme süreleri ve kesilecek cezalar yönünden mükelleflere, diğer vergilerden daha çok kolaylık sağlanmasıdır⁹⁰.

Vergi sistemimizde pişmanlık ve ıslah hükümleri VUK'un 371. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

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

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

c) Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.

d) Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

e) Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, AATUHK 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerekir.

Yukarıda yer alan şartları sağlayan mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanırlar ve bu kapsamda verilen beyannameler için beyannamelere 1. derece 1 kat usulsüzlük cezası kesilir. Ancak pişmanlık şartlarını

⁸⁹İmdat TÜRKEY, (Çevirimiçi), “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, s.1, <https://vergialgi.net/assets/catalogs/0346372001488141453.pdf>, 12 Ekim 2020

⁹⁰Şebnem EKERYILMAZ, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2014, s.46

ödeme sebebiyle ihlal eden mükellefler pişmanlıktan faydalanamaz. Bu durumda bu mükelleflerin verdiği beyannameler düzeltme işlemi yapılarak türü kanuni süresinden sonra verilen beyannameye çevrilir. Ayrıca mükellefe 1. derece 2 kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının %50 si kıyaslanarak miktar itibariyle hangisi fazla ise fazla olan ceza kesilir⁹¹.

3.1.3.2.4. Mücbir Sebep, Zor Durum ve Yanılmadan Yararlanma Hakkı

Her hukuk dalında “mücbir sebep” olarak nitelenebilecek, tarafların isteseler dahi önüne geçemeyecekleri, oluşunu engelleyemeyecekleri doğal veya yapay durumlar söz konusudur. Bu durumları etkisi ve sonuçları itibariyle her hukuk kendi özelinde düzenleyebilir. Ancak burada unutulmaması gereken husus, hukuk dalları değişse dahi aynı hukuk sistemi içindeki bir hususa yönelik düzenlemenin diğer hukuk dallarındaki aynı veya benzer hususa yönelik düzenlemeleri ile çelişmemesi gerekir⁹².

Vergi hukuku bakımından mücbir sebep; vergi mükelleflerinin, vergi sorumlularının ve ceza muhataplarının isteseler dahi hiçbir biçimde kendi çabaları ve iradeleriyle önüne geçemeyecekleri, oluşunu ve sonuçlarını engelleyemeyecekleri doğal veya yapay durumlara denir⁹³.

VUK'da mücbir sebebin tanımı bulunmamakla birlikte 13. maddesinde mücbir sebep halleri sayılmıştır. Bu maddeye göre mücbir sebep halleri şunlardır;

- a) Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
- b) Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
- c) Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
- d) Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.

⁹¹İbrahim APALI, “Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Mart-Nisan/2017, Sayı:140, s:216

⁹²Ahmet EROL(b), “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl:2012, Sayı:103, s.201

⁹³Erol, a.g.e., s.201

Mücbir sebebin en temel özelliği kişi üzerinde iradesi dışında meydana gelen ve sebebin oluşmasını önleyemediği bir durum oluşudur. Bu sebepledir ki, kanun koyucu kanun maddesine “...gibi haller...” ibaresi eklemiş, idare ve yargı mercilerine takdir yetkisi bırakmıştır⁹⁴.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda mücbir sebebin özellikleri sıralayacak olursak⁹⁵;

- a) Olağan hayat döngüsü esnasında ortaya çıkması,
- b) Önceden sezilememesi,
- c) Engellenemez olması
- d) Önlenemez oluşu,
- e) Tüm iyi niyet çabaları içerisinde meydana gelmesi,
- f) Tabi bir olay olabildiği gibi üçüncü şahıslardan da kaynaklanabilir,
- g) Ödevin, yükümlülüğün yerine getirilmesine kısmen ya da tamamen mani olması veya geciktirmesi,

VUK'un 15'inci maddesinde ise; 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, bu takdirde tarh zamanaşımının işlemeyen süre kadar uzayacağı hükme bağlanmış, anılan kanunun ceza kesmede zamanaşımını düzenleyen 374. maddesinde ise, cezalara ilişkin ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmekle zamanaşımının kesilmiş olacağı hükmüne yer verilmiştir. Yukarıda hükmü açıklanan 15'inci maddede, mücbir sebep bulunması halinde işlemeyen süre kadar tarh zamanaşımının uzayacağı belirtilmekle yetinilmiş, ceza zamanaşımının uzayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Bu bakımdan mücbir sebep halinin ceza zamanaşımını durduracağının kabulü olanaksızdır⁹⁶.

Bir diğer mükellef hakkı ise zor durum halidir. Zor durum haline ilişkin düzenleme VUK'un 17. maddesinde yer almakta olup ilgili madde metni Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az

⁹⁴Elif AKKOÇ, “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2016, s.109

⁹⁵Mehmet Ali PARLAK, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.6

⁹⁶Erol, a.g.e., s.218,219

olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

a) Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.

b) İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.

c) Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir

Genellikle zor durum hali, mücbir sebep kadar olmasa da vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesini mani olan ve daha çok kişisel sebeplerden doğan bir durum halidir⁹⁷.

Zor durum sayılabilecek haller mücbir sebepler gibi kanunda açıkça belirtilmemiş, bu konuda idareye takdir yetkili tanınmıştır. Örneğin; mükellefin kendisinin kaza geçirmesi mücbir sebep olarak kabul edilebilirken, eşinin kaza geçirmesi zor durum olarak nitelendirilebilir. Bu bakımdan zor durum mücbir sebebe oranla vergi ödevlerinin yerine getirilmesini tamamen imkânsız kılan bir olay ve durumdan ziyade; bunun ifasını güçleştiren bir olay veya durumu ifade etmektedir⁹⁸.

Mücbir sebep ile zor durum hali arasındaki bazı farklılıklar şu şekilde açıklanabilir⁹⁹;

a) Mücbir sebep hâlleri, genel olarak, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede etkili olurlar. Oysa zor durum olarak kabul edilebilecek hâller, vergi ödevlerinin sadece, “süresi içinde” yerine getirilmesini engellemekte ya da güçleştirmektedir.

b) Mücbir sebebin devamı müddetince süreler ve tarh zaman aşımı (tahakkuk zaman aşımı) süreleri işlemez (durur). Zor durumda ise süre, zor durumun devamı müddetince değil, en çok, kanuni sürenin bir katına kadar, kanuni süre bir aydan kısa ise, bir aya kadar uzayabilir.

c) Doğal afetler şeklinde ortaya çıkan mücbir sebepler belli koşullar altında vergi alacağının terkinin (vergi borcunun silinmesi) sonucunu doğurur. Zor durum hâllerinde ise bu türden bir sonuç ortaya çıkmaz.

⁹⁷ Ramazan KILIÇ, Demet ŞEKERCİ, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum” s.845, (Çevirimiçi) http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_30_843_870.pdf, 13 Ekim 2020

⁹⁸ Akkoç, a.g.e., s.111

⁹⁹ Salim Ateş OKTAR, Vergi Hukuku Ortak Ders, s.130, (Çevirimiçi), <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/vergi hukuku.pdf>, 13 Ekim 2020

d) Mücbir sebep hali umumi halden kaynaklandığı için mükelleflerin tek tek başvuruda bulunmasına gerek kalmamaktadır. Oysaki zor durumda olan mükelleflerin ödevlerini yerine getirebilmesi için idareye ek süre talebi için, her mükellefin ayrı ayrı başvuruda bulunması gerekmektedir¹⁰⁰.

Bir diğer düzenleme ise VUK'un 369. maddesinde tanımlanmış yanılma halidir. Bu madde metninde; Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. hükmü yer almaktadır.

Burada mükellefin yanıtılması onun kabahatinin işlenmesi hususunda ki iradesini ve dolayısıyla kusurluluğunu tamamen ortadan kaldıracığından fiilde taksir düzeyinde bile olsa manevi unsur oluşmamış olacaktır. Manevi unsuru olmayan bir kabahate de ceza verilmesi düşünülemez. Bu sebeple yanılma halinin olduğu bir durumun vergi aslının tarh edilmesine her hangi bir etkisi olmadığından vergi aslı tarh edilir, ancak vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi aranılmaz¹⁰¹.

3.1.3.2.5. Mahsup ve Takas İmkanından Yararlanma Hakkı

Bir birine en çok karıştırılan kavramlardan olduğu için öncelikle mahsup ve takas kavramlarını açıklamak daha faydalı olacaktır.

Mahsup, bir vergi ödenirken o vergi için önceden ödenmiş tutarların, belirli koşul ve usullere göre indirilmesidir. Mahsup işlemi verginin tarh aşamasında gerçekleşmekte olup, yıl içinde ödenen geçici vergilerin, o yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan ödenecek vergiden düşülmesi mahsuba örnek olarak verilebilir¹⁰².

Takas (ödeşme) ise; özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da borçluluğu sona erdiren bir sebep olup, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir¹⁰³.

¹⁰⁰ Parlak, a.g.e., s.12

¹⁰¹ Avcı, a.g.e., s.150

¹⁰² Selda TANER, "Vergi Hukukunda Takas", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2016, s.18

¹⁰³ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, *Vergi Hukuku*, Cilt:1, Genel Kısım, 2. Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:548, Ankara, 1985, s.171

Takastan söz edebilmek için tarafların birbirinden karşılıklı olarak ve muaccel alacaklı durumunda bulunmaları gerekir. Oysa mahsup bir alacaktan bazı kalemlerin indirilmesi sonucunda o alacağın azalmasını ifade eder; mahsup edilen miktarlar takasta olduğu gibi karşılıklı birer alacak niteliği taşımaz. Ayrıca mahsup, bir verginin hesaplanması sırasında yapıldığı, başka deyimle verginin tarh aşaması ile ilgili olduğu halde, takas ödeme aşamasına ilişkindir¹⁰⁴.

3.1.3.2.6. Tecil ve Terkin İmkanından Yararlanma Hakkı

Vergi hukukunda tecil, vergi borcunun vadesinde ödenmesi veya cebri icra yolunun uygulanması ile vergi borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlunun yazılı istemi ve teminat göstermesi üzerine, tecil faizi karşılığında, yetkili makamlar ya da bu makamların yetki devrettiği makamlarca kamu alacağının vadesinin belli bir süre uzatılabilmesini ifade etmektedir¹⁰⁵.

Vergi hukukumuzda tecilin şartları AATUHK'nun 48. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu madde bir amme alacağının tecili için gereken şartlar şu şekildedir; Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

AATUHK'nun 48. maddesine göre, tecil tüm kamu alacakları için istenebilecektir. Ancak, tecile yetkili makamların tecil edilecek kamu alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye yetkili oldukları ifade edilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 2014/1 Seri No'lu Tahsilat İç Genelgesi'ne göre; geçici vergi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, harçlar (ikmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç), fonlar, paylar (eğitime katkı payı ve buna ait gecikme zammı dâhil), haklar, ecrimisil ve ek vergilerden olan alacaklar tecil edilmeyecektir¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Öncel, vd, a.g.e., s.172

¹⁰⁵ Zeynep ARIKAN, “ Vergi Borçlarında Tecil”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri 2004 Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan*, Yıl:2004, s.15

¹⁰⁶ İmren PEKER, Erkan KILIÇER, “Vergi Hukukunda Yer Alan Tecil Düzenlemesinin Vergi Uyumu Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Selçuk Zirvesi 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, Yıl:2020, s.4

Bu düzenleme ile iyi niyetli borçluların kamu alacağını ödeyebilme yeteneğinin korunması ve böylelikle borçlunun işlerini sürdürebilmesi, ayrıca devlet gelirlerinde devamlılığın sağlanması amaçlanmaktadır¹⁰⁷.

Genel olarak verginin terkinin, tahakkuk etmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptal edilmesi yoluyla vergi alacağının ortadan kaldırılmasını veya tahsil edilmiş bir verginin tahsilâtının mükellefe red veya iade edilmesi suretiyle düzeltilmesini sağlayan idari bir işlemdir¹⁰⁸.

Terkinden amaç terkinin oluşmasını sağlayacak sebeplerin varlığı halinde, vergi idaresinin mükellef lehine kamu alacağından vazgeçme işlemidir. Ancak kamu alacağından vazgeçilebilmesi için, kanunlar ile bazı kurallar getirilmiştir. Dolayısıyla bu kanunlar belirlenen kurallar içerisinde terkin müessesesi işlerlik kazanmaktadır. Verginin (ya da kamu alacağın) terkinine sebep olan olaylar genellikle mükellefin iradesi dışında gerçekleşen olaylardır ve mükellefe büyük zararlar vermesi sonucu vergi ödeme gücünü geniş ölçüde yok etmektedir. Bu durumda, mükellefe kendini toplama ve yaşama imkânı sağlamak amacıyla kanunda verginin terkinin kabul edilmektedir¹⁰⁹.

Bir vergi borcunun tahakkuk aşamasında silinmesi VUK'da; tahsil aşamasında silinmesi ise, AATUHK ile düzenlenmektedir¹¹⁰. Bu doğrultuda VUK'un 115. maddesinde ve AATUHK'nun 105. maddesinde paralel düzenlemeler yapılarak terkin müessesesinin şartları belirlenmiştir.

VUK kapsamına giren kamu alacaklarının terkinin için aynı kanunun 115. maddesinde yer alan düzenleme; Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden,

a) Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları,

b) Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları,

¹⁰⁷ Peker, Kılıçer, a.g.e., s.1

¹⁰⁸ Necati PERÇİN, "Türk Vergi Hukukunda Terkin", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.5

¹⁰⁹ Özgür BİYYAN, "Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları", *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Ocak-Şubat/2007, Sayı:79, s.77-78

¹¹⁰ Biyan, a.g.e., s.78

Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. (Ek cümle: 28/12/2001-4731/4 md.) Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tesbit eder.

VUK kapsamına girmeyen kamu alacakları için, AATUHK'nun 105'inci maddesinde; Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları (700 Sayılı KHK'nın 28 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018)Cumhurbaşkanı(*) kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur.

Bu madde hükmünden faydalanmak için afetin vukuu tarihinden itibaren 6 ay içinde ilgili amme idaresine yazı ile müracaat edilmesi şarttır.

Bu madde şümulüne giren bir zararın mevcut olup olmadığı mahalli il veya ilçe idare kurullarınca, zararın derecesi, Maliye Vekaletince genel olarak belirtilecek esaslar dahilinde ilgili amme idarelerince tesbit olunur.

VUK mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkûr kanunun 105 inci maddesi hükümleri tatbik olunur. hükmü yer almaktadır.

Ayrıca kamu alacağı VUK kapsamına giriyorsa terkin işlemlerinde VUK hükümleri dikkate alınacaktır. VUK kapsamına girmiyorsa terkin işlemlerinde AATUHK hükümleri uygulanacaktır. Örneğin VUK kapsamına girmeyen kamu alacaklarına bir örnek gümrük vergisidir. VUK'un 1'inci, 2'nci ve 3'üncü maddeleri, VUK'un kapsamı ile ilgili olarak bilgi vermektedir ve kanunda belirtildiği üzere gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK'a tabi değildir. Bu yüzden gümrük vergisinin terkinini gerektirecek bir durum, AATUHK hükümlerine uyularak gerçekleştirilecektir¹¹¹.

3.1.3.2.7. Uzlaşma ve Cezalarda İndirim Hakkı

¹¹¹Gizem ARDAN, "Türk Vergi Hukukunda Terkin", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2019, s.61

Uzlaşma, taraflar arasındaki düşünce ve işbirliği ortamını sağlama; aralarındaki görüş, düşünce ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları karşılıklı ödümlerle barış içinde çözümlenmesidir. Vergi hukukunda uzlaşma ise, vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün ya da ceza muhatabının aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurmadan önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi yani; verginin ya da cezanın miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak anlaşmazlığın çözümlenmesidir¹¹².

Mükelleflerin kanunda yazılı yükümlülüklerini eksik yerine getirmesi veya hiç yerine getirmemesi durumunda, idare bu eksiklikleri re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yaparak gidermekte ve ayrıca bu tarhiyatlara ilişkin vergi ziyayı cezası kesmektedir. Uzlaşmanın konusunu da bu tarhiyatlar ve bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları oluşturur. Mükellefin kendi beyanıyla tarh edilen vergi üzerine dava açma hakkı olmadığı gibi uzlaşma talep etme hakkı da yoktur¹¹³.

Uzlaşma müessesesinin vergi hukukumuzda girişi 1963 yılında olmuştur. Hukukumuzda uzlaşma, getiriliş amacına uygun şekilde, vergi incelemesine başlanılmasından, yapılan tarhiyat ve/veya kesilen cezaya karşı dava açma süresinin sonuna kadar uzanan geniş bir zaman aralığı için öngörülmüştür. Bu zaman aralığına bağlı olarak uzlaşma, tarhiyat öncesinde ve tarhiyat sonrasında olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Önce tarhiyat sonrası uzlaşma öngörülmüş; yirmi üç yıllık bir aradan sonra 1986'da, mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkân vermek üzere tarhiyat öncesi uzlaşmaya da VUK'da yer verilmiştir¹¹⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyayı cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır. Ancak VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı, yani kaçakçılıkla ilgili, fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde salınacak vergi ile kesilecek

¹¹²Elif YILMAZ, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XIII, Yıl:2009, Sayı:1-2, s.322

¹¹³Z. Burcu VARDAL, “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2009, s.24

¹¹⁴Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXV, Yıl:2008, Sayı:2, s.310-312

ceza ve bu eylemlere iştirak edenlere kesilecek ceza, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmemektedir¹¹⁵.

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise; mükellef adına, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını oluşturmaktadır. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat edilmesi ya da taahhütlü posta ile gönderilmesi ile gerçekleştirilir¹¹⁶.

Vergi cezalarının ödenerek kaldırılması hususunda bir diğer düzenlemede cezalarda indirim müessesesidir. Bu müessese VUK'un 376. maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre; Mükellef veya vergi sorumlusu;

a) İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya AATUHK belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,

b) Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir.

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.

Kanun metninde ifade edildiği üzere, cezalarda indirim uygulaması yalnızca aslı ödenmek şartıyla cezalar indirilebilir, vergi aslında indirim yapılması söz konusu değildir¹¹⁷.

Cezalarda indirim müessesesi ile uzlaşma müessesesi, mükellef veya vergi sorumlularının borçlarının bir bölümünü ödemeyi kabul etmeleri karşılığında, vergi idaresi de alacağının belli bir bölümünden vazgeçmesi karşılığında, uyumsuzlukların

¹¹⁵Celal HOCAOĞLU, "Vergi Hukukunda Uzlaşma", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl:2015, Sayı:5, s.494

¹¹⁶Hakan ARSLANER, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu", *Uluslar arası iktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl:2016, Sayı:17, s.284

¹¹⁷Vardal, a.g.e., s.56

giderilmesi bakımından benzeşmektedir. İki müessese arasındaki fark ise, uzlaşma müessesesinde tarafların, az ya da çok pazarlık ve anlaşma serbestisine sahip bulunmalarına karşın, cezalarda indirim müessesesinde indirimden yararlanma koşullarının tümünün ve yapılacak indirim miktarının yasayla belirlenmiş olmasıdır¹¹⁸.

3.1.3.2.8. Düzeltme Talebi Hakkı

Vergilendirme sürecinde, mükellef veya vergi idaresinin lehine veya aleyhine yapılan bazı hataların giderilmesi için VUK'da düzeltme kurumuna yer verilmiştir¹¹⁹.

Türk Vergi Sisteminde vergi uyuşmazlıklarının idari (barışçıl) çözümleri arasında yer alan birinci yol, vergi hatalarında düzeltme yoludur. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar, VUK'un 116. ile 126. maddeleri arasında düzenlenmiştir¹²⁰.

Vergi hatası, vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır¹²¹.

Vergi hatalarının ortaya çıkarılması çeşitli şekillerde gerçekleşmekle birlikte en yaygın şekli mükellefin başvurusu ile hataların ortaya çıkarılmasıdır. Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasına ilişkin hükümlere VUK'un 119. maddesinde yer verilmiştir. Bu madde doğrultusunda vergi hataları ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları inceleme neticesinde hatayı görmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ve mükellefin başvurusu ile ortaya çıkarılabilir¹²².

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin yetki vergi dairesi müdüründedir. Bu hatalar düzeltme fişi ile düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılması halinde fazla

¹¹⁸Kudret Pekin DOLGUN, “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Uzlaşma”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa, 2014, s. 49

¹¹⁹Oktar, a.g.e., s.185, <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/vergi hukuku.pdf>, 16 Ekim 2020

¹²⁰Dolgun, a.g.e., s.24

¹²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık Ve Islah Hükümlerinin Uygulanması”, s.6, (Çevirimiçi)

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf, 19 Ekim 2020

¹²²Mine BİNİŞ(a), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), İzmir, 2012, s.56

vergi red ve iade edilir. Mükellefin düzeltme fişini tebliğ aldıktan sonra bir yıl içinde parasını geri almak üzere vergi idaresine başvuru yapmazsa iade alma hakkını kaybeder. Kesin olan vergi hataları re'sen düzeltilir, ancak mükelleflerin düzeltmeye karşı dava açma hakları saklıdır. Mükellefler vergisel işlemlerde yer alan hataların düzeltilmesi için vergi dairesine başvuru yapabilir. Vergi dairesi başvuruyu haklı gördüğü takdirde düzeltmeyi yapar, haklı görmediği takdirde sebebini düzeltmeyi isteyene yazı ile açıklayarak tebliğ yapar¹²³.

Düzeltilme işleminin yapılabilmesi için bir süre sınırlaması öngörülmüştür. Bu sınırlama tarh zamanaşımında olduğu gibi beş yıldır. Bu doğrultuda VUK'un 126. maddesinde; Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. hükmü yer almaktadır. Ayrıca yine aynı kanununun 126. maddesinde yer alan; 114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi,

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde AATUHK'ya göre hacizin yapıldığı,

Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. hükmü ile düzeltme işlemlerinin tamamlanması için bir yıllık ek süre verilmiştir¹²⁴.

3.1.3.2.9. Üst Makama Şikayet Yolu ile Başvuru Hakkı

Mükellefin vergi dairesi yapmış olduğu düzeltme başvurusunun vergi dairesince reddedilmesi ya da 60 günlük süre içinde cevap verilmemesi durumunda, mükellef şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilir¹²⁵. Düzeltme talebi dava

¹²³ Dolgun, a.g.e., s.14

¹²⁴ Akın Gencer ŞENTÜRK, "Vergi Usul Kanunu'nun "Düzeltilmede Zamanaşımı" Hükmü Üzerine Bir Değerlendirme", s.10, (Çevirimiçi) <http://www.agencerhukuk.com/040.pdf>, 19 Ekim 2020

¹²⁵ Ahmet ÖZTÜRK, "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Mart-Nisan/2017, Sayı:140, s.63

açma süresi içinde yapılabileceği gibi dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme zamanaşımı süresi içinde de yapılabilir¹²⁶.

Bu uygulama VUK'un 124. maddesi ile düzenlenmiş olup; bu maddede; Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.

Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir. denilmektedir.

Bu düzeltme başvurusu yolu, dava açma süresinde vergi dairesinin mükellefe cevap vermemiş olması sebebiyle “mükellefin haklarını” gözetmek amacıyla kanun koyucu tarafından geliştirilmiş ve mevzuata dâhil edilmiştir. Vergi dairesince aleyhine hatalı bir işlemin yapıldığı düşünüen mükellef, vergi dairesince düzeltme talebinin reddedildiği kararı kendisine dava açma süresinde tebliğ edilmediğinden dava açma hakkını kullanamayacaktır. Mükellefin mağdur olmaması için hakkında düzeltme işlemini gerçekleştirmeyen vergi dairesini üst mercii olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet edebilmektedir¹²⁷.

Mükellefin hatanın şikâyet yolu ile düzeltilmesi talebini de yazılı olarak yapması gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı mükellefin düzeltme talebini inceleyerek bir karar verecektir. Bakanlık tarafından mükellefin talebi yerinde bulunursa hatanın düzeltilmesi işlemi nihai olmak üzere gerçekleştirilecektir. Düzeltme kararı ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı'na veya Defterdarlığa yazı ile bildirilir. İlgili makam da gerekli düzeltme işlemlerini yaparak, düzeltme fişini düzenleyerek mükellefe tebligatta bulunur¹²⁸.

Ayrıca VUK'un 124. maddesinde şikâyet mercii olarak Maliye Bakanlığı gösterilmiş ise de yürürlükten kaldırılan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun¹²⁹ 4'üncü maddesi g bendi ile 04.04.2007 tarihinden itibaren şikâyet başvurularını karara bağlamanın Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında olduğu belirtilmiştir¹³⁰.

¹²⁶Mine BİNİŞ(b), “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl:2012, Cilt:17, Sayı:2, s. 488

¹²⁷Mutlu YORULDU, “Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları: Hüküm Ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: Yaz 2020, Sayı:24, s. 256

¹²⁸YORULDU, a.g.e., s.256

¹²⁹5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu, Resmi Gazete No: 25817, Tarih: 16/05/2005

¹³⁰Sebahattin GEZER, “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltmesinde İdari Süreç İle Yargıya Başvuru”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Ekim/2020, Sayı:253, s.15

15.07.2018 tarihinde yürürlüğe giren Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkındaki 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi¹³¹ ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmuştur. Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 137'nci maddesinin f bendinde şikâyet başvurularını karara bağlamak Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında sayılmıştır. Halen şikâyet mercii Gelir İdaresi Başkanlığıdır¹³².

3.2. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELER DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Bu bölümde bazı yabancı ülkelerde mükellefler haklarının neler olduğu açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2.1. ABD'de Mükellefler Hakları

ABD'de mükellefler haklarının açıklanması ve duyurulması diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapılmıştır. ABD Kongresi, Mükellefler Hakları Bildirgesini 1988 yılında kabul edip ilan etmiştir. Daha sonra, 1996 yılında Mükellefler Hakları Bildirgesi 2, 1998 yılında Mükellefler Hakları Bildirgesi 3'ü yasalaştırarak vergileme sürecinde mükelleflerin sahip olduğu hak ve ödevlerin kapsamını daha ayrıntılı bir şekilde kamuoyuna açıklamıştır¹³³.

ABD'de mükellefler haklarına ilişkin bir diğer önemli gelişme ise ABD gelir idaresi IRS'in 2005 yılında resmi internet sitesinde mükelleflere haklarını tekrar hatırlatmak ve duyurmak amacıyla “Mükellefler Olarak Haklarınız (Your Rights as a Taxpayer)” belgesini yayımlamasıdır. Bu belgenin ilk bölümünde mükelleflerin genel haklarının neler olduğu belirtilirken; ikinci bölümünde inceleme, itiraz ve itirazlar hakkında kısa açıklamalar yer verilmektedir¹³⁴.

¹³¹4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Resmi Gazete No: 30479, Tarih: 15/07/2018

¹³² Gezer, a.g.e., s.16

¹³³Ersan ÖZ, “International Conference Of Interdisciplinary Studies, ICIS 2015, San Antonio”, (Çevirimiçi), <http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellefler-haklari-usa.pdf>, 21 Ekim 2020

¹³⁴Okan ATAK, Enes ŞAHİN, “İngiltere, Fransa ve ABD'de Mükellefler Haklarına İlişkin Uygulamalar ve Türkiye İle Karşılaştırma”, (Çevirimiçi), <https://vergiyalgi.net/ingiltere-fransa-ve-abd-de-mukellefler-haklarina-iliskin-uygulamalar-ve-turkiye-ile-karsilastirma>, 20 Ekim 2020

Ayrıca ABD'de 2014 yılında kabul edilen “Mükellef Hakları Bildirgesi” ile vergi mükelleflerinin sahip oldukları hakları belirlenmiş ve bu hakların daha iyi anlaşılabilmesine olanak tanınmıştır. Bildirge'de 10 temel hakka yer verilmiş olup bu haklar; Bilgilendirilme hakkı, kaliteli hizmet hakkı, doğru vergi tutarından fazla vergi ödememe hakkı, IRS'in görüşüne itiraz etme ve sesini duyurma hakkı, bağımsız bir merci nezdinde IRS'in kararına itiraz etme hakkı, kesinlik hakkı, mahremiyet hakkı, gizlilik hakkı, temsil yetkisini elinde bulundurma hakkı, adil ve doğru vergi sistemi hakkı¹³⁵. Bu hakları açıklayacak olursak¹³⁶;

Bilgilendirme Hakkı: Vergi mükellefleri, vergi kanunlarına belirlenen kurallar doğrultusunda nasıl hareket etmeleri gerektiğini bilme hakları vardır. Tüm vergi formlarında, talimatlarında, yayınlarında, bildirimlerinde ve yazışmalarında yasaların ve IRS tarafından gerçekleştirilen işlemlere ilişkin açıklamaları alma hakları vardır. Vergi hesaplarıyla ilgili IRS kararlarından haberdar olma ve sonuçlarla ilgili net açıklamalar alma hakları vardır.

Kaliteli Hizmet Hakkı: Vergi mükellefleri, IRS ile olan ilişkilerinde hızlı, nazik ve profesyonel yardım alma, vergi mükelleflerinin basit bir şekilde anlayabilecekleri bir şekilde konuşulmasını, IRS'den açık ve kolay anlaşılır iletişimler alma ve gerekli durumlarda almış olduğu hizmetle ilgili şikayet hakkına sahiptir.

Doğru Vergi Miktarından Fazlasını Ödememe Hakkı: Vergi mükellefleri, faiz ve cezalar da dahil olmak üzere yalnızca kanunlar ile belirlenmiş ödenmesi gereken vergi tutarlarını ödeme ve IRS'den tüm vergi ödemelerini doğru ve problemsiz bir şekilde gerçekleştirilmesini isteme hakkına sahiptir.

IRS'nin Görüşüne İtiraz Etme ve Sesini Duyurma Hakkı: Vergi mükellefleri, IRS'nin iş ve eylemlerine karşı itirazda bulunma ve konu ile ilgili olarak ek belgeler sunma, IRS'nin zamanında yapmış oldukları itirazlarını ve belgelerini hızlı ve adil bir şekilde değerlendirmesini isteme ve IRS'nin mükellefin yapmış olduğu itirazı kabul etmiyorsa, bunun kabul edilmeme sebebinin açıklanmasını isteme hakkına sahiptir.

¹³⁵Hakan ÜZELTÜRK, “Amerika Birleşik Devletleri Mükellef Hakları Bildirgesi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı: Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nin Kuruluşunun 20. Yılı Armağanı Cilt: I, Yıl: 2016, Cilt: XIII, Sayı:1, s.143

¹³⁶ Taxpayer Bill of Rights, (Çevirimiçi), <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>, 21 Ekim 2020

Bağımsız Bir Mercî Nezdinde IRS'in Kararına İtiraz Etme Hakkı: Vergi mükellefleri, birçok ceza da dahil olmak üzere IRS kararlarının çoğunda adil ve tarafsız bir idari itiraz hakkına sahip olup, yapmış olduğu itiraz için Temyiz Bürosu'nun kararına ilişkin yazılı bir yanıt alma hakkına sahiptir. Vergi mükelleflerinin genellikle davalarını mahkemeye taşıma hakları vardır.

Kesinlik Hakkı: Vergi mükellefleri, IRS'nin iş ve işlemlerine itiraz edebilecekleri maksimum süreyi bilme hakkına sahiptirler. Ayrıca IRS'nin belirli bir vergi yılını denetlemesi veya bir vergi borcu tahsil etmesi gereken maksimum süreyi bilme hakkına sahiptir. Vergi mükellefleri, IRS'nin denetimi ne zaman bitirdiğini bilme hakkına sahiptir.

Mahremiyet Hakkı: Vergi mükellefleri, herhangi bir IRS soruşturma, inceleme veya yaptırım eyleminin yasaya uygun olmasını ve gereğinden fazla müdahaleci olmamasını bekleme hakkına sahiptir. Arama ve el koyma işlemleri de dahil olmak üzere tüm yasal süreçler boyunca haklarına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptirler.

Gizlilik Hakkı: Vergi mükellefleri, IRS ile paylaşmış oldukları bilgi ve belgelerin, vergi mükellefi tarafından veya kanunen yetki verilmedikçe IRS tarafından ifşa edilmemesini bekleme hakkına sahiptir. Vergi mükellefleri, paylaşmış olduğu bilgi ve belgeleri ifşa eden çalışanlar hakkında gerekli işlemlerin yapılmasını isteme hakkına sahiptir.

Temsili Elde Tutma Hakkı: Vergi mükellefleri, IRS ile olan iş ve işlemlerinde kendilerini temsil etmek için temsilci bulundurma hakkına sahiptir. Vergi mükellefleri, kendileri temsilci tutamıyorsa, Düşük Gelirli Vergi Mükellefi Kliniğinden yardım isteme hakkına sahiptir.

Adil ve Doğru Vergi Sistemi Hakkı: Vergi mükellefleri, vergi sisteminden, vergisel yükümlülüklerini ve ödeme ile ilgili işlemlerini ve zamanında bilgi verme işlemlerini etkileyebilecek sebeplerin dikkate alınması gerektiğini bekleme hakkına sahiptir. Vergi mükellefleri, mali zorluk yaşıyorlarsa veya IRS vergi sorunlarını normal kanalları aracılığıyla düzgün ve zamanında çözmediyse, Vergi Mükellefi Avukat Hizmetinden yardım alma hakkına sahiptir.

3.2.2. Almanya'da Mükellef Hakları

Alman vergi sisteminde, mükellef hakları anayasa ve uluslararası hukuk ile korunmakta olup; mükellef hakları Alman Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir¹³⁷. Ancak Almanya vergi mükelleflerinin hakları oluşturulurken Almanya'nın Avrupa Birliği'ne üye olması, uluslararası hukukun tanınması, Almanya'nın taraf olduğu anlaşmalar ve anayasal haklardaki eksikliklerin giderilmesi göz önüne alınmış olup, bu hususlar doğrultusunda bütünleşik bir mükellef hakları oluşturulmuştur¹³⁸.

Alman Anayasası'nda mükellef hakları konusunda çok sayıda hak mevcuttur. Bunlar; eşitlik ilkesi, özel hayatın korunması, mülkiyet hakkı, dava açma hakkı olarak sayılmakla birlikte Alman vergi hukukuna öne çıkan mükellef hakları olarak; mükellefin dinlenilme hakkı, mükellefin kendisi ile ilgili bilgilere ulaşma hakkı, dilekçe hakkı, vergi mahremiyeti hakkı, yardım alma hakkı gibi haklardır¹³⁹. Bu haklardan bazıılarını açıklayacak olursak;

Dinlenilme Hakkı: Mükellef hakkında işlem yapılmadan önce mükellefe kendini ifade etme hakkı verilmiştir.

Mükellefin Kendisi İle İlgili Bilgilere Ulaşma Hakkı: Mükellef kendisi ile ilgili yapılacak işleme ve bu işlemin gerekçesine ulaşma hakkına sahiptir. Mükelleflerin bu haklarını kullanırken ortaya çıkan masraflar bu hakkın kullanımını sınırlandırmaz.

Dilekçe Hakkı: Mükellef kendisi ile ilgili yapılan veya yapılacak işlemlere karşı dilekçe ile dâhil olma hakkıdır. Alman Anayasa'sı tarafından tanınmıştır. Anayasanın 17. maddesine göre; herkes tek başına veya başkalarıyla birlikte toplu olarak, yetkili makamlara veya yasama meclislerine, yazılı olarak dilek ve şikâyette bulunma hakkına sahiptir.

Vergi Mahremiyeti Hakkı: Alman vergi sisteminde, mükelleflerin kendisi ile ilgili gizli tutulması gereken bilgilerin açığa çıkartılmaması hakkı söz konusudur. Türkiye'de olduğu gibi Almanya'da da bunun istisnaları bulunmaktadır. Kamu yararının olduğu durumlarda Alman kurumları mükellef bilgilerini

¹³⁷Yavuz Selim DURMUŞ, “Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: Eylül/2019, Sayı:372, s.74

¹³⁸Aslan, a.g.e., s.74

¹³⁹Engin HEPAKSIZ, Orçun AVCI, “Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Aralık 2020, Cilt:15, Sayı:3, s.1065-1066

yayımlayabilmektedir. Mahkemelerde görevli olanlar, vergi ile ilgili işlerde görevlendirilenler ve kilise ofisleri bu mahremiyete uymak zorundadır.

Yardım Alma: Mükellefler için kanunlar, yönetmelikler ve uygulamalar oldukça karışık olabilir bu sebeple mükellefler kendileri ile ilgili yapılacak işlemlerin her safhasında danışmanlardan yardım alabilirler, isterlerse yetkili temsilci olarak da atayabilirler.

Yargısal Başvuru Hakkı¹⁴⁰: Almanya'da vergi mükellefleri vergi idaresinin kendileri hakkında yapmış oldukları iş ve işlemlere karşı dava yolunu kullanabilirler. Mükelleflerin başvuru yapabileceği mahkemeler ise; ilk derece vergi mahkemeleri, Federal Vergi Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesidir.

3.2.3. Fransa'da Mükellef Hakları

Fransa'da kralın mutlak yetkisinde bulunan vergilendirme yetkisi 1789 tarihli Fransız İhtilali ile ilan edilen İnsan ve Vatandaşlık Hakları Demeci ile sınırlandırılmıştır. Bu belgenin 13. ve 14. maddesi doğrudan mükellef hakları ile ilgilidir¹⁴¹.

Bu belgenin 13. maddesi, vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerini, 14. maddesi ise, vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkelerini açıklamıştır. Bu ilkeler daha sonra hazırlanacak olan Fransız anayasasının vergilendirme ile ilgili kısımlarının temellerini oluşturmuştur¹⁴².

Fransa'nın mükellef hakları ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar sonucunda 2005 yılında son şeklini alan Mükellef Hakları Bildirgesi hem idarenin hem de mükelleflerin hak ve sorumluluklarını içeren ve vergi sistemini mükellef odaklı hala getiren bir sistem haline dönüştürmüştür.

Bu bildirge yer alan hususlar aşağıdaki gibidir¹⁴³.

a) Vergi idaresinin hayatı kolaylaştırmaya yönelik hizmetleri,

¹⁴⁰ Gökbel, a.g.e., s.121

¹⁴¹ Erdem, a.g.e., s.2893-2894

¹⁴² Bakar, a.g.e., s.53

¹⁴³ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ(b), "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 48, Temmuz-Aralık 2016, s.112-113

- b) Mükelleflerin yükümlülükleri,
- c) İdarenin mükelleflere saygısı ve onların haklarını kabul etmesi,
- d) İyi niyet karinesi,
- e) Denetim sürecinde mükelleflerin denetim elemanları ile birliktelik içerisindeki bir takım yükümlükleri; denetim sırasında mükelleflerin neler yapması gerektiği, aksi davranışların ne gibi sonuçlar doğurabileceği; mükellefin hatası veya kaçakçılığı gibi bir durum tespit edilirse ne gibi sonuçlarla karşılaşılacağı,
- f) İdarenin adil davranması, ve bu kapsamda,
 - ✓ Alanında profesyonel olduğu,
 - ✓ Mükellefe karşı tarafsız ve gerçekçi davrandığı,
 - ✓ Mükellef ile ilişkisinde dengeyi araştırdığı,
 - ✓ Şeffaf olduğu.
- g) Mükellefin sadık olması ve bundan kastedilenin de,
 - ✓ Vergi deklarasyonunun doğru ve tam olması,
 - ✓ İdarenin bilgi taleplerine karşı açık, net, tam ve zamanında cevap verilmesi,
 - ✓ Durumları ne ise onu bildirmeleridir.

Fransa'da mevcut uygulamalar ve kanuni düzenlemeler doğrultusunda kabul edilen mükellef hakları aşağıdaki gibidir¹⁴⁴.

Bilgi Alma Hakkı: Fransa'da vergi mükelleflerine daha fazla belirlilik sağlamak için özalgeler yoluyla bilgi alma hakkı sağlanmaktadır. Özalgeler Maliye ve Ekonomi Bakanlığı'nın ön onayına bağlı olarak vergi teşvikleri konusunda, vergi yasalarının ihlalinin söz konusu olup olmadığına ilişkin ve vergi yetkilileri ile Parlamento üyelerine sorulan sorularla ilgili olarak düzenlenebilmektedir.

Başvuru Hakkı: Fransız vergi mükellefleri, kendileri adına tarh edilen verginin kaldırılması ya da azaltılması için vergi idaresine başvurma hakkına sahiptirler. Vergiye itiraz hakkı, verginin hukuki olarak doğmadığı ya da vergi idaresinin talep ettiğiinden daha az olması gerektiği temeline dayanılarak yapılabilmektedir.

¹⁴⁴Burak TEPE, "Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları", *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Ekim/2014, Sayı:181, s.21

Ek Süre İsteme Hakkı: Başvuru hakkında ayrı olarak vergi mükelleflerine verginin ve vergi cezasının ödenmesi için vergi idaresinden ek süre istenmesi fırsatının tanınmasından ayrı bir hak olarak kabul edilmektedir.

Yargısal Başvuru Hakkı: Vergi mükellefleri ayrıca vergi idaresi ile çözümleyemedikleri uyuşmazlıkları yargı organlarına götürme hakkına sahiptirler.

Vergi Mahremiyeti Hakkı: Vergi idaresi mensupları vergi mükellefi ile ilgili inceleme yaparken ya da diğer vergi mükelleflerinin ellerindeki bilgileri toplamaya çalışırken mükelleflerin mesleki sırlarına saygı göstermek zorundadırlar.

Gizlilik Hakkı: Vergi mükellefleri, vergi idaresinin elinde bulunan bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmasına karşı korumaktadır. Vergi gizliliği doktrini olarak bilinen bu hak genel olarak mesleki gizliliği ifade etmektedir. Vergi gizliliği ilkesi mükelleflere kendi işleri ile ilgili bilgileri vergi idaresinden gizleme iznini vermemektedir. İlkenin anlamı yalnızca vergi idaresinin genel kural olarak mükelleflerin işleri ile ilgili olarak üçüncü kişilere bilgi vermemesidir.

3.3. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Vergi incelemesi vergi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi dolana kadar, önceden haber verilmeksizin her zaman yapılabilir. Vergi idaresince vergi incelemesi yapılmasına karar verilmiş ise incelemeye alınan mükellefin sahip olduğu haklarının dikkate alınması gerekmektedir¹⁴⁵.

Bu hakların gözetilmesi vergi inceleme elemanlarının genel anlamda ve vergi idaresinin mükellefe karşı yükümlülüğüdür. Mükelleflerin vergi incelemesine tabi olması, beyana dayalı mükellefiyet sonucunda doğal olarak ortaya çıkan bir yükümlülüktür. Vergi inceleme sürecinde taraflar, sahip oldukları hak ve yetkilere uygun hareket ettikleri, buna karşılık yükümlülüklerini de layıkıyla yerine getirdikleri ölçüde sağlıklı ve hukuki zemine oturmuş bir vergi incelemesinden bahsetmek mümkün olacaktır¹⁴⁶.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 49 nolu yayını olan Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri rehberi ile vergi incelemesi alanında

¹⁴⁵Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri", Yayın No:49, Kasım 2007, s.9

¹⁴⁶Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e., s.9

uygulama birliğini sağlamak, adil ve hukuka uygun bir inceleme sürecinin oluşumuna katkıda bulunmak, tarafların hak ve yükümlölüklerinin çerçevesini net bir şekilde vurgulamak suretiyle mükellef odaklı yaklaşımını pekiştirmeyi arzulamaktadır¹⁴⁷.

Vergi inceleme sürecinde, taraflardan birinin kendi hak ve yükümlölüklerini daha iyi algılaması, karşı tarafında hak ve yükümlölüklerini bilmesine katkısı olacaktır. Başka bir deyişle; mükellefin hakları, İdarenin yerine getirmesi gereken yükümlölüğü, İdarenin yükümlölükleri ise mükellefin gözetilmesi gereken haklarıdır¹⁴⁸.

Ülkemizde uygulanmakta olan mükellef haklarına topluca bir bakacak olursak şu şekilde sıralayabiliriz¹⁴⁹;

- a) Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı
- b) İnceleme Konusu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı
- c) Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Yasal Süre ve Ek Süre İsteme Hakkı
- d) İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı
- e) İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı
- f) Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı
- g) Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı
- h) Tutanakta Yer Alan Hususlardan Haberdar Olma Hakkı
- ı) Tutanaktan Nüsha Alma Hakkı
- i) Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talep Etme Hakkı
- j) Müracaat ve şikâyet Hakkı
- k) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Etme Hakkı
- l) Dava Açma Hakkı

3.3.1. Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı

Vergi mükellefleri vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini isteme hakkına

¹⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e., s.9-10

¹⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e., s.10

¹⁴⁹ Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Hakları, (Çevirimiçi), <https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>, 27 Ekim 2020

sahiptirler. Aslında bu durumu mükellefin bir hakkı olmaktan ziyade inceleme elemanın bir yükümlülüğü olarak nitelendirmek daha doğru olacaktır¹⁵⁰.

Aynı husus Yönetmeliğin 10. maddesinde de belirtilmiştir. Buna göre; vergi incelemesine yetkili olanlar incelemeye başlamadan önce memuriyet sıfatlarını belirterek, vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliği nezdinde inceleme yapılan ve diğer ilgililere gösterirler. Kimliğin inceleme yapılan mükellefe gösterilmesi mükellefte güven duygusunun oluşmasına ve yaşanabilecek dolandırıcılıklara engel olması açısından önemlidir¹⁵¹.

3.3.2. İnceleme Konusu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı

VUK 140. maddesine göre inceleme elemanının mükellefle ilk temasın kurulması esnasında, mükellefe incelemenin mevzuunu yani niçin incelendikleri, inceleme sürecinin nasıl gerçekleşeceği hakkında incelemeye başlamadan evvel açık olarak izah etmeleri gerekmektedir. Mükelleflerin kendisine bu bilgilerin verilmesi ve izahatın yapılmasını isteme hakkında sahiptirler¹⁵².

İncelemenin konusunun mükellefe incelemeye başlamadan önce açık olarak izah edilmesi gerekir. Bu hem VUK'un hükmü gereğidir, hem de Bilgi Edinme Kanunu'nun doğal bir uzantısıdır. İncelemenin konusunu bildirmenin kapsamına şu konular girer¹⁵³;

- a) İncelemenin dayanağı (İnceleme ile ilgili görev yazısını yazan makam, yazının tarihi ve sayısı)
- b) İncelemenin hangi sebeple yapıldığı (Olağan vergi incelemesi, ihbara dayalı vergi incelemesi, karşıt inceleme vb)
- c) İnceleme kapsamına giren vergiler (GV, KV, KDV, Damga Vergisi, ÖTV, Gider Vergileri v.b.)

¹⁵⁰Hande EMİROĞLU, “Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa, 2011, s.85

¹⁵¹Vergi İncelemesi Öncesinde–Esnasında–Sonrasında Mükellef Hakları, (Çevirimiçi) https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=14192, 27 Ekim 2020

¹⁵²Muhammed Kutup BAĞIRAN, “Mükelleflere Vergi İncelemesi Sırasında Vergi Mevzuatı Tarafından Tanınan Haklar”, (Çevirimiçi), <https://www.alomaliye.com/2019/10/04/mukelleflere-taninan-haklar/>, 27 Ekim 2020

¹⁵³Ahmet EROL(c), *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*, İSMMM Yayınları Yayın No:133, İstanbul, 2010, Sayı:103, s.115

d) İncelemenin yapılacağı yıllar (01.01.2007-31.12.2009 arası dönem gibi)

3.3.3. Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Süre ve Ek Süre İsteme Hakkı

Mükelleflerin incelenecek vergilendirme dönemine ait defter ve belgelerinin yazılı olarak istenmesi gerekmekte olup, ibraz edilen defter ve belgeler tutanakla teslim alınır. Defter ve belge isteme yazısında, ibraz edilecek defter ve belgelerin neler olduğu ile 15 günden az olmamak üzere ibraz süresi ve yeri, ibraz edilmemesi halinde hakkında uygulanacak yaptırımlar belirtilmelidir¹⁵⁴.

Mükellefler bazı durumların varlığı halinde kendilerine verilen yasal süre olan 15 gün içerisinde defter ve belgelerinin ibrazını gerçekleştirememektedirler. Bu durumda mükellefin defter ve belgelerini ibraz edememesi durumunu gerekçeleri ile ortaya koymak suretiyle ek süre isteminde bulunabilirler. Mücbir sebep halinde mücbir sebep ortana kalkana kadar, ölüm halinde ise mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesi için süreler 3 ay uzar¹⁵⁵.

3.3.4. İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı

Bu hak, idare hukukundaki bilgi edinme hakkının, vergi hukuku ve özelde vergi incelemesindeki görünümüdür. Bu hakkın, modern demokrasilerin ayırt edici özelliği olduğu, tipik demokratik anayasal değer olarak görüldüğü bir imtiyazdan ziyade temel insan hakkı niteliğinde olduğu ifade edilmektedir¹⁵⁶.

Mükellef, vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından incelemenin durumu ile ilgili bilgi isteme hakkına sahiptir. İnceleme elemanı mükelleflere incelemeyi olumsuz yönde etkileyecek bilgi vermemelidir. Ayrıca 25.10.2016 tarih ve 29868 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'e göre yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriyi

¹⁵⁴M. Fatih KÖPRÜ, “Vergi İncelemesinde Sınırlar Ve Mükellef Hakları”, Kasım 2016, s.3, (Çevirimiçi) https://www.vergidegundem.com//documents/10156/4380080/VEGUKasim_2016.pdf, 27 Ekim 2020

¹⁵⁵Erol(c), a.g.e., s.112

¹⁵⁶Mustafa ALPASLAN,“ Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları Ve Püf Noktaları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ocak 2012, Sayı:97, s.75

gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından yazı ile bildirilir¹⁵⁷.

3.3.5. İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı

Mükelleflerin vergi incelemesinde kendilerini en iyi şekilde savunması, vergi incelemesinde tespit edilen hususlarla ilgili yasal mevzuatı çok iyi şekilde bilmesine bağlıdır. Mükelleflerin her alanda bütün yasal mevzuatlarda uzmanlaşması günümüz koşullarında olanaklı değildir. Bu kapsamda mükellefler, kendi alanlarında uzman kişilerden savunma hakkını en iyi şekilde kullanmak için yardım almak durumundadırlar. Nitekim bu konuya ilişkin olarak mükelleflerin vergi inceleme sürecinde yardım alabileceği Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları Ve Yükümlülükleri Rehberinde de ifade edilmiştir¹⁵⁸.

Bu rehberde göre, mükellefler vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ile katılabilir veya kendisini temsilen yetkili bir temsilci atayabilirler. Ancak mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olduğunu temsil belgesi ile (Vekâletname) kanıtlaması ve bu belgenin görüşme başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekmektedir. Bu açıklamaya paralel bir düzenlenmede 08.01.2017 tarihli Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi'nde yer almaktadır. Genelge göre; mükellefe, vergi incelemesi sürecinde kendisini temsile yetkili birini belirleyebileceği, incelemenin yürütülmesi aşamasında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Avukat ve Yeminli Mali Müşavir bulundurabileceği vergi incelemesini yürüten inceleme elemanınca mükellefe belirtilecektir¹⁵⁹.

3.3.6. Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı

¹⁵⁷Kamuran ÇAĞLAR, “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mayıs 2019, Sayı:185, s.3

¹⁵⁸İsmail MERT, “Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:Mayıs 2019, Sayı:453, s.160

¹⁵⁹ Mert, a.g.e., s.160

Vergi İnceleme elemanları, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilir. VUK'un 145. maddesine göre; mükellefler diledikleri itiraz ve mülahazaların vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilirler. Vergi mükellefi inceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını isteyebilir. İnceleme elemanının mükellefin itirazlarını tutanağa almama gibi bir takdir hakkı yoktur. Ayrıca tutanağa alınan her türlü itiraz, şerh ve görüşler okutturulup imzalatılmalıdır¹⁶⁰.

25.10.2016 tarih ve 29868 sayılı Resmi Gazetede Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesi şu şekilde değiştirilmiştir; Vergi inceleme tutanaklarının taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur.

Yapılan bu düzenleme ile mükelleflere vergi inceleme tutanaklarını incelemeleri sonucu daha iyi bir savunma yapabilmeleri ve ileri sürmüş oldukları iddialar için bilgi ve belge toplayabilmesi için süre verilmiştir.

Ayrıca tutanağın raporda iddia edilen hususları delillendirmede kullanıldığı göz önüne alındığında tutanaklara geçirilmek istenen itiraz ve mülahazanın somut ve belli bir tespit ile ilgili olması gerekmektedir. Tutanağın delil niteliğini zedeleyecek genel, soyut itirazlar bu kapsamda itiraz ve mülahaza olarak değerlendirilmemektedir¹⁶¹.

3.3.7. Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı

Mükelleflerin işlemlerini defterlere kaydetmeleri için kayıt zamanları; günlük, on günlük ve kırk beş günlük olarak belirlenmiştir. Aramalı vergi incelemesi sırasında el koyma işlemi gerçekleşmiş ise, doğal olarak devam eden yılın işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi yapılamayacaktır. El koyma süresindeki işlemlerin

¹⁶⁰ Çağlar, a.g.e., s.4

¹⁶¹ Mert, a.g.e., s.162

kayıtlara işlenebilmesi için, defter ve belgelerin yükümlüye geri verilmesinden itibaren bir aydan az olmamak üzere süre tanınmalıdır¹⁶².

Aramalı inceleme devam ettiği sırada mükellefler isterse iş ve işlemlerini kayıt etmek için yeni bir defter tasdik ettirerek kullanabilirler. Aramalı incelemenin bitmesi sonucunda ise defterlerinin teslim edilmesi üzerine yeni tasdik ettirmiş olduğu defterinde bulunan kayıtları eski defterine aktarabilir.

3.3.8. Tutanakta Yer Alan Hususlardan Haberdar Olma Hakkı

Düzenlenen tutanağın sonunda “Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığının” belirtilmesi gerekmektedir. İlgililerin vergi inceleme tutanağını okuma, içerdiği hususların doğruluğunu, defter kayıtlarına, belgelere ve ifadelere uygunluğunu anladıktan sonra tutanağı imzalama ve tutanağın içerdiği hususlardan haberdar olma hakkına sahiptir. Bu hakkın sağlanmaması mükellefin yapılan inceleme sonucunda haksız yere vergi ve cezalara maruz kalmamasına sebep olur. Ayrıca bu hakkın kullandırılmaması mükellefin savunma hakkını zedelemiş olacağından ileride dava açılması olasılığını artırarak hem yargı yükünü artıracak hem de zaman ve maddi kayba sebep olacaktır¹⁶³.

3.3.9. Tutanaktan Nüsha Alma Hakkı

VUK'un 141. maddesi ile düzenlenen vergi inceleme tutanaklardan bir nüsha alma hakkı mükelleflere tanınmaktadır. Bu, savunma hakkı ve idarenin şeffaflığı ilkesinin de bir gereğidir¹⁶⁴.

Vergi incelemesi sonucunda mükellef hakkında eleştiri yapılacak hususların bulunması halinde bunlar vergi inceleme raporunun yazılması aşamasında dikkate alınmak üzere tarafsız bir şekilde hazırlanmış vergi inceleme tutanağına aktarılır. Vergi

¹⁶²Aziz TAŞDELEN, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2003, Cilt:5, Sayı: 2, s.182

¹⁶³“Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Mükellef Hakları”, s.39, (Çevirimiçi) http://www.asmo.org.tr/ckfinder/userfiles/files/20170309_seminer_sunum.pdf, 28 Ekim 2020

¹⁶⁴N. Gaye ALPASLAN, “ Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları”, (Çevirimiçi) <https://www.hukukihaber.net/vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari-makale,4213.html>, 28 Ekim 2020

inceleme tamamlanınca vergi inceleme tutanağının hazırlanması zorunlu olmayıp vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme sırasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını vergi inceleme tutanakları ile tespit ve tevsik edebilirler. Vergi inceleme tutanağı esasen mükellefle birlikte yürütülen inceleme çalışmasının tarafsız olarak tespit edilen hususların yansıtıldığı bir ispat aracıdır. Vergi inceleme tutanağı incelemeyi yürüten inceleme elemanı ile birlikte mükellef veya mükellef vekili tarafından imzalanması gerekmektedir. Düzenlenen vergi inceleme tutanakların birer nüshasının vergi inceleme tutanağını imzalayanlara verilmesi gerekmektedir¹⁶⁵.

3.3.10. Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talep Etme Hakkı

Rapor Değerlendirme Komisyonları vergi inceleme raporlarının vergi mevzuatına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetleyen komisyonlardır.

Söz konusu komisyonlar gerekli gördükleri takdirde vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler. Buna ilaveten mükelleflerde rapor değerlendirme komisyonlarında vergi incelemesi ile ilgili olarak dinlenme talep edebilirler. Mükelleflerin böyle bir talepleri olması durumunda, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından dinlenmek için taleplerini, vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilecekleri gibi taleplerini içeren bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıklarına veya incelemeye yetkili diğer memurlara da başvuruda bulunabilirler¹⁶⁶.

Vergi incelemesi esnasında raporun inceleme elemanlarınca rapor değerlendirme komisyonlarına tevdi edilmesinden sonra mükelleflere tanınan dinlenme hakları, bir nevi inceleme tamamlanmadan önceki "son savunma" hakkıdır. Getirilen bu hak ile mükellef adına tarh edilecek vergiler ve kesilecek cezalar için inceleme elemanı ile mükellef arasında oluşan ihtilafların giderilmesi amaçlanmaktadır¹⁶⁷.

¹⁶⁵Tahir ERDEM, "Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hukukuna İlişkin Önemli Yenilikler", *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Kasım-Aralık/2016, Sayı:138, s.95

¹⁶⁶Necmettin GÜNDÜZ, "Vergisel İşlemlerde Mükelleflerin Sahip Olduğu Haklar", *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Mayıs-Haziran/2016, Sayı:135, s.228

¹⁶⁷Kemal Faruk YAZGAN, "Mükelleflerin Vergi İncelemeleri Esnasında Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Dinlenme Talepleri", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ekim 2015, Sayı:142, s.4

3.3.11. Müracaat ve Şikâyet Hakkı

Vergi incelemesi, VUK'da açıklanmış ve sınırları kanunla belirlenmiş hukuki bir durumdur. Bu sebeple vergi inceleme sürecinde, ne mükellefin nede inceleme elemanlarının bu süreci kişiselleştirerek özel alınganlıklar yaratması söz konusu olmamalıdır. Ancak, incelenen mükellefin belirli biçimde huzursuz olması, kaygılı olması ve bunların sonucu olarak gergin ilişki yaratması olağandır. Ancak, bu süreçte olağan olmayan Devlet gücünü kullanarak inceleme yapanın gerginlik yaratmasıdır. Bu süreçte güçlü olan incelemeyi yapan olması sebebiyle inceleme sürecini özenle yönetmesi gerekmektedir¹⁶⁸.

Mükellefin, inceleme elemanından, kendisine, kurumuna ve kurumunda görev yapanlara özenli davranılmasını isteme hakkı vardır. Buna uygun şekilde hareket etmeyen inceleme elemanına karşı mükelleflerin şikâyet dilekçesi ile başvuruda bulunma hakları da bulunmaktadır¹⁶⁹.

Vergi İnceleme Yönetmeliğinin “Vergi Müfettişlerinin Sorumlulukları” başlıklı 41. maddesinin (b) bendinde yer alan Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar düzenlemesine aykırı davranışlara muhatap olan veya bu tip davranışlarla karşılaşan mükellefler aşağıda yer alan yollarla müracaat ve şikâyet haklarını kullanabilirler¹⁷⁰.

- a) CİMER'e (Başbakanlık İletişim Merkezi)
- b) Posta yoluyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na
- c) www.vdk.gov.tr adresinden “İhbar ve Şikayet” bölümüne
- d) VİMER'e (Vergi İletişim Merkezi) (444 0 189)

3.3.12. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Etme Hakkı

¹⁶⁸ Erol(c), a.g.e., s.125

¹⁶⁹ Emiroğlu,a.g.e., s.96

¹⁷⁰ İbrahim HAK, (Çevirimiçi) “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri”, https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=13298, 28 Ekim 2020

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyayı cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturduğunu, ancak VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı, yani kaçakçılıkla ilgili, fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh vergiler ile kesilecek cezalar ve bu eylemlere iştirak edenlere kesilecek cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmemekteğini önceki bölümlerde açıklamıştık.

Bu hak kullanıldığı aşama yönünden değerlendirecek olursak vergi incelemesinin bitip vergi inceleme raporlarının yazılması sonrasında kullanılan bir hak olmakla birlikte uzlaşma talebinin vergi inceleme sürecinde yapılması gerekmektedir.

Mükellefler, yapılan inceleme sürecinde tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmak isterse düzenlenen vergi inceleme raporu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu'na gönderilmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonu mükellefe, uzlaşma günü ile birlikte vergi inceleme raporunun bir örneğini tebliğ etmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma gerçekleşirse, komisyon tarafından uzlaşma tutanağı ve vergi inceleme raporları gerekli tahakkukların yapılması için mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmektedir. 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹⁷¹ ile yapılan değişiklik sonucunda mükellef uzlaşılan vergi ve vergi ziyayı cezasının %75'ini süresi içinde (uzlaşma tutanağının tebellüğünden itibaren 1 ay) öder ise vergi ziyayı cezasının kalan %25'lik kısmının terkin edilmesi hakkına sahiptir¹⁷².

3.3.13. Dava Açma Hakkı

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi hem mükellef hem idare açısından daha makul olsa da, bazı mükellefler dava yoluna gitmeyi seçebilmektedirler¹⁷³.

¹⁷¹7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete No: 30971, Tarih: 07/12/2019

¹⁷²Özlem SÖKMEN GÜRÇAM, Ahmet TEKİN, "Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları Ve Bu Hakların Geliştirilmesi Amacıyla Yapılan Yasal Düzenlemeler", *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Şubat/2019, Sayı:233, s.95-96

¹⁷³ Emiroğlu, a.g.e, s.100

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı kanunlarda yazılı süre ve şartlarla vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptirler. Ancak mükellef uzlaşma yoluna gitmiş ve uzlaşma sağlanmış veya cezalarda indirim hakkını kullanmış ise dava açamayacaktır¹⁷⁴.

Bu hak kullanıldığı aşama yönünden değerlendirilecek olursak dava vergi inceleme sürecinin tamamlanmasından sonra ortaya çıkan bir haktır. Bu hakkın kullanımını için vergi incelemesinin tamamlanması ve inceleme raporuna istinaden düzenlenen ihbarnamelerin mükellefe tebliği ile başlayan bir süreçtir.

3.3.14. Diğer Haklar

Vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin yukarıda açıkladığımız hakların dışında sahip oldukları hakların dışında bazı diğer hakları da bulunmaktadır. Bu hakları kısaca açıklayacak olursak¹⁷⁵;

Mükellefin vergi incelemesinin yapılacağı yeri belirleme hakkı vardır. Bu hak mükelleflere VUK'un 139. maddesi ile tanınmıştır. Bu maddeye göre; Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Hükmü yer almaktadır. Ayrıca bu hak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ve Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi'nde belirtilmiştir.

Mükelleflerin defter ve belgelerini teslim ettikten sonra vergi incelemesine başlanılmadan önce incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesini talep etme hakkı vardır. Bu hak mükelleflere VUK'un 140/2. maddesi ile tanınmıştır. Bu maddeye göre; Vergi inceleme elemanları vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılabilecek birimlere verirler.

Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler. Ayrıca düzenlenen incelemeye başlama tutanağında mükelleflerin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgilerinde yer alması zorunludur. Bu zorunluluk ile idare, mükelleflere vergi incelemesi sırasında

¹⁷⁴ Çağlar, a.g.e., s.5

¹⁷⁵ Emircan DİLBER, Gökhan BELGE, "Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-II", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: Mart 2012, Sayı:367, s.160-165

sahip oldukları hakları hatırlatarak vergi incelemesinin hukuki çerçevesinin dışına çıkılmadan tamamlanmasını hedeflediğinin söyleyebilir.

İncelemeye başlama tutanağı incelemenin tamamlanması gereken sürenin hesaplanması yönünden önemlidir. İncelemeye başlama tutanağına istinaden hesaplanan süre doğrultusunda mükelleflerin incelemenin bu süre içerisinde tamamlanmasını isteme hakkını da beraberinde getirmektedir.

Mükelleflerin işyerinde yapılan incelemelerde resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını ve incelemenin işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı vardır. Bu hak mükelleflere VUK'un 140/3. maddesi, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik ve Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi ile tanınmıştır. Yapılan düzenlemeye göre; İnceleme yapılan mükellefin muvafakatı olmadıkça inceleme elemanları resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya incelemeye devam edemezler. Ancak tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin mükellefin muvafakatı olmasa dahi incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti aksatmayacak şekilde resmi çalışma saatlerinin dışında yapılabilir.

Mükelleflerin incelemesi yapılacak olan döneme ait yasal defter ve belgelerini tutanakla teslim etme ve inceleme tamamlandığında tekrar tutanak ile teslim alma hakları vardır. Bu hususa ilişkin düzenlemeler Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 12. ve 22. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelere göre mükelleften yazı ile veya şifaen istenen yasal defter ve belgeler bir tutanak ile teslim alınır. Teslim alınan yasal defter ve belgeler üzerinden tamamlanan vergi incelemesine istinaden hazırlanan raporlara ilişkin rapor değerlendirme komisyonunun nihai değerlendirilmesinin incelemeye yapana ulaşmasından itibaren en geç on beş içerisinde düzenlenen bir tutanak ile mükellefe teslim edilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde mükelleflere yasal defter ve belgeleri teslim edilmez ise, mükelleflerin bu yasal defter ve belgeleri kendilerine teslim edilmesini isteme hakları vardır.

VUK'un 5. maddesinde vergi incelemeleri ile uğraşan memurların vergi incelemesi sırasında incelenen mükellef veya incelenen mükellef ile ilişkisi olan diğer mükellefler hakkında öğrendikleri bilgileri kendi paylaşamayacakları düzenlenmiştir. Bu madde paralelinde benzer bir maddede Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 15. maddesinde vergi

mahremiyetinin korunması başlığı ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler doğrultusunda incelenen mükelleflerin, inceleme elemanından vergi incelemesi sırasında kendisi ile ilgili veya mükellefin ilişki kurduğu diğer kişiler ile ilgili bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında gizli kalmasını talep etme hakkı vardır.

Mükellef hakkında yürütülen vergi incelemesi sırasında VUK'un 344. Maddesince vergi zıyaı cezası kesilmesini gerektiren bir durum var ise veya aynı kanunun 359. maddesinde sayılan bir fiilin işlendiğinin tespiti halinde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği AATUHK'nın 9. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Yine AATUHK'nın 13. maddesinde; teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcut olması halinde ihtiyati haciz uygulanabileceği belirtilmiştir. Haklarında vergi incelemesi sürecinde ihtiyati haciz uygulanan mükellefler AATUHK'nın 15. maddesi doğrultusunda, haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilme haklarına sahiptirler.

Mükelleflerin aramalı vergi incelemesi sırasında el konulmuş veya normal inceleme kapsamında incelemeye ibraz edilmiş defter ve belgelerden faydalanma hakkı vardır. Bu hususlarla ilgili düzenleme VUK'un 144. maddesi ile Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesinde yer almaktadır. Bu düzenlemeler; Mükellef, ilgili memurun huzurunda, defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Mükellefler vergi incelemesi sebebiyle ibraz etmiş oldukları defter ve belgelerinden, haklarının kullanılması ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için her aşamada suret ve kayıt çıkarılmasına izin verilecektir.

Mükelleflerin vergi incelemesi sırasında inceleme elemanının fiili envanter yapılmasını gerekli görmesi halinde bu doğrultuda yapılacak fiili envanter sırasında ortaya çıkacak giderlerin kendisine ödenmesini isteme hakları vardır. Bu husus VUK'un 134. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; İncelemeye yetkili olanlar tarafından gerekli görüldüğü hallerde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların da incelenmesi gerektirebilir. Bu durumda ortaya çıkan giderler inceleme elemanı tarafından onaylanması halinde mükellefe ödenir.

Çalışmanın ilk bölümünde VUK'un 142. maddesinde sayılan hallerin meydana gelmesi durumunda sulh yargıcının kararı doğrultusunda arama yapılabileceği açıklanmıştır. Arama işlemi bir ihbar üzerine yapılıyorsa mükellefin arama kararının gösterilmesini vergi inceleme elemanından isteyebilir. Ayrıca yapılan arama işleminin kaynağı bir ihbara dayanıyorsa ve yapılan arama sonucunda ihbar asılsız çıkar ise mükellefin yazılı olarak ihbarcının kimliğinin kendisine bildirilmesini isteme hakkı da vardır.

Mükelleflerin vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunu öğrenme hakkı vardır. Bu hak Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 16. ve 17. Maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre; Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükelleflere tutanaklar imzalatılmadan önce izah edildiği hususunun tutanaklarda yer alması gerekmektedir.

Mükelleflerin yapılan inceleme sonucunda oluşturulan raporların vergi mevzuata uygun olmasını isteme hakları vardır. İnceleme konusu ile ilgili mükellefler daha önce bir özelge almış ise ve inceleme sırasında bu özelgeyi inceleme elemanına ibraz etmiş ise inceleme elemanı bu özelgeye aykırı rapor düzenleyemez.

Mükellefler vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazıyı isteme hakkına sahiptirler. Bu husus VUK'un 140/4. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılanı verilir. Hükmü yer almaktadır.

3.4. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELER DE VERGİ İNCELEMESİNDE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Bu bölümde bazı yabancı ülkelerde mükelleflerin vergi inceleme sürecinde sahip olduğu haklar açıklanmaya çalışılacaktır.

3.4.1. ABD'de Vergi İncelemesinde Mükellefler Hakkında

ABD'de vergi incelemesi, mükellefle iletişime geçmek için beyannamede yazılı olan adrese gönderilen bir mektupla başlar. Bu mektupta, mükellefin vergi incelemesinin konusunun ne olduğu, inceleme elemanının hangi konuları inceleyeceği ve incelemenin nerede yapılacağı bilgileri yer almaktadır¹⁷⁶.

Mektupla başlayan vergi inceleme sürecinde mükellefin bir takım hakları vardır. Öncelikle incelemenin yapılacağı yer mükellef tarafından serbestçe belirlenebilmekle beraber, uygulamada dairede yapılan incelemeler mükellefin beyannamesine yazılı adrese en yakın IRS bürosunda, iş yerinde yapılacak incelemeler ise mükellefin beyanında yer alan iş yeri adresinde yapılmaktadır¹⁷⁷.

Mükellef, hakkında yürütülen vergi incelemesine kendi katılabileceği gibi kendi adına hareket eden temsilcisi de katılabilmektedir. Bu temsilciler federal hükümet tarafından yetkilendirilmiş avukat, serbest muhasebeci, mali müşavir, kayıtlı ajan veya beyannamesini hazırlayan ve imzalayan kişi olabilir¹⁷⁸. Ayrıca eşler ortak bir beyanname vermişler ise (aile beyannamesi) eşler ayrı ayrı veya beraber vergi inceleme sürecine katılabilirler.

Ayrıca mükelleflerin inceleme elemanları ile yapmış olduğu görüşmeleri ses kayıt cihazı ile kaydetmesi mümkündür. Bunu 10 gün önce yazılı olarak inceleme elemanına bildirmesi gerekmekte olup; mükellef kendi kayıt cihazını kullanabileceği gibi, IRS tarafından da görüşmeler kayıt altına alınabilir. Kayıtın IRS tarafından yapılması halinde mükellefin maliyeti karşılaması gerekmektedir¹⁷⁹.

Amerika'da vergi inceleme sürecinde uygulanan gecikme faizinin durdurulabilmesi, zamanaşımı süresinin uzatılabilmesi gibi düzenlemeler diğer ülke uygulamalarından oldukça farklıdır. Bu düzenlemeleri kısaca açıklayacak olursak¹⁸⁰.

Gecikme Faizinin Durdurulması: Mükellef yapılan vergi incelemesi sonucunda ilave vergi tarh edilebileceğini düşünüyorsa, tahmin ettiği tutarın bir kısmını ya da tamamını inceleme devam ederken ödemek suretiyle gecikme faizinin işlemlerini durdurabilmektedir. Gecikme faizi, vergi aslı ve cezalar üzerinde hesaplanmakta olup, mükellef vergi inceleme sürecinde yatırdığı tutar inceleme

¹⁷⁶ Kayağdı, a.g.e., s.68-69

¹⁷⁷ Mustafa Göktuğ KAYA, Hüseyin Kamil İLİK, Hakan TÜRKMEN, *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler*, 2 Baskı, Nobel Bilimsel Eserler, Ankara, Haziran 2017, s.104

¹⁷⁸ İbrahim ORGAN, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2018, s.88

¹⁷⁹ Organ, a.g.e., s.88

¹⁸⁰ Kayağdı, a.g.e., s.75-79

sonucunda hesaplanan tutardan az ise eksik kalan kısım için gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Zamanaşımı Süresinin Uzatılabilmesi: Zamanaşımı beyannamenin doldurulması ve IRS'ye verilmesi ile başlamakta olup, zamanaşımı süresi 3 yıldır. Mükellef süre uzatımı talebinde bulunmaz ise, zamanaşımı süresi dolduktan sonra ilave fark bulunursa bulunan farkın için vergi tarhiyatı yapma, iade yapma ve indirim imkânı sağlama gibi bir işlem yapamaz¹⁸¹.

Ayrıca mükellef inceme sonucunda tarh edilen vergi ve cezaları yargıya götürebilmesi için yeterli bir zaman kalmamışsa, söz konusu vergi ve cezaları yargıya götüremez. İnceleme elemanının incelemeyi tamamlaması veya mükellefin itiraz hakkını kullanabilmesi için zaman kalmamışsa, mükellefin zamanaşımını uzatmayı talep etme hakkı vardır. Mükellefler tarh edilecek vergiler ve cezalar için yargı yoluna başvuracaksa kendi iddiasını destekleyebilmek için daha fazla bilgi ve belge toplama imkânı bulabilmekle birlikte ya da vergi indirimi veya vergi iadesi talebinde bulunabilme imkânını elde etmiş olur¹⁸².

Zamanaşımını uzatma izini emlak vergisi hariç tüm vergi türlerinde uygulanabilmektedir. Uygulamada iki tür süre uzatımı şekli vardır. Birincisi süreyi belirli bir tarihe kadar uzatmakta, diğeri ise açıkça belirlenmemiş bir zaman dilimi şeklinde uzatma söz konusu olmaktadır¹⁸³.

Amerika vergi sisteminde mükellefler vergi, vergi cezası ve gecikme faizini uzlaşma konusu yapabilirler. Mükelleflere vergisel işlemlerin her aşamasında uzlaşma talep etme hakkı tanınmıştır. Mükelleflerin dava konusu edilen vergi, vergi cezası ve gecikme faizine davanın sonuçlanmasına kadar geçecek sürenin tamamında uzlaşma talep etme hakları vardır. Ayrıca mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarını dava konusu etmeden önce idareye başvurması zorunludur¹⁸⁴.

3.4.2. Almanya'da Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları

¹⁸¹ Karyağdı, a.g.e., s.76

¹⁸² Karyağdı, a.g.e., s.76

¹⁸³ Karyağdı, a.g.e., s.76-77

¹⁸⁴Tülün KALAYCI, “Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Denizli, Haziran 2013, s.89

Almanya vergi sisteminde mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulabilmeleri için haklarında inceleme kararı düzenlenme zorunluluğu bulunmaktadır. İnceleme kararı, incelemeye ilişkin temel detayların yer aldığı yazılı ve düzenlenmesi zorunlu bir idari işlemdir. İdare, incelemeye başlamadan önce, yapılacak incelemenin vergisel kapsamını, konusunu, zamansal dönemini ve incelemeye alınacak kişiyi açıkça belirtecek şekilde inceleme kararını yazılı olarak tanzim etmek zorundadır. Karar açık, net, anlaşılır olmalı ve içermesi gereken bütün hususları eksiksiz içeriyor olmalıdır. Bütün bunlara ilaveten, vergi ödevlisinin inceleme sırasındaki hak ve ödevlerinin de kararda zikredilmesi şarttır. İnceleme kararının yazılı olarak ödevliye ya da yetkilendirilmiş mali müşavir veya avukatına bildirilmesi şarttır¹⁸⁵.

Hakkında vergi incelemesi yapılmasına karar verilen mükellef izin verir ise inceleme daha erken başlayabileceği gibi, ertelenmesini veya ileri bir tarihte başlamasını da talep edebilir. Ayrıca mükellefler, inceleme elemanının idari süreçte görev almalarına yasal olarak izin verilmeyen kişilerden olması veya tarafsız davranacağına dair ciddi şüpheleri bulunması halinde inceleme elemanını reddetme hakkı vardır¹⁸⁶.

Almanya'da vergi incelemesinin iş yerinde yapılması zorunludur. Ancak iş yerinde incelemenin yapılması için uygun bir yer olmaması halinde inceleme mükellefin evinde veya vergi dairesinde yapılmalıdır. Sıra kanun ile belirlendiğinden idarenin takdir yetkisini kullanarak iş yerinde yapılamayan bir incelemenin vergi dairesinde yapılmasına karar veremez. Öncelikle incelemenin mükellefin evinde yapılması gerekmektedir. Mükellefin incelemeyi yukarıda saydığımız yerlerin dışında bir başka yerde yapılmasını talep ederse, idare söz konusu talebi kabul etmek zorunda değildir.¹⁸⁷

İnceleme memurları incelemeye yapacakları yere geldiklerinde mükelleflere kimlerini göstermek zorundadırlar. Kimliklerinin gösterilmesiyle birlikte incelemenin başlama tarih ve saati tutanak altına alınarak incelemeye başlanılır. İncelemenin her safhasında incelenen mükellefin bilgilendirilme zorunluluğu ise bir diğer mükellef hakkıdır¹⁸⁸.

¹⁸⁵ Değirmendereli, a.g.e., s.56

¹⁸⁶ Değirmendereli, a.g.e., s.57

¹⁸⁷ Değirmendereli, a.g.e., s.58-59

¹⁸⁸ Değirmendereli, a.g.e., s.58-61

Vergi mükelleflerine tanınan önemli bir diğer hak ise mükellefin talebi olması durumunda inceleme raporu kendisine, rapora dayanarak daha herhangi bir işlem yapılmadan gönderilmek zorundadır. Böylelikle mükellef rapora istinaden yargı yoluna başvuru yapacaksa hazırlık imkânı yapma fırsatı verilmektedir¹⁸⁹.

3.4.3. Fransa'da Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları

Fransa'da yapılan incelemeler çoğunlukla mükellefin işyerinde gerçekleştirilmekte olup; yapılan bu inceleme sürecinde inceleme elemanları mükellef haklarına büyük önem göstermektedir. İncelemeye alınan vergi mükellefleri inceleme sürecinde bir mali müşavirden destek alabilir veya bir vekil tayin edebilir¹⁹⁰.

Fransa'da vergi mükelleflerinin inceleme sürecinde hakları “*La charte des droits et obligations du contribuable vérifié*” (Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi) ile belirlenmiştir. Bu bildirgenin içeriğinde sadece hakların ve yükümlülüklerin ne olduğu değil, denetim sürecindeki her aşamanın nasıl gerçekleşeceği, kullanılan belgelerin nasıl bir içeriğe sahip olması gerektiği hakkında da bilgiler yer almaktadır. Bu bilgiler mükelleflerin korunması ile hak ve yükümlülüklerini bilebilmeleri açısından çok önemlidir. 30 sayfalık bir kitapçık şeklinde hazırlanmış olan bu bildirme mükellefler için bir el kitabı niteliğindedir¹⁹¹.

Vergi incelemesi sırasında mükelleflere bu bildirgenin verilmesi zorunludur. Aksi halde inceleme işlemi usule aykırılıktan dolayı geçersiz sayılmaktadır. Bu şekildeki bir incelemeye bağlı olarak herhangi bir şekilde ek vergi tarhiyatı yapılmış ise bu durumda inceleme usule uyulmadığı gerekçesiyle yapılan tarhiyat iptal edilmektedir¹⁹².

Mükellefe önceden haber verilmeden bir inceleme yapılacak ise, bu belgenin mükellefe imza karşılığında ilk görüşmede verilmesi zorunludur. Mükellefe tutanak imzalatılırken inceleme elemanının “mükelleflerin hak ve yükümlülükleri bildirgesi

¹⁸⁹ Değirmendereli, a.g.e., s.63

¹⁹⁰ Avcı, a.g.e., s.218

¹⁹¹ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ(b), a.g.e., s.113

¹⁹² Neslihan KARATAŞ DURMUŞ(b), a.g.e., s.113

.....tarihinde elden teslim edildi” şeklinde yazılması gerekmektedir. İnceleme aşamasında bildirgenin verilmesi uygulaması mükelleflerin korunması açısından çok büyük bir öneme sahiptir. Çünkü mükellef elindeki bilgiler çerçevesinde inceleme elemanlarının herhangi bir hata yapıp yapmadığını takip edebilmektedir¹⁹³.

Fransa'da vergi inceleme sürecinde yer alan diğer mükellef haklarını aşağıdaki gibi açıklayabiliriz¹⁹⁴.

a) Mükellefin incelenmeden önce bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bilgilendirme yazısı ya da ihbarnamenin (l'avis de vérification) gönderilmesi zorunlu olup, bunun içeriğinde de mükellefin hangi yıllarla alakalı kayıtlarının inceleneceği, hangi vergi açısından inceleme yapılacağı belirtilmelidir. (LPF art.47) Bunun yazılmaması halinde yapılan işlem geçersiz kabul edilmektedir.

b) Mükellef isterse yanında bir danışman (muhasibeci, yeminli mali müşavir veya avukat) bulundurabilir. Mükellefe bu hak tanınmış olduğu için, idare ihbarnameyi gönderdikten sonra mükellefin ilk görüşme esnasında yanında bir danışman bulundurabilmesi için uygun bir süre vermelidir. Aksi durum işlemin geçersizliği sonucunu doğurmaktadır. Uygulamada Fransız Danıştay'ı (Le Conseil d'Etat) en az 2 günlük bir süreyi uygun süre olarak nitelendirmektedir.

c) Mükellef Hakları bildirgesinin gönderilmesi zorunludur.

d) İnceleme sırasında mükellef, incelemeyi yapan yetkili kişilerle kendi faaliyeti ve muhasebesi hakkında görüş alışverişinde bulunabilmektedir. Durumu hakkında açıklama yapma hakkına sahiptir. İnceleme elemanları muhasebe kayıtları hakkında bilgi almak istediklerinde mükellef ya da temsilcisi gerekli bilgileri verir.

e) Vergi incelemesinin belirli bir sürede bitirilme zorunluluğu da koruyucu tedbirlerdendir. (LPF art.52) Örneğin Basit usulde vergilendirilen bir şirkete yapılan incelemenin 3 ay içerisinde bitirilmesi gerekmektedir.

f) Daha önce inceleme yapılmış yıllar ile alakalı olarak tekrar ikinci bir inceleme yapılması söz konusu değildir (LPF art.51). Ancak burada dikkat edilmesi gereken aynı dönem ve aynı vergiler için inceleme yapılması söz konusu değildir. Daha önce sadece kurumlar vergisi açısından incelemeye tabi tutulmuş bir şirket, denetim zamanaşımı süresi içerisinde (3 yıl) KDV açısından ayrı bir incelemeye tabi tutulabilmektedir.

¹⁹³ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ(b), a.g.e., s.114

¹⁹⁴ Neslihan KARATAŞ DURMUŞ(b), a.g.e., s.114-115

g) Yapılan vergisel işlemlerle ilgili olarak mükellefin başvuru hakkı vardır. İnceleme sırasında veya incelemeden sonra bu hakkını kullanabilir. Bu başvuru inceleme elemanının kadro açısından üst kadrosunda olan kişiye başvurması şeklinde olmaktadır. Eğer mükellef inceleme süreci ile alakalı olarak itiraz edeceği bir husus var ise Bölge Müfettişi'ne başvurabilmektedir.

h) Mükelleflerin, Türkiye'de olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası hakları vardır¹⁹⁵. Fransa'da uzlaşma yalnızca vergi cezalarında görülmektedir. Verginin aslı uzlaşmaya konu edilmemektedir. Bu ülkede uzlaşılacak vergi cezasının özelliği ve tutarı hakkında bir sınırlama söz konusu değildir. Başka bir deyişle bütün ceza türlerinde, ceza miktarı ne kadar olursa olsun uzlaşma yoluna başvurma imkânı vardır¹⁹⁶. Ayrıca kesinleşmemiş vergi para cezaları ile gecikme faizleri içinde uzlaşma yoluna başvuru yapılabilir¹⁹⁷.

Türkiye'deki uzlaşma komisyonlarında yapılan görüşmelerin aksine Fransa'da yapılan görüşmeleri kayıt altına almak ve daha şeffaf bir ortam oluşturmak için komisyona noterlerin katılımı söz konusudur. Böylelikle Fransa'da uzlaşma görüşmelerinin eleştirilere maruz kalmaması ve daha eşit şartlarda uzlaşma zemininin oluşturulması hedeflenmiştir¹⁹⁸.

¹⁹⁵ Muharrem ÇAKIR, "Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler", *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Haziran/2014, Sayı:177, s.110

¹⁹⁶ Adil NAS, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2008, s.51

¹⁹⁷ Ersan ÖZ, Kübra BOZDOĞAN "Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler", *Maliye Dergisi*, (Temmuz-Aralık 2019), Sayı:177, s. 346

¹⁹⁸ Çakır, a.g.e., s.110

SONUÇ

Günümüz devletlerinde yapılan kamusal harcamaların kaynağı vergilerdir. Vergiler, ülkede faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine göre cebir altına toplanan ve karşılığı olmayan paralardır. Verginin karşılıksız olması sebebiyle günümüz toplumlarında kayıt dışılık gittikçe artmakta olduğu görülmektedir. Kayıt dışılığa başvurmayan vergi mükellefleri ise ödemiş oldukları vergilerin yasal dayanaklarını araştırma içerisine girmekle birlikte kendilerine tanınan hakların artırılmasını talep etmektedirler.

Bu doğrultuda yeniden yapılandırılan vergi idarelerinde mükellef hakları büyük önem kazanmış ve yapılan çeşitli düzenlemeler ile mükellef hakları genişletilmeye çalışılmaktadır. Bu doğrultuda GİB'in yeniden yapılandırılması sürecinde 2006 yılında yayımlanan mükellef hakları bildirgesi önemli bir adım olarak göze çarpmaktadır. Ülkemizde uygulanmakta olan mükellef hakları genel ve özel mükellef hakları olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel mükellef haklarına adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği, özel hayatın gizliliği gibi haklar, Özel mükellef haklarına ise; takas ve mahsup hakları, düzeltme talep hakkı, ceza da indirim talep hakkı, uzlaşma talebinde bulunma hakkı ve adil yargılanma hakkı gibi haklar özel mükellef haklarına örnek olarak verilebilir. Bu saymış olduğumuz haklar bütün vergi mükelleflerine tanınan haklardır.

Ayrıca günümüzde vergi idaresi beyan esasının bir oto kontrolü olarak dönem dönem mükellefleri vergi incelemesine tabi tutmaktadır. Vergi incelemesindeki asıl amaç ödenmesi gereken verginin doğrulunu tespit etmektir. Ancak vergi incelemesi yapılırken mükellef hakları doğrultusunda vergi incelemesi sürecinde mükelleflere bir takım haklar tanınmıştır. Vergi incelemesinde mükellef haklarının korunması için çeşitli düzenlemeler yapılmış olup bunlardan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, GİB ve VDK tarafından çıkarılan vergi incelemelerinde mükellef hakları ile ilgili bildirimler örnek olarak verilebilir.

Yapılan bu düzenlemeler ile vergi incelemelerinde standartların sağlanarak vergi inceleme sürecinin başından sonuna kadar mükellef haklarının gözetilmesi ve

vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkacak ihtilafların minimuma indirilmesi hedeflenmiştir.

Ancak yapılan düzenlemelere rağmen vergi incelemesinde mükellef hakları ile ilgili bir takım eksiklikler mevcut olup bu eksiklikler hem vergi mükellefleri için hem de idare için bir takım problemler yaşanmasına sebep olmaktadır. Ülkemizde vergi incelemesinde mükellef hakları doğrultusunda aşağıda açıklayacağımız düzenlemelerin gerekli mevzuata eklenmesi hem vergi mükellefleri için hem de idare için yaşanan sorunların çözülmesini sağlayacaktır.

Mükelleflere vergi incelemesinin ilk işlemi olan yasal defterleri ve belgeleri isteme yazısı ekinde mükelleflerin vergi inceleme süreci tamamlanana kadar geçecek sürede vergi incelemesinde haklarının neler olduğu belirten bir bildirge hazırlanarak mükelleflere gönderilmesi gerekmektedir. Böylelikle mükellefler sahip oldukları hakların neler olduğu vergi incelemesine başlanılmadan önce bilgileri olacaktır. Ayrıca bu bildirgenin mükellefe gönderilmesi ile mükellefe aynı zamanda inceleme elemanını hakları doğrultusunda denetleme imkânı sunduğundan inceleme elemanını vergi inceleme sürecinde keyfilikten uzak tutacaktır.

Ülkemizde genellikle vergi incelemeleri tarh zamanaşımının sonuna doğru yapılmaktadır. Bazı durumlarda ise tarh zamanaşımının son yılında yapılan vergi incelemelerinde, inceleme elemanı takdire sevk işlemi yaptırarak zamanaşımı süresini durdurabilmektedir. Takdire sevk edilerek durdurulan zamanaşımı süresi bazen bir yıla kadar uzamaktadır. Böyle bir durumda incelemenin sonuçlanması ve mükellefe tarh edilecek bir vergi bulunması halinde bu vergi aslı üzerinden mükelleflere yaklaşık altı yıllık bir süre üzerinden gecikme faizi hesaplanmasına sebep olmaktadır. Böyle bir durumda mükelleflerin neredeyse ödeyecek olduğu vergi aslı kadar gecikme faizi ödemelerine sebep olmaktadır. Mevzuatta yapılacak bir düzenleme ile mükellefe incelemeye başlanıldığında emanet hesaplarına ödeme yapılması sağlanarak, yapmış olduğu bu ödeme doğrultusunda mükelleflere tarh edilecek bir vergi aslı çıkması durumunda gecikme faizinin verginin normal vade tarihinden emanet hesabına parayı yatırdığı güne kadar hesaplanması sağlansa mükellefler gecikme faizi sebebiyle doğan külfetin bir kısmından kurtulmuş olabileceklerdir.

VUK'un 114. maddesinde zamanaşımı ile ilgili düzenleme yapılmış ve bu maddede; Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Bu madde doğrultusunda zamanaşımın durması için takdir komisyonuna başvuru yapılması zorunludur. Hükmü yer almaktadır. Bu madde hükmünde yapılacak değişiklik ile vergi incelemesine tabi tutulmanın da zamanaşımı süresini durdurması gerektiği düzenlenmelidir. Çünkü takdir komisyonuna başvurunun ne zaman yapıldığı, evrakın takdir komisyonunda ne kadar süre ile beklediği ve bu doğrultuda zamanaşımı süresine ne kadar eklenmesi gerektiğini mükellefler bilememektedirler. Ancak vergi incelemesine tabi tutulmanın zamanaşımı süresini durdurduğu düzenlemesi yapılır ise, mükelleflere incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ile tarh zamanaşımı süresinin durduğunu ve incelemenin bitmesine müteakip yasal defter ve belgelerinin kendilerine teslimi ile zamanaşımı süresinin işleyeceğini bilir ise zamanaşımı süresi ile ilgili mükellef tarafında ortaya çıkan karışıklık çözülmüş olacaktır.

Vergi mükelleflerine vergi inceleme sürecinde inceleme elemanı ile yapmış oldukları vergi inceleme sürecine ait görüşmeleri kayıt altına alma hakkı tanınmalıdır. Bu hak doğrultusunda mükellef daha önceden inceleme elemanına yazılı başvuru yapması şartı ile inceleme görüşmelerinin kendisi kaydedebilmeli veya maliyetini karşılamak suretiyle idareye kaydı yaptırıp örneğini alabilmelidir. Böylelikle vergi inceleme süreçlerinde mükelleflerin hakları gözetilmesinin önemi artmış olmakla birlikte vergi incelemeleri keyfiyetten uzak bir şekilde gerçekleştirilecektir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinde yapılacak bir değişiklik ile kapsamı genişletilmelidir. Önce ki bölümlerde açıkladığımız üzere, tarhiyat öncesi uzlaşmaya sadece tarh edilebilecek vergiler ile kesilecek vergi ziyayı cezası girmektedir. Ancak ülkemizde yapılmakta olan vergi incelemeleri çoğunluk ile zamanaşımının dolmasına yakın bir sürede yapıldığından dolayı, tarh edilecek bir vergi bulunması halinde vergi aslına yakın bir gecikme faizi hesaplanmaktadır. Ancak bu gecikme faizi uzlaşma kapsamında olmaması sebebiyle mükelleflere ciddi bir yük getirmektedir. Bu sebeple

verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı güne kadar hesaplanan gecikme faizi ile mükellefin yapmış olduğu usul hatalarından kaynaklı usul cezalarının (özel usulsüzlük ve usulsüzlük) uzlaşma kapsamına alınması yerinde olacaktır.

Ayrıca mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma talep eder ve uzlaşamazlar ise mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanma hakları bulunmamakta olup, yalnızca dava açma hakları bulunmaktadır. Yapılacak yönetmelik değişikliği ile mükelleflere her aşamada dava aşaması dahil uzlaşma talep etme haklarının tanınması, gerek idare üzerindeki iş yükünün azaltılmasında gerekse verginin hızlı bir şekilde tahsili açısından önemli bir etkisi olacaktır.

Uzlaşma ile ilgili değişiklik yapılabilecek bir diğer husus ise uzlaşma görüşmelerinde noter bulundurulması gerekmektedir. Uzlaşma komisyonlarının hem tarh edilecek vergi aslı hem de kesilebilecek vergi ziyayı üzerinden uzlaşma yetkisi vardır. Dolayısıyla uzlaşma komisyonları isterse hem vergi aslını hem de vergi ziyayı cezasını tamamen kaldırabilmekte veya hiçbir şekilde indirim yapılmaya da bilmektedir. Dolayısıyla aynı durumda olan farklı iki mükellefe farklı rakamlar üzerinden uzlaşılması gerek vergi adaletini gerekse idareye duyulan güveni sarsabilecektir. Böyle bir duruma mahal vermemek için uzlaşma komisyonların da bulunacak noter ile bütün mükelleflere adil ve eşit bir uzlaşma politikasının oluşması sağlanabilecektir.

Vergi inceleme elemanlarının vergi incelemesini zamanında bitirememesi halinde gerekli disiplin işlemlerinin yapılması zorunlu hale gelmelidir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23. maddesinde; Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir. Hükmü yer almaktadır. Ancak bu madde hükmünde anlaşılacağı üzere disiplin hükümlerinin uygulanması zorunlu değildir. Yapılacak yönetmelik değişikliği ile vergi incelemesini zamanında bitiremeyen vergi inceleme elemanları hakkında gerekli disiplin işlemlerinin yapılması zorunlu hale gelmesi

durumunda keyfiyet ortadan kalkarak belirlenen süreler doğrultusunda vergi incelemelerinin süresinde tamamlanması sağlanacaktır.

Son olarak ise vergi incelemesi sürecinde mükellef haklarının VUK'da yapılacak bir düzenleme ile kanunlaştırılması gerekmekte olup; bu hakların ihlal edilmesi halinde uygulanacak cezalarında VUK'da belirtilmesi gerekmektedir. Böylelikle vergi incelemesinde mükelleflerin sahip oldukları haklar hukuka uygun bir zemine oturtularak mükelleflerin vergi inceleme sürecinde kendilerini daha güvende hissetmesi ve yapılan vergi incelemelerinin keyfiyetten uzak, adil ve eşit şekilde yapılması sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

1136 sayılı Avukatlık Kanunu

1982 Anayasası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu,

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun

453 nolu VUK Genel Tebliği

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu

5018 sayılı Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

832 Sayılı Sayıştay Kanunu

Ağar, S., “Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2012/2, s.361-392

Akbay, M., Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, *1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1990/308, Ankara, Şubat 1990

Akdoğan, A., *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:8, Ankara, 1979,

Akı, E., *Hukukun Temel Kavramları*, 9. Baskı, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir, 2010

Akıntürk, T. ve Ateş Karaman, D., *Medeni Hukuk*, 17. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Ocak 2012

Akkoç, E., “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016

Akman Solak, İ., “Vergi Mahremiyetini İhlal”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2012

Aktemur, S., “Vergi Mükellefinin Hakları”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2012

Akyol, O., “Türkiye’ de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997

Alkan Görkem, N., “Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008

Alpaslan, M. *Vergi Dairesi Yoklama Fişleri Yeniden Düzenlenmiştir*, (Çevirimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0113/>, 20 Ağustos 2019

Alpaslan, M., “ Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları Ve Püf Noktaları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ocak 2012, Sayı:97, s.75-82

Alpaslan, N.G. “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları”, (Çevirimiçi) <https://www.hukukihaber.net/vergi-incelemesi-surecinde-mukellef-haklari-makale,4213.html>, 28 Ekim 2020

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adalet MYO Hukuk Başlangıç Dersleri (Çevirimiçi) https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/49450/mod_resource/content/1/HBYS%20hukuk%20ba%C5%9Flang%C4%B1c%C4%B1%208.pdf, 13 Aralık 2019

Apalı, İ., “Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Mart-Nisan/2017, Sayı:140, s.211-220

Ardan, G., “Türk Vergi Hukukunda Terkin”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2019

Arıca, M.N., “Arama ve Aramalı Vergi İncelemesi”, *Maliye ve Sigorta Dergisi*, (Haziran 1994), Sayı:178, s. 24.

Arıkan, Z., “ Vergi Borçlarında Tecil”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 46. Seri 2004 Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan*, Yıl:2004, s.13-33

Arpacı, A.Ö., “Özelgelerin Denetim Elemanlarını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?” *Vergi Sorunları*, (Eylül 2004), Sayı:192, s.77-87

Arpacı, A.Ö., “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanlarının Yükümlülükleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Kasım 2004), Sayı:194, s.40-56

Arslan, A., “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi*, (Mayıs-Ağustos 2002), Sayı:140, s.76-89

Arslaner, H., “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, *Uluslar arası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl:2016, Sayı:17, s.273-300

Artar, Y., “Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş Ve Öneriler”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt:9, Temmuz 2013, Sayı:103, (Çevirimiçi) <https://yusufartar.com/2013/07/01/vergi-kacakciligi-ile-vergiden-kacinmaya-iliskin-duzenlemeler-gorus-ve-oneriler/>

Aslan, İ.Ö., “Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2006

Atak, O. ve Şahin, E., “İngiltere, Fransa ve ABD’de Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar ve Türkiye İle Karşılaştırma”, (Çevirimiçi), <https://vergialgi.net/ingiltere-fransa-ve-abd-de-mukellef-haklarina-iliskin-uygulamalar-ve-turkiye-ile-karsilastirma>, 20 Ekim 2020

Atasoy, Ö.A., *TEMEL HUKUK Hukukun Temel Kavramları*, ESOĞÜ Basımevi, Eskişehir, Ekim 2007

Atasoy, V., *Temel Hukuk*, Ed:Kenan ATASOY, Ekin Yayınları, Bursa, Eylül 2018

Atılgan, H., *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: Türkiye’deki Durumun Analizi*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2004/365, Ankara, 1995

Atioğlu, B., “Türk Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi (Eskişehir ve Sakarya Uygulamaları)”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1988

Avcı, O., *Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mayıs 2019

Aydın, U., *Temel Hukuk Dersleri*, 3. Baskı, Nisan Kitabevi, Eskişehir, Ekim 2009

Aykın, H., “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları Ve Bazı Tartışmalı Konular ”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl:2016, Sayı:125, s.147-186

Azmaz, A.R., “Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları ve Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Mart 2016

Bağıran, M.K., “Mükelleflere Vergi İncelemesi Sırasında Vergi Mevzuatı Tarafından Tanınan Haklar”, (Çevirimiçi) <https://www.alomaliye.com/2019/10/04/mukelleflere-taninan-haklar/>, 27 Ekim 2020

Bakar, F., “Mükellef Hakları Ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011

Başaran Yavaşlar, F., “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXV, Yıl:2008, Sayı:2, s.309-337

Başpınar, A., “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, (Mayıs-Aralık 2005), Sayı:149, s.35-62

Baykara, B., “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, *Vergi Dünyası*, (Eylül 2004), Sayı: 277s. 15-25

Benlikol, S., ve Akgür, M., “Avrupa Birliği’nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi”, İTO Yayını, Yayın No; 2002/14, Nisan 2002, İstanbul

Beşel, F. ve Gürdal, T., “Almanya ve Fransa’da Vergi Denetimi”, *2nd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)*, 19-22 May 2017, s. 190-200

Beşel, F., “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, (Ekim-Aralık 2017), Sayı:107, s.65-98

Bıyıkoğlu, O., “Cumhuriyetin 50. Yılında Vergi Denetimi”, *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, 1973, Sayı:32

Bilge, N., *Hukuk Başlangıcı – Hukukun Temel Kavramları ve Kuramları*, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2010

Bilgili, F. ve Demirkapı, E., *Hukukun Temel Kavramları*, 15. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, Ekim 2018

Bilgisayar Mühendisliği Temel Hukuk Ders Notu 3 (Çevirimiçi) [avesis.ktu.edu.tr › resume › downloadfile › aadiguzel](https://www.avesis.ktu.edu.tr/resume/downloadfile/aadiguzel), 19 Aralık 2019

- Bilici, K., “Defter Belge İbrazı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Ağustos 2004), Sayı:191, s.84-92
- Bilici, N., *Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)* , 30. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012
- Binbirkaya, İ., “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,
- Biniş, M., “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2012
- Biniş, M., “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl:2012, Cilt:17, Sayı:2, s. 485-508
- Biyar, Ö., “Vergi Hukukunda Terkin Müessesesinin Esasları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Ocak-Şubat/2007, Sayı:79, s.75-84
- Bozdoğanolu, B., “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, *International Journal of Public Finance*, 2016, Cilt:1, Sayı:2, s.146-167
- Bozkurt, E., *Genel Hukuk Bilgisi*, 2. Baskı, Legem Yayıncılık, Ankara, Eylül 2018
- Bozkurt, N., *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2010
- Can, İ. ve Şengöz, Y., *Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları*, Ankara, Ocak 2014
- Can, İ., "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", *Maliye Dergisi*, (Ocak-Nisan/2004), Sayı:145, s. 37-96
- Çağlar, K., “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mayıs 2019, Sayı:185, s.1-8
- Çağlar, M., “Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011

Çakır, M., “Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Haziran/2014, Sayı:177, s.108-115

Çamlıkaya, Ö., “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007

Çavuş, A., “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2006

Çetin, G., ve Gökbunar, R., “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 17, 2010, Sayı 1, s. 23-46

Çetinkaya, F., “Türkiye’de Vergi İnceleme Oranları ve VDK’nın Artan Etkinliği,” [http://www.dunya.com/yorum-inceleme/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-
vdknin-artan-etkinligi-259616h.htm](http://www.dunya.com/yorum-inceleme/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-
vdknin-artan-etkinligi-259616h.htm), 23 Eylül 2019

Çömlekçi, F. ve vd, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın no:1585, Eskişehir, 2011,

Danıştay 4. Dairesinin 10.11.1999 Tarih ve E:1999/350 K:1999/3959 Sayılı Kararı

Değirmendereli, A., “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (Ocak-Haziran 2015), Cilt:4, Sayı:2, s.36-67

Demir, İ.C., “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:X, Sayı:1, 2008, s.275-297

Demirci, A., “Pişmanlık ve Islah” Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, (Çevirimiçi) <http://www.azmidemirci.com/UserFiles/Attachments/2019/05/29/71776db3-471f-43ee-8ff5-bac8ac63b3c5.pdf>, 12 Ekim 2020

Demirdağ, L., “Mali Açından Vergi İncelemesi”, *Mali Çözüm Dergisi* , (Kasım-Aralık-1992) Sayı:17, s.19-22

Demirkol, S., “İdari Yargılama Usulü’nde Ehliyet Olgusu (Sübjektif Ehliyet Bağlamında Menfaat İhlali Pratiğinin “Çevre Hakkı” Duyarlılığı İle Bulduğu

Yansıma)”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Yıl:2004, Cilt: 15, Sayı 1, 2012, s.11-32

Devrim, F. ve Burgay, T., “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi Ve Bağlı Etkileşenlerinin Rolü”, http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_19_817_843.pdf, 08 Ekim 2020

Dilber, E. ve Belge, G., “Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: Mart 2012, Sayı:367, s.158-166

DOĞAN, Can ve KAPUSUZUOĞLU, Tuncay, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu Ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2005, Sayı:283, s.22-31

Dolgun, K.P., “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi ve Uzlaşma”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2014

Duran, M., “ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Eylül 2004), Sayı 192, s. 30-37

Durmuş, Y.S., “Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl: Eylül/2019, Sayı:372, s.72-79

EGELİ, Haluk ve DAĞ, Mehmet, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, (Temmuz-Aralık 2012), Sayı:163, s. 130-146

Ekeryılmaz, Ş., “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2014

Emini, M.E., “Hak Kavramı”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:2004, Sayı:12, s.203-216

Emiroğlu, H., “Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011

Er, S., “Mükellef Hakları Ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, *Sayıştay Dergisi* (Nisan-Haziran 2011), Sayı:81, s.3-32

Erdem, K.M., “Mükellef Hakları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 14, 2018, Sayı 166, s.2885-2902

Erdem, M.B., *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayın No: 233/154, İ.T.İ.A. Yayınevi, Eskişehir 1981

Erdem, T., “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hukukuna İlişkin Önemli Yenilikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Kasım-Aralık/2016, Sayı:138, s.91-101

Erdem, T., 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011

Erdoğan, M., “Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, (5), s.51-63

Erdoğan, M., *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005

Erol, A., “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Yıl:2012, Sayı:103, s.199-222

Erol, A., “Mükellef Hakları Ve Evrensel Değerler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (Mayıs 2011), Sayı:89, s.18-23

Erol, A., *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*, İSMMMO Yayınları Yayın No:133, İstanbul, 2010, Sayı:103

Esen, A., “Acaba Maliyenin, Vergi İncelemesine Göre Yaptığı Tarhiyatların Sonuçlarından Haberi Var mıdır?”, *Maliye Postası Dergisi*, 1995

Fahran, F., “Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtle Beyanname Verilmesi ve Yargı Aşaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2012

Fendoğlu, H.T., *Hukuka Giriş*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Hatalarında Düzeltme İşlemleri İle Pişmanlık Ve Islah Hükümlerinin Uygulanması”, (Çevirimiçi)

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf, 19 Ekim 2020

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri”, Yayın No:49, Kasım 2007

Gerçek, A., “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, 2005, Sayı 3, s.157-193

Gerçek, A., “Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, (Çevirimiçi) <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/014/>, 27 Aralık 2019

Gezer, S., “Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde İdari Süreç İle Yargıya Başvuru”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Ekim/2020, Sayı:253, s.11-19

Gökay, Y., *İşletmelerde Vergi Denetimi*, Boyut Matbaacılık, Marmara Üniversitesi, S.B.Y.O., İstanbul, 1994

Gökbek, D., “Mükellef Hakları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2000

Gönülaçar, Ş. “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:130,131,(Çevirimiçi)http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETIMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf,16 Temmuz 2019

Gözler, K., *İngilizce Karşılıklarıyla Hukukun Temel Kavramları*, 16. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Ağustos 2018

Gözübüyük, A. Şeref, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, 32. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2010

Gündüz, N., “Vergisel İşlemlerde Mükelleflerin Sahip Olduğu Haklar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Mayıs-Haziran/2016, Sayı:135, s.217-234

Gürbüz, H., *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990

Güredin, E., *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 1999

Güriz, A., *Hukuk Başlangıcı*, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Şubat 2005

Hak, İ., “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Yükümlülükleri”, (Çevirimiçi) https://www.muhasebenet.net/haber.php?haber_id=13298, 28 Ekim 2020

Hakkın Tanımı ve Hak Çeşitleri (Çevirimiçi) <https://www.kariyermemur.com/hakkın-tanımı-ve-hak-cesitleri-h29101.html>, 20 Aralık 2019

Hastürk, M., “Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010

Hepaksaz, E., Çevikcan, F. ve Öz, E., “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (Şubat 2011), Sayı:30, s.149-157

Hepaksız, E. ve Avcı, O., “Seçilmiş Ülkeler Kapsamında Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Aralık 2020, Cilt:15, Sayı:3, s.1061-1080

Heper, F. ve Dönmez, R., *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003

Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, 1. Cilt, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1996

Hesap Uzmanları Kurulu, *Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*, HUK 50. Yıl Armağanı, İstanbul, 1995,

Hiçşaşmaz, M., *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, 2. Baskı, Tisa Matbaacılık, Ankara 1974

Hocaoğlu, C., “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl:2015, Sayı:5, s.491-515

http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/yuksek_denetleme_kuru_tarihcesi.pdf, 18 Temmuz 2019

İnan, A., “Türkiye’de Vergilerin Meşrutiyetinin Sağlanmasında Mükellef Haklarının Önemi ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008

İyibil, A. ve Arıca, M.N., *İşletmelerde Vergi Denetimi*, Fon Matbaası, Ankara, 1985

Kalaycı, T., “Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2013

Kara, M.S., *Adım Adım Vergi İncelemesi*, (Çevirimiçi) <https://vergialgi.net/adim-adim-vergi-incelemesi>, 05 Ekim 2019

Kara, S., “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (Ekim 2017), Yıl:8, Sayı:32 s.269-282

Karakoç, Y., “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Özel Sayı, 2013, s.1259-1308

Karakoç, Y., “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, s. 90-114

Karataş Durmuş, N., “Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (Temmuz 2017), Yıl:8, Sayı:31, s.371-410

Karataş Durmuş, N., “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 48, Temmuz-Aralık 2016, s.99-122

Kardeş Selimoğlu, S. ve vd, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

Karyağdı, N., *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No 2006/371, Ankara 2006,

Kaval, H., *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları(IFRS/LAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T., *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMM, İstanbul, 2009

Kaya, İ., *Denetim Ders Notları*, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları, Yayın No:14, 1994

Kaya, M.G., İlik, H.K. ve Türkmen, H., *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler*, 2 Baskı, Nobel Bilimsel Eserler, Ankara, Haziran 2017

Kayacan, F., “İdari Yargıda Dava Açma Süreleri Ve Sürelere İlişkin Temel Esaslar”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010

Kayar, İ. ve Üzülmüş, İ., *Hukukun Temel Kavramları*, 5. Bası, Detay Yayıncılık, Ankara, Haziran 2008

Kazıcı, S., “Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, (Ekim 1993), Sayı:146, s. 25-30

Kepekçi, C., *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000,

Kılıç, R. ve Şekerci, D., “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum” (Çevirimiçi) http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_30_843_870.pdf, 13 Ekim 2020

Kılıçdaroğlu, K., “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 1982, Sayı:12, s. 25-33

Kılıçdaroğlu, K., “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, 1981, Sayı:1, s.37-46

Kılıçoğlu, A.M., *Medeni Hukuk Temel Bilgiler*, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2018

Kırbaş, S., “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:1991, Sayı:119, s.53-62

Koçak, H., “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (Mayıs 1999), Sayı:213, s.60-69

- Korkmaz, A., “İnsan Hakları Bağlamında Özel Hayatın Gizliliği Ve Korunması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 16 (Özel Sayı I)*, 2014, s.99-103
- Koşar, N., “Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellefin Durumu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007
- Köprü, M.F., “Vergi İncelemesinde Sınırlar Ve Mükellef Hakları”, Kasım 2016,(Çevirimiçi)https://www.vergidegundem.com//documents/10156/4380080/VEGUKasim_2016.pdf, 27 Ekim 2020
- Köse, H.Ö., “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, (Nisan-Haziran 1999), Sayı:33, s.62-85
- Köse, H.Ö., *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*”, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, Mayıs 2007
- Kulmanova, L., “Vergi Denetiminin Etkinliği(Türkiye Uygulaması)”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006
- Kükürer, C., *Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları*, Genişletilmiş 2. Basım, Nobel Bilimsel Eserler, Aralık 2017
- Lofça, İ., *Kamu Yönetiminde Denetim*, (Çevirimiçi) <https://docplayer.biz.tr/26964827-Bolum-kamu-yonetimi-icindekiler-hedefler-kamu-yonetiminde-denetim-doc-dr-izzet-lofca.html>, 07 Temmuz 2019
- Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, *Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi*, Ankara, No:128-1967, 1967
- Mert, C., “Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009
- Mert, İ., “Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl:Mayıs 2019, Sayı:453, s.150-167

Merter, M.E., “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2004

Mıdık, A., “Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 1995

Mükellef Hakları: Dilekçe Hakkı, (Çevirimiçi)
<https://vergidosyasi.com/2019/06/02/mukellef-haklari-dilekce-hakki/>, 01 Ekim 2020

Nas, A., “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2008

Nas, A., “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, Cilt 61 (4), s.1307-1336

Oğuztürk, B.S. ve Ünal, E.K., “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2015, Cilt:7, Sayı:13, s.207-237

Oktar, S.A., Vergi Hukuku Ortak Ders, (Çevirimiçi)
<http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/vergi hukuku.pdf>, 13 Ekim 2020

Okur, Y., “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, *Maliye Dergisi*, (Ocak-Haziran 2010), Sayı:158, s.570-586

Organ, İ., *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008

Organ, İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2018

Ortaç, F.R., ve Yılmaz Furtuna, E., “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi-İnÜHFD*, Cilt:8, Yıl 2017, Sayı:2, s.423-452

Ömercioğlu, A., “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 65, 2016, Sayı 4, s.2277-2304

Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A., *Vergi Hukuku*, Cilt:1, Genel Kısım, 2. Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:548, Ankara, 1985

- Öz, E. ve Bozdoğan, K., "Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler", *Maliye Dergisi*, (Temmuz-Aralık 2019), Sayı:177, s. 330-353
- Öz, E., "International Conference Of Interdisciplinary Studies, ICIS 2015, San Antonio", (Çevirimiçi) <http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf>, 21 Ekim 2020
- Özbilgin, F.G., "Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 1998
- Özdemir, M., "Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali", *Vergi Denetmenleri Derneği – Vergi Raporu*, 2002, Sayı: 59, s. 85-106
- Özekes, M., *Sorular-Şemalar-Örneklerle Temel Hukuk Bilgisi*, 9. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2018
- Özer, M., *Denetim*, Özkan Matbaacılık-Gazetecilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, Cilt:1, Ankara, 1997
- Öztürk, A., "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: Mart-Nisan/2017, Sayı:140, s.57-68
- Özyer, M.A., *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 4. Baskı, Mart 2008
- Parlak, M.A., "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Zor Durum", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006
- Peker, İ. ve Kılıçer, E., "Vergi Hukukunda Yer Alan Tecil Düzenlemesinin Vergi Uyumu Kapsamında Değerlendirilmesi", *Selçuk Zirvesi 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, Yıl:2020, s.1-10
- Perçin, N., "Türk Vergi Hukukunda Terkin", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006
- Pınar, B., "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemede Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler", *International Journal of Public Finance*, 2016, Cilt:1, Sayı:1, s.23-60

Pulaşlı, H. ve Korkut, Ö., *Temel Hukuk*, 18. Baskı, Karahan Kitabevi, Adana, Ekim 2017

Rakıcı, C. ve Atak, O., “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı İle Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Kasım/2019, Sayı:242, s.11-30

Sağlam, İ., “Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2015

Sarılı, M.A., *Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri Ve Yeniden Yapılandırılması*, Kırmızı Tanıtım Yayıncılık, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 2004, Yayın No:2003-41

Savaş, H. H., “Vergi Gelirlerinin Denetimi Ve Denetimde Etkenlik Kavramı”, *Mevzuat Dergisi*, Aralık 2000, Yıl:3, Sayı:36, (Çevirimiçi) <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm>, 22 Ağustos 2019

Sayıştay Başkanlığı (Çevirimiçi)

Seviğ, V., "Kayıtdışılık Ve Mali Güç", Dünya, 5.10.2001, Aktaran: Sevil ŞİN, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İTO, Yayın No:2005-17, İstanbul, 2005

Somuncu, A., “Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (Ocak-Haziran 2014), Sayı:43, s.133-173

Sökmen Gürçam, Ö. ve Tekin, A.t, “Türkiye’de Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları Ve Bu Hakların Geliştirilmesi Amacıyla Yapılan Yasal Düzenlemeler”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Şubat/2019, Sayı:233, s.89-103

Söyler, İ., *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1987/295

Süral, A., “Fransa’da Katma Değer Vergisi’nin Kontrolü”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 1990, Sayı:92

- Şeker, N., *Hukuksal Yapısıyla Vergi incelemesi*, Beta Yayınları, İstanbul, 1994
- Şeker, S., “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, (Mayıs 1993), Sayı:5, s.40-55
- Şentürk, A.G., “Bir Hukuka Uygunluk Sorunu: Vergi İnceleme Tutanakları Üzerinden İfade-Beyan ve İkrar Kavramlarının İrdelenmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (Mayıs-2010), Sayı: 77, s.1-14
- Şentürk, A.G., “Vergi Usul Kanunu’nun “Düzeltilmede Zamanaşımı” Hükmü Üzerine Bir Değerlendirme”, (Çevirimiçi) <http://www.agencerhukuk.com/040.pdf>, 19 Ekim 2020
- Şenyüz, D., *Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Bursa, Ekin Kitapevi, 2017
- Şin, S., “Pişmanlıkla Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, *İzmir YMMO Dergisi*, Yıl:2019, Cilt:1, Sayı:2 Dönem: Aralık, s.68-88
- Şin, S., *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İTO, Yayın No:2005-17, İstanbul, 2005,
- Taner, S., “Vergi Hukukunda Takas”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
- Taşdelen, A., “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2003, Cilt:5, Sayı: 2, s.159-191
- Taxpayer Bill of Rights, (Çevirimiçi) <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>, 21 Ekim 2020
- Tecim, B.A.H., “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A., *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013

Tepe, B., “Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları”, *Vergi Raporu Dergisi*, Yıl: Ekim/2014, Sayı:181, s.9-27

Torunoğlu, T., “Vergi İncelemesi”, Dokuz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010

Tosuner, M. ve Arıkan, Z., *Vergi Usul Hukuku*, İzmir, 2011

Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007

Türk, İ., *Maliye Politikası Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teoriler*, Ankara, S Yayınları, 1979

Türkay, İ., “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesi”, (Çevirimiçi) <https://vergiportal.net/assets/catalogs/0346372001488141453.pdf>, 12 Ekim 2020

Türkmen, F. ve Gülhan, N., “Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, *Vergi Dünyası*, (Haziran 2016), Sayı: 418, s. 92-101

Uçkan, S., “Türkiye’de Vergi İncelemesi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010

Uluatam, Ö. ve Methibay, Y., *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999

Uluatam, Ö., *Kamu Maliyesi*, Genişletilmiş 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991

Ünal, N.A., “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Mahremiyeti Esası”, *Yaklaşım*, Ocak 2004, Yıl.12, S. 133, s.99-100

Üzeltürk, H., “Amerika Birleşik Devletleri Mükellef Hakları Bildirgesi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı: Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nin Kuruluşunun 20. Yılı Armağanı Cilt: I, Yıl: 2016, Cilt: XIII, Sayı:1, s.143-159

Vardal, Z.B., “Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumu”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009

Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Hakları, (Çevirimiçi) <https://mukellefportali.vdk.gov.tr/>, 27 Ekim 2020

Vergi İnceleme Tutanakları, (Çevirimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/04/22/vergi-inceleme-tutanaklari-usul-ve-esaslari-inceleme-tutanaklarinda-yer-alacak-hususlar/>,
05 Ekim 2019

Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Mükellef Hakları, (Çevirimiçi) http://www.asmo.org.tr/ckfinder/userfiles/files/20170309_seminer_sunum.pdf, 28
Ekim 2020

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Vergi İncelemesi Öncesinde–Esnasında-Sonrasında Mükellef Hakları, (Çevirimiçi) https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=14192, 27 Ekim 2020

Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayın No:2454 ÖİK:510, Temmuz 1996,

Yaltı, B., *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, 1. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, Eylül 2006

Yayman, D., “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması”, Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999

Yazgan, K.F., “ Mükelleflerin Vergi İncelemeleri Esnasında Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Dinlenme Talepleri”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ekim 2015, Sayı:142, s.1-5

Yenerer Çakmut, Ö., “Dilekçe Hakkının Kullanılmasının Engellenmesi Suçu (TCK m.121)”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2017, Cilt 23, Sayı 1, s.45-55

Yılmaz, E., “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XIII, Yıl:2009, Sayı:1-2, s.321-351

Yılmaz, H., “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Kapsamında İtiraz Usulü”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı Cilt:2 Yıl 2015*, s.964-986

Yoruldu, M., “Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları: Hüküm Ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi”, *Diyalektolog Ulusal Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: Yaz 2020, Sayı:24, s. 249-261

Yurteri, İ., Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi, *TBB Dergisi*, 2012(100), s.255-270

Yücedoğru, R., “Türk Vergi Sistemi Açısından Mükellef Hakları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007

